UNIVERSIDAD DE DEUSTO

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL

LA PROGRESIVA INCLUSIÓN DE GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR: DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* AL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE

Melissa Carolina Elechiguerra Labarca

Director: Dr. Luis Ignacio Gordillo Pérez

Programa: Doctorado en Derecho del Comercio Transnacional

Bilbao, Noviembre 2014

ÍNDICE

ABREVIATURAS 6

INTRODUCCIÓN 9

SUMMARY 17

PARTE I: EL DERECHO TRIBUTARIO EN PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL 20

CHAPTER I: OVERVIEW OF THE PROTECTION OF TAXPAYERS IN EUROPE. 21

1. Brief introduction 23

2. Overview about taxation in Europe 26

2.1. Taxes in the European Union 27

2.2.1. Direct Taxes 27

2.2.2. Indirect Taxes 28

2.2. Some steps done by the European Union 30

3. Current situation 32

4. Tax Ethics 35

5. Reference to some Taxpayer Charters in Europe 43

5.1. Some preliminary considerations about Model Taxpayer Charters 46

5.1.1. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration 49

5.1.2. A Model Taxpayer Charter 51

6. Provisional considerations 54

CAPÍTULO II. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO 55

1. Los principios constitucionales en materia tributaria. 55

1.1. El principio de capacidad económica. 55

1.2. El principio de igualdad. 61

1.3. El principio de progresividad y no confiscación 72

1.4. El principio de reserva de ley en materia tributaria 74

1.5. El principio de generalidad 76

2. Los procedimientos tributarios 78

2.1. La gestión de los tributos 78

2.2. El procedimiento de inspección 84

2.3. Las infracciones y el procedimiento sancionador 93

2.3.1. Las infracciones tributarias 95

2.3.2. Las obligaciones tributarias formales 104

2.3.3. El procedimiento sancionador 110

2.3.3.1. La culpabilidad o incriminación 113

2.3.3.2. El defensor del contribuyente 127

3. Las vacilaciones del Tribunal Constitucional 131

3.1. La evolución del Tribunal Constitucional 131

3.1.1. La ponderación entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el derecho a la intimidad 131

3.1.2. La inadmisibilidad de alegación del derecho a no autoinculparse durante la gestión tributaria. 136
3.2. La aplicabilidad de las Sentencias del Tribunal de Derechos Humanos en España 142

PARTE II: EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* 145

CAPÍTULO I. LA CODIFICACIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN DIVERSAS LEGISLACIONES EUROPEAS: 146

1. El reconocimiento jurisprudencial del principio *ne bis in idem* en España 149

2. La naturaleza del principio *ne bis in idem* en Alemania 152

3. La disyuntiva de la consideración del principio *ne bis in idem* en Francia 155

4. El reconocimiento jurisprudencial del principio *ne bis in idem* en Italia 157

CAPÍTULO II. LA EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* 158

1. La aproximación del criterio hecho por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. 163

1.1. La consideración del principio ne bis in idem en procedimientos tributarios 166
1.2. La admisibilidad por parte del TEDH de dos sanciones por el mismo hecho. 167

2. **La aproximación de la Unión Europea al principio *ne bis in idem* 168**

2.1. La aplicación del *ne bis in idem* y las sanciones administrativas..... 168
2.2. Las infracciones fiscales y principio *ne bis in idem*..... 169

PARTE III: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN MATERIA TRIBUTARIA 174

CAPÍTULO I. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL CONTEXTO EUROPEO 175

1. Referencia a las legislaciones de España, Italia, Alemania y Francia 176

1.1. Intento de reconocimiento del derecho a no autoinculparse a través de la separación de procedimientos: España. 176
1.2. Relevancia del *Statuto dei diritti del contribuente* en la protección de los derechos del contribuyente: Italia. 186
1.2.1. El principio constitucional de capacidad contributiva. 186
1.2.2. Las facultades de la Administración en el transcurso de la inspección tributaria. 188
1.2.3. La potestad sancionatoria..... 193
1.2.4. El derecho a no autoinculparse en Italia 197
1.2.5. El estatuto del contribuyente 199
1.3. La extensión de los principios constitucionales al Derecho administrativo sancionador: Alemania 210
1.3.1. Los principios del Derecho Tributario en Alemania 211
1.3.2. El derecho sancionatorio en Alemania..... 213

1.3.3. Los derechos de participación del contribuyente 213
1.3.4. El derecho a no autoinculparse en Alemania 214
1.3.5. El Estatuto del contribuyente 218
1.4. El reconocimiento de la tutela judicial a través de la CEDH: Francia 221
1.4.1. Los principios constitucionales del derecho tributario francés 221
1.4.2. Influencia del artículo 6 de la CEDH en los tribunales franceses. Incertidumbre en torno al reconocimiento del derecho a no autoinculparse ... 227
1.4.3. El procedimiento de verificación contable 228
1.4.4. Los procesos en la instancia penal y administrativa 236
1.4.5. El capítulo del contribuyente 238
2. La situación en el contexto supranacional europeo: consideraciones generales 241
3. El diálogo entre el TJUE y el TEDH 257
3.1. La aplicación del artículo 6.1. de la CEDH por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 257
3.1.1 El reconocimiento del derecho a no autoinculparse del contribuyente. . 258
3.1.2. La aplicabilidad del artículo 6.1. Del CEDH a las infracciones tributarias. 263
3.1.3. La determinación de la prohibición del uso de las pruebas obtenidas con la colaboración del acusado 268
3.1.4. La consideración de la sanción impuesta como de carácter penal por parte de la Administración 274
3.1.5. La aplicabilidad del artículo 6 de la CEDH 279
3.2. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea: referencia a su funcionamiento y a la importancia de la motivación de las decisiones. ... 283
3.2.1. La interpretación del TJUE 288
3.2.2. La motivación de las verificaciones. 294
4. La consolidación de un orden público europeo en materia tributaria 297
5. La aportación de la Carta de los Derechos Fundamentales y su aplicación en la Unión Europea. Relevancia y perspectiva 299
6. Hacia una armonización del derecho a no autoincuparse en el contexto europeo 304
CAPÍTULO II: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL CONTEXTO AMERICANO: LOS CASOS DE EEUU Y VENEZUELA 310
1. La protección constitucional formal en Venezuela 312
1.1. La consagración del derecho a no declarar contra sí mismo 312
1.2. Las atribuciones de la Administración tributaria 318
1.3. La potestad sancionadora de la Administración tributaria: 322
1.4. La potestad de verificación de la Administración tributaria: 326
1.5. El inicio del reconocimiento del derecho a no autoinculparse en materia tributaria a través de la jurisprudencia. 330
2. La necesidad de codificar los derechos del contribuyente: el caso de EEUU 335
2.1. El sistema fiscal de los Estados Unidos 341
2.1.1. El método de recolección de impuestos 343
2.1.2. Office of the Taxpayer Advocate (El Servicio de Defensor del

Contribuyente)..... 343
2.1.3. El acceso del contribuyente a la información y confidencialidad del contribuyente..... 348
2.1.4. Las reglas para el ejercicio de los asesores de los contribuyentes. 348
2.1.5. Los procedimientos 349
2.2. Foreign Account Tax Compliance Act FATCA (Ley que regula el cumplimiento de obligaciones tributarias en el extranjero). 352
2.3. La necesidad imperante de proteger al contribuyente 354
3. Las lecciones observadas en el caso de Venezuela y EEUU 358
CAPITULO III: EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN LOS DIVERSOS PACTOS O TRATADOS INTERNACIONALES 360
1. Una mirada a la creación de la Convención Europea de Derechos Humanos 360
2. La consideración de los Derechos Humanos en la UE a través del tribunal de Luxemburgo 364
3. El reconocimiento de las garantías procesales a través de La Convención Interamericana de Derechos Humanos 367
4. Una breve referencia a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Convención de los Derechos Civiles y Políticos. 369
CONCLUSIONES 371
CONCLUSIONS 384
BIBLIOGRAFÍA 395
JURISPRUDENCIA 411

ABREVIATURAS

AAVV	Autores varios
BverfG	Tribunal Constitucional Alemán
CE	Constitución Española
CGI	Code général des impôts (Francia)
COT	Código Orgánico Tributario
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
CSCE	Conferencia sobre la Seguridad y Cooperación en Europa
DPR	Decreto del Presidente della Repubblica
EAEC	European Atomic Energy Community
EC	European Community
EC	European Comunity
ECB	European Central Bank
ECC	European Economic Community
ECJ	European Court of Justice
ECSC	European Coal and Steel Community
EPC	European Political Community
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
EU	European Union
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IRS	Internal Revenue Service
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LGT	Ley General Tributaria
OSCE	Organization for Security and Co-operation in Europe
RGGI	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
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (Venezuela)
SSM	Single Supervisory Mechanism
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TaBoR	Taxpayers ‘Bill of Rights
TaCh	Taxpayers ‘Charters
TBOF	Tax Bill of Rights
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
VAT	Value Added Tax

INTRODUCCIÓN

Objetivo.

La presente tesis doctoral tiene como objetivo el análisis de la constitucionalización del procedimiento sancionador en materia tributaria, especialmente a través del reconocimiento progresivo de dos garantías: el principio *ne bis in idem* y a su vez el derecho a no autoinculparse.

El hilo conductor será, pues, el desarrollo de la primera de las garantías, el principio *ne bis in idem*, para pasar a continuación a la esencia de este trabajo: el derecho a no autoinculparse en materia tributaria. Así, se determinará el estado actual de la situación, se aislarán los distintos principios y circunstancias que permitirían alegar con éxito este derecho, todo ello desde una perspectiva comparada y multinivel.

La aplicación del principio *ne bis in idem* ha sido largamente estudiada en materia administrativa, sin embargo, el derecho a no autoinculparse es aún poco conocido por la doctrina. Se trata de un derecho que presenta ciertas particularidades y no resulta una tarea fácil en la mayoría de los casos determinar cuándo estamos en presencia de una vulneración del referido derecho por parte de la Administración en el ejercicio de su actividad o cuándo el contribuyente tiene la obligación de aportar la información requerida por la Administración.

Así, en primer término, se realiza también un análisis de la progresiva incorporación del principio *ne bis in idem* al ámbito sancionador en materia tributaria, garantía de origen constitucional, claramente asentada en el Derecho penal sancionador y cuya incorporación al Derecho administrativo sancionador ha seguido un camino similar al derecho a no autoinculparse.

A continuación, el trabajo se centrará en el derecho a no autoinculparse en materia tributaria, que reviste un interés especial toda vez que es un derecho que ha sido reconocido en Europa desde hace pocos años a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por el Tribunal

de Justicia de la Unión Europea, por lo que aun su consideración en diversas legislaciones no es claro. Mientras que en otras legislaciones ha sido reconocido pero no su aplicación en determinados casos.

El análisis del derecho a no autoinculparse que se realiza en este trabajo parte del caso español para luego hacer referencia, dentro del contexto europeo, a las legislaciones de Italia, Alemania y Francia, por ser éstos ordenamientos de gran tradición y ser, además, aquellos que habitualmente se emplean en análisis comparados. A continuación, se hará referencia a las legislaciones de Venezuela y Estados Unidos dentro del continente americano para así tener una visión más amplia y global del reconocimiento al derecho a no autoinculparse y por seguir ambos ordenamientos modelos distintos (establecimiento formal en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y tendencia al reconocimiento jurisprudencial en el caso de EE UU).

Es decir, en este trabajo se subraya la relevancia que tiene en la actualidad la tendencia global existente en relación a la aplicación de los principios constitucionales en el ámbito penal al ámbito administrativo sancionador.

Justificación.

El interés por este tema surgió por la recurrente situación en Venezuela consistente en que la Administración Tributaria procede a la imposición de sanciones a los contribuyentes al realizar inspecciones tributarias sin que medie un lapso para que el contribuyente pueda cumplir con los requisitos exigidos por la Administración, siendo que, las sanciones impuestas por la Administración resultan totalmente desproporcionadas con la infracción cometida.

Entonces, se acometió un primer estudio del derecho a no autoinculparse en Venezuela, en el que se pudo constatar que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela está establecida la presunción de buena fe y el derecho a no autoinculparse tanto en procesos penales como administrativos, pero sin embargo la Administración Tributaria en

determinados casos no respeta estos principios durante el procedimiento de inspección.

Por esta razón, surgió la inquietud por indagar más sobre la situación que se presenta en otros ordenamientos jurídicos y se consideró la posibilidad de hacer una aproximación a la situación que se presenta en España, por ser un ordenamiento que tiene ciertas similitudes con el ordenamiento venezolano.

Al realizar la referida investigación, pareció de gran interés la consideración del tema en Europa, toda vez que al realizar un estudio del ordenamiento jurídico español resulta imperioso hacer una revisión de la situación a nivel europeo en la actualidad y su evolución en el transcurso del tiempo. En este sentido, cobra especial interés la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el desarrollo de la concepción del derecho a no autoinculparse en materia tributaria, máxime cuando dicha jurisprudencia es aplicable en España ex artículo 10.2 de su Constitución, que establece la apertura internacional de los derechos constitucionales.

Resulta paradójico que el derecho a no autoinculparse esté ampliamente reconocido como un derecho inherente a la persona, pero por otra parte su reconocimiento en el derecho tributario aún no se haya materializado de forma tangible en la aplicación de las normas tributarias.

Metodología y Fuentes.

Para realizar la presente tesis doctoral fue necesario hacer el análisis de la doctrina y de la jurisprudencia relacionada con el tema. En relación a los métodos empleados para el desarrollo de la tesis fueron el método deductivo, inductivo y comparativo.

En un primer momento se hace referencia a los principios constitucionales bajo los cuales se sustenta el derecho tributario español para así hacer un planteamiento de la situación actual en relación con los derechos fundamentales que son garantizados durante los procedimientos tributarios. Para abordar el tema fue necesario relacionarlo con otras áreas del Derecho.

Se consultaron obras clásicas del Derecho Tributario en su parte general y específica, libros en torno al derecho de defensa del contribuyente, comentarios en relación a la Jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y artículos relacionados con el derecho a no autoinculparse en diversas legislaciones.

Luego se procedió a realizar la comparación con otros ordenamientos jurídicos la cual se intentó realizar siguiendo el esquema establecido para el estudio del derecho tributario en España: ir desde los principios constitucionales para luego proceder al estudio y consideración del derecho a no autoinculparse en materia tributaria, siendo que no fue posible seguir precisamente la misma metodología dadas las diferencias entre cada sistema legal y el enfoque se le debe dar a cada una. Por lo tanto en las legislaciones de Italia, España, Francia, Estados Unidos y Venezuela, se hizo referencia a los principios constitucionales haciendo énfasis a los principios más relevantes de destacar en relación con el derecho a no autoinculparse.

Para escribir la presente tesis doctoral realicé una estancia en Florencia en el Instituto Universitario Europeo y también tuve acceso a la Biblioteca de la *Università degli Studi di Firenze*, donde consulté bibliografía relevante en relación al derecho europeo y el derecho tributario italiano general.

Luego participé en el *Research Students Meeting* organizado por el *International Bureau Fiscal Documentation* (IBFD) en Amsterdam en 2013, donde tuve la oportunidad de contar con valiosos comentarios y sugerencias del panel de profesores y de compañeros que se encontraban de igual forma desarrollando su tesis doctoral. La sugerencia de incorporar y de hacer alusión al derecho a no autoinculparse en Estados Unidos fue hecha durante este encuentro. La inclusión del referido apartado obedece al deseo de mostrar una visión más completa y global del reconocimiento del derecho a no autoinculparse en diversas legislaciones.

De igual forma realicé una estancia en Estrasburgo en la Universitè de Strasbourg y consulté bibliografía en la *Cour Europeenne de Droits del Homme* con el propósito de recabar información en relación con el derecho tributario

francés y comentarios en relación a la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos.

Finalmente realicé una estancia en el Instituto Max Planck en Múnich en el 2014, estancia que me permitió consultar bibliografía específica en relación con el establecimiento de los derechos fundamentales en la Unión Europea.

Los idiomas empleados para realizar la presente investigación han sido el castellano, el inglés, el francés y el italiano. El acceso a la bibliografía relativa al ordenamiento alemán la realicé a través de textos previamente traducidos.

Tesis y estructura

La hipótesis de partida consiste en la necesidad de garantizar la extensión de las garantías constitucionales (particularmente el derecho a no autoinculparse en materia penal y el principio *ne bis in idem*) propias del Derecho penal sancionador al Derecho administrativo sancionador, particularmente en el caso de la Administración tributaria.

En el primer capítulo se hace referencia a una parte de la filosofía del derecho tributario, para encuadrar ciertas consideraciones que tienen su origen en tiempos anteriores pero que hoy más que nunca resultan de especial interés retomar, para de esta forma, fomentar la consecución de un sistema fiscal más equitativo y con menos injusticias en momentos en los que el ejercicio del poder público muestra tendencias arbitrarias y se aleja de su objetivo de mantener la equidad entre los administrados y lograr el beneficio común de todos los ciudadanos.

A continuación se hace referencia al ordenamiento español. Se tomó este punto como epicentro de la investigación para poder hacer una comparación con otros ordenamientos jurídicos europeos. En ese apartado se situaron los aspectos básicos del tema, es decir, el análisis de los principios fundamentales que sirven de cimiento en el Derecho Tributario.

Seguidamente, se hace referencia al principio *ne bis in idem*, el cual guarda similitudes con el derecho a no autoinculparse por tener ambos sus raíces en el derecho penal y por haber sido admitida su aplicación en el

Derecho administrativo sancionador. De igual forma se consideró importante hacer referencia a este principio por tener su desarrollo básicamente en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y porque ha seguido una evolución análoga a la que está experimentando el derecho a no autoinculparse.

En la tercera parte, el estudio se centra en el derecho a no autoinculparse, que resulta vulnerado cuando, durante la actividad de la Administración Tributaria, se solicita al obligado tributario información durante el procedimiento de liquidación y luego esa información se utiliza durante el procedimiento sancionador, «con lo cual aquel derecho únicamente podía respetarse reconociendo al sujeto la facultad de rehusar la información, y por consiguiente, no castigando esta negativa», en el supuesto en el que el procedimiento de liquidación estén unidos[1]. Es medular hacer referencia a las diferencias que se derivan de la separación de los procedimientos: si permanecen unidos el obligado tributario puede negarse a aportar información autoincriminatoria, mientras que cuando los procedimientos están separados el obligado tributario debe aportar la información requerida por la administración pero esta no podrá ser usada en el procedimiento sancionador.

Por otra parte resulta evidente la disyuntiva que surge entre la obligación del obligado tributario a colaborar con la administración versus la Protección de los derechos durante el procedimiento de inspección.

Por lo tanto, el derecho a no autoinculparse está estrechamente vinculado con otros principios constitucionales, los cuales aparecen también reseñados en la primera parte de este trabajo.

El estudio que se pretende realizar está referido al Derecho español, para luego proceder al estudio de la relevante jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y hacer alusión a la situación a nivel europeo en donde no hay tratados que brinden protección a los contribuyentes y es un asunto al que le han dado solución las legislaciones nacionales,

[1] PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2008, p. 23 (p. 223)

pudiendo tener repercusiones significativas en la efectividad de la defensa de los derechos de los contribuyentes con respecto al ejercicio de la soberanía nacional en las situaciones entre países.

Por otra parte, es de considerar las importantes consecuencias que tiene la entrada en vigor de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, tras el Tratado de Lisboa, toda vez que el desarrollo del derecho a no autoinculparse en Derecho tributario se ha venido desarrollando a nivel Europeo, fundamentalmente a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En este sentido, es de considerar el nivel de protección que se le ha dado en las diferentes legislaciones en Europa al derecho a no autoinculparse, para lo cual se tomó como referencia la legislación de países como Francia, Italia, Alemania. Fueron seleccionados estos ordenamientos como parámetro de referencia para tener un enfoque global de la concepción de este derecho en las legislaciones europeas. Dicha referencia se hará, en la medida de lo posible, con la estructura seguida para el estudio de la doctrina y legislación en España, para así tener un esquema común de comparación y determinar los puntos en común y los puntos divergentes.

De igual forma, en este apartado se hace referencia a la actualidad en Venezuela en relación con la consagración del derecho a no autoinculparse en Derecho tributario, por ser esa situación la que despertó mi interés por este tema. De igual forma, se hizo una breve reseña de la situación en Estados Unidos para tener una visión más global del tratamiento del derecho a no autoinculparse en diferentes latitudes.

Finalmente, las conclusiones, lejos de representar un resumen de lo que ya se había podido anunciar o de lo que el lector ha podido ir atisbando a lo largo del texto, intentan ir más allá. Es decir, se establecen las conclusiones que son el resultado directo de la investigación, pero también se busca extenderlas y generalizar los resultados.

Por último, quiero dedicar estas líneas para agradecer a la Universidad de Deusto que siempre me ha brindado todo su apoyo para realizar la tesis, en

especial al equipo de investigación ‘Poder Público y Empresa en un contexto multinivel y transnacional’, a la oficina Deiker perteneciente al Vicerrectorado de Investigación, Innovación y Transferencia, a todo el personal de la biblioteca de la Universidad de Deusto y al director de esta tesis Dr. Luis I. Gordillo Pérez quien con un rigor científico y académico excepcional siempre me guió y orientó durante la investigación.

De igual forma quiero agradecer al Instituto Universitario de Florencia, al Profesor Marchessou de la Université de Strasbourg y al Profesor Schön del Instituto Max Planck en Múnich, toda vez que la estancia en estos centros representó una experiencia académica y personal invaluable.

Muchas gracias a Bilbao por haberme acogido durante este tiempo y a las personas que desde Venezuela o cualquier rincón del mundo día a día con su amistad sincera y auténtica me auparon a seguir adelante. Gracias a los abuelos Manolo y Eladio y a las abuelas Edith y Antonia.

Un infinito agradecimiento quiero hacerle a mis padres Javier y Mirian y a mi hermana Vanessa, quienes de forma irrestricta me han apoyado y son mi mayor incentivo y motivación para superarme cada día.

Muchas gracias a todos por haberme acompañado de una u otra forma durante este camino. Eskerrik asko, thank you very much, grazie mille, merci beaucoup, danke shön.

SUMMARY

This research about the Right to not self-incriminate in tax law has the principal aim of focusing on the determination of this principle with a transnational perspective. The interest in this subject was due to a particular situation in my country, Venezuela, regarding the right to not self-incriminate in tax law and the rights that the taxpayers have during the inspection procedure. In this regard, I have made a comparison between the situation in Venezuela and Spain related to this principle in tax law.

The Right to not self-incriminate constitutes a vast subject which has not yet been well defined in the way that other areas of the law have, which have consequences in its application, making it very variable in different judgments.

Therefore I considered it relevant to put the basics of the subject in the first stage, in order to start mentioning the fundamental principles that serve as the foundation of the Tax Law to analyze how the right to not self-incriminate is considered in the tax field.

Before focusing on the main subject of the thesis, I have made reference to the protection of taxpayers and the current conception about this subject. I considered it essential to create a link between the great importance of the recognition of taxpayers' rights and the relevance of the acceptance by the taxpayers of tax law. With this focus, I tried to study the situation from a taxpayer's point of view, considering the connection that is created between the Administration and the taxpayer.

Moreover, I referenced the General Part of Tax Law in Spain, because it will be the basis for developing the initial research question. In this part it is showed how the right against self-incrimination is closely linked with other constitutional principles.

I considered it very important for this research to analyze the power and limits of the Administration through its management of taxes, with special regard to the investigation, inspection and collection processes.

Then, I made reference to the Fundamental Rights that the Administration must respect during its activity of management of taxes,

especially the right to not self-incriminate, which is linked with the other principles as presumption of innocence.

At this point I highlighted one of the most controversial issues regarding the right to not self-incriminate in tax law, which is the possible «contradiction» between the duty that the tax payer has regarding his/her collaboration to the Administration to provide the information required and, the right that the tax payer has to not self-incriminate when he gives the documentation that could be used to represent the basis for his incrimination.

It is important to highlight the differences arising from the separation of procedures: it is considered that if they remain linked the taxpayer can refuse to give self-incriminating information, whereas when the procedures are separate, the taxpayer must provide the information required by the administration but this cannot be used in the prosecution proceeding.

This evidences the clear dilemma that arises between the taxpayer's obligations to cooperate with the administration versus the rights protection during the inspection procedure.

Then, this research referred to the Spanish situation, and then I proceeded to analyze the conception of the *ne bis in idem* principle in Europe and how the European Court of Human Rights and the Court of Justice have developed this conception in order to refer to the current situation at a European level as a whole, where no treaties provide protection to taxpayers, as well as its importance to solve the situation at a national level, because it can have a significant impact on the effectiveness of the rights of taxpayers regarding the exercise of national sovereignty in situations between countries.

I considered it important to make a comparison between the right to not self-incriminate and the *ne bis in idem* principle, because both of them were conceived in criminal matters but due to the jurisprudence have been considered in administrative matters, and it is still developing because at the moment there is not a harmonized determination of them at European Level.

After that, I compared the different legislations regarding the right to not self-incriminate in tax law in Germany, Italy and France. I also made reference to the situation in Venezuela and in the United States of America regarding this

principle. The reason why I made reference to those countries in Europe is mainly because of the similarities that this legislation above mentioned have with Spain. Regarding the brief explanation about the current situation in USA, its aim was to describe how this principle is conceived in other latitudes.

I believe it is very important to take the references from these legislations and make the respective comparison because there are important aspects in each of these legislations regarding the right to not self-incriminate that need considering, for example: the constitution of the different proceedings in each legislation, the respect of the rights of tax payers, etc. are all important aspects to take into account.

PARTE I: EL DERECHO TRIBUTARIO EN PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

CHAPTER I: OVERVIEW OF THE PROTECTION OF TAXPAYERS IN EUROPE.

Before starting to analyze the right to not self-incriminate in tax law, it is important to consider the current status of the protection of taxpayers in a broad manner in order to provide a scope about the current situation in Europe.

But first, before focusing on the main subject of this thesis, it is important to analyze the complex situation of the general scope of taxes in Europe just to provide a general idea about the particular situation of taxes in Europe, without trying to explain in detail the whole complex structure of taxes in Europe.

Subsequently, we will do a brief introduction about the protection of taxpayers with the aim of creating a link between the significant importance of the recognition of taxpayer's rights, and the relevance of the acceptance by the taxpayers of tax law.

One important aspect that we should keep in mind is that the meaning of tax justice in Europe it is not yet recognized in a unique definition. Each Member State has its own definition and constitutional principles, which are very similar but still are not harmonized.

The debate in Europe about the measures that should be taken in order to achieve real economic policy coordination is increasing in recent years after the crisis which has harmed the economy at different levels. However, the context of the European Union does not allow implementing effective communitarian measures or coordinating national measures properly[2].

On the other hand, the crisis forces Member States to take measures at different levels, and the majority of those measures are tax measures. Then, it is important to make reference to tax coordination in the European Union.

Some financial measures have been taken in order to prevent distortions which can involve different economies in Europe.

---

[2] DI PIETRO, A., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, pp. 49-51 (350).

We briefly mention the bank reform that is in progress in Europe but not with the aim of make a study about this, but just to mention a significant example of measures that have been taken in order to achieve a higher level of coordination among Member States.

The steps that have been taken at financial level should be considered as a change of perspective regarding the integration of policies in Europe, which has been adopted gradually but nowadays seems to be imperative.

In the following pages we made reference to the idea of recognizing the rights of taxpayers at the European Level. Although it is obvious that financial measures were necessary and to avoid future problems, it is also important to protect taxpayers who suffered directly the consequences of the economic problems.

As MALHERBE points out: from the theoretical view, the basis for taxes relies on the «cittadinanza fiscale», and taking this in consideration it is not understandable why the fundamental rights, as a whole, are denied to the citizen as a taxpayer[3].

ANTOZZI says that tax policy should be sensitive to appreciate the citizen-taxpayers life. PIETRO holds that the recognition of fundamental rights to taxpayers will be the form to guarantee that, at least in the tax area, the role of the European Union involves not only the basis but also the purpose that inspired it[4].

---

[3] MALHERBE, J., « L´equo procedimento in materia fiscale. Principio generale ovvero garanzia nell´ambito dell´armonizazione», DI PIETRO, A., *Per una Costituzione Fiscale Europea*, CEDAM, Padova, 2008. (249-274), quotes CROUY- CHANEL, E., «La citoyenneté fiscale, in L´impôt», *Archives de philosophie du droit*, T. 46, Parigi, Dalloz, 2002, p. 39.

[4] MALHERBE, J., « L´equo procedimento in materia fiscale. Principio generale ovvero garanzia nell´ambito dell´armonizazione», DI PIETRO, A., *Per una Costituzione Fiscale Europea*, op. cit., quotes DI PIETRO A, Lo stato della fiscalitá nell´Unione europea, Ministero dell' Economia e delle Finanze, Ufficio Comunicazione Istituzionale, 2003, «garantire anche nel settore tributario che il ruolo ed il primato dell´Unione non si limite alle fonti ma coinvolga anche (…) le finalitè che le ispirano».

1. BRIEF INTRODUCTION

The EC Treaty establishes the principles to create a custom of union and common market. The main idea is to ensure the free movements of goods inside the European Union and that will improved the market and that will help to the consumers because of the reduction of costs. Moreover, that will reinforce the economic situation of the Member States.

This idea is applicable to the free movement of workers, establishment and the provision of services and capital.

It can be achieved in two ways: the positive and negative approach. The Community can forbid some practices because of the discrimination against goods o labour from other Member States. On the other hand, there is a positive integration, where the harmonization of national laws can be possible through the Directives.

Moreover, it is important to point out the basis of the Tax Policy within the European Union. The Treaty on European Union establishes:

«The Union shall offer its citizens an area of freedom, security and justice without internal frontiers, in which the free movement of persons is ensured in conjunction with appropriate measures with respect to external border controls, asylum, immigration and the prevention and combating of crime.

The Union shall establish an internal market. It shall work for the sustainable development of Europe based on balanced economic growth and price stability, a highly competitive social market economy, aiming at full employment and social progress, and a high level of protection and improvement of the quality of the environment. It shall promote scientific and technological advance.

The Union shall establish an economic and monetary union whose currency is the euro».

However, these statements are indeed complex to achieve regarding the tax policy, due to the restrictions of national laws because of the national sovereignty of each Member State.

Regarding the harmonization of tax law, there are institutional and politic obstacles. The article 15 of the Treaty of the Functioning of European Union

establishes:

«Article 115

Without prejudice to Article 114, the Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, issue «directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of the Member States as directly affect the establishment or functioning of the internal market».

The harmonization of taxes could be possible if the provisions of Member States affect directly the establishment of functioning of the internal market and the measures must be taken unanimously[5].

On the other hand, it is important to mention that original treaties did not contain provisions relating the protection of Human Rights. This could be the reaction to the failure of the ambitious attempt to found the European Political Community (EPC European Political Community) in mid-1950. The EEC Treaty focused on economic integration and contained no mention of human rights.

The Community has its origin from an economic perspective, and therefore the role of the individual is reflected in its leading role in the world economy in the Member States. Then, the fundamental freedoms are the main tool to accomplish the objectives set out in the Treaties with an essentially economic shade.

At first the TJUE considered fundamental rights an issue different to the Treaty. This situation was potentially dangerous in the Community legal order to the opposition of the German and Italian Constitutional Courts to this situation.

The expansion of Community competence occurred in successive Treaty reforms. After, the European Court of Justice introduced some important considerations. In the *Stauder* case there were indications which made it clear that fundamental rights would be protected in the Community by the European Court of Justice, where in paragraph 7 states that the Court is the guarantor of respect «fundamental rights persons, including the general principles of

[5] MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit Fiscal de l ´Union européenne*, Bruyllant, Bruxelles, 2012, pp. 433-434 (728).

Community law». However, this consecration was limited to the provisions of the domestic law of the Member States.

After TJUE decide the case *Nold* where it was stayed in the paragraph 13 «as the court has already stated, fundamental rights form an integral part of the general principles of law, the observance of which it ensures[6].

In safeguarding these rights, the Court is bound to draw inspiration from constitutional traditions common to the Member States, and it cannot therefore uphold measures which are incompatible with fundamental rights recognized and protected by the constitutions of those States.

Similarly, International Treaties for the Protection of Human Rights on which the Member States have collaborated or of which they are signatories, can supply guidelines which should be followed within the framework of community law.

The submissions of the applicant must be examined in the light of these principles».

After 50 years of integration process, is possible to make a distinction among three categories of rights that private persons have derived from European Treaties: political and human rights, economic rights and procedural rights[7].

6 Judgment of 14 may of 1974, C-4/73.

7 VAN THIEL, S., «The EU Treaty as a charter of taxpayer rights», VAN THIEL, S., *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 Years*, CFE, 2011, pp. 299-327.

2. OVERVIEW ABOUT TAXATION IN EUROPE

2.1. Positive and negative integration

Positive integration is related with the legislation, the EC establishes the mechanism to achieve the integration (eg art 113 of the EC Treaty) and negative integration is related with judicial decisions.

As long as the EC Legislation does not establish a positive integration, the power of each Member State to legislate about taxes remains in their own sovereignty: that is the case with the direct taxes, which is why each Member States still regulated the direct taxes. The contrary happens with the indirect taxes where the EC Law has harmonized them.

For indirect taxation, the uniformity has been accomplished at EC level as the Community Custom Code, the Recast VAT Directive and the Horizontal Excises Directive.

On the other hand, the ECJ case law in indirect tax issues are mostly connected with questions regarding the implementation of Directives and Regulations from the national laws of Member States.

Regarding the Direct Taxes, the situation it is completely different, because in the file of direct taxation there are not too many norms to be interpreted. The questions brought before the European Court of Justice are related with the implementation of a Directive in order to harmonize taxes. The questions brought are quite wide and general and generally ask for negative integration. It is important to point out that these questions are more related with the Community law than Tax Law.

2.1. Taxes in the European Union

2.2.1. Direct Taxes

«Direct taxes: They are paid and borne by the taxpayer and include income tax, corporation tax, wealth tax and most local taxes»[8].

Direct Taxes are directly connected with the freedom to trade. They affect investment, establishment and employment decisions.

As stated before, the legislation of the Direct Taxes still remains with the Member States, because it is directly connected with the competition. Member States have established strategies in order to promote co-ordination centres, distribution centres and holding companies of multinational groups. This issue is quite sensitive because the Tax sovereignty is part of the National Sovereignty.

The Direct Taxes remain on the national sovereignty due to the Principle of Subsidiarity established in the article 5 of the EC:

«The Community shall act within the limits of the powers conferred upon it by this Treaty and of the objectives assigned to it therein.

In areas which do not fall within its exclusive competence, the Community shall take action, in accordance with the principle of subsidiarity, only if and so far as the objectives of the proposed action cannot be sufficiently achieved by the Member States and can therefore, by reason of the scale or effects of the proposed action, be better achieved by the Community.

Any action by the Community shall not go beyond what is necessary to achieve the objectives of the Treaty»[9].

---

[8] Europe on the move. http://ec.europa.eu/archives/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf (last consulted on 09/05/2014)

[9] «The subsidiarity principle is used in various different contexts and has its origins in Catholic social teaching. With regard to the structure of a state, the principle holds that, wherever possible, collective or state services should beprovided by the smallest unit closest to the human individual. Central government should swing into action only when lower levels of government are no longer able to handle problems or tasks. When applied to the EU, this means that ideally the Member States or their lowest competent layers of government should

As previously said, the Member States are free to establish their direct tax systems but sometimes it can causes some problems when the direct taxes have to be applied in a cross border context. One of example of it can be the double taxation or pay more costs because of the differences of laws between Member States. That is why it is necessary to enhance the co-ordination between Member States.

2.2.2. Indirect Taxes

These are levied on production and consumption and are not borne by the «taxable persons» (traders or industry) who pay them, collecting the tax on behalf of the government and passing it on in the price to the final consumer on whom the burden falls (examples include VAT and excise duties)[10].

The indirect Taxes require harmonization because they have directly impact the free movement of goods and freedoms to provide services. The article 100 of the Treaty of European Union establishes:

«Article 110

No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products. Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products».

Before the Treaty of Amsterdam, the Article 99 of the EEC established that the European Commission has to consider «How the legislation of the various Member States concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation, including countervailing measures applicable to trade between Member States can be harmonized in the interest of the common

---

carry out state duties. The subsidiarity principle is legally enshrined in Article 5 of the Treaty Establishing the European Community and in a separate Protocol (No. 30) to the ECTreaty. The latter commits the EU bodies to actby this principle». Deutsche Bank Research, September 25, 2007.

[10] Indirect Taxation http://ec.europa.eu/archives/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf (last consulted on 09/05/2014)

market».

The Commission in 1960 made 3 groups in order to achieve this goal. The conclusion of these groups was that Member States have to eliminate cascade taxes and adopt the Value Added Tax, because the Cascade Tax «causes distortion of competition within the national economics where it is applied and artificially promotes the concentration of enterprises, but, in addition, it distorts the international trade regulations because of the impossibility of calculating exactly the overall charge of the turnover tax burden on the specific commodity and consequently…when the principle of country of destination is applied…the amount of the corresponding countervailing duties or refunds»[11].

Then, the Commission agreed to the harmonization of the VAT in two stages: changing to noncumulative systems, and in some States possibly to a single-stage system, as a temporary measure, in case that the VAT would be introduced in all Member States.

After this, the first step was the First and Second Directives in 1967 which established that all Member States must implement a common system of tax on value added, replacing the turnover tax system.

As it has shown, these Directives were too broad and it gave too much freedom to the Member States to determine their own policy regarding the VAT.

The majority of Member States could implement the First and Second Directives, but in some of them it caused serious difficulties, that is why the third, fourth and fifth Directives were implemented in order to extend the period to implement it.

The First and Second Directives were the first attempt to harmonize the turnover taxes in the European Community, but they were not enough in order to achieve the goals to harmonize them because some important competences still remained in their sovereignty, for example Member States were free to establish their own standard rate of tax and to subject certain goods and services to increased or reduced rates and they could establish their

[11] TERRA, B., *European Tax Law*, Wolters Kluwer International, Fifh edition, London, 2008, pp. 120, 2008.

exemptions.

After this, the Sixth Directive in 1977 was set up in order to harmonize the different laws of the Member States. This was with the purpose of make closer the transactions between Member States and creates a period while the Member States can create a real common VAT policy in order to improve the internal market and trade between Member States.

After the Sixth Directive there were sixteen other Directives before the fiscal frontiers were removed[12].

In 1985 a White Paper was published, which established the priorities inside the Community related to the removal of the physical barriers, the removal of technical barriers and the removal of tax barriers, in order to create a large single market.

2.2. **Some steps done by the European Union**

The European Commission's tax policy strategy was up dated in 2003 on «Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead».

In this Communication the Commission explains why they considered it not necessary to harmonize the board tax system of Member States. The Commission explains who the principle of Proportionality and Subsidiarity determine the tax policy in each Member State. Moreover, the Commission explains that there could be an action at EU level as long as the action to be taken by the Member States can prejudice the common market or when the solution proposed by a Member State it is not enough to solve the situation. The Commission considers that national co-ordination policies are even more important.

The main goal of the Commission is to destroy the harmful tax competition and abolish the tax obstacles in the Internal Market, in order to make the European Union more competitive in the market. This co-ordination will help Member States to be more competitive.

The Commission made a Communication on Preventing and Combating Financial and Corporate Malpractice in 2004, which gave a plan to co-ordinate

[12] Directive 91/680 EEC abolísh fiscal frontiers.

action in the financial services, company law, accounting, tax, supervision and enforcement areas, to reduce the risk of financial malpractice. Regarding the tax field, the Commission recommended more transparency and information exchange in the company tax area.

At this point, I consider important to make some comments about the issue about the qualified majority in taxes: The Commission expressed that the qualified majority voting in certain tax areas, instead of unanimity system, could make the co-ordination between Member States. The Commission considers that the recommendations can be more suitable in order to achieve a good understanding between Member States than legislative proposals[13].

However, the Treaty of Lisbon established the majority voting to other areas as climate change, energy, security and emergency humanitarian aid, but of the tax policy the unanimity is still required.

European Union needs to make a real co-ordination because some Member States do not follow the general guidelines of the European Union. The recommendation showed that a Qualified Majority Votes can help in the achievement of a tax coordination system[14].

At the present, it can be said that the European Union has adapted their legislation through Directives, Recommendations in the seeking of a truly common market between the Member States.

Moreover, the European Union has established the general requirements to the Member States in order to maintain an equal tax treatment between them. Although not all taxes are harmonized, the European Union has general guidelines for all Member States.

For example, for the enlargement of the European Union the Commission elaborates an opinion where it explains the current situation of a State and what must the changes in order to enter in the European Union, regarding the direct and indirect taxes.

---

[13] Taxation ttp://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm (last consulted 09/05/2014)

[14] Taxation http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/faq_en.pdf (last consulted 09/05/2014)

3. CURRENT SITUATION

After the recent crisis that the financial system has suffered, Europe has taken important measures in order to better coordinate the financial system at different stages[15]. It seems that it is not enough to have a monetary union to maintain stability in Europe, it is necessary also to reinforce the economic union.

The coordination among the different institutions and policies in Europe is crucial to guarantee an efficient financial system. One of the most important measures that have been taken is the reform related to the European Central Bank and its supervisory functions. The European Central Bank (ECB) will take supervisory tasks in the Single Supervisory Mechanism (SSM). A financial system with greater resolution capability provides obvious positive effects.

Before the crisis, the European Central Bank had a limited monetary decision making authority, it could not decide alone about the macroeconomic policy and could not redistribute income among countries. One of the principal aims of the Bank Union will be the defense against the problems of fragmentation and risk of rupture of the euro.

This Single Supervisory Mechanism will have a new financial supervising system, which involves the ECB and national authorities of EU countries.

At this point, it is important to highlight that this type of changes in financial terms involves other changes in other fields. Regarding the taxes, the EU has taken important measures because of the necessity to create tax coordination at European Level.

It is important to mention three important documents that have been approved in order to overcome the crisis: 1) the European Economic Plan for

[15] Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and monetary Union, 23 November 2011, Green Paper on the long-term financing of the European economy – 25.03.2013, REGULATION (EU) No 1173/2011 of the European Parliament and the Council, of 16 November 2011 on the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area.

Growths and Jobs which was proposed by the European Commission in 2008, 2) Report A New Strategy for the Single Market and 3) the European Commission Communication Towards a Single Market Act for a Highly Competitive Social Market Economy: 50 Proposals for Improving Our Work, Business and Exchange with one Another[16]. Those documents prove that European Institutions should implement «tax strategies», implemented at EU level as «tax coordination» and also by the Member States. The governor of the Bank of England stated that is important to make that the Monetary Union works properly, to build a true fiscal union[17].

One of the keys to the weakening of the single market seems to be the tax coordination[18]. MELIS and PITRONE concluded regarding the crisis «this is the right moment to finally implement the concept of «tax coordination», it being the only way to increase fiscal integration among Member States while respecting national sovereignty and thus giving Member States the opportunity to adapt tax measures according to their needs and specificities»[19].

On the other hand, it is crucial to mention the coordination that should be in other stage of taxation, for example the Protection of Taxpayers at European level, due to the fact that the taxpayers are the ones who mostly suffer the consequences of a deficient financial order.

The tax procedure could be an important tool of tax policy to avoid situations and acts which amplify the effects of the economic crisis[20]. Taxes greatly determine economic behavior. In Europe it has been recognized that

---

16 European Commission, «A European Economic Recovery Plan», COM (2008) 800, 2008 and the European Commission, «Towards a Single Market Act for a Highly Competitive Social Market Economy: 50 Proposals for Improving Our Work, Business and Exchange with One Another», COM (2010) 608, 2010.

17 MELIS, G., PITRONE, F., «Coordination Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis», *Intertax*, 2011, p. 375 (374-380).

18 *Ibidem*, p. 378.

19 *Ibidem*, p. 380.

20 AYATS VERGÉZ. M., Procedimientos, crisis económica y política fiscal», AAVV, *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal. Congreso Internacion*al, Hispalex, Sevilla, 2011, p. 292 (pp. 271-293).

there should be a dynamic strengthening integration through the Bank Unification, Tax Union, among others measures.

In the European legislation there is not provision related with tax justice, although all Member States recognize this principle.

It is relevant at the present time to reflect on the supremacy of the State in its relations with citizens, and establish to what extent the State has exceeded the limits of its sovereignty in detriment of citizens in setting sanctions. Setting the parameters of the relationship between the state and the taxpayer aims to highlight the causes and origin of the right to punish the state.

4. TAX ETHICS

After making reference to the current situation, one question arises: why is the tax system far away from the aim of the taxpayer? Is there still a fair relationship between the State policies and the taxpayer's obligations?

For those questions, it will be necessary to mention the purposes of tax system.

One interesting point is tax ethic. Nowadays taxes are not considered as ethic, the tax is seen as a State imposition, but not an imposition of moral conscience[21].Tax has its foundation in legal, political and social forms[22].

GROVES[23] believes that taxes have to be considered in terms of space and time (…) Classical economists have been criticized because they offer their precepts, without appreciating the fact that the conditions of time and space strongly influence policy recommendations.

As a consequence it could be said that taxes have its base on economic, social and political reasons, but do not always have an ethical foundation.

TIPKE defines tax ethics as «the theory that studies the morality of actions in tax matters developed by the government - legislative, executive and judicial - citizen and the taxpayer»[24].

Other conception of the origin of taxes is defined by ARDANT, when he notes that the phenomena of economic imbalance, unemployment and the crisis at the beginning of the nineteenth century were the main arguments for a

---

21 MATTEI, J-F., «Y a-t-il des justification étiques à l´impôt », NAUDET, J- Y., *Étique et Fiscalité*, Puam éditeur, 2011, p. 38.

22 *Ibidem,* p. 43.

23 GROVES, H., *Tax Philosophers*, The University of Winsconsin Press, London, 1974, p.p. 24-25.

24 TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, Traducción de HERRERA MOLINA, P., p. 21. (p. 146).

revolutionary transformation of society, and as a result a new conception of duty was built[25].

So we could say that we have a situation where an individual has an obligation to contribute to the state in order to sustain public expenditure according to their possibilities, but ultimately and in practical terms, taxpayers do not have any direct participation in the distribution of the resources contributed, and this has as a logical consequence that the way this distribution is decided politically, which results in the devaluation of the measures taken by the State and its rejection by the citizens.

Sometimes we are not only talking about a rejection by the taxpayer of some measures taken by the State, we also could be in front of cases in which sometimes taxes collected are used against taxpayers, for example: the evictions in Spain.

Regarding this fact, it is important to mention some recent measures that were taken by the European Parliament. Two of those measures are related with the restructuring and winding down troubled banks, while the third measure is related with the taxpayer, specifically, now banks have to guarantee deposits up to 100,000 euros, in case there is a run on the bank[26].

TIPKE alludes to the fact that while criminal law punishes the taxpayer for tax fraud; there is no provision to punish the State for the waste of public resources[27].

In relation to the banking system, the Commission has emphasized the reform of the financial architecture and the adoption of EU legislation in specific areas. The intention of the Commission is to selectively intervene in areas where the law is not adequate in relation to the financial crisis. Then, the proposed new model is based on four components: the introduction of supervisory agencies at the community level, a level of harmonization through

---

25 ARDANT, G., *Théorie sociologique del´impot*, S.E.V.P.E.N., Paris, 1965, p. 99.

26 Comittees on Economic and Monetary Affairs. Plenary sessions (15-04-2014).

27 TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuermoral), op. cit., pp. 107-108.

the introduction of pan-European rules, greater consistency in the application of Community rules and the direct transfer of market supervisory powers to Community participants agencies, even though such transfers are limited and conditioned.

Then, we see how the Commission takes important steps to safeguard economic stability. However, in relation to evictions in Spain, we see how the help was given to the banks but they were later against debtors and proceeding with famous evictions. Which raises the following questions: Are these measures supported by taxpayers?, and what kind of participation did citizens have in these decisions?, Is it «fair» and «ethical» that taxpayers provide the State part of their income, so that the state then ultimately make decisions that go against the welfare of the taxpayers?[28].

We can then see that taxpayers have the obligation to contribute to the State but without intervention or voice in the distribution made by the State of the resources.

Situations like evictions show how the lack of ethics in the functioning of the State may impair a legal standard to the interests of citizens.

Considering such situations: why is it not possible to consider the participation of Taxpayers in making decisions regarding the distribution of the resources collected through taxes?

The idea of bringing the citizens and taxpayers to have direct participation in decision-making regarding policies that States adopt is crucial.

---

28 It is important to mention the judgment of the Court of UE (First Chamber) 14 march 2013, which determines that the Spanish legislation allowing the eviction was not compatible with the Directive 93/13/CEE of the Council, of 5 April 1993, on unfair terms in consumer contracts.

In Spain was approved the Law 1/2013, of 14 de may, measures to strengthen the protection to mortgage debtors, debt restructuring and social rent. Other measures that have been taken to protect the mortgagor are the Code of Good Practice (CBP) and the creation of a Social Housing Fund (FSV).

It is a guarantee of the good functioning of the policies implemented by the State that the taxpayers accept beforehand. There is an evident necessity to approach the citizens and taxpayers to the public policies. The participation of all the factors involved in the search for fiscal policies that fit the interests of all will result in developing policies that will inevitably be consensual and therefore have a greater receptivity. Participation through referendum could be a way to involve taxpayer policies to determine which part of respect for their fundamental rights[29].

TIPKE in this regard argues that politicians do not trust the voters, and this is the reason why almost all constitutions stipulate the impossibility of a referendum on tax matters[30]. Regarding the tax moral «does not require that the tax laws respond to a tradition, but agree with the current Constitution and the ethical principles behind the fundamental rights constitutionalized. The legislator acts immorally when in a negligent manner dictates unconstitutional laws or when repealing or amending those laws so all considered them constitutional»[31].

PICAVET makes reference to BUCHANAN when he says that the dissatisfaction of the citizens is one of the most serious problems of democracy, both shows again the contradictory problem between the acceptances of the rules and control of political authority[32]. He also mentions the practical interest that the imposition of rules that limit political action might have.

---

29 MARTINEZ, J.C., *Une Constitution fiscale pour L´Europe*, éditions Lettres du Monde, Paris, 2004.

30 TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuermoral), op. cit. p. 88.

31 *Ibidem*, pp. 90-91.

32 PICAVET, E., «Contrat social néo-libéral, Théorie de l´impot et pensée du déclin», BERNS, T., DUPONT, J- C., XIFARAS, M., *Philosophie de l´impot,* Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 188, quotes Buchanan «L´attitude des citoyens des années 1970 devant leurs institutions diffère de celle d´avant 1960. La foi dans le « rêve américain » disparu et en semple pas prête d´être restaurée. Qui aurait prédit que des grandes villes américains hésiteraient à organiser des cérémonies commémoratives pour le bicentenaire de la nation? » (LL,.p 105).

On the other hand, in *Taxation in constitutional perspective*, BRENANN y BUCHANAN make reference to HOBBES, mentioning that assigning power to government is the only way to avoid chaos, monopolizing coercive power[33]. They mention the perception of «Virginia school», and differ from the perspective of HOBBES with the notion of the social contract in which it is possible to examine the establishment of a government as if emerging from the will of the consent of the people who are subject to it.

The tax law has the difficulty of being subjected to the rigor of a number of rights-based principles of the rule of law, the principle of legality and tax trends that change frequently. For this situation GUEZ propose two solutions: 1) reinforce the control by the citizens, Parliament or the judge in relation to the interpretation that is routed to respect the rule of law and other principles of tax law and 2) constitutionally support the normative power of the administration and the creation of an independent administrative authority interpreting tax rules[34].

GUEZ emphasizes the importance of people's consent of taxes, and for this reason proposed tax referendum mechanisms. Furthermore, reinforcing judicial review of administrative interpretation is a way of limiting fiscal activity and ensuring respect for the inherent requirements of the principle of legality and hierarchy of norms.

The Italian constitution establishes in the article 75 that the referendum it is not possible to reform tax laws[35].

---

33 BRENNAN, G., BUCHANAN, J., *The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambrigde, 1980, p. 4. (p. 235).

34 GUEZ, J.*, L´interprétation en droit fiscal, L.G.D.J.*, Paris, 2007, p. 306-307.

35 «È indetto referendum popolare per deliberare l'abrogazione, totale o parziale, di una legge o di un atto avente valore di legge, quando lo richiedono cinquecentomila elettori o cinque Consigli regionali.

Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali».

While in the French Constitution it is established in Article 11 that the referendum is intended for the organization of public authorities, economic and social policy of the nation, utilities, ratification of treaties that may have impact on the functioning of Institutions. GUEZ points out that the articles 14 and 6 of the Declaration of Human Rights of 1976 open the possibility of referendum for the approval of tax law.

Then the possibility of tax referendum in France could be justified through the interpretation of articles 3 and 11 of French Constitution, and articles 6 y 14 of the Declaration of Human Rights of 1789[36].

---

[36] French Constitution «Article 3

La souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie du référendum.

Aucune section du peuple ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice.

Le suffrage peut être direct ou indirect dans les conditions prévues par la Constitution. Il est toujours universel, égal et secret.

Sont électeurs, dans les conditions déterminées par la loi, tous les nationaux français majeurs des deux sexes, jouissant de leurs droits civils et politiques.

Article 11

Loi constitutionnelle n° 95-880 du 4 août 1995) « Le Président de la République, sur proposition du Gouvernement pendant la durée des sessions ou sur proposition conjointe des deux assemblées, publiées au Journal officiel, peut soumettre au référendum tout projet de loi portant sur l'organisation des pouvoirs publics, sur des réformes relatives à la politique économique ou sociale de la Nation et aux services publics qui y concourent, ou tendant à autoriser la ratification d'un traité qui, sans être contraire à la Constitution, aurait des incidences sur le fonctionnement des institutions.

«Lorsque le référendum est organisé sur proposition du Gouvernement, celui-ci fait, devant chaque assemblée, une déclaration qui est suivie d'un débat. " Lorsque le référendum a conclu à l'adoption du projet de loi, le Président de la République promulgue la loi dans les quinze jours qui suivent la proclamation des résultats de la consultation"».

Declaration of Human Rights :

«Article 6: The Law is the expression of the general will. All citizens have the right to take part, personally or through their representatives, in its making. It must be the same for all, whether it protects or punishes. All citizens, being equal in its eyes, shall be equally eligible to all high offices, public positions and employments, according to their ability, and without other distinction

Taxes could be used as a mechanism to intervene economically and socially, for this reason GUEZ concludes that there is not legal obstacle to apply the tax referendum in France and the real obstacle to progress is the psychological and philosophical conception[37].

Regarding this point, he makes reference to GEFFROY, who believes there is a risk of leaving public authorities in the hands of citizens because citizens could evade tax obligations[38].

BAILAIRI contends that lack of mature voters result in approving proposals for tax reforms that lower taxes regardless of the consequences[39].

He mentioned the cases of Switzerland and USA. In Switzerland the Federal State can apply the referendum regardless of the subject. On the other hand, in USA, the Californian Constitution was amended through the acceptance «proposition 13», which reduced Californian State taxes.

BERNS and DUPONT, said the tax has its origin in sovereignty, and mentioned EMMANUEL DE CROUY-CHANE who proposed «de définir l´impôt comme une créance pécunaire, sans caractère penal, qui, n´a pas d´autre cause que la volonté du souverain», to this definition BERNS and DUPONT, indicate that from a philosophical level, tax assessments and interpretations go

---

than that of their virtues and talents.

Article 14: All citizens have the right to ascertain, by themselves, or through their representatives, the need for a public tax, to consent to it freely, to watch over its use, and to determine its proportion, basis, collection and duration».

[37] ROUSSEAU, J., *Du contrat social* «La souveraineté en peut être représentée, para la même raison qu´elle en peut être aliénée; elle consiste essentiellement dans la volonté générale, et la volonté en se représente point: elle est la même, ou elle est autre; il n´y a point de milieu. Les députés du peuple en sont donc ni ne peuvent être ses représentants, ils nesont que ses commissaires; ils en peuvent rien conclure définitivement. Toute loi que le peuple en personne n´a pas ratifié est nulee; ce nést point une loi», Flammarion, 1992, p.123.

[38] GUEZ, J., *L´interpretation en droit fiscal*, op. cit., p. 311 quotes GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, 1er éd., PUF, coll. Droit fundamental, droit financier, 1993, p. 39.

[39] GUEZ, J., *L´interpretation en droit fiscal*, op. cit., p. 311 quotes BARILI, A., *Le consentement à l´impôt*, Presses de Sciences Po, 2000, p. 106.

beyond a legal justification[40]. They point out that the capital tax is important in the possibility of developing it through common construction processes in their relation to individual tax situations.

Nowadays the trend is to raise taxes as mere instruments of correction of government policies in some countries, this situation is more tangible in some countries than other, and those measures respond to particular circumstances leaving aside the complex tax dynamics and, as a consequence, there are ineffective policies that far from responding to principles of fairness, proportionality and non-confiscatory tax justice, generally go against the interests of most of the population generating more inequalities and injustices.

[40] BERNS T., DUPONT, J-C., «Postface: les insensbilités de l´impot» en BERNS, T., DUPONT, J- C., XIFARAS, M., *Philosophie de l´impot,* Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 243-243.

5. REFERENCE TO SOME TAXPAYER CHARTERS IN EUROPE

In this part we will do a brief reference to the recognition of taxpayers rights in Italy, Germany, France and Spain (this subject will be developed in a different chapter).

A Taxpayer Statute exists in Italy, which represents an attempt to tax coding, which includes constitutional principles[41].

Similarly, in this regulation there is a clear reference to the presumption of good faith and not punishment of taxpayer's errors, which has been considered of great importance in relation to the relationship that should exist between the taxpayer and the treasury related to the principle of cooperation and good faith.

The Court of Cassation (10982/2009) has determined that the principle of the protection of the citizen's confidence stems from the Constitution in Articles 3, 23, 53 and 97. A figure which introduces the Statute is the Taxpayer Guarantor, to which the taxpayer as interested party in the process may be asked to point out some administrative fault, wrongdoing or any behavior that is likely to break the relationship between the citizen and the financial Management (art. 13)[42].

On the other hand, Germany has not developed a chapter of taxpayer protection, since it is estimated that there is sufficient protection for taxpayer rights with the existing legislation.

JATZKE makes mention about the progress that has been made in Germany for the development of the protection of the taxpayer[43].

---

41 Artículo 1 del Statuto dei diritti del contribuente: «le dispozioni dello Statuto costituiscono principi generlai dell´ordenamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

42 DE MITA, E., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2011, pp. 59-60.

43 JATZKE, H., «The Fiscal Code: a German taxpayer charter?», SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years* CEF, 2009, p. 163, (157-168).

In 1918, general tax law was enacted to establish the rules for taxes and to establish fundamental rights and the obligations of taxpayers.

After in 1976 the new Tax Code was approved, which was aimed at creating a balanced relationship between the state's interests and the legitimate expectations of taxpayers and citizens.

Moreover, the basic rights of taxpayers can be found in the Tax Code; however, there are other rights that can be found in the Constitution of the Federal Republic of Germany, such as Article 3.1 which states that all people should be equal before the law.

Similarly, another principle that is very important is the principle laid down in Article 103.1 of the Constitution, which provides that the courts shall hear all persons in accordance with the law. Then, the provisions of the Constitution are interpreted through the trials and the Constitutional Court.

A fundamental right is the right to taxpayer confidentiality and secrecy. In Germany the rules relating to tax secrecy are strict and any disclosure of confidential information must be authorized by the Act. As part of their obligations to cooperate with the government, taxpayers must provide proof of their financial affairs to the tax authorities, and should ensure that this information is given in the strictest confidence. The investigation of the protected information is possible when it is necessary to start a tax investigation or criminal proceedings or where public interest is present, all in accordance with Article 30 of the Tax Code.

In France there is a «Charte du contribuable vérifié», which has the aim of ensuring the rights of the taxpayer during the inspection procedure, which are not established on the book of tax procedures or on the General Tax Codes[44].

In Spain the rights and warranties of taxpayers are included in the Ley General Tributaria 58/2003, 17th December.

---

[44] PHILIP, P., *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, Paris, 2005, p. 32 (322).

So what would be the answer to the issues raised? The harmonization of the rights of the constituents at the European level has been tried many times, as well as the creation of a Code for the protection of taxpayer rights, which generate a common framework of protection, leaving each country to adapt their legislation and its tax system to ensure the rights of taxpayers during the various processes to which they are subjected.

FORTSAKIS notes that although the regulation of taxes has been limited to the regulation of VAT, the situation is different for non-material aspects such as procedures[45]. He gives as examples the issues relating to the imposition and collection of the tax. In this sense, the fundamental rights play a prominent role in the standard of individual issues at European level, just as the recognition and implementation of individual rights in the tax law should be framed in a common system and substantive tax rules and become European.

FORKSAKIS makes a distinction of the different levels of protection in defense of individual rights that tax laws have: The first level of protection is nationwide, then globally (United Nations, multilateral or bilateral conventions) and finally the third level is related with the European system, which is protected in the European Convention on Human Rights, which is part of EU law, and as EU law, it is recognized in several countries and has taken a precedent and has a relevant force in national constitutions and therefore has precedence over national legislation.

[45] FORTSAKIS, T, «The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law», KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, p. 95. (95-104).

5.1. Some preliminary considerations about Model Taxpayer Charters

For this part, we will make reference to the paper by BAKER[46]. The first two Taxpayers 'Code were issued by United Kingdom in 1986 and by France in 1975 but these were focused on taxpayers through tax audit. Later, the OECD in 1990 issued a report about tax players 'rights with some recommendations about adopting those measures. Subsequently, in 2003, the OECD launched a report where it could be noted that 2/3 of the member countries already have Taxpayer´s Charter.

BAKER explained a relevant issue: there are differences between the forms of adapting taxpayers' rights in each legislation. There is a provision which is approved by the Parliament and there are Taxpayers' Bill of Rights (which are called TaBoR). Some examples of these are the cases of Italy, Spain and USA (at Federal level). The other act in order to recognize taxpayers' rights are Taxpayers' Charters (which is called TaCh) and they are promoted through declaration or publication, normally by tax or administrative authorities or by the entity responsible for tax collection. One example of this is the Charte du Contribuable in France and by local tax administration in some states in the USA.

The main difference between TaBor and TaCh are the way to be adopted. While the TaBor is considered to have more binding effect because they are adopted by the Parliament, the TaChs are not considered to have legal binding effect because it is not included in a legislative form.

BAKER define Taxpayers' Charter as «a short, accessible statement of the basic rights (and obligations) of taxpayers in dealing with the tax authorities»[47]. For that reason, it is considered that the Taxpayer Charter should be the channel which improved the relationship between the Administration and

---

[46] BAKER, P., «Taxpayers Charter and a Taxpayers´Charter for Europe», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, Oficyna, Warszawa, 2009, pp.132-133 (130-135).

[47] *Ibidem*, p. 132.

Taxpayers in order to communicate the rights and obligations which are imposed to the taxpayers.

Regarding Europe, BAKER questioned whether there should be a Taxpayers' Charter for Europe. For this he makes reference to the fact that the taxpayers' rights and obligation are protected by three different levels as:

1) National level: each Member Stated can design its own taxpayer charter regarding its own national tax system.
2) EU level: some of these rights can be found in Treaties and in the General Principles of the UE law which assure the application of them in the Member States.
3) Council of Europe and the European Convention.

Then BAKER considered that it does not seem possible to adopt a Taxpayers Charter in a short period of time because there should be a development regarding the concept of Taxpayers Charter for Europe.

Some of the questions that he makes relating the content of Taxpayers' Charter in each country are:

Should Taxpayers Charter have rights and also obligations? The answer is that nowadays the legislations are trying to balance rights and obligations.

Regarding the binding effect of the Taxpayer Charter: it would depend on each traditions of each State.

What could be done to monitor the protection of the Charter? There should be a way to monitoring the applicability of the Charter as the Advocate or Ombudsman.

Should there be legislation or a declaration done by administrative authorities?

Should there be a Charter General and should it be detailed in its form? BAKER made reference to the way of publishing it on internet.

Should the Charter deal with procedural tax issues or also with substantive tax law? BAKER mentioned that it is very difficult to separate

procedural issues from substantive tax issues because taxpayers have rights and obligations and they are connected and should be established in a Charter.

On the other hand BRZINZKI pointed out that the Protection of Taxpayers' Rights has two dimensions: individual and social[48]. From an individual dimension, taxpayers need to know which are their rights, and from a social focus the taxpayers need to know what to do in case of infringement one of those rights. The above mentioned author highlights the fact that taxation is a social sensitive issue.

Regarding the concept of taxpayers' rights he said:

«The diversity of taxpayers' rights both as to their resources, character and scope, makes the concept of protection of taxpayers' rights a hybrid concept, causing difficulties in putting it in relatively uniform notional categories. As a consequence, drawing conclusions and the formulation of generalizations in this matter should currently be avoided as it seems to be on a relatively low level of abstraction only.

The concept of taxpayers' rights can be deemed as an achievement of civilization, being a result of current beliefs as to desired relations between an individual and the public administration. In its essence we are dealing here with implementation of the general concept of human and citizen rights in the tax legislation and in the system of public institutions dealing with taxes.

The concept should nowadays be the basis of construction of a taxpayers' rights protection model in observance of the rights in the process of assessing and collection tax, not the formulation of new rights and entitlements enabling their fruition»[49].

---

[48] BRZEZINSKI, B., «Taxpayers Rights: Some Theoretical Issues», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., pp. 31-32,(17-32)

[49] *Ibidem*, p. 32.

5.1.1. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration[50]

At the beginning of this note it was considered that each legislation recognized the rights and obligations to taxpayers, and the manner to recognize them will depend on the specific legislation.

However, there are basic rights and obligations which are recognized in the majority of tax system although there were still not recognized through Taxpayers' Charters. Then, the note stressed the importance that all countries, even those without Taxpayers' Charter, should give the same relevance to Taxpayers' Rights.

In this Note, the OECD established the basic rights and basic obligation that national revenue authorities issuing a taxpayers' should contain. In the model of Taxpayers' Charter there were established the following rights:

1) The right to be informed, assisted and heard.

---

[50] History

1990: In 1990 the OECD's Committee of Fiscal Affairs Working Party Number 8 published a document entitled "*Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*"

At the December 2000 meeting of the Forum on Strategic Management (FSM – now the Forum on Tax

Administration) Steering Group the summary material from the 1990 document with examples of various taxpayer charter documents was suggested as a basis for a paper on Taxpayer rights and obligations as part of the FSM (now FTA) tax administration series.

At its meeting in December 2000 the FSM (now FTA) Steering group agreed to the tax administration papers series being made available as public documents. This was endorsed by the CFA at their meeting in January 2001.

January-March 2002: Exposure draft circulated to FSM (now FTA) members for comments.

October 2002: Revised draft circulated to FTA Bureau for final comments.

July 2003: A final draft goes to the CFA for approval.

August 2003: The paper is published as part of the "Tax Guidance Series" from the Centre for Tax Policy and Administration.

2) The right to appeal.

3) The right to pay no more than the correct amount of tax.

4) The right to certainty.

5) The right to privacy.

6) The rights to confidentiality and secrecy.

And among the obligations we can find:

1) The obligation to be honest.

2) The obligation to be co-operative.

3) Co-operate with tax administrators and treat them with courtesy, consideration and respect, as we do in our dealings with you.

4) The obligation to provide accurate information and documents on time, including:

- filing correct returns and documents within time limits specified.
- providing complete and accurate information by certain dates.
- taking reasonable care in preparing your tax returns, documents and information.
- informing of relevant events such as incorporation, opening a business, correspondence address changes, moving the place of business, ceasing business, with required taxpayer identifiers in a timely.

5) The obligation to keep records.

6) The obligation to pay taxes on time.

And in the case of non compliance with the obligations «the law may provide for penalties and/ or interest to be imposed; prosecution action may be taken in more serious cases».

5.1.2. A Model Taxpayer Charter

Due the above mentioned situation, it is important to point out the Model Taxpayer Charter which was designed by AOTA, CFE and STEP organizations[51]. This model considered that it is important to keep a balance between obligations and rights of taxpayers.

They highlight that in the last decades the responsibilities imposed to taxpayers have increased and not their rights. This Model Taxpayer Charter was made from a survey from 37 countries.

In this work it was stayed that the nature of Taxpayer Charter is focus on summaries and explain, in a simply language, the responsibilities and rights that taxpayers should have when they are in relation with the Administration.

They highlight that in this Model they showed the main rights that all countries should have but considering that each country based its own policy and laws regarding their own environment, taking into account administrative practices, culture and legal traditions.

In this model, it was also pointed out that even the countries without a taxpayer's charter should give importance to the rights of taxpayers, in the same manner as countries with Taxpayers Charters do. Then, there was a conclusion regarding that a Taxpayers' Charter which will bring facilities to international trade and also will provide certainty[52].

Regarding this Model Charter is stayed that «This charter sets out the rights of a taxpayer in connection with tax levied by the State and the obligation of a taxpayer to the State as set out by law.

---

[51] AOTCA Asia Oceania Tax Consultant´s Association, CFE Confédération Fiscale Européenne, STEP Society of Trust and Estate Practitioners.

[52] CADESKY, M., HAYERS, I., RUSEELL, D*., Towards Greater Fairness in Taxation A model Taxpayer Charter*, AOTCA, CFE, STEP, London, 2013, p.162 (218).

The overriding purposes of this charter are: to foster a relationship of mutual trust, respect and responsibility between taxpayers and the State, regarding taxpayers' obligations to the State; and, on behalf of the State as to the rights of taxpayers, to codify certain duties of the tax administration, and through these means reduce the costs of compliance, increase the quality and efficacy of willing compliance, and ensure that all taxpayers are treated equally and without bias or preference»[53].

However from our point of view, although it is important to recognize the great value that those kinds of contributions mentioned above have, it is necessary to admit that the majority of provisions included in those model are already part of several legislation or are at least recognized.

For those reason, we consider that it is important to impulse this kind of initiatives but including issues which are still not well defined, for example the right to not self-incriminate, which is still in development in different legislation and still does not have a unique definition and always remains on the features of each case.

Moreover, the lack of description of some rights and obligation in the Model can be a source of confusion and misunderstanding of other rights and duties.

For instance in the OECD model, there were two controversial issues from our point of view:

First of all, there is not a description about the limits in the cooperation that the taxpayers must have with the Administration. On the other hand, there is not limit with respect to the obligation of providing accurate information and documents on time. Those statements bring problems regarding the consideration of the right to not self-incriminate.

[53] CALDESKY, M, HAYES, I, RUSSELL. D., *A model taxpayer Charter*, op.cit., pp. 21-22.

6. PROVISIONAL CONSIDERATIONS

Today the real link between the tax authorities and taxpayers could be reduced to a set of rules which the State, in exercise of their powers, makes mandatory, and taxpayers must follow to avoid sanctions.

This reality is given by the adaptation of public policy at a given time rather than on the actual needs of taxpayers, which results in a complete separation between the activity of the administration and the behavior of taxpayers.

Under this situation, we have observed that Italy and France have Taxpayer's Codes, which seeks to achieve a closer relationship between the taxpayer and the government, since it is considered that in this way the taxpayers can have the vision the Tax Administration as a manager and receiver of ideas and complaints that could improve the relation between the taxpayers and the Administration.

Moreover, we have observed the relevance that may have referendums to ensure the participation of taxpayers in tax matters, and that for reasons of historical nature has always been a matter excluded the submission to referendum.

With this short introduction we only would like to point out some ideas about the importance of the recognition of taxpayer rights, which it could be through a Taxpayer Code in Europe in order to protect them. The crisis have had one crucial effect: which is the necessity which faces Europe to integrate policies in the economic and monetary Union at different levels, and now the debate regarding taxpayer protection should be an important subject to guarantee their rights.

After making reference to these facts, we will proceed to develop the subject of the thesis «the right to not self-incriminate in tax law».

CAPÍTULO II. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

En primer lugar se hará referencia al ordenamiento español. Se hará un análisis de los principios en materia tributaria establecidos en la Constitución, así como a los principios y al papel del Tribunal Constitucional en España, lo cual reviste una gran importancia para el posterior estudio de la consideración del derecho a no autoinculparse toda vez que para poder hacer referencia a este derecho en específico resulta necesario contextualizar los diversos principios que rigen en el sistema tributario español.

Esto se hará con la finalidad hacer mención en los próximos capítulos a otras legislaciones en Europa (Alemania, Italia y Francia) y en América (Venezuela y Estados Unidos) en relación con el establecimiento del derecho a no autoinculparse en materia tributaria para poder observar las posibles similitudes y diferencias entre algunos ordenamientos en Europa y América.

1. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

1.1. El principio de capacidad económica.

Este principio es un principio fundamental en la distribución de la carga tributaria y sirve de base para la estructuración de los otros principios basados en la tributación en función de la capacidad tributaria «Es un principio material de justicia en el ámbito tributario»[54].

El principio de capacidad económica tiene una estrecha vinculación con el de igualdad, el cual es uno de los principios constitutivos del Derecho moderno, el cual nace con el constitucionalismo. PÉREZ ROYO se remonta a 1791, fecha en la cual el constituyente pone fin al privilegio al establecer la regla de la contribución general. En la República Federal Alemana no está

[54] MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario,* 1ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, p.112. (p. 864).

recogido el principio de capacidad económica en la Constitución, sino que este es derivado de la doctrina y del Tribunal Constitucional (*Leistungfähigkeit*) a raíz del principio fundamental de igualdad[55].

Otro elemento a destacar, es que el principio de igualdad dependerá de la concepción de modelo de Estado que se tenga, la capacidad económica debe ser considerada en relación con los valores propios del Estado, por lo tanto debe existir una igualdad formal y material.

El ordenamiento español cumple con tres funciones esenciales: «de fundamento para la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder»[56].

En este principio confluyen diversos elementos, toda vez que el mismo tiene en consideración la riqueza de cada persona para determinar la carga tributaria que cada individuo va a soportar. Esta manifestación de riqueza puede ser contemplada de diversas formas. Dependiendo del tributo del cual se trate, este principio de capacidad económica será más palpable, por ejemplo en los impuestos directos este principio se encuentra configurado más específicamente que en los impuestos indirectos.

La doctrina considera que los elementos constitutivos de capacidad económica son: la titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza[57].

«El principio de capacidad económica no se plantea qué ha hecho el Estado por el ciudadano individual, sino qué puede hacer éste por el Estado». Tal planteamiento se adecúa a las exigencias del Estado Social.

Esta perspectiva también se encuentra en el planteamiento moral de las Constituciones del Estado de Derecho (y probablemente de otras

---

55 PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Navarra, 2006, p. 60. (p. 624).

56 *Ibidem*, p. 60.

57 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario,* op. cit, p. 114

Constituciones). Algunas consagran expresamente el principio de capacidad económica. Así sucede con las de Italia, España, Grecia, Liechtenstein, diversos cantones suizos, Croacia, Hungría, la Federación Rusa, Turquía, Brasil, Argelia, Marruecos, Mauritania. Pero también en aquellos países cuyas constituciones no contemplan el principio de capacidad económica, éste suele considerarse el término de comparación para aplicar el principio de igualdad como sucede en Alemania.

El principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los derechos fundamentales de las constituciones del Estado Social de Derecho. Además, se acepta generalmente como principio adecuado a la realidad. Ninguna persona desearía tributar más que otra a igualdad de condiciones económicas, por lo que debe aceptar que los demás sean tratados del mismo modo»[58].

Por otra parte, GIARDINA formuló el principio de normalidad, el cual sostiene que cuando el legislador al determinar una situación como hecho imponible, está considerando tal hecho como un indicativo de capacidad económica, lo cual tiene como consecuencia que cierto hecho, el cual es tenido como hecho imponible, no es indicativo de capacidad económica[59].

De igual forma, el principio de capacidad económica debe ser considerado en la aplicación e interpretación de los tributos.

A este respecto es de destacar la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, mediante la cual determinó: «Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo», dicho criterio fue ratificado en la Sentencia 233/1999, de 13 de diciembre (RTC 1999, 233)[60].

---

58 TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Traducción a cargo de HERRERA MOLINA, P., op. cit., p. 32-33. (p. 146).

59 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario*, op. cit, p. 113

60 CAZORLA PIETRO, L., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, editorial Aranzadi,

Por otra parte, el Tribunal Constitucional no considera admisible la inexistencia de capacidad económica en un tributo (STC 221/1992 de 11 de diciembre 1992)[61].

Otra definición importante es la exención del mínimo vital, el cual está destinado a cubrir las necesidades básicas de un sujeto y por lo tanto no pueden ser objeto de gravamen[62].

Como consecuencia de lo anteriormente señalado, surge una concepción de capacidad económica que, manteniendo «en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica – titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza», la cual lleva a un plano más amplio este concepto y lo vincula de esta forma con otras disposiciones constitucionales, y también con otros principios de derecho tributario. De esta forma existe la necesidad de aplicar criterios de justicia en materia de ingresos y en materia de gastos públicos.

Por otra parte, es de mencionar el concepto de capacidad económica de PÉREZ DE AYALA, el cual sostiene que el concepto de capacidad económica está constituido esencialmente por la proporción de bienes disponibles y las necesidades del contribuyente, teniendo en cuenta el mínimo de existencia y el carácter no estrictamente anual de éste[63].

PALAO TABOADA alerta sobre los problemas en el ordenamiento jurídico español que tiene como consecuencia que este principio sea desarrollado dentro de las ciencias económicas, toda vez que esto redundaría en la

---

Navarra, 2012, pp. 118-12, (p. 647)

61 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario,* op. cit, p.113.

62 *Ibidem*, p.114.

63 GIMENEZ, B., «Réflexions sur les aspects constitutionnels du droit espagnol en AUTENNE, J., *L´Europe face à la régionalisation discale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité,* Bruxelles: Bruylant, 2009, hace referencia a PEREZ DE AYALA, J.L., «Las cargas públicas: principios para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, p. 90.

simplificación del criterio de justicia en materia fiscal[64]. Entonces, al simplemente traspasar un concepto de capacidad económica basado en ciencias económicas al Derecho Financiero, se estaría cometiendo un error, toda vez que el objetivo no es el de formular un criterio de justicia, sino el de eliminar las injusticias en la aplicación de impuestos fiscales.

El artículo 31 de la Constitución española impone el deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica, y no establece otra forma. PALAO TABOADA señala que hay que establecer un límite a la influencia que las consideraciones de orden político pudieran tener en materia fiscal, en especial en relación a la influencia que tienen los grupos políticos en el establecimiento de la extrafiscalidad.

Entre las normas cuestionables, en relación al principio de capacidad económica encontramos la posición de CALVO ORTEGA, cuando sostiene la inconstitucionalidad del concepto de la responsabilidad fiscal de los autores de un acto ilegal, a lo cual PÉREZ ROYO aclara que la cuestión relativa a la responsabilidad fiscal es una consecuencia de la comisión del acto ilegal y no una sanción en sí y por lo tanto no se atenta contra el principio de capacidad económica[65].

PÉREZ ROYO señala otro problema: el cual es el pago de la deuda fiscal por un tercero, lo cual supone la ausencia de capacidad de someterse al impuesto de la persona que paga. Este autor señala que esta medida está trasponiendo un instrumento del Derecho Civil al Derecho Fiscal, siendo que no se considera el principio de capacidad en relación a la identidad del deudor.

GIMÉNEZ cita a BAYONA DE PEROGORDO y a SOLER ROCH, cuando indican que este problema se aprecia en la noción de sustituto, de retenedor, de

---

64 GIMENEZ, B., «Réflexions sur les aspects constitutionnels du droit espagnol en AUTENNE, J., *L´Europe face à la régionalisation discale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité,* op. cit. hace referencia a PALAO TABOADA, C., « Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva », en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976.

65 *Ibidem*, pp.116-118.

responsable o del contribuyente obligado a repercutir el tributo, siendo el problema principal que las normas fiscales acentúan el contenido formal del pago de la deuda tributaria y no se ocupan del contenido esencial del pago que es en realidad el deber de contribuir, siendo un deber personal y que el deber de la Administración debe consistir en que el obligado tributario en virtud de su capacidad económica cumpla con el deber impuesto[66].

[66] *Ibidem*, p.118.

1.2. El principio de igualdad.

Este principio constituye un principio básico en la Constitución española en relación a la igualdad en el sistema tributario. El artículo 31 de la Constitución española establece la igualdad del sistema tributario, de la STC 46/2000, de fecha 17 de febrero, se deduce que el artículo 31 de la Constitución ha determinado el alcance del artículo 14 CE[67].

El principio de igualdad está estrechamente vinculado con el de capacidad económica y el TC lo ha interpretado de esta forma al determinar que «la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, incorporada en este último precepto que menciona también entre dichos principios el de igualdad» (STC 45/1989 de 20 de febrero)[68].

El Tribunal Constitucional estableció en la Sentencia del 26 de abril de TC 76/1990 (RTC 1990\76) una síntesis de la doctrina establecida en varias sentencias: «a)no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b)

---

[67] Artículo 31

1. 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Artículo 14:

Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

[68] PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, op. cit, p. 62

el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos»[69].

Este principio también requiere para su comprensión la existencia de otros principios, como por ejemplo el principio de progresividad.

Por otra parte, es considerado que las discriminaciones no son arbitrarias en los casos en las que se establecen en función de un criterio adoptado por el ordenamiento así pertenezca a otra rama del derecho, por lo tanto el Tribunal Constitucional no admite aquellas desigualdades que no tengan fundamento.

El Tribunal Constitucional ha sostenido que hay que atender no solo a la igualdad formal, sino a su contenido o exigencia de igualdad real, el cual está establecido en el artículo 9.2 CE[70]. De esta forma se consienten

---

[69] Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990, http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1501 (última consulta 25/01/2014).

[70] Artículo 9

2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los

discriminaciones las cuales están dirigidas a rectificar situaciones de desigualdad real.

La Sentencia STS 21 diciembre 1999 (RJ 1999\9436) al analizar el derecho a no autoinculparse señala que «el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete», por lo cual concluye que el derecho a no autoinculparse no es de aplicación en aquellos casos en los que el contribuyente no quiera aportar la información requerida cuando se trate de la declaración de actividades ilícitas[71].

Por otra parte, el Tribunal Constitucional también ha subrayado que «lo que no le es dable al legislador – desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) (SSTC 19/1987, de 17 febrero (RTC 1987, 19) (F. 4º); 182/1997, de 28 octubre (RTC 1997, 182) (F. 9 º) y 46/2000, de 17 de febrero (RTC 2000, 46) (F. 6º)»[72].

Esta sentencia está referida a las ayudas de Estado y su consideración en el Territorio Histórico del País Vasco.

El concepto de Ayuda de Estado no está bien delimitado y la consideración de una medida como tal dentro del mercado interno, tiene diversas implicaciones para el Estado que haya implementado la medida. El caso puede ser aún más complejo de delimitar cuando estamos haciendo referencia a sistemas tributarios asimétricos, como lo es el caso de España.

El concepto de ayuda de Estado se ha desarrollado por la vía

---

obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

[71] Sentencias del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 de julio (RTC 2000, 194), 47/2001, 15 de febrero (RTC 2001, 47) y Sentencia TC 247/2007 de 12 de diciembre.

[72] http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4632 (última consulta 24/01/2014)

jurisprudencial y por las directrices que ha dictado la Comisión Europea al respecto[73].

Por contextualizar un poco la situación, expondremos a grandes rasgos la situación en el Territorio Histórico del País Vasco[74].

---

[73] Sentencia del TJUE de 11 de noviembre de 2004, Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión (C-183/02 P y C-187/02 P, Rec. p. I-10609), Sentencia del TJUE en sentencia de 11 de noviembre de 2004 (Asuntos C-186/02 y C- 188/02, Diputación Foral del Álava, Ramondín vs. Comisión y C.A. de La Rioja), Sentencia del Tribunal de la Unión Europea sobre el caso Azores TJUE 6 de septiembre de 2006, 220, As. C-88/03, Portugal/Comisión, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de junio de 2011, Asuntos acumulados C-465/09 P a C-470/09 P (Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya y otros / Comisión). Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 , en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06. «Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local Carácter selectivo», Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 9 de septiembre de 2009, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01), Decisiones 2003/27/CE, 2002/820/CE y 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, (DO 2003, L 17, p. 1), de Álava (DO 2002, L 296, p. 1) y de Guipúzcoa (DO 2002, L 314, p. 26).

El desarrollo que ha hecho la Comisión Europea del concepto de ayudas de Estado lo ha hecho mayoritariamente a través del llamado *soft law*, y cada vez es considerado con más consistencia por el Tribunal de Justicia en sus sentencias, lo cual refleja nuevos modelos de gobernanza. STEFAN O.[73], considera este fenómeno en el cual se configura un nuevo modelo de gobernanza entre el soft law y los principios legales tradicionales. Entonces, se producen efectos del *soft law* a través de los principios generales del derecho, las Cortes utilizan las directrices, notas y otros instrumentos del soft law con antecedentes constitucionales pluralistas; las Cortes institucionalizan híbridos legales en competencia y ayudas de Estado.
STEFAN O., concluye que los casos de competencia y ayudas de Estado se reinstitucionalizan en un ambiente en el que existe una normativa pluralista constitucional en la que no hay una suficiente una garantía formal de fuerza vinculante, al sustentarla en principios que forman parte de valores constitucionales comunes a los Estados Miembros. Por lo tanto los Tribunales están ejerciendo su rol constitucionalista.

[74] NIETO MONTERO, J., «La normativa tributaria vasca y la recepción de la sentencia Azores, crónica de un final anunciado a propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 17 nº

Desde 1989 la estructura territorial de España está dividida en tres niveles: estatal o central; autonómico o regional; y el local, el cual comprende municipios y provincias o en algunos casos Territorios Históricos[75]. Podemos afirmar que el sistema fiscal territorial tiene determinadas características:

1) Es un modelo enmarcado constitucionalmente.
2) Hay un régimen común y especial.
3) La financiación de las Comunidades Autónomas es considerado como dependiente.
4) Es un modelo en constante evolución.
5) Está configurado por elementos normativos y racionales como puramente fácticos.
6) Está inspirado en el principio de solidaridad[76].

La particularidad foral reside en el reconocimiento a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra del poder para negociar con el Estado las condiciones para establecer un régimen tributario propio. Los términos que se alcancen serán a ser parte de una ley aprobada por el Estado, el cual pasará a ser la Ley del Concierto para el País Vasco o Convenio para Navarra[77].

Estos territorios forales tienen sistemas tributarios autónomos los cuales establecen y regulan sus tributos, mientras que el resto de Comunidades

---

1.2008, pp. 175- 204.

[75] GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Los ordenamientos forales de los territorios históricos», GORDILLO PÉREZ, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014, pp. 21-84.

[76] GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Descentralización Fiscal en el Estado Español de las Autonomías», *Conocimiento y Cultura Jurídica*, Universidad Autónoma de Nuevo León, Año 6, Número 11, Nuevo Leon, 2012, p. 36 (93).

[77] TEROL BECERRA, J., «La España de los derechos sociales en las Europas y las reformas estatutarias», TEROL BECERRA, M., JIMENA QUESADA, L., *Tratado sobre Protección de Derechos Sociales*, Tirant Lo blanch, Valencia, 2014, pp. 143-166.

Autónomas funcionan con los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado, siendo este sistema financiero dependiente[78].

El Concierto Económico se aprobó por Real Decreto de fecha 28-02-1878, ha sido renovado sucesivamente y surge como consecuencia de las diferencias de ideas uniformistas defendidas por el constitucionalismo liberal y los defensores de los regímenes de los Territorios Históricos que sobrevivieron a los Decretos de Felipe V de Nueva Planta[79]. El Concierto Económico se establece en la Constitución por primera vez en la Constitución de 1978, en la disposición adicional primera. SIMÓN ACOSTA resalta el hecho de que la Constitución reconoce una situación histórica la cual es «compatible con los principios básicos del Estado social y democrático de Derecho»[80].

En el concierto Económico está establecido que el País Vasco, tiene la facultad de recaudar los impuestos para cubrir los gastos requeridos para la prestación de servicios que deben recibir los ciudadanos[81].

Dentro del Concierto Económico se pueden identificar tres partes:

- Régimen de los tributos: se regula el régimen común que es aplicable a los tributos y el particular a cada especie o conceptos tributarios. Se diferencian las competencias atribuidas a las Haciendas forales respecto a la Hacienda estatal, se establecen puntos de conexión que determinan el reparto de los tributos, se establecen los instrumentos de armonización de la normativa tributaria y su distribución funcional de las competencias de la Hacienda foral y

---

78 GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Descentralización Fiscal en el Estado Español de las Autonomías», *Conocimiento y Cultura Jurídica*, op. cit., pp. 38-39.

79 SIMÓN ACOSTA, E., «Modelos Singulares de Financiación Autonómica. El Régimen Foral», *El Sistema de Financiación Territorial en los Modelos de Estado Español y Alemán*, INAP, España, 2000, pp.217-256.

80 *Ibidem*, p. 231

81 MICHELE CARPAGNANO, M., «Federalismo fiscal y derecho de la competencia breves consideraciones acerca del caso del impuesto sobre compraventa de vehículos en el trentino Alto Adige*»,* GORDILLO PÉREZ, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014, pp. 205-208.

estatal, haciendo una distinción entre las normativas y las de gestión[82].

- La relativa al cupo: el cual se abona de forma anual y su propósito es el de compensar al Estado por las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco, es decir, por los servicios que presta en el País Vasco o que le son imputables.

- La tercera característica a mencionar es la del plano organizativo. Existen tres comisiones: Comisión Mixta del Concierto, la cual revisa y modifica el Concierto y fija la metodología para el cálculo del cupo; Comisión de Coordinación y Evaluación de Normativa; y la Junta Arbitral, la cual tiene como objetivo resolver aquellos conflictos relativos a aplicación de los tributos y de su revisión[83].

El Concierto Económico confiere a los Territorios Históricos potestades normativas y de gestión:

- Potestades Normativas: Las Juntas Generales y su Diputación Foral en cada Territorio Histórico tienen competencia para regular aquellos tributos aplicables a su ámbito. Es una competencia con límites, toda vez que debe respetar lo establecido en la Constitución y además debe observar los criterios de armonización fiscal establecidos en el Concierto Económico y además no romper con la directiva de solidaridad de las regiones y pueblos de España[84].

La armonización no está referida únicamente a la relación de los Territorios Históricos con España, también está referida a la armonización entre los Territorios Históricos. Para garantizar esta armonización se dictó la ley autonómica del Parlamento Vasco, Ley 3/1989 de fecha 30 de mayo de

---

82 NIETO MONTERO, J., «Las haciendas de las comunidades autónomas ante las exigencias del derecho de la Unión Europea», en GORDILLO PÉREZ, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, 2014, pp. 161-190.

83 GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Descentralización Fiscal en el Estado Español de las Autonomías», *Conocimiento y Cultura Jurídica*, op. cit., pp. 76-77.

84 MEDINA GUERRERO, M., «La protección constitucional de la autonomía financiera de los entes locales frente a las alteraciones de su ámbito competencial», *Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, Nº. 12, Madrid, 2005 , p. 531.

Armonización, Coordinación y Cooperación Fiscal, al igual que otras que la han modificado.

- Potestades de gestión: a los tributos concertados, los cuales integran el sistema tributario propio de cada provincial foral, se le atribuyen a los Territorios Históricos las competencias de gestión en un sentido amplio: liquidación, gestión, inspección, recaudación y revisión[85].

Los Territorios Históricos conformados por: Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, por medio de las Juntas Generales, determinan los impuestos a pagar y de igual forma deciden su cuantía, mientras que las Diputaciones Forales se encargan de gestionarlos y recaudarlos.

Por otra parte, el cupo es la parte que el País Vasco debe pagar al Estado por aquellas competencias que ejerce el Estado y que el País Vasco no cubre, por ser competencias no transferidas. Esta competencia la cubre el País Vasco en relación a su riqueza, independientemente de los ingresos que tenga o de su situación financiera[86].

El Territorio Histórico del País Vasco, en virtud de las competencias

---

[85] « Los Tributos concertados » son los que integran el sistema tributario de cada territorio foral. Son así los tributos propios del Territorio Histórico. Cuando el Estado establece para los territorios de régimen común un nuevo concepto tributario, no por eso resulta de aplicación en los territorios forales. Es necesario, para que tal cosa ocurra, que se cumpla con la condición de la “concertación”, esto es, que se modifique el Concierto Económico o, en otros términos, que se incorppore al sistema tributario de caa territorio foral mediante su aprobación y regulación por los órganos competentes de éste.

Los tributos concertados pueden clasificarse como sigue:

-Tributos de normativa autónoma, respecto de los que los Territorios Históricos gozan de amplia libertad de regulación, que no tiene por qué coincidir con la normativa de territorio común, si bien debe respetar los principio que antes hemos recordado relativos a la armonización fiscal. Aím dentro de esta primera categoría o grupo habría de distinguirse dos casos, según la extensión de la libertad de configuración normativa: plena y limitada.

- Tributos de normativa común. En este caso la regulación sigue siendo foral o procedente de los órganos forales, pero debe ser similar o igual a la del Estado». En GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Descentralización Fiscal en el Estado Español de las Autonomías», *Conocimiento y Cultura Jurídica*, op. cit., pp.79-80.

[86] Origen del concierto económico, http://www.conciertoeconomico.org/es/en-pocas-palabras, (última consulta 25/01/2014).

conferidas a través del Concierto Económico, estableció diversas medidas tendentes a promover la inversión, algunas de estas medidas han sido consideradas como «ayudas de Estado».

Algunas de las consideraciones vinculadas con las medidas adoptadas por la Comisión y por las sentencias del Tribunal Supremo relativas al Concierto Económico del Territorio Histórico del País Vasco han sido las siguientes: mediante una decisión de 1993, la Comisión estimó como ayudas de Estado los incentivos forales de 1988 y por lo tanto determinó la Comisión que vulneraban la libertad de establecimiento. En el 2004 el Tribunal Supremo consideró que el tipo de gravamen establecido por las normas tributarias fiscales, al ser inferior al establecido en el resto del Estado, eran Ayudas de Estado y no fueron notificadas previamente[87]. Luego en el 2008 el Tribunal Supremo afirma que cuando se puede apreciar autonomía institucional, procedimental y financiera o económica, se debe apreciar el ámbito geográfico[88]. En enero de 2013 el Tribunal Supremo ordenó la recuperación de ayudas de Estado, con los intereses respectivos, consideradas como ilegales en 1989[89].

Una ayuda ilegal es, según el Reglamento 659/99[90] «cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado».

Sin embargo, esta definición no esclarece sustancialmente la problemática, toda vez que pueden haber casos en los que los Estados Miembros y la Comisión tengan una opinión diferente en relación a la noción de ayuda de Estado, y esta diferencia es lo que lleva a algunos Estados a no

---

87 Sentencia del Tribunal Supremo de 9 diciembre 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2005, 130)

88 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 «Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local. Carácter selectivo». En los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

89 Asunto C-529/09, Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera), de 24 de enero de 2013.

90 Reglamento (CE) No 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

notificar la implementación de alguna medida que pueda ser considerada como Ayuda de Estado[91], por ser considerada dentro del esquema general de ayudas.

De conformidad con el artículo 14 (3) del Reglamento (CE) No 659/1999[92], los Estados Miembros deben recuperar sin dilaciones y de conformidad con las leyes nacionales las ayudas ilegales otorgadas, en virtud de la ejecutabilidad inmediata y efectiva que tienen las decisiones de la Comisión. Otro aspecto de igual forma relevante del Reglamento, es el relativo a los intereses en el caso de recuperación de ayudas de Estado, el objetivo principal de la recuperación es el restablecimiento de la situación al estado anterior de haberse concedido la ayuda ilegal. El Reglamento a su vez, establece cual es el mecanismo para el cálculo de los respectivos intereses.

Entonces, para concluir este apartado relativo a la igualdad, es de resaltar la relatividad del principio de la igualdad. Un ejemplo de esto sería la presencia de una desigual presión fiscal ya sea en territorio o sector, el cual está justificado por las diferentes proyecciones del gasto público en determinadas circunstancias[93].

---

91 La obligación de la notificación de las medidas está estipulada en el artículo 108.3 del TFEU «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. »

92 Reglamento (CE) No 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

93 « a) el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; b) el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación; c) el principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley; d) el principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o a exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales (discriminación por indeferenciación); e) el principio de igualdad debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales; f) la igualdad en el marco del sistema tributario

En relación a la desigualdad en razón del territorio, el Tribunal Constitucional determinó que el concepto de igualdad no es rígido y que hay que considerar las diferencias que se generan en las distintas Comunidades Autónomas dadas sus potestades en materia tributaria y financiera.

debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento de gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos. », en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 62-63.

1.3. El principio de progresividad y no confiscación

El principio de contribución encuentra su fundamento en el artículo 31 y 40.1 de la CE[94]. La progresividad es la característica de un sistema tributario «según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza»[95].

Este principio está estrechamente vinculado con el objetivo de redistribución de la renta, vinculado a su vez con el principio de igualdad y también con el principio de capacidad económica. Dicho concepto tiene base en el derecho italiano y representa una innovación en la Constitución española.

El principio de progresividad tributaria, sirve de soporte para articular el funcionamiento del sistema tributario, toda vez que sirve como herramienta para conseguir fines distintos a los recaudatorios, como por ejemplo la distribución de la renta o alguno de los fines establecidos en el artículo 40 de la Constitución española.

El límite que encuentra el principio de progresividad es la no confiscación, el cual deriva del respeto al derecho de propiedad, la cual tiene como fin la evitar una aplicación excesiva de la progresividad lo cual al final atenta contra la capacidad económica del contribuyente.

---

94 Artículo 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. (…)

Artículo 40.1. «1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo».

95 Citado en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario, op. cit*, p. 110.

La tributación está sustentada en la capacidad económica del contribuyente, mientras que la confiscación no. Por otra parte, CALVO ORTEGA señala que la confiscatoriedad está establecida como garantía en caso de posibles excesos de la progresividad dentro del sistema tributario[96].

El Tribunal Constitucional ha sentenciado «Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución»[97].

---

[96] CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario, Parte general, parte especial,* Aranzadi, Navarra, 2012, pp. 57-58.

[97] Sentencia 150/1990, de 4 de octubre de 1990, en http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1990/150, (última consulta 25/01/2014).

1.4. El principio de reserva de ley en materia tributaria

Como fuente de Derecho la Ley tiene un valor importante en el establecimiento de las instituciones financieras. El artículo 31.3 CE establece «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

PÉREZ ROYO destaca que el principio de reserva legislativa, de carácter formal, puede asegurar un tratamiento uniforme a distintos grupos de ciudadanos[98].

Los caracteres estructurales del principio de reserva de ley en materia tributaria son: tiene carácter constitucional y constituyen el centro de las relaciones establecidas entre el ejecutivo y el legislativo; de igual forma impone al poder ejecutivo y legislativo el ejercicio de las funciones conferidas. Por último los autores antes mencionados, señalan que la operatividad del principio de reserva de ley dependerá de una instancia jurisdiccional la cual esté capacitada para juzgar sobre la adecuación del legislativo al mandato constitucional propio en el principio de reserva de ley[99].

El principio de reserva de ley está previsto en la Constitución en el establecimiento de los Tributos (31.3[100] y 133.1[101]) y en el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado (art 133.3[102])[103].

---

98 Citado en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario, op. cit*, p. 120.

99 *Ibidem*

100 Artículo 31.3.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

101 Artículo 133.1

La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

Por lo tanto la ley cumple un papel determinante en el establecimiento de las instituciones financieras[104].

---

[102] Artículo 133.3

Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

[103] Artículo 31.3.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Artículo 133.1

La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

Artículo 133.3

Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

[104] MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario, op. cit*, p. 120- 121.

1.5. El principio de generalidad

La Constitución española en su artículo 31 de la Constitución dispone «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».

De esta forma queda configurado el principio de generalidad en la Constitución, en el cual todos tendrán la obligación de contribuir, en la medida de su capacidad económica, en el sostenimiento de los gastos públicos, es decir, las exoneraciones no justificadas por el ordenamiento o por la Constitución a personas físicas o jurídicas, no podrán ser establecidas.

Los modernos ordenamientos establecen que el principio de generalidad está referido a que todos los «sujetos de derecho están sometidos al poder tributario», mientras que el principio de capacidad económica es palpable en la forma, cuantía de la tributación atendiendo a la renta, patrimonio y consumo de los sujetos pasivos. Por lo tanto, el principio de generalidad tiene un rasgo político y abstracto, mientras que el principio de capacidad económica está vinculado a una situación concreta[105].

La esencia de la generalidad va a radicar en la no discriminación y es contrario a las exenciones fiscales que no carezcan de sustento. Al respecto hay dos elementos atribuibles a este hecho: el principio de generalidad se manifiesta en el trato igualitario a situaciones idénticas y de igual forma, debe prohibir el establecimiento de discriminaciones sin fundamento en el tratamiento fiscal de los contribuyentes[106].

---

[105] CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte general*, Decimoquinta edición, Civitas, Navarra, 2012, p. 47.

[106] MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario, op. cit*, pp. 99-100.

De esta manera se puede deducir que no toda desigualdad en el trato fiscal es contraria al principio de generalidad, lo serán solo aquellos tratos que no tengan fundamento.

A este principio se le asocia con la «legitimidad del empleo del sistema tributario con fines de política económica» como destacan los referidos autores. En relación a este punto, cabe señalar que el empleo de los tributos con la finalidad de alcanzar propósitos económicos es aceptado y además está establecido en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria «Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos».

Por lo tanto los beneficios tributarios son cónsonos con los principios constitucionales al estar justificados por la consecución de algún fin de política económica.

Así, de los principios antes expuestos hay que señalar que todos se interrelacionan y cada uno de ellos justifica la existencia del otro, es decir, tienen una relación directa entre sí y son pilares del establecimiento de las instituciones financieras y del establecimiento de los tributos, formando un engranaje «vivo» y a la vez permitiendo una actividad constante y cambiante, la cual se adapta a las circunstancias del momento, pero siempre respetando la esencia de los referidos principios. Se busca con ello principalmente repartir los gastos del Estado entre los ciudadanos, pero siempre bajo la premisa del respeto hacia la propiedad y evitando la confiscatoriedad, pero a la vez admitiendo excepciones en cuanto al otorgamiento de ciertos «privilegios» los cuales pueden ser aceptados en virtud de una circunstancia determinada.

2. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1. La gestión de los tributos

Mediante la gestión tributaria, la cual está establecida en el artículo 117 de la LGT, la Administración realiza las actividades conducentes para la aplicación de los tributos, y a su vez esta se encuentra unida a la recaudación[107]. La Administración está facultada a revisar actuaciones y está considerada como una segunda fase de la propia gestión[108].

---

[107] Artículo 117 La gestión tributaria

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

Si bien el procedimiento de gestión es unitario en sentido general hay diversos procedimientos específicos distintos como: el procedimiento de inspección, recaudación, revisión de reclamaciones y sancionatorios.

De esta forma, la Administración lleva a cabo la gestión de los tributos pero a la vez los sujetos pasivos participan en la gestión de los tributos durante las distintas fases de gestión de la Administración. En la LGT está reconocido el importante papel que desempeñan los actos y actuaciones de los sujetos pasivos, a través de la autoliquidación, la repercusión y el sistema de anticipación de impuestos. En efecto, la mayoría de las declaraciones provienen de los sujetos pasivos, siendo que la iniciación de oficio se produce en pocos casos.

El artículo 118 de la LGT establece que la gestión tributaria se iniciará:

« a) Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.

b) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta Ley.

c) De oficio por la Administración tributaria».

El procedimiento iniciado mediante declaración: La forma de iniciación de la gestión tributaria es la declaración por parte del obligado tributario y en

---

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.

[108] CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario parte general, parte especial*, op. cit, p. 192

caso de no realizarse, este procedimiento será llevado a cabo por la Administración. En cuanto a la autoliquidación hay que señalar, que en la misma convergen tanto la declaración como la liquidación, por lo tanto el obligado tributario informa a la Administración de los hechos determinantes de la deuda tributaria y su cuantía y además, incluye los elementos necesarios para determinar el importe de la deuda, es decir, los obligados tributarios informan a la Administración sobre las «operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria» (Artículo 120.1 LGT).

El procedimiento de verificación de datos: Durante este procedimiento la Administración procede a la corrección de errores materiales o aritméticos, para lo cual dispone de un plazo de seis meses, el cual concluido produce la caducidad y la Administración podrá abrir el procedimiento nuevamente en el plazo de prescripción.

Comunicación de datos: El artículo 212 de la LGT establece que «se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en un caso, resulte devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación».

Autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas: Las declaraciones complementarias se presentaran siempre y cuando el derecho de la Administración tributaria para cuantificar la deuda tributaria no haya prescrito, de conformidad con lo establecido en el artículo 122, apartados 1 y 2 de la LGT. Estas declaraciones tienen como finalidad completar o modificar las autoliquidaciones presentadas con anterioridad.

En cuanto a las declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas, hay que señalar que el art. 122.3 de la LGT permite a los obligados tributarios presentar declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas, con la finalidad de completar o remplazar las presentadas con anterioridad.

Una vez mencionadas las formas de iniciación de la gestión tributaria por la Administración, resulta necesario hacer referencia a los procedimientos propios de gestión tributaria, los cuales está establecidos en el artículo 123.1 de la LGT:

«1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

El procedimiento iniciado mediante declaración.

El procedimiento de verificación de datos.

El procedimiento de comprobación de valores.

El procedimiento de comprobación limitada».

a) Procedimiento de devolución: Se hace referencia en este apartado a las devoluciones propias de cada tributo y no a las relacionadas con la devolución de ingresos indebidos, las cuales se encuadran dentro del procedimiento de revisión. El objeto del procedimiento de devolución es el «*reconocimiento* del derecho a la devolución[109]. La práctica de la devolución será sencillamente la consecuencia de la declaración del derecho».

b) Procedimiento iniciado mediante declaración: En la LGT en el artículo 119 está definida la declaración tributaria **«**Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos». En la nueva LGT el concepto de declaración es muy amplio, por esta razón remiten a la interpretación dada por el Tribunal Supremo al respecto **«**un acto de gestión tributaria realizado por el sujeto pasivo y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo (…), que entraña una manifestación o reconocimiento de ciertos datos o circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye, tras la

[109] PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, op. cit., p. 267.

comprobación e investigación pertinentes, mediante una liquidación que, finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria» (STS de 14 de febrero de 2000)[110].

Se justifica la ampliación del contenido de la declaración, toda vez que en la Ley anterior la forma única de comenzar el procedimiento era a través de la iniciativa del sujeto pasivo y cuando el procedimiento de gestión estaba identificado con la liquidación del tributo, mientras que en la Ley vigente está establecido un concepto más amplio de gestión y no se limita a la función liquidadora. La Ley establece la tesis doctrinal mayoritaria, la cual considera que la declaración es una manifestación de conocimiento[111].

En la declaración el obligado tributario pone en conocimiento a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo (art. 120.1 LGT).

En cuanto a los efectos derivados de la declaración, es de destacar que la misma tiene como principal efecto el cumplimiento de un deber formal exigido por la ley. A este respecto, la LGT establece en el artículo 119 que «La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria».

En cuanto a los efectos de la declaración, la LGT reconoce a toda declaración dos efectos: el inicio de la gestión tributaria (Art. 18.1 LGT), y gozar de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho que consignen los obligados tributarios, los cuales sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario (art. 108.4 LGT). Sin embargo, la Administración de conformidad con el artículo 120.2 de la LGT dispone que «las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto

---

110 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario, op. cit*, p. 336.

111 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Normas y principios comunes de los procedimientos tributarios», en TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2009, p. 497 (p. 1150)

de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso».

c) El procedimiento de verificación de datos.

El procedimiento de verificación de datos servirá para la comprobación por parte de la Administración de cifras de valoración de bienes vinculados con declaraciones o para la rectificación de valores aritméticos.

En la LGT el procedimiento de comprobación está regulado en los artículos 134 y 135, siendo que el objeto del procedimiento se podrá iniciar por iniciativa de la Administración al obligado tributario para que aclare o justifique la disconformidad de los datos, o cuando la Administración tributaria proceda a la notificación de propuesta de liquidación.

d) El procedimiento de comprobación de valores: las actuaciones dentro del procedimiento de comprobación de valores pueden ser requeridas por otros órganos de la Administración tributaria (art. 197.1 RGIT), pueden estar relacionadas con la información y asistencia a los obligados tributarios (Art. 90 y 91 LGT) y de igual forma pueden servir a la función liquidadora de la Administración (Art. 128 a 130 LGT). Las actuaciones de valoración también pueden servir a las funciones comprobadoras de la Administración tributaria: tanto a los órganos de gestión como a los de inspección[112].

e) El procedimiento de comprobación limitada. De conformidad con el artículo 136.1 LGT el objeto de la comprobación limitada se extiende a «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria», por lo tanto este procedimiento resulta más amplio que el procedimiento de comprobación de valores.

[112] *Ibidem*, p. 369.

2.2. El procedimiento de inspección

En primer lugar resulta necesario determinar la naturaleza del procedimiento de inspección. Como los demás procedimientos tributarios, el procedimiento de inspección encuentra su basamento en el derecho administrativo. El procedimiento administrativo es el cauce formal mediante el cual la Administración desarrolla la actividad administrativa[113].

Por lo tanto, la Administración mediante el procedimiento de inspección realiza las funciones atribuidas por ley y demás instrumentos jurídicos, en cumplimiento con el principio de legalidad.

Hay una reticencia histórica por parte de los contribuyentes a la idea de financiar los gastos públicos por el carácter coactivo y pecuniario y por su carácter contributivo, ya que el contribuyente no tenía una «conciencia colectiva que le permitiera comprender la trascendencia de su contribución para la satisfacción de las necesidades colectivas»[114]. El procedimiento de inspección tiene como propósito el de contribuir a la adecuada recaudación tributaria y de esta forma cubrir las necesidades colectivas.

El inicio del procedimiento de inspección por parte de la Administración es un punto controvertido, ya que en la Constitución está establecida la garantía que supone que la actuación administrativa está sujeta al principio de legalidad. Sin embargo, la Administración tributaria al iniciar el procedimiento de inspección cuenta con amplias potestades para la selección de los obligados

---

[113] MONTOYA LÓPEZ, M., *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, Colección monografías, Castilla la Mancha, 2007 (p. 217).

[114] MONTOYA LÓPEZ, M., *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, op. cit, p. 17, hace referencia a GAUDEMET, PM, *Les relations entre le fisc et le Contribuable*, en *Karl W. Roskamp y Franceso Forte*, Reforms of tax system/Reformes des systemes fiscaux, Proceedings of the 25th Congress of the International Institute of Public Finance, Taormina, 1979, pp.199-208. Versión española: FERNÁNDEZ CAINZOS «Las relaciones entre el fisco y el contribuyente», obra colectiva *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*, IEF, Madrid, 1986, pp. 569-570.

tributarios que son sometidos al procedimiento de inspección, lo cual podría constituir una extralimitación en el curso de la actividad administrativa. La selección hecha por la Administración de los contribuyentes a los cuales se les aplicará el procedimiento de inspección es derivada de la imposibilidad que tiene la Administración para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Por otra parte, hay un problema medular en relación con la discrecionalidad de la administración en el procedimiento tributario, toda vez que la selección que hace la administración entra en conflicto con la «no generalidad»[115].

Sin embargo, hay que hacer referencia a la potestad-función de inspección de carácter discrecional que tiene la Administración, con lo cual se cumpliría con el principio constitucional de eficacia.

Parte de la doctrina española señala que hay una relación de supremacía de la Administración durante el ejercicio de sus facultades con respecto a los administrados[116]. Sin embargo, en realidad no se trata de una posición de poder, sino que esa supremacía viene derivada de la «función de la defensa y tutela especial que se otorga a un interés jurídico que lo haga prevalecer de forma eficaz y enérgica frente a los ataques que hipotéticamente pueda sufrir»[117].

---

115 MONTOYA LÓPEZ, *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, op. cit, p. 58.

116 «que la relación tributaria en cuanto en cuanto tal es distinta del poder o facultad de imposición, y se halla configurada como relación de derecho; por tanto, de igual de las partes», PONT MESTRES: «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección», RDFHP, Nro. 241, 1996, p. 548 en CÁRDENAS ORTIZ, R., *La Gestión Tributaria: Especial referencia a los Procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003*, *General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, op. Cit, p. 49 (p.102).

117 CASADO OLLERO, G., «Tutela jurídica y garantías de los contribuyentes en el procedimiento tributario», *Estudios de derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1993, p. 158 en CÁRDENAS ORTIZ, R., *La Gestión Tributaria: Especial referencia a los Procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, op.cit., p.49.

El procedimiento de inspección reúne una serie de funciones determinadas en su régimen jurídico (LGT, RD 136/2000 y Resolución de la AEAT de fecha 20/03/2003). Tiene como principales funciones las de comprobación e investigación, estando la primera función destinada a la comprobación de lo ya declarado y la segunda persigue determinar lo no declarado[118].

Entre otras funciones que se desprenden del artículo 141 de la LGT se encuentran las de obtención de información, liquidación, intervenciones tributarias, y las otras recomendadas por las autoridades.

Mediante el procedimiento de inspección, la Administración realiza las funciones antes descritas con la finalidad de obtener o comprobar datos o información conducente a determinar la situación tributaria de un obligado tributario.

Los siguientes principios rigen el procedimiento de inspección[119]:

Imparcialidad: principio que está relacionado con la posición que debe tomar la Administración a la hora de realizar una inspección, toda vez que se trata de una verificación y comprobación de datos, esta actividad no debería perjudicar la situación del sujeto pasivo. Desde otra perspectiva esta imparcialidad está ligada a la garantía que deben tener los ciudadanos cuando la Administración practica una inspección de que su condición será determinada de igual forma que a otro sujeto pasivo que esté en idénticas condiciones.

Concurso del sujeto pasivo: Tiene un doble sentido para el contribuyente participar en esta fase: como garantía y para colaborar con la Administración en el suministro de información requerida.

---

118 CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, op. cit., p. 381.

119 CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario parte general, parte especial, op. cit.,* pp.207-208.

Jerarquía: Es notoria la importancia de este principio durante el procedimiento de inspección, toda vez que el referido procedimiento tiene implícita una porción de interpretación, así como de comprobación.

Universalidad: Este principio es muy significativo en el procedimiento de inspección, toda vez «que la obligación es única dentro de cada figura tributaria aunque los hechos parciales que integran el hecho imponible sean evidentemente distintos tanto en su aspecto económico como jurídico». La universalidad es un poder para la Administración y para el contribuyente un derecho a solicitar la revisión la revisión global de una situación en un determinado tributo[120].

Como señalamos anteriormente, el procedimiento de inspección tiene dos funciones esenciales, como lo son: comprobación e investigación.

Durante la comprobación, la Administración va a verificar actos, elementos y valoraciones declaradas por el obligado tributario, mientras que en el procedimiento de inspección, la Administración va a determinar la existencia de supuestos de hecho que la Administración desconozca[121]. Desde un punto de vista conceptual parecen funciones separadas, pero son funciones que la Administración lleva a cabo de forma unitaria, con la finalidad de verificar y establecer la situación de un obligado tributario.

Por otra parte, el artículo 142 de la LGT establece las facultades de la inspección de los tributos, entre otras:

«Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes,

---

120 CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario parte general, parte especial*, op. cit., p. 208.

121 MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, J., CASADO OLLERO, G.., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 384.

elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias».

En relación al lugar en el cual se pueden realizar las actuaciones inspectoras, el artículo 151.1 establece que la inspección de los tributos podrá determinar indistintamente en donde se deban desarrollar[122].

En cuanto a la iniciación del procedimiento de inspección puede ser de oficio de conformidad con el artículo 147.1.a. LGT, y a su vez el artículo 87.1 RGIT establece que la referida iniciación de oficio requiere acuerdo del órgano

[122] Artículo 151. Lugar de las actuaciones inspectoras. 1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

2. La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

5. Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.

6. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

competente y será por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior a petición razonada de otros órganos[123].

También puede iniciarse a petición del obligado tributario. En relación a la iniciación del procedimiento de inspección, debemos tener mucha atención, un lector no cuidadoso pudiera afirmar que la LGT plantea dos supuestos de inicio del procedimiento de inspección, de oficio y a petición del obligado. No obstante, cuando observamos que el segundo caso procede en los términos establecidos en el artículo 149 de la ley, nos percatamos que este caso no es autónomo, sino que podríamos denominar subsidiario por cuanto se activa cuando el procedimiento de inspección de oficio tiene carácter parcial, pudiendo el obligado tributario solicitar que sea de carácter general siempre que lo solicite en un plazo de quince días contados a partir de la notificación del inicio de la inspección parcial.

En la LGT se establecen, tanto los plazos de las actuaciones inspectoras (artículo 150), como el lugar de las actuaciones y su horario (artículos 151 y 152), y el lugar donde se pueden realizar las actuaciones; a saber, las oficinas públicas, domicilio fiscal del sujeto, local de la actividad o donde existan pruebas de los elementos de la obligación; como regla general los libros y registros de llevanza obligatorio por las normas fiscales pueden ser revisados en las oficinas públicas, mientras que la contabilidad y otros registros del sujeto, en las de la actividad.

En cuanto a la terminación del procedimiento, este puede terminar con liquidación, sin liquidación y puede terminar el procedimiento inspector por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.

Es importante destacar que en el sistema tributario español se entiende finalizado el procedimiento de comprobación conducente a la liquidación del tributo cuando se dicte el acto administrativo. La Ley establece que es necesario documentar el resultado de las actuaciones y la proposición de liquidación mediante acta, presentándose las mismas al obligado tributario. De

[123] MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 413.

igual forma las actuaciones de la Administración Tributaria quedarán plasmadas, de conformidad con los arts. 153. a 157.c de la LGT en comunicaciones, diligencias, informes y «otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento» (art. 99.7 LGT)[124].

[124] 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.

Artículo 90 Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos

1. Las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo.

2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos. Cuando medie el consentimiento del obligado tributario, las actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad.

3. Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas.

4. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado de entre los previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo.

Art. 97.7 LGT «Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos».

Mientras que el artículo 143.2 LGT establece que las actas son: «los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma».

El artículo 153 de la LGT establece el contenido de las mismas:

«Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

a. El lugar y fecha de su formalización.

b. El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.

c. Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

d. En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.

e. La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.

f. Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

g. La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

h. Las demás que se establezcan reglamentariamente».

La normativa y jurisprudencia española no consideran las actas como actos administrativos, sino como actos de trámite, para las liquidaciones derivadas de las mismas. Como consecuencia, no se pueden impugnar, sino únicamente las liquidaciones resultantes de las mismas. En el momento de la impugnación es cuando es posible alegar los posibles defectos de la referida acta.

Entonces, una vez esbozada la gestión tributaria, resulta conveniente comenzar a desarrollar lo relativo a las infracciones y sanciones tributarias, toda vez que delimitar los principios que lo rigen resulta fundamental para abordar el tema central de la presente investigación.

2.3. Las infracciones y el procedimiento sancionador

Las infracciones y sanciones tributarias están dentro de una rama llamada «Derecho Penal Financiero», la cual consiste en ser, tal y como dice SAINZ DE BUJANDA «parte del Derecho Penal que integra el conjunto de normas y principios dirigidos a tipificar los delitos contra la Hacienda Pública, así como las infracciones consistentes en transgresiones no criminalizadas del orden jurídico-financiero, y que establecen las penas aplicables a ambas categorías de ilícitos»[125].

Las infracciones y sanciones tributarias están básicamente estipuladas en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, así como la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común y el Real Decreto 1398/1993 de 4 de agosto, relativo al procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

Como señala MARTÍNEZ LAGO, las características del régimen sancionador tributario vigente son:

1º Separación conceptual entre deuda y sanción.

2º Aplicación de los principios generales del Derecho sancionador establecidos en la Constitución y en la legislación de Derecho Administrativo.

3º Nueva tipificación de las infracciones tributarias.

4º Adopción de una clasificación tripartita de las infracciones: leves, graves y muy graves.

---

[125] SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de derecho financiero: introducción. Análisis estructural del derecho financier*o, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985 p. 662. (p. 840) citado por MARTÍNEZ LAGO, M., «Las infracciones y sanciones en materia tributaria. Disposiciones generales y principios informadores», en DE TOLEDO Y UBIETO, E., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 319. (p.556).

5º Reducciones de las sanciones, en relación a la propuesta de regularización, actas con acuerdo y pronto pago.

6º Reducción de la discrecionalidad administrativa por la revisión de los criterios de graduación.

7º «Legalización» del procedimiento sancionador.

8º Caducidad de inicio en caso de haber transcurridos 2 meses desde la liquidación. De igual forma cuando se interponga recurso contra las sanciones, se producirá la suspensión automática de su ejecución y la no exigencia de intereses de demora hasta el momento en que la sanción sea firme en vía administrativa.

Hay una «identidad» entre la sanción penal y las sanciones tributarias pero con diferencias formales, relacionadas con el órgano o autoridad competente para fijar la sanción, por lo que para él resulta necesario destacar dos consecuencias directas de este hecho como lo son: la separación entre el tributo y la sanción, toda vez que la sanción y el tributo tienen características propias en relación a su base y finalidad, y la separación entre el procedimiento tendente a determinar el tributo y el procedimiento sancionatorio[126].

Se presentan aproximaciones entre sanciones administrativas y penales, entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador en relación a sus principios generales.

[126] LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoincriminarse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998, pp. 123- 146.

2.3.1. Las infracciones tributarias

El artículo 183 de la LGT establece el concepto y las clases de infracciones tributarias:

«1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves».

No se determina una responsabilidad objetiva, sino que se debe estar bajo el supuesto de una acción u omisión en la que haya dolo o culpa, y así sería posible realizarle un juicio de reproche a quien cometa la infracción, por lo tanto la culpabilidad está reflejada en el concepto.

Por otra parte, si bien no es necesario que sea una Ley Orgánica la que establezca las infracciones, si se requiere que una Ley ordinaria establezca los elementos esenciales de las infracciones y sanciones[127].

En el ámbito tributario es aceptada la responsabilidad de personas jurídicas y en este supuesto la responsabilidad se apreciará en las personas físicas que figuran como representantes u órganos de la persona jurídica, por lo tanto se tendrán que observar los requisitos de culpabilidad «que exige la personalidad de la sanción», como mencionamos antes, la responsabilidad objetiva no es aplicable tampoco a las personas jurídicas[128].

La exposición de motivos de la LGT señala que se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y de esta forma cambia la clasificación anterior la cual supone la «infracción grave, como generadora de perjuicio

---

[127] MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; TEJERIZO LÓPEZ, J; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 530.

[128] ANEIROS PEREIRA, J., «El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena Fiscal 21*, Diciembre I-2001, pp. 47-66.

económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Se refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma.

Por otro lado, destaca la tipificación de nuevas infracciones, como la solicitud indebida de devoluciones omitiendo datos relevantes o falseando datos sin que se hayan llegado a obtener, o el incumplimiento del deber de sigilo por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, así como la inclusión de sanciones reguladas hasta ahora en leyes especiales como la comunicación incorrecta o la no comunicación de datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. Desaparece, en cambio, la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos por la normativa tributaria, por exigencias del principio de tipicidad en materia sancionadora.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la cuantificación de las sanciones, y al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que

representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer.

En tercer lugar, se revisa el sistema de reducción de las sanciones por conformidad o acuerdo del contribuyente. Además de la reducción del 30 por ciento para el caso de conformidad con la propuesta de regularización, que se mantiene, se incluye una reducción del 50 por ciento para la nueva modalidad de actas con acuerdo, siempre que no se impugne la liquidación ni la sanción en vía contencioso-administrativa y se ingrese antes de la finalización del período voluntario si se ha aportado aval o certificado de seguro de caución. También se incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones, una reducción del 25 por ciento para todos los casos, salvo las actas con acuerdo, en que el importe de la sanción se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación»[129].

Ahora bien, es de destacar el artículo 203 de la Ley General Tributaria, el cual establece la «Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria»[130].

---

[129] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18-12-2003), Exposición de motivos V.

[130] Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera

señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el

apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.

5. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Sobre este punto, hay que destacar que el artículo 83.3 g) de la anterior LGT[131] fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad por parte de la Sala Tercera del TS, ya que la referida Sala determinó que con la infracción por la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición se violaban dos derechos como lo son el derecho a no confesarse culpable y el derecho a la presunción de inocencia[132].

Entonces, en este apartado resulta importante hacer mención a los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.

El ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración está regulado en el Título IV de la LGT, el artículo 178 dispone que:

Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10,25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

6. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

[131] El cual establecía el supuesto de la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.

[132] ORENA DOMÍNGUEZ, A, *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, Universidad del País Vasco, Gipuzkoa 2002, p. 168. (p. 348).

El artículo 83.3 de la anterior LGT establecía el supuesto de la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.

«La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley».

Por lo tanto, es de medular importancia el estudio del procedimiento sancionador para el análisis posterior del derecho a no autoincriminarse en materia tributaria[133].

La norma reguladora de infracciones y sanciones «tutela la efectividad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica»[134].

La razón de ser de los principios establecidos en la LGT corresponde a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, la cual sostiene que son de aplicación al ámbito administrativo sancionador los principios formales y materiales del ordenamiento penal[135].

Sin embargo, existen diferencias entre el procedimiento penal y el procedimiento sancionador que lleva a cabo la Administración.

Existen los llamados principios sustantivos, entre los cuales se encuentran los principios de tipicidad, culpabilidad, legalidad, proporcionalidad, prohibición de analogía y de retroactividad[136]. Hacen referencia a los principios formales los cuales quedaron reconocidos por la STC 81/2000, de 27 de marzo, en la cual reconocen las garantías que tiene el presunto infractor tales

---

133 MEDINA GUERRERO, M., «Escritos sobre derechos fundamentales», *Revista española de derecho constitucional*, año nº 14, Nº 41, Madrid, 1994, pp. 323-332.

134 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit*, p. 494

135 *Ibidem*, SSTC 18/1981, 76/1990, 50/1995, 14/1999, 194/2000, 276/2000), *op. cit*, p. 495.

136 *Ibidem,* p. 496

como el derecho a la defensa, derecho a la asistencia letrada, el derecho a no declarar contra sí mismo y el derecho a la utilización de los medios de prueba propuestos[137].

Hay que recalcar el hecho de la atribución a la Administración de potestades sancionadoras, con límites y atendiendo a los principios y garantías que ordenan el ámbito, tal como sostiene el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En consonancia con lo anterior, hay que destacar la aplicación de los principios constitucionales en materia penal en las violaciones de la norma tributaria y en las normas de carácter administrativo[138]. Lo anterior deriva de los principios que regulan la potestad sancionadora y el procedimiento sancionador en la Ley 30/1992[139].

Hay una relación directa entre el procedimiento inspector y el proceso penal en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, casi siempre ambos procedimientos se basan en los mismos hechos. En el procedimiento inspector se lleva a cabo la comprobación e investigación de aquellos hechos con relevancia tributaria, pero los indicios de la comisión de una infracción justamente surgen durante el procedimiento de inspección, entonces las comprobaciones que se han obtenido en el procedimiento de inspección podrán ser utilizadas en el proceso penal y viceversa.

A este respecto hay que señalar que si bien la relación entre ambos procedimientos es clara, ambos procedimientos se rigen por principios diferentes: «el procedimiento tributario, del que el inspector no es sino una fase o parte, tiene por finalidad lograr la obtención de los recursos tributarios necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado. El proceso penal, por el contrario, está encaminado a la represión de actos punibles

---

137 SSTC 7/1998, de 13 de enero, y 14/1999, de 22 de febrero; vid. SSTC 54/2003, de 24 de marzo FJ 3º. y 82/2009, de 23 de marzo, recurso de amparo 4574-2007, FJ 3º.

138 CAZORLA PRIETO, L., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general,* op.cit., p. 423.

139 Artículos 127 a 138.

mediante la imposición de la pena y, en definitiva, a la conservación del orden jurídico.

Estas diferencias establecen una diferencia en la valoración de la prueba, ya que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba le corresponde a la Administración está vinculada al deber de colaboración que tiene el sujeto pasivo y a terceros, además existen presunciones, estimaciones de bases y técnicas para determinar la deuda tributaria, mientras que en el proceso penal rigen la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí y a no autoinculparse»[140].

Esta diferencia en ambos procesos genera a su vez ciertas características ya que en el proceso penal el órgano instructor posee potestades y facultades más amplias que la inspección tributaria. Otro elemento a mencionar es que el derecho a no declarar contra sí mismo «no limita su ámbito de aplicación al proceso penal, sino que puede producir algún efecto en el seno del procedimiento inspector...Puede por lo tanto sostenerse que las facultades de la Administración tributaria, en el procedimiento inspector sólo permanecen intactas cuando los hechos objeto de comprobación o investigación no tienen relevancia a efectos penales»[141].

Mientras que en el artículo 180 de la LGT está establecido el principio de no concurrencia de sanciones fiscales, por lo tanto una misma infracción no debe ser sancionada dos veces cuando exista identidad de sujetos, hechos y fundamentos en los que se basa la sanción. Esta definición, si bien no está de forma expresa en la Constitución, es un reflejo del principio *ne bis in idem,* de origen penal y que ha sido recogido por el Convenio para la Protección de Derechos Humanos.

---

140 RUIZ GARCÍA, J. R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista española de Derecho Financiero*, Julio-Septiembre 2011, Nro. 51, pp. 727- 773., GÓMEZ ORBANEJA, E., *Derecho Procesal Penal,* Tecnos, Madrid, 1987, pp. 3 y 6; STRECK, M., « Das Recht des Verhätlnisses von Steuer und Strafverfahren», en *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, p. 219

141 *Ibidem*, p. 219

El artículo 180.1 LGT establece que la Administración tributaria deberá paralizar el procedimiento administrativo cuando haya un pase de culpa a la jurisdicción o la remisión del expediente al Fiscal durante la tramitación del procedimiento sancionador.

En ordenamientos como el alemán en el cual rige el principio de independencia y paridad entre el proceso penal y el procedimiento tributario, se pueden realizar simultáneamente el proceso penal por delito fiscal y por su parte la Administración puede realizar las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación a efectos tributarios[142].

Mientras que en la doctrina española, algunos autores han argumentado que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública no lleva a suspender el procedimiento inspector, esta vertiente procedimental del principio *ne bis in idem*, en el cual se encuentra la obligación de suspender el procedimiento sancionador, pero no afecta al procedimiento inspector, basado en la separación entre el procedimiento inspector y sancionador.

[142] RUIZ GARCÍA, J. R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista española de Derecho Financiero*, Nro. 151, op. Cit., p.749, cita a TIPKE KRUSE, AO, par. 208, tz 130.

2.3.2. Las obligaciones tributarias formales

En otro orden de ideas, resulta necesario en esta primera parte introductoria hacer referencia a las obligaciones formales.

El Derecho Tributario además de regular la obligación tributaria (prestación de dar una cantidad de dinero por concepto de pago de un tributo) regula los deberes fiscales (prestaciones de hacer relativas a la aplicación de tributos). Los deberes formales suponen una responsabilidad económica, administrativa e incluso penal, las cuales pueden recaer en el contribuyentes y en otras ocasiones puede recaer sobre otros sujetos, los cuales no sean considerados como contribuyentes, vinculados con el hecho generador de la obligación formal, lo cual entra dentro de las actividades de colaboración. Las actividades de colaboración se pueden clasificar en: sustitución, retención, repercusión obligatoria de la cuota, información sobre terceros y representación obligatoria de los no residentes[143].

Se pueden sintetizar los aspectos más generales de las obligaciones tributarias formales de la siguiente manera:

Los deberes formales tienen una sujeción al principio de reserva de ley. Estas obligaciones son un tipo de prestaciones personales, las cuales están protegidas por el artículo 31.3 de la Constitución española.

El principio de proporcionalidad tributaria rige el establecimiento de los deberes formales, este principio involucra todos los deberes (contabilidad, registros, documentos, declaraciones, etc.) y siendo que para los sujetos pasivos con poca capacidad organizativa el cumplimiento de estos deberes resulta más oneroso, el principio de proporcionalidad debe reducir los referidos deberes para estos últimos contribuyentes.

Gran parte de las obligaciones formales están subordinadas a las obligaciones de hacer (artículo 29 de la LGT). Las infracciones dentro de los deberes fiscales se tipifican y califican de manera autónoma, las cuales puede ser leves, graves o muy graves.

---

143 CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario parte general, parte especial*, op.cit., pp.255-256.

CALVO ORTEGA hace alusión al carácter accesorio de las obligaciones formales, el cual genera la controvertida situación en la cual acarrea sanción el incumplimiento de deberes formales aún sin haberse producido lesión económica a la Administración, ya sea de forma directa o indirecta.

En cuanto a la prescripción, la misma tiene carácter accesorio en relación a la obligación con la que tenga relación.

Por último CALVO ORTEGA señala que la LGT en el artículo 29 regula las obligaciones formales sin distinguir de una forma clara cuales obligaciones corresponden al contribuyente y cuales corresponden a los colaboradores que no son contribuyentes. Las obligaciones formales deben ser consideradas dentro del ámbito del procedimiento de inspección.

Entonces, las obligaciones formales sirven como mecanismo para controlar a los sujetos que están obligados a mantener la contabilidad y los registros. De esta forma, estos instrumentos sirven para que la Administración pueda eficazmente proceder a la investigación y comprobar que todas las operaciones se encuentran debidamente reflejadas. La importancia de llevar una contabilidad apropiada converge en tanto en el interés público y privativo[144].

Entonces, la llevanza de los libros formales engloba dos aspectos: uno material y uno formal de conformidad con el Código de Comercio, siendo que el bien jurídico protegido está representado en la exactitud y veracidad expresadas en las anotaciones contables y registrales[145].

---

[144] SÁNCHEZ HUETE, M., *Las infracciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 302. (423).

[145] Código de Comercio. Artículo 25.

1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá

En la LGT se establece el procedimiento mediante el cual se debe llevar a cabo el procedimiento de inspección, estableciendo la obligación que tiene la Administración de informar a los obligados tributarios del comienzo del inicio de las actuaciones de inspección[146]. Al mismo tiempo, la LGT dispone en el apartado 2 del artículo 151 que la inspección «podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales».

Entonces, una vez notificado el inicio del procedimiento de inspección al obligado tributario, la Administración tiene la potestad de inspeccionar en las empresas para examinar los documentos establecidos en el artículo 142.1 de la LGT[147].

La finalidad de la notificación es la de darle eficacia a las resoluciones y actos administrativos, garantizar que el destinatario conozca el acto administrativo y así pueda dar cumplimiento a los requerimientos de la

---

concedida la autorización, salvo prueba en contrario.

SÁNCHEZ HUETE, M., *Las infracciones en la nueva LGT*, op. cit., p. 307.

[146] Artículo 147 Iniciación del procedimiento de inspección

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio.

b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

[147] 1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Administración y el otro aspecto a tener en cuenta es la determinación de los plazos de los recursos a los que haya lugar[148].

Por otra parte, nos encontramos con las medidas cautelares en el procedimiento de inspección establecidas en el artículo 146 de la LGT y en el artículo 181 del 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 (RGGI), siendo su fundamento el artículo 103.1 de la CE, el cual establece entre otros principios el de eficacia de la Administración[149]. Como señala LUQUE MATEO «Su importancia transciende del ámbito tributario y alcanza al Derecho Penal, en la medida en que los datos probatorios que se han asegurado puedan ser esenciales para dilucidar la existencia o no de un delito fiscal»[150].

---

148 RUIBAL PEREIRA, L., SERRANO ANTÓN, F., «Las notificaciones en la Ley General Tributaria», p. 318, hacen referencia a Pagés I GALTÉS. J, BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID, D., DE L´HOTELLERIE- FALLOIS, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010, pp. 378-379.

149 Artículo 146 Medidas cautelares en el procedimiento de inspección

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

150 LUQUE MATEO, M., « Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección », BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ- VALLADOLID, DE L´HOTELLERIE- FALLOIS (coordinadores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, op. cit., p. 606 (605-622).

«En este contexto, definimos ese tipo de medida cautelar como el instrumento jurídico que asegura la conservación de los medios de prueba en el procedimiento inspector, destinado a tener vigencia, *rebus sic stantibus*, hasta la finalización de este último y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de dictarse la resolución principal que pone fin al mismo»[151].

Ahora bien, luego de determinar el concepto de medidas cautelares, hay que analizar cuáles son sus presupuestos. Hay dos tipos de peligro como lo son la desaparición de las pruebas por el obligado tributario o por terceros y el otro peligro es el de la posible negativa del contribuyente o de terceros a la exhibición de pruebas[152].

Un aspecto que reviste una significativa importancia a los efectos de esta investigación es el que señala LUQUE MATEO en relación a las medidas cautelares, toda vez que las medidas cautelares se ejecutan luego de haber iniciado el procedimiento de inspección, sin embargo es admisible de conformidad con el artículo 151.2 de la LGT las medidas llamadas provisionales, acto en el cual sin previa comunicación el funcionario puede apersonarse en la empresa, de esta forma conjuntamente se da lugar al acto de iniciación del procedimiento inspector y a la actuación del funcionario[153].

---

[151] LUQUE MATEO, M., « Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, op. cit., hace referencia a CALAMANDREI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945. Traducción SANTIAGO SENTÍS MELENDO.

[152] LUQUE MATEO, M., «Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, op. cit., hace referencia a DE ACUÑA REIG, J. L., «Medidas cautelares en el procedimiento de inspección (art. 146 LGT)», en *Procedimientos Tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia. Tomo I. Normas comunes, gestión e inspección,* coord. HUESCA, R., *La Ley*, Madrid, 2007, p. 1148.

[153] Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Art. 72. 2. Antes de la iniciación del procedimiento administrativo, el órgano competente, de oficio o a instancia de parte, en los casos de urgencia y para la protección provisional de los intereses implicados, podrá adoptar las medidas correspondientes en los

Las medidas cautelares, de conformidad con el artículo 146 de la LGT deberán ser proporcionadas y limitadas temporalmente.

En relación con la impugnación de las medidas cautelares, el artículo 181.5 párrafo segundo se establece «El acuerdo a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección», lo cual LUQUE MATEO considera como una posible «extralimitación reglamentaria», toda vez que siendo un acto de trámite, este sería susceptible de causar indefensión o de lesionar derechos e intereses legítimos, por lo cual propone, entre otras cosas, incluir el supuesto de impugnación autónomo de las medidas cautelares[154].

Las actuaciones inspectoras tendrán una duración máxima de 12 meses desde la fecha de notificación al contribuyente, sin embargo este período puede ser ampliado[155].

De igual forma, es de señalar lo establecido en el artículo 152 de la LGT, en el cual se consideran los horarios de las jornadas de trabajo y se podrá llegar al acuerdo de practicar la inspección en un horario distinto[156].

---

supuestos previstos expresamente por una norma de rango de Ley. Las medidas provisionales deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, que deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, el cual podrá ser objeto del recurso que proceda.

En todo caso, dichas medidas quedarán sin efecto si no se inicia el procedimiento en dicho plazo o cuando el acuerdo de iniciación no contenga un pronunciamiento expreso acerca de las mismas.

[154] LUQUE MATEO, M., «Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, op. cit, p. 617.

[155] CALVO VÉRGES, J., *Inicio y Desarrollo del Procedimiento de Inspección Tributaria: Cuestiones Conflictivas*, Cuadernos Aranzadi, 2013, p. 81.

[156] Artículo 152 Horario de las actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de

2.3.3. El procedimiento sancionador

El *ius puniendi* del Estado se puede materializar a través de la vía judicial penal y a través de la vía administrativa (además de las penas privativas de libertad y de otros derechos civiles y políticos)[157].

Es de destacar que el Tribunal Constitucional estableció la aplicación del artículo 24.2 de la Constitución en el procedimiento administrativo sancionador, como cita ALARCÓN SOTOMAYOR la STC 18/1981 de 8 de junio[158]:

«La solución que se dé a la misma dependerá de la medida en que se entiendan o no aplicables a la Administración, en materia sancionadora, los principios establecidos en el artículo 24 de la Constitución (…). Es necesario determinar su ámbito teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Norma Fundamental. Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución(…).

Las consideraciones expuestas en relación con el ordenamiento punitivo y la interpretación finalista de la Norma Fundamental nos llevan a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución han

---

trabajo vigente.

2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.

3. Cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente.

157 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo II*, Octava Edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 167.

158 ALARCÓN SOTOMAYOR L., *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Thomson civitas, Pamplona, 2007, p. 31.

de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».

GARCÍA DE ENTERRÍA, RAMÓN FERNÁNDEZ, hacen referencia al concepto de sanción «un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. Este mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa; anteriormente a la Constitución (…) incluso arresto personal del infractor).

Se distinguen estas sanciones de las penas propiamente dichas por un dato formal, la autoridad que las impone: aquéllas, la Administración; éstas, los Tribunales penales».

Luego los autores citados hacen referencia a la dualidad presente en el artículo 25 de la CE «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento», y señalan que la misma tiene su fundamento en razones históricas. A las sanciones administrativas se les aplican los mismos elementos subjetivos que a los ilícitos penales, como lo son el factor subjetivo o el elemento de culpabilidad[159]. Entonces, cabe en este apartado hacer referencia al concepto

[159] En este punto citaremos la referencia que realizó GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A., Temas *de Derecho Tributario Penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 33. « Micheli destaca que la culpabilidad en el Derecho tributario sancionador es fruto de una constante evolución, desde un concepto puramente objetivo del ilícito fiscal; Corso di Diritto Tributario, 2 ª de., Torino, UTET, 1974, pp. 36 ss. Seguiría en este punto la opinión de A. Hensel, Diritto Tributario, trad. Dino Jarach, Milano Giuffrè, 1954, p. 319. Es evidente que a lo largo de la construcción del Derecho tributario sancionador, la negación del elemento subjetivo o culpabilidad ha sido una piedra de toque en la defensa de un derecho sancionador singular. Lo que señala J. Arias Velasco, cuando dice que « uno de los criterios diferenciales que se han tenido en cuenta para distinguir

de culpabilidad en el derecho penal y determinar su influencia en el derecho tributario sancionador[160].

Es importante recordar que el derecho penal y tributario se encuentran en dos situaciones distintas: el derecho penal «se configura como medio de control social y cuenta con unos principios fruto de elaboración doctrinal y basados en lo que da sentido a su contenido: la función de protección de la sociedad a través de la protección de los bienes jurídicos. En cambio, el Derecho tributario se mueve y despliega su eficacia en un sector de la sociedad, como es la actividad tributaria. Por ello se entiende que emplee medios de configuración de instituciones, medios positivos, pero combinados con medios de control social, punitivos, negativos, como son las infracciones y sanciones tributarias. Pues bien, el delito contable tributario, y en general, los delitos contra la Hacienda Pública, parecen ser los medios de control social más gravosos previstos por el legislador dentro del diseño del sistema tributario. (…) Por tanto, se hace ineludible acudir a las categorías dogmáticas

---

entre infracción administrativa y delito penal es el abandono en la primera del principio de culpabilidad »; « Infracciones y sanciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», Revista Técnica Tributaria, AEAF, núm 11, 1990, p.37».

160 MALJAR, D., *El derecho Administrativo Sancionador*, AdHoc, Buenos Aires, 2004, hace alusión a las diferencias entre en el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador: « a) existencia de dos clases diferentes de normas, las penales y las administrativas; en las primeras se describen y castigan delitos y en las segundas, infracciones administrativas; b) en el derecho penal se encomienda el castigo de los delitos a los jueces, mientras que en el derecho sancionador la imposición de sanciones corresponde a órganos administrativos cuyas decisiones están sujetas a un control judicial suficiente, análisis posterior que paradójicamente en ningún caso es realizado por un juez penal; c) existen procedimientos distintos: el procedimiento penal (judicial) y el sumarial (administrativo); d) en cuando a las sanciones, los jueces tienen el monopolio absoluto de las penas privativas de libertad; e) las normas penales se nuclean en torno al Código Penal, mientras que las infracciones administrativas están dispersas en todo el ordenamiento jurídico (Nieto, pp. 160/161); f) El derecho sancionador es derecho administrativo; sin embargo, un sector doctrinario – hoy minoritario- entiende que el ejercicio de la facultad sancionadora no participa de las características de la potestad administrativa, se halla apartada del régimen de derecho administrativo al no tener como meta el interés público y que, teniendo en cuenta su naturaleza jurídica, su ejercicio debería reservarse a los jueces, subordinada a las normas y principios del derecho penal ».

y principios del Derecho Penal si no queremos acabar por entender el delito en cuestión como un instrumento más de una política fiscal, prescindible y contingente»[161].

En relación al tema en cuestión, cabe preguntarse ¿por qué referirse a la culpabilidad o incriminación en temas fiscales?

2.3.3.1. La culpabilidad o incriminación

Como se explicó anteriormente, hay una vinculación determinada por la Constitución, entre el derecho penal y el derecho fiscal. Sin embargo, consideramos importante hacer referencia a la terminología empleada en distintos casos: ¿autoinculparse o autoincriminarse? cuando nos referimos a la aportación de pruebas por parte del contribuyente cuando la Administración lo requiera.

Ambos términos son considerados como sinónimos cuando se hace referencia al derecho a no declarar contra uno mismo, lo que es en latín *nemo tenetur se ipso accusare* la cual está ampliamente reconocida tanto en las legislaciones nacionales como a nivel internacional.

En la quinta enmienda de Estados Unidos el origen de *no man is bound to accuse himself* es el de *nemo tenetur seipsum accusare*. La máxima no es más que un aspecto de dos sistemas diferentes: el acusatorio y el inquisitivo. En el sistema acusatorio, que es anterior al reinado de Enrique II de Inglaterra, se procedía contra los presuntos infractores a través del examen de los demás, y en los primeros años a través de un examen al acusado. El sistema inquisitivo, que se desarrolló en los tribunales eclesiásticos, obligaba al presunto infractor a afirmar su culpabilidad a través del uso del juramento de oficio. Bajo el juramento, un oficial tenía el poder de hacer que una persona jurara decir la verdad en relación a todas las cuestiones sobre las que sería

[161] SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El Delito Contable Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 27 (p.46).

interrogado. A los acusados no se les brindaba ninguna información relativa a a la naturaleza de los cargos que se le imputaban[162].

Tanto en Inglaterra como en las colonias, se fueron reconociendo gradualmente las garantías del acusado. La dificultad de los tribunales generalmente recaía en articular los objetivos de las políticas a aplicar con el reconocimiento de los derechos del acusado.

El Tribunal asentó que en la cláusula del principio a no autoincriminarse quedaron establecidos dos intereses interrelacionados, como lo son: la preservación de un sistema acusatorio de justicia penal, que va a la integridad del sistema judicial, y la preservación de la privacidad personal[163].

Luego de esta breve referencia en torno al origen del principio *nemo tenetur* procederemos a mencionar las principales características de los conceptos de culpabilidad e incriminación para determinar las posibles diferencias.

CANCIO MELIÁ hace referencia a la función social de la culpabilidad, y a su concepción como una estructura normativa, la cual se ve quebrantada ante una infracción de la norma y en este punto resulta necesario aclarar la

---

[162] Fifth amendment. Rights of Persons. http://law.wustl.edu/library/guides/impeach/conint11.txt (fecha de la última consulta 12/01/2014)

[163] Fifth amendment. Rights of Persons. http://law.wustl.edu/library/guides/impeach/conint11.txt (fecha de la última consulta 12/01/2014)`It reflects many of our fundamental values and most noble aspirations; our unwillingness to subject those suspected of crime to the cruel dilemma of self-accusation, perjury or contempt; our preference for an accusatorial rather than an inquisitorial system of criminal justice; our fear that self-incriminating statements will be elicited by inhumane treatment and abuses; our sense of fair play which dictates `a fair state-individual balance by requiring the government to leave the individual alone until good cause is shown for disturbing him and by requiring the government in its contest with the individual to shoulder the entire load,(…); our respect for the inviolability of the human personality and of the right of each individual `to a private enclave where he may lead a private life,(…), our distrust of self- deprecatory statement; and our realization that the privilege, while sometimes `a shelter to the guilty,' is often `a protection to the innocent.'" Murphy v. Waterfront Comm'n, 378 U.S. 52, 55 (1954). A dozen justifications have been suggested for the privilege. 8 J. Wigmore, A Treatise on the Anglo-American System of Evidence 2251 (J.McNaughton rev. 1961).

infracción para reorientar la configuración de la estructura normativa de la sociedad[164].

El principio de culpabilidad está consagrado en la CE como un principio elemental del Derecho Penal. A su vez, el TSEE interpretó que el concepto de culpabilidad «aplicable tanto al ámbito penal como en el administrativo sancionador, es la expresión de no actuar conforme a derecho y constituye un reproche de conducta a un individuo por haber podido actuar de un modo distinto a como realmente lo hizo»[165].

Podemos encontrar distintas acepciones en el diccionario en relación con los conceptos de incriminación y de inculpación, tales como:

Inculpación: Acción y efecto de indicar como culpable a alguien[166].

Incriminación: «El término incriminar (del latín incriminare, acusar) tiene dos acepciones de evidente contenido penal: a) acusar de algún crimen o delito, b) imputar a alguien un delito o falta grave.

Tradicionalmente el sistema utilizado por los códigos penales españoles era un sistema de cláusulas generales incriminadoras; se optaba por un sistema de *numerus apertus* que se formaban poniendo en relación el tipo objetivo de las diversas figuras delictivas del Código Penal o de leyes especiales. Con este sistema la regla general era que cualquier tipo admitiera la comisión imprudente (con menor pena que el doloso), o suponía que fuera punible la realización imprudente de cualquier hecho lesivo de bienes jurídicos penalmente protegidos, siendo la excepción la inadmisión de la comisión culposa de un tipo.

El Código Penal de 1995 ha establecido la nueva forma de incriminación, puesto que el sistema *numerus apertus*, además de generar divergencias interpretativas, suponía una gran inseguridad jurídica. Con el sistema de *numerus clausus* e incriminación cerrada no sólo queda determinado el aspecto

---

164 CANCIO MELIÁ, M., FEIJOO SÁNCHEZ, *Teoría funcional de la penal y de la culpabilidad*, Aranzadi, Navarra, 2008, p. 118.

165 MALJAR, D., *El Derecho Administrativo Sancionador*, op. cit., pp. 189-190.

166 MORENO RODRÍGUEZ, R., *Diccionario de Ciencias Penales*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.

objetivo del delito sino también el aspecto subjetivo, garantizándose de forma más efectiva la seguridad jurídica. Además, permite seleccionar las conductas imprudentes que por su peligrosidad, frecuencia de comisión y bienes jurídicos que afecten deban ser incriminadas penalmente, separándolas de otras que sean meros ilícitos extrapenales.

Cuando la norma penal se limita a establecer una determinada amenaza dejando el «relleno del contenido de la conducta conminada con esa pena a otra autoridad, de rango inferior al legislador (reglamentos, ordenanzas o simples mandatos de la autoridad administrativa), se recurre a «leyes penales en blanco» utilizada hasta ahora para regular materias en un momento en el que reinaba cierto confusionismo entre las ramas del Derecho. Pero en la actualidad se presentan nuevos supuestos de incriminación nacidos en ámbitos necesitados de protección por diversos factores; estos pueden ser fruto de una sensibilidad creciente y distinta, como en el caso del medio ambiente y su tutela a través de instrumentos penales; pueden deberse a la protección penal de bienes jurídicos regulados de otro sector del sistema jurídico, como ocurre con los delitos tributario (...)»[167].

Inculpado: «Es un término jurídico utilizable exclusivamente en materia sancionadora, bien sea, por la jurisdicción penal o por la administración disciplinaria.

En el ámbito penal. No tiene una significación específica, porque es la denominación que genéricamente se puede aplicar a todo el que está implicado en un proceso penal como posible culpable.

Su carácter genérico le otorga una significación de amplio espectro que comprende al presunto culpable de un delito en cualquier fase del proceso penal. (…)

(…) se alcanza la conclusión de que el término analizado «inculpado», tiene un sentido más generalizador que cualquiera de los otros y su significado abarca todas las fases del proceso y todas las situaciones en que puede encontrarse el implicado en el mismo, como posible autor del hecho delictivo, a lo largo de

[167] DE FELIPE ARES, T., *Enciclopedia Jurídica*, La Ley, grupo Wolters, Kluwer, 11, Madrid, 2008-2009, p. 6480.

todo su transcurso.

Ese significado tan genérico puede haber influido en que haya caído en cierto desuso, siendo cada vez menos utilizado en el lenguaje jurídico del proceso penal, donde se sustituye por los demás términos que ofrecen un significado más concreto a cada fase y posición del implicado en el curso del proceso»[168].

Ahora bien, luego de hacer referencia al ámbito penal, haremos referencia a la acepción de estos términos en el derecho administrativo sancionador, en el que el bien jurídicamente protegido es evitar que el daño llegue a producirse, mientras que los bienes individuales están dentro de la llamada responsabilidad. «Lo que las normas sancionadoras fundamentalmente pretenden es, por tanto, que el daño no se produzca y para evitar ese daño hay que evitar previamente el riesgo, que es el verdadero objetivo de la política represiva»[169].

Por otra parte, ya es de aceptación la aplicación de los principios generales del derecho penal al derecho administrativo sancionador «La actividad administrativa sancionadora se caracteriza por su aproximación al Derecho Penal, pues la Administración Pública, cuando ejerce esta actividad, necesita ajustarse al esquema penal -tipificación de la infracción y de la sanción- y a los principios generales inspiradores del Ordenamiento penal, que además funciona como derecho supletorio»[170].

El derecho penal podrá ser de aplicación en los siguientes supuestos: *analogía in melior*, declaración expresa de supletoriedad y remisión expresa de la norma administrativa.

El Magistrado MENDIZÁBAL, en las sentencias del STS 14118/1986 de fecha 16 de diciembre de 1986 y STS 180/1987 de fecha 20 de enero de 1987, menciona algunos principios penales que son de aplicación al Derecho Administrativo Sancionador, como lo son: presunción de inocencia, el de

---

168 GIL MARTÍNEZ, A*., Enciclopedia Jurídica*, La Ley, grupo Wolters, Kluwer, op. cit. p. 6480.

169 NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2012, pp. 38-39. (p. 592)

170 *Ibidem,* p. 132.

legalidad y el de interdicción de arbitrariedad[171].

Un resumen de lo que considera NIETO de la culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador es lo siguiente: en la actualidad hay una sociedad de riesgo, en el que Estado busca reducir ese riesgo lo máximo posible, por lo tanto uno de sus papeles principales es el de establecer normas que lo eviten y a su vez, normas que hagan que los particulares las acaten. Resalta que la infracción más generalizada no es precisamente la producción de un daño en concreto o en un riesgo en concreto, como ocurre en el Derecho Penal, sino que se da en el peligro abstracto, motivo por el cual las infracciones administrativas son consecuencia de una inobservancia, toda vez que esa inobservancia es suficiente para producir el peligro abstracto[172].

Por estas razones, el autor antes señalado justifica la culpabilidad en el derecho administrativo, porque si bien para condenar penalmente es requisito el dolo y alguna vez la imprudencia, en una infracción administrativa es suficiente un incumplimiento formal, «(…) a lo largo de este proceso el elemento subjetivo de la culpabilidad pierde la esencialidad característica del delito porque a efectos de la prevención de peligros abstractos lo que al Estado importa no es la culpabilidad sino el mero incumplimiento».

Entonces, las infracciones administrativas no están relacionadas con la acción, pero si está relacionada con el tipo, ya que se incrimina una determinada conducta porque genera un riesgo o puede llegar a producirlo, por lo que se produce una «imputación automática»[173].

La culpabilidad en el derecho administrativo sancionador hace referencia al elemento subjetivo del ilícito: dolo o imprudencia, la cual está diferenciada de la responsabilidad objetiva.

Por otra parte, NIETO hace referencia a la llamada presunción de culpabilidad, que se da en ciertos casos, sostenida en el Derecho Administrativo como una falta de diligencia, tal y como se puede apreciar en el criterio de ALENZA (2002) «se trata de una especie de presunción de

171 *Ibidem*, p. 133.

172 NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, op. cit., p. 325.

173 *Ibidem,* p. 344.

culpabilidad de los titulares de las actividades (contaminantes) por falta de la diligencia debida para evitar la comisión de la infracción, bastando probar los hechos infractores y la ausencia de causas de justificación para imputar la responsabilidad administrativa»[174].

Como ejemplo de lo anteriormente expuesto, podemos hacer referencia a la sentencia del STS 3820/2013 de 4 de julio de 2013 (Rec. 3966/2011) donde se afirma que los acuerdos sancionadores tienen una interpretación uniforme «debe indicarse que el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 10 de febrero de 2000, ha precisado el concepto de la simple negligencia, entendiendo que su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma (en este caso, los intereses de la Hacienda Pública) y considera que la negligencia no exige como elemento determinante un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en los deberes impuestos por la misma (…)

Las infracciones cometidas son supuestos donde existen normas claras al respecto que no plantean dudas razonables de interpretación y que han sido sancionadas reiteradamente por ello este Tribunal Central considera que la actuación del contribuyente fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa o cuando menos negligencia simple, a efectos de lo dispuesto en el artículo 77 de la LGT. Además en el caso de las existencias, el contribuyente reconoce que la conducta es contraria a las normas fiscales y lo único que indica es que no se le sanciones por las dificultades en valorar esas existencias»[175].

Por otra parte, luego de hacer referencia a los elementos de la culpabilidad en el derecho administrativo, concluimos que la referencia a la autoinculpación y autoincriminación se podría hacer indistintamente, ya que al hacer referencia al derecho a no aportar pruebas contra uno mismo en el

---

174 *Ibidem*, p. 374.

175 Sentencia del TS de 4 de julio de 2013 (Rec. 3966/2011) en *Tribuna Fiscal CISS*, noviembre-diciembre 2013, Nº 269.

derecho tributario, se está haciendo referencia a la protección de ese derecho consagrado en el derecho penal pero con una aplicación reconocida en el orden administrativo, si bien en este último puede invocarse con ocasión de la evitación de un daño futuro o cuando hacemos referencia a un posible peligro, siendo que el bien jurídicamente protegido es evitar que el daño llegue a producirse. Por lo tanto a lo largo de esta investigación se utiliza indistintamente el término autoinculparse y autoincriminarse al hacer referencia al derecho que tiene el acusado de no aportar pruebas en su contra.

En relación a la aplicación de los principios rectores del orden sancionador y de las garantías procesales se hace una importante reflexión: estos principios no son de aplicación al tributo, pero por otra parte «...tanto el tributo como la pena o la sanción son instituciones llamados de injerencia», ya que tienen como finalidad imponer conductas[176].

« (…) lo que caracteriza a una concepción del Derecho punitivo enraizada en el moderno Estado de Derecho es que su legitimidad se asienta en valores derivados de la Constitución, que los propios tipos sancionadores vienen a tutelar bajo la forma de bienes jurídicos protegidos. De ahí deriva una idea fundamental; todo injusto debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido, que se traduce en la idea de culpabilidad»[177].

Por lo tanto, la culpabilidad tiene una estrecha relación con la libertad, ya que para que alguien sea castigado por un hecho, este debió obrar de forma voluntaria, por lo tanto la libre voluntad es ápice de la acción de obrar. Hay una responsabilidad subjetiva en relación con el hecho punible, y sólo responderá por este quien haya cometido el hecho.

Entonces, en el mismo artículo 25 de la CE, se regulan las penas y las sanciones administrativas. El Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo han aplicado al ámbito sancionatorio administrativo los principios del Derecho Penal.

---

176 GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A., *Temas de Derecho Tributario Penal*, op. cit., p. 34.

177 *Ibidem,* pp. 34-35.

El citado artículo 25, en su apartado 3 establece «3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad», por lo tanto «la potestad sancionadora de la Administración es amplísima y se ve limitada únicamente en relación a la privación de libertad». Al respecto HERMOSÍN señala que no está establecido si es requerido un procedimiento previo antes de la imposición de la sanción, pero si está establecido en el artículo 24 de la CE el derecho a la tutela judicial efectiva y a las garantías procesales, las cuales están dirigidas al proceso penal pero que a través de una interpretación jurisprudencial ha sido aplicada al ámbito tributario, sin embargo la autora HERMOSÍN hace alusión al artículo 105 de la CE «c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado», el cual establece de una manera «tímida e indirecta» que las sanciones deben ser establecidas a través de un procedimiento[178].

Entonces, este punto resulta relevante, ya que puede ser el punto distintivo en el reconocimiento de derechos fundamentales durante el procedimiento sancionador que lleva a cabo la Administración.

A estos efectos resulta importante hacer referencia al origen de la consideración del reconocimiento del debido proceso dentro del ejercicio del procedimiento sancionatorio llevado a cabo por la Administración Tributaria.

Hay que mencionar el criterio del Tribunal Constitucional con respecto a la aplicación del Derecho Penal al Derecho sancionador de la Administración[179].

---

178 HERMOSÍN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Thomson, Navarra, 2008, p. 44-45.

179 Al respecto HERMOSÍN, H., cita a GARBERÍ LLOBREGAT, J., «aunque los trámites administrativos no generen la irrevocabilidad de la decisión tomada, ya que éste sería un problema involucrado en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE y no, como ahora es el caso, en lo dispuesto en el párrafo segundo del mismo precepto. Por tanto el criterio de la cosa juzgada no impide la aplicación ordenada por el TC.

Las cualidades subjetivas de independencia e imparcialidad propias de la Jurisdicción, por el contrario, sí obstaculizan tal aplicación, (…) y que pueden sintetizarse en la dependencia

La sentencia del Tribunal Constitucional 61/1990 de fecha 29 de marzo es de gran importancia toda vez que establece: «La naturaleza sancionatoria de la medida (impide) que la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, pueda desvirtuar aquella naturaleza...y sin que, por lo demás, y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrados con el riesgo de lesionar derechos fundamentales». Pues «una cosa es, en efecto, que quepan restricciones en el ejercicio de los derechos en los casos de sujeción especial y otra que los principios constitucionales (y derechos fundamentales en ellos subsumidos) puedan ser también restringidos o pedir eficacia y virtualidad. Y siempre deberá ser exigible en el campo sancionatorio administrativo (no hay duda en el penal) el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal y tipicidad como garantía del ciudadano».

Por otra parte es importante señalar que es necesaria la «ubicación y fundamento» de la potestad sancionadora del Estado para lograr la determinación del procedimiento administrativo sancionador, específicamente cuando nos referimos a la materia tributaria, y al respecto señala dos ideas[180]:

«a) Considerar que la potestad sancionadora en materia tributaria y el procedimiento en que se plasma no es sino una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

---

y parcialidad del funcionario ante quien discurren los cauces de un procedimiento administrativo que, por así establecerlo la doctrina del los cauces de un procedimiento administrativo que, por así establecerlo la doctrina del TC, ha de informarse en garantía cuya observación requiere la ausencia de esas dos notas». HERMOSÍN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario*, op. cit, p. 49.

[180] LÓPEZ DÍAZ, A., «El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Diretto Tributário, Livro*, ILADT, Lisboa, 1998, pp. 123-146.

b) Entender que esa potestad sancionadora encuentra su fundamento, al margen de ese *ius puniendi* general, en un principio de solidaridad que reside en la base de la contribución a los gastos generales del Estado»[181].

De conformidad con el autor que defiende la segunda postura, viene derivado de las diferencias entre la potestad sancionadora y penal: toda vez que son distintos sujetos: «en el orden penal los órganos judiciales frente a los órganos administrativos en la potestad sancionadora», distintos medios, distinto bien jurídico protegido «En el ámbito penal es la convivencia social, mientras que en el procedimiento sancionador es el objeto mismo de la acción administrativa principal, es decir, la recaudación tributaria misma», distinta finalidad: «la finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora es la equiparación entre quien cumple adecuadamente los deberes derivados de la acción administrativa y aquellos que no los respetan».

Entonces, LÓPEZ DÍAZ, BAYONA sostiene que la potestad sancionadora dentro del orden tributario debe ir de la mano con el procedimiento de regularización tributaria como parte de la actividad de la Administración a la hora de gestionar los tributos para asegurar el deber de contribuir, y no debe ir relacionado con el poder punitivo del Estado.

Resulta relevante hacer mención a la postura antes indicada, toda vez que la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, como señala LÓPEZ DÍAZ, asemejan la potestad administrativa sancionadora con la potestad penal, teniendo a ambas como una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

Es de resaltar las consecuencias de considerar la potestad sancionadora de la Administración dentro del *ius puniendi* del Estado, toda vez que se hace necesaria la distinción entre tributo y sanción y la otra característica que es la más resaltante a los efectos de esta investigación, es la separación entre el

---

[181] Posibilidad sostenida por BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «El procedimiento sancionador», en SOLER ROCH, M. T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *RTT*, Nº 30, 1995, pp. 114 y ss.

procedimiento administrativo para determinar el tributo y el que está establecido para la imposición de sanciones[182].

Entonces, la potestad punitiva corresponde en este caso a los órganos judiciales y administrativos, lo cual afirma la existencia de principios que determinan la potestad sancionadora toda vez que hay una estrecha conexión o relación en las instituciones de carácter represivo[183].

En relación al bien jurídico tutelado, ORENA DOMÍNGUEZ indica que en las infracciones tributarias se tutelan los intereses públicos protegidos por las leyes tributarias, relativos a la efectiva y eficaz actividad de las Administraciones tributarias, haciendo la distinción entre infracciones graves o simples[184]:

---

182 LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Diretto Tributário, Livro*, op. cit., p. 126.: «El tributo y la sanción presentan diferencias esenciales tanto en su fundamento como en su finalidad. En efecto, el fundamento del tributo debe residenciarse en la capacidad económica manifestada por el sojero que va a resultar obligado del pago, y su finalidad esencial, sin perjuicio de que puedan concurrir otras, es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de justica, recogidos en el artículo 31 de nuestra Constitución»... En relación a la diferencia entre el procedimiento liquidador y sancionador el autor señala tres diferencias: p. 127-128 «-Distinto fundamento: (…) el fundamento del tributo se sitúa en el deber de contribuir, mientras que la sanción se asienta sobre el ius puniendi del Estado. Consecuentemente se puede hablar también de potestades diferentes: tributaria en un caso y sancionadora en otros. -Distintos principios aplicables. Así los principios del derecho penal son aplicables, si bien con ciertos matices, al procedimiento sancionador, mientras que nada tienen que ver con el procedimiento de liquidación o determinación de los tributos ajenos como resultan éstos a cualquier finalidad punitiva. -Efectos diferentes: Así mientras el procedimiento de liquidación tiene como objetivo determinar la obligación tributaria, en el procedimiento sancionador deberán verificarse los hechos constitutivos de la infracción, la culpabilidad, punibilidad, etc. ».

183 ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, op.cit., 2002. p. 23.

184 ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, op. cit, cita a Schimdt « el delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos, es decir, bienes jurídicos, mientras que la infracción administrativa lesiona intereses de la Administración en la colaboración del ciudadano, es decir, bienes administrativos. Consecuencia de ello es la diferencia entre jurisdicción y administración, y multa y pena ». (cita recogida a su vez por

« - En las infracciones simples se intenta proteger el adecuado funcionamiento de la actividad administrativa, o bien el cumplimiento de las normas fiscales sustantivas, dirigidas al cobre de los tributos.

- En las infracciones graves lo que se pretende proteger es la recaudación que nace del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que se protegería en éstas sería el «funcionamiento normal de la función pública recaudatoria», no siendo ello un bien jurídicamente protegible, y sí un «un objeto de interés público innegable», ya que con este tipo de infracciones lo que se protegería sería el «funcionamiento adecuado de la función administrativa gestora y recaudatoria de tributos»[185].

Dentro de las infracciones simples, se encuentra la infracción de deberes contables y registrales, algunos autores señalan que este tipo de infracciones tiene su basamento en el Impuesto sobre Sociedades[186]. Sin embargo, la tipificación hecha de este tipo de infracciones ha sido criticada porque la Administración tributaria ha utilizado «la técnica de los tipos abiertos o indeterminados y las continuas remisiones a normas de rango inferior a la ley»[187].

Este tipo de formulación abierta es una forma de flexibilización del principio de tipicidad, ya que podrían entrar todas aquellas normas que la Administración considere contrarias a las normas tributarias, mientras que el apartado 2 del mismo artículo enumera otros supuestos como infracciones simples pero hace la salvedad de establecer esas conductas «en particular»,

---

PÉREZ BERENGENA, J. « La culpabilidad tributaria ». *Crónica Tributaria*, nº 78, 1996, p. 111

185 ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, op. cit, p. 24.

186 ZORNOZA PÉREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 255.

187 ORENA DOMÍNGUEZ, *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, op. cit, p. 40, cita a su vez a FERRERIRO LAPTZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español* (20 ª ed.), vol. I, Marcial Pons, Madrid (1998).

existiendo la posibilidad de que otro instrumento normativo añada nuevos supuestos[188].

ORENA DOMÍNGUEZ, hace referencia al significado que tiene la Hacienda Pública:

«1. En un sentido estático: como patrimonio de titularidad estatal, es decir abarcaría los recursos financieros del Estado: bienes, valores o créditos del Estado o sus organismos.

2. En un sentido dinámico: como «función tributaria y función financiera de gasto público ». Desde este punto de vista, la Hacienda pública constituiría la actividad financiera del Estado, actividad que va a estar dirigida a la obtención de recursos para hacer frente a los gastos originados por la comunidad»[189].

Por lo tanto, queda en evidencia que lo que se protege es a la Hacienda Pública en su acepción dinámica para determinar que el ilícito penal y administrativo protegen el mismo bien.

188 ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, op. cit, p. 27.

189 *Ibidem*, p. 27.

2.3.3.2. El defensor del contribuyente

En España en 1998 se promulgó la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la cual contenía los derechos de los contribuyentes, siendo que su contenido fue incluido en la Ley General Tributaria en el 2003.

El establecimiento de los derechos de los contribuyentes en el Código Tributario tiene como principal objetivo alcanzar el balance adecuado entre la Administración Fiscal y el cumplimiento de las leyes tributarias. Así se proporcionará una mayor transparencia y justicia a la actividad Administrativa.

SERRANO ANTÓN hace una reflexión acerca de la efectividad del Código de Defensa del Contribuyente y de su pertinencia, afirmando categóricamente que no hay lugar a dudas que es el mejor método para brindar la protección necesaria al contribuyente y que la transparencia otorgada a través de las normas de protección al contribuyente y de la existencia de un Defensor del Contribuyente, mejoran indefectiblemente la relación entre los contribuyentes y la Administración, entre los intermediarios y los contribuyentes, y de esta forma se establecen relaciones más confiables entre ellos.

También menciona que el Defensor del contribuyente cumple otro papel, como lo es explicar a los contribuyentes cuáles son sus derechos y su extensión[190].

Los derechos establecidos en la Ley General Tributaria son:

«Artículo 34 Derechos y garantías de los obligados tributarios

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

---

190 SERRANO ANTÓN, F., «The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op.cit., p. 145 (136-150).

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración

tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen».

SERRANO ANTÓN resalta que el principal objetivo del Defensor del Contribuyente debe ser, aparte de la solución de las quejas, proporcionar transparencia y accesibilidad a la Administración Tributaria y mejorar la calidad de los servicios que presta la Administración.

En cuanto a las decisiones tomadas por el Defensor del Contribuyente, es importante mencionar que no son actos administrativos, pero tienen un importante significado legal ya que pueden servir como base para complementar pruebas y solicitar responsabilidades derivadas de las actuaciones de la Administración en el curso de una inspección tributaria.

En España hay varios niveles de Defensores del Contribuyente y tienen su propia competencia territorial, por lo cual debe haber una cooperación entre ellos la cual permita la comunicación e intercambio de experiencias.

3. LAS VACILACIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3.1. La evolución del Tribunal Constitucional

Es considerado que el Tribunal Constitucional de España ha intentado evitar enfrentar la cuestión relativa a la contradicción entre el derecho a no autoincriminarse y el deber a colaborar con la Administración en el curso de un procedimiento de verificación.

Un ejemplo de ello son las siguientes sentencias:

3.1.1. La ponderación entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el derecho a la intimidad

En la Sentencia 110/1984 del Tribunal Constitucional de fecha 26 de noviembre, el demandante planteaba la posible violación del derecho a la presunción de inocencia como argumento subsidiario al principal.

En este caso el recurrente plantea principalmente dos cuestiones:

1) «En qué medida el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales debe entenderse comprendido en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida»,

2) «y otra cuestión, consistente en determinar en qué medida, y aunque aquel conocimiento no esté protegido por el derecho a la intimidad, se puede a través de la investigación fiscal conocer hechos pertenecientes a la esfera de la estricta vida personal y familiar»[191].

En el referido caso, la cuestión principal estaba referida a la infracción del derecho a la intimidad personal por la investigación de las cuentas bancarias. En este caso, la Administración tenía una presunción basada en la falsedad de las cuentas presentadas por el demandado. Por lo tanto, el presente caso trataba fundamentalmente sobre la determinación de la deuda

[191] SSTC 110/1984 de fecha 26/11/1984.

tributaria, pero es evidente la mezcla entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador.

PALAO TABOADA considera que el Tribunal Constitucional ignora la relación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador en la sentencia, desconociendo implícitamente el problema planteado. El razonamiento del Tribunal es:

«La inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se exige, por tanto, que «declare contra sí mismo», sino que se le faculta para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito)».

PALAO TABOADA resalta que el Tribunal no se planteó la cuestión relativa a la obtención de la información a través de la entidad de crédito o si la Administración podría obtener la información por otro medio.

Por otra parte, AGUALLO AVILLÉSE hace hincapié en la consideración del derecho a la intimidad establecido en el artículo 18.1 de la CE[192]. El Tribunal Constitucional fundamentó su sentencia en el artículo 31.1 de la CE relativo a la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, toda vez que

---

[192] AGUALLO AVILLÉSE, A., « Aproximácion al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/ 1984 y 46/1990», Quincena Fiscal, 2003, I- II, pp. 12-13 (11-37).

Artículo 18.1. de la CE «Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen».

sostuvo en la sentencia a la que hacemos referencia, que la obligación a aportar las pruebas relativas a las certificaciones de las cuentas de determinados establecimientos no configuraba una violación al derecho a la intimidad personal.

De igual forma otros autores sostienen esta teoría ya que «cuando la Administración tributaria reclama de un obligado tributario información económica el Tribunal Constitucional (…) hace una ponderación de bienes cuyo resultado es que el deber de contribuir prevalece y el derecho a la intimidad cede»[193].

AGUALLO AVILLÉSE hace referencia al hecho de que la mayoría de los autores consideran que el Tribunal Constitucional hace una ponderación entre dos disposiciones constitucionales que entran en conflicto, como lo son: el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el derecho a la intimidad, y cuando el Tribunal hace la ponderación, prevalece la obligación al sostenimiento de los gastos públicos, ya que la mayoría de los derechos fundamentales en algún momento encuentran un «límite» en su aplicación.

Siendo que la STC 110/1984 dispone:

«8. No existen, pues, esas facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal que denuncia el recurrente ni puede decirse que el contenido esencial del derecho a la intimidad quede anulado o afectado por la LRF. Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es

[193] AGUALLO AVILLÉSE, A., « Aproximácion al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/ 1984 y 46/1990», *Quincena Fiscal*, op. cit, p. 13.

evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de «arbitraria». Y el art. 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad «arbitrarias o ilegales», como dice claramente el art. 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), ratificado por España y con arreglo al cual, de acuerdo con el art. 10.2 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce, y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar. Es de señalar que con arreglo a estos criterios la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, que no se refiere expresamente a las cuestiones planteadas en el presente recurso, establece que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (art. 8.1). Entiéndase que la Ley sólo puede autorizar esas intromisiones por «imperativos de interés público», circunstancia que se da en los supuestos aquí contemplados.

(…)

12. Todo lo expuesto conduce a la desestimación del recurso, pues la petición de la Inspección Fiscal de que el contribuyente o, en su defecto, la Entidad de crédito afectada facilite las certificaciones de los movimientos de las cuentas del recurrente no supone en sí la vulneración del derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 de la Constitución ni de ningún otro derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo. Tampoco puede afirmarse que exista esa vulneración porque la legislación vigente autorice a la Inspección Fiscal a pedir datos y antecedentes de los movimientos investigados, con el alcance y límites antes expuestos»[194].

[194] STC 110/1984 de fecha 26/11/1984 http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1984/110#complete_resolucion&fundamentos (última consulta 08/05/2014).

El mencionado autor considera que en la STC 110/1984, se hace una consideración errónea en lo referente al límite de un derecho, y lo que se hizo fue delimitar el mismo, desconociendo de esta forma los principios de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica[195].

[195] AGUALLO AVILLÉSE, A., « Aproximácion al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/ 1984 y 46/1990», Quincena Fiscal, op. cit, p.14.

3.1.2. La inadmisibilidad de alegación del derecho a no autoinculparse durante la gestión tributaria.

La Sentencia 76/1990 de fecha 26 de abril de 1990 está relacionada a la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 24.2 CE planteada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo al artículo 83.3 de la anterior Ley General Tributaria de 1963, la cual tipificaba como infracción tributaria «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

La sentencia expone que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesar contra sí mismo no es posible de negar cuando se trata de comunicar datos a la Administración y que la aportación relativa a la comunicación y aportación de documentos contables no tiene carácter autoincriminatorio.

PALAO TABOADA considera que es criticable la posición asumida por el Tribunal Constitucional, que declara en términos absolutos que el artículo 24.2 CE no representa ninguna limitación a la exigencia coactiva de datos para fines fiscales en un procedimiento de gestión tributaria.

Esta sentencia colida con la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso *Saunders*, en la cual el mismo Tribunal de Estrasburgo admite la aplicación del derecho a no autoincriminarse en un procedimiento administrativo de carácter administrativo. En este orden de ideas, es necesario hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Es de mencionar que después de las sentencia *Bendenoun* c. Francia 24/02/94 (Solicitud nº 12547/86), *Funke c. Francia* 25/02/93 (Solicitud nº 10828/84) y *J.B*. 03/05/01 c. Suiza (Solicitud nº 31827/96) del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se consideró que los contribuyentes podrían invocar las garantías establecidas en el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos. Sin embargo, en la realidad esta situación es causante de significantes problemas en los tribunales españoles.

En opinión de AGUALLO AVILLÉSE:

«La patente contradicción entre la jurisprudencia de los Tribunales de ámbito europeo y la del máximo intérprete de nuestra Constitución sería evidente: mientras que los Tribunales de Estrasburgo y Luxemburgo han reconocido el derecho de todos los ciudadanos a no aportar información de naturaleza autoincriminatoria en aquellos procedimientos que pudieran concluir con la imposición de sanciones, el Tribunal Constitucional español habría negado la aplicación de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el procedimiento de gestión tributaria, cuando resulta palmario que en su seno pueden llegar a obtenerse datos que el contribuyente ha cometido un ilícito administrativo o penal»[196].

A este respecto resulta importante traer a colación el argumento 10 de la referida sentencia, el cual sostiene:

«10. El último de los motivos de inconstitucionalidad aducidos consiste en la presunta vulneración del artículo 24.2. de la Constitución por el artículo 83.3. f. de la LGT, (…) conforme a este artículo se prevé una sanción de multa por la «falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición». La Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que no es posible traer a colación en este caso el deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración; porque, si bien ha de admitirse la amplitud de dicho deber respecto de la conducta de terceros no contribuyentes y a «excepción de cuando venga cubierto por el secreto profesional», para la Sala es indudable que, en el caso de los propios contribuyentes, aquel deber «no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia». Por consiguiente, la Sala no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del

196 AGUALLO AVILLÉSE, A., «Aproximácion al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/ 1984 y 46/1990», *Quincena Fiscal*, op. cit, p.15.

contribuyente con la Administración Tributaria, pero encuentra un límite de ese deber en el derecho del Contribuyente a no «autoinculparse»[197].

Son dos, por tanto, los derechos fundamentales que la Sala considera afectados e íntimamente unidos en esta cuestión: el derecho a no confesarse culpable y el derecho a la presunción de inocencia, (…). De la conexión entre ambos, la Sala deduce que lo que podría considerarse como un genérico derecho del Contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración Tributaria.

Pero esta construcción argumental no puede ser acogida, y así lo ha señalado este Tribunal en diversos pronunciamientos. En la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la inspección de los tribunales tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquel la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el «deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación». Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas (…) ».

La sentencia por otra parte, reitera que no existe algún derecho que sea absoluto y que no esté condicionado a la reserva de aportación de datos económicos del contribuyente a la Administración, constituyendo esto una imposibilidad para la Administración de comprobar las declaraciones efectuadas por los contribuyentes, y por lo tanto no sería posible lograr una distribución equitativa en el sostenimiento de los gastos públicos, tal y como dispone la CE.

---

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

De igual forma, la sentencia sostiene que la aportación de los documentos contables establecidos en el artículo 83.3. f) de la LGT representan una muestra de la situación económica y financiera del contribuyente, la cual es de relevancia porque representa el medio mediante el cual el contribuyente debe cumplir con la obligación tributaria y a la vez permitiría su posterior inspección. Por lo que el Tribunal considera que la exhibición de tales documentos no es considerada como una declaración dentro de los derechos proclamados establecidos en los artículos 17.3 y 24.2 de la CE. Por otra parte, el Tribunal señala que el contribuyente tiene el deber de soportar las pruebas de pericia ejecutadas por la Administración sin que las mismas puedan llegarse a considerar como violatorias del derecho a no declarar contra sí mismo.

En este sentido el Tribunal hace referencia a un punto sumamente importante:

« (…) cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinente no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el abogado del Estado cuando resalta que el citado art. 83.3, f), no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35.2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del artículo 83.3. f), de la LGT, pues el sustantivo «pruebas» no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como un

concepto equivalente, redundante y sinónimo de la de la expresión «documentos contables» que la propia norma emplea»[198].

AGUALLO AVILLÉSE a este respecto, hace unas importantes consideraciones en virtud de las normas constitucionales que podemos sintetizar de la siguiente forma[199]:

1) En primer lugar señala que en la Sentencia bajo análisis el tribunal en realidad no realiza ninguna ponderación, simplemente hizo una determinación positiva del deber de contribuir y sostener los gastos públicos sobre la determinación negativa del derecho a no autoincriminarse.

2) En relación con la congruencia de la STC 76/1990 con el derecho a no autoincriminarse, el autor señala que la sentencia no niega la posibilidad de que los obligados tributarios puedan invocar el referido derecho. En este sentido señala que las sentencias del TEDH en relación al derecho a no autoinculparse son de aplicación a los procedimientos punitivos. En este sentido, hay que mencionar que para el momento en el que se dictó sentencia, aún estaban unidos el procedimiento de comprobación y el sancionatorio en la legislación tributaria vigente para el momento. El autor señala que la confusión de los procedimientos antes mencionados no es lo que vulnera el derecho a no autoinculparse, lo que realmente vulnera el referido derecho es la obtención de los documentos obtenidos bajo coacción en el curso de los procedimientos de inspección o comprobación se utilicen imponer sanciones.

AGUALLO AVILLÉSE señala que al presentarse un recurso abstracto de constitucionalidad, el Tribunal se limitó a valorar el artículo 83.3 f, toda vez que el Auto que planteó la cuestión no hizo referencia a otros preceptos del RGIT.

---

198 Sentencia 76/1990, de 26 de abril. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-12127 (última consulta 08/05/2014).

199 AGUALLO AVILLÉSE, A., «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, 2003, op. cit., pp. 33.37.

3) En relación a cuál sería la decisión del Tribunal Constitucional en sede de amparo, el autor hace referencia al supuesto en el que se hubiese interpuesto un recurso de amparo contra la decisión de la Administración por imponer una sanción debido a la negativa de un sujeto inspeccionado a otorgar las pruebas de contenido tributario y punitivo durante el procedimiento de comprobación. En este caso se hubiese llegado a la conclusión de que se trataba de un supuesto materialmente punitivo, toda vez que requería que el contribuyente aportara pruebas bajo coacción y cuya aportación podría terminar en la imposición de sanciones.

Por otra parte, el autor en referencia señala que el fallo hubiese tenido otro contenido si el recurso de amparo se hubiese interpuesto de forma exclusiva en función de la sanción impuesta por la obligación de aportar pruebas bajo coacción durante el procedimiento de comprobación.

Siendo que «(…) el Tribunal Constitucional habría de otorgar el amparo solicitado. Ahora bien, la estimación del amparo no afectaría a ninguna de las normas de la LGT o el RGIT, sino que implicaría sólo y exclusivamente la declaración de nulidad de la sanción impuesta»[200].

[200] AGUALLO AVILLÉSE, A., «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, 2003, op. cit., p.36

3.2. La aplicabilidad de las Sentencias del Tribunal de Derechos Humanos en España

Si bien las sentencias del Tribunal de Derechos Humanos revisten una gran importancia para los ordenamientos europeos, aun no hay unos parámetros establecidos para la aplicación directas de las sentencias a los ordenamientos internos, y en el caso de España no hay un procedimiento establecido para la implementación de las referidas sentencias.

En el derecho español, las disposiciones del Convenio Europeo de Derechos Humanos no tienen primacía y no tienen efecto directo, toda vez que de conformidad con la interpretación estas no pueden ser alegadas como un fundamento independiente en un recurso interno, por lo tanto el Tribunal de Justicia de los Derechos Humanos representa una jurisdicción complementaria.

En España las sentencias del TEDH no tienen efecto anulatorio, por lo tanto no se invalidan aquellos actos internos considerados como causante de la vulneración del Convenio Europeo de Derechos Humanos, por lo tanto estas sentencias tienen un carácter meramente declarativo.

A este respecto, es de mencionar la doctrina de la sala contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, la cual sostiene que de conformidad con la LO nº 6/2007, es posible la ejecución de una sentencia estimatoria del TEDH en el ordenamiento español a través de la reposición de actuaciones de conformidad con la configuración del incidente de nulidad de actuaciones[201].

[201] Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. «La protección y garantía de los derechos fundamentales no es una tarea única del Tribunal Constitucional, sino que los tribunales ordinarios desempeñan un papel esencial y crucial en ella. Por ello, y con la intención de aumentar las facultades de la jurisdicción ordinaria para la tutela de los derechos fundamentales se modifica el incidente de nulidad de actuaciones del artículo 241.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio. De este modo se introduce una configuración del incidente de nulidad de actuaciones mucho más amplia, porque se permite su solicitud con base en cualquier vulneración de alguno de los derechos fundamentales referidos en el artículo 53.2 de la Constitución en lugar de la alegación de indefensión o incongruencia prevista hasta el momento. Esta ampliación del incidente de nulidad de actuaciones previo al amparo busca

El Tribunal Supremo en el 2013 resolvió un incidente de nulidad en el cual el recurrente, de conformidad con una sentencia estimatoria del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, solicitó la nulidad de una Sentencia del Tribunal Supremo[202].

El Tribunal Supremo consideró, mediante el incidente de nulidad, retrotraer las actuaciones a la sentencia, por lo tanto abrió la vía procesal para la ejecución de las sentencias emanadas por el TEDH. Este presupuesto es factible, de conformidad con la doctrina constitucional, siempre y cuando la lesión al derecho fundamental persista y que por lo tanto requiera de la reparación a la lesión del derecho. De esta forma, el Tribunal Supremo ofrece una solución ante la incertidumbre de la aplicabilidad de las sentencias del TEDH.

Ahora bien, en la actualidad hay una propuesta de reforma de la LOPJ en la cual se estipula «Comenzando por la potestad jurisdiccional propiamente dicha, la única novedad de relieve viene dada por la previsión de que las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que declaren la vulneración de un derecho serán motivo suficiente para la revisión de la sentencia firme recaída en el proceso a quo[203]. Ello permitirá, en línea con lo que hacen ya otros países europeos, reforzar la influencia en el derecho español de la institución que tiene encomendada la creación de un *ius commune* de los derechos humanos a escala continental y –lo que es aún más importante- dar un remedio satisfactorio a personas que ahora, aun habiendo visto reconocida la vulneración de su derecho, no logran que se restablezca la situación jurídica anterior. Obsérvese que se adopta una muy necesaria precaución: la revisión queda abierta únicamente para la sentencia firme

---

otorgar a los tribunales ordinarios el papel de primeros garantes de los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento jurídico».

202 Auto del Tribunal Supremo, sec. 5ª de 13 de mayo de 2013 (JUR 2013, 170822), recurso nº 4.386/1998.

203 Esta propuesta de Reforma fue elaborada por la Comisión Institucional, de conformidad con el Consejo de Ministros de 02/03/2012.

dictada en el caso que luego fue examinado por el Tribunal de Estrasburgo; no para cualquier otra, por muy similar que fuera el asunto en que recayó.

Dicho de otro modo, no se permite la revisión de sentencias firmes por infracción –real o presunta- de la jurisprudencia de dicha alta institución internacional»[204].

Como señala CANUTO, esta solución no implica que la jurisprudencia sea vinculante y autónoma siempre, sino solo en el caso específico. Tampoco un tercero puede alegar ni invocar la jurisprudencia para que sea aplicada a su caso, ni en el caso en el que se produzca algún efecto indirecto en el otro proceso[205].

[204] Propuesta de Reforma de Ley Orgánica del Poder Judicial, elaborado por la Comisión institucional creada por acuerdo de consejo de Consejo de Ministros de 02/03/2012. http://web.ua.es/es/fedip/documentos/propuesta-de-reforma-de-la-lopj.pdf (última consulta 22/01/2014).

[205] CANUTO, E., «Eficacia interna de las sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, Nº 19, Noviembre 2013, pp. 61-81.

PARTE II: EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

CAPÍTULO I. LA CODIFICACIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN DIVERSAS LEGISLACIONES EUROPEAS:

A continuación, haremos referencia al principio *ne bis in idem,* con la finalidad de resaltar como el desarrollo de la integración Europea ha supuesto nuevos retos para el sistema legal europeo establecido.

El principio *ne bis in idem* es un principio importante el cual impide que una persona sea juzgada más de una vez por los mismos hechos. Este principio que parece ser sencillo en realidad es bastante complejo en su aplicación ya que casi siempre se presenta la tensión entre los ideales de la justicia material y la seguridad jurídica[206].

Parece obvio que la condena por un mismo hecho es una situación que va en detrimento tanto de los intereses privados como públicos, sin embargo no está establecida a nivel internacional una ley que prohíba la condena por un mismo hecho. Entonces, la situación que se plantea en la mayoría de los casos es que una conducta que es sancionada en el ámbito penal en una jurisdicción constituye una sanción separada en cada una de las jurisdicciones involucradas.

En relación a la Unión Europea, es importante destacar que cuando el ámbito de aplicación del principio dentro de los sistemas legales nacionales es tradicionalmente limitado al territorio del Estado es posible que haya una contradicción en un contexto supranacional. Entonces, considerando la libertad de circulación de los ciudadanos de los 28 países miembros resulta necesario extender el ámbito de aplicación del principio *ne bis in idem* a toda la Unión Europea.

La importancia de hacer referencia a este principio viene dada por las características esenciales que comparte el *ne bis in idem* con el derecho a no autoincriminarse. Ambos principios tienen su origen en el derecho penal y por

---

[206] BASTIAAN VAN BOCKEL, W., *The ne bis in idem principle in EU Law. A conceptual and jurisprudencial analysis,* E.M. Meijers Institute of Legal Studies, Faculty of Law, Leiden University, 2009, p. 1., (287).

el desarrollo jurisprudencial que se ha dado tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos como en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se ha ampliado su aplicación al derecho administrativo. Por otra parte, su vinculación viene dada por la posible aplicación del principio *ne bis in idem* en el ámbito sancionador tributario, desde un punto de vista penal como administrativo.

Uno de los problemas de aplicación en Europa del principio *ne bis in idem* es la dificultad de considerar el territorio europeo, ya que hay que tomar en cuenta el Consejo de Europa, la Unión Europea y el área Schengen y en cada uno se aplica una legislación diferente. El Acuerdo Schengen, a pesar de que solo se aplica en los Estados miembros, ha sido integrado dentro de la Unión Europea a través del protocolo de 1997 del Tratado de Amsterdam y además hay que resaltar que todos los países de la Unión Europea son miembros del Consejo de Europa, y en la mayoría de los casos, son parte de las Convenciones celebradas por esas organizaciones.

Otro aspecto a resaltar es el conflicto positivo de jurisdicciones y la determinación de los casos entre los Estados Miembros, esto significa que el primer país que lleve a cabo el proceso será el que decida, sin considerar cual es el Estado Miembro que está en la mejor posición para proceder a sentenciar. Por lo tanto es necesario establecer mecanismos adicionales para llevar a cabo una mejor coordinación en la asignación de los casos.

NEAGU sostiene que hay una ausencia de consenso internacional para aplicar el principio *ne bis in idem*, sin embargo se han hecho algunos avances a nivel europeo en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos[207]. De igual forma resalta el hecho de que existe la necesidad de establecer conceptos autónomos para cada uno de los elementos constitutivos del principio *ne bis in idem*. El concepto autónomo del principio *ne bis in idem* debería ser aplicado por encima de lo establecido en las legislaciones nacionales, y así llegar a un concepto genuino supranacional

[207] NEAGU, N., «The Ne Bis in Idem Principle in the Interpretation of European Courts : Towards Uniform Interpretation», *Leiden Journal of International Law*, 2012, 25, p. 956 (955-977).

de este principio.

Por otra parte, para determinar los elementos a considerar para evitar más de juicio por un mismo hecho hay que formular dos preguntas: ¿cuándo se está haciendo referencia a un segundo juicio? ¿cómo determinar que el segundo juicio versa sobre los mismos hechos? Estas dos preguntas son relativas al principio del *ne bis in idem bis* e *idem*[208].

Desde otro punto de vista, es de resaltar la vinculación del principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario, toda vez que el poder punitivo del Estado está representado por la potestad sancionadora de la Administración y de los Tribunales[209].

Entonces, la problemática planteada en este aspecto la podemos encontrar cuando un mismo hecho es sancionado tanto por la Administración como por los Tribunales. La evolución que ha tenido el principio en referencia en relación con el Derecho Administrativo, ha ido progresando de conformidad con la configuración que se le ha dado a la potestad sancionadora de la Administración, bien sea a través de la jurisprudencia de cada Estado Miembro o a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En este capítulo esbozaremos cual ha sido la trascendencia del reconocimiento de este principio a nivel europeo y cuáles han sido algunas de las iniciativas que se han tomado para lograr el reconocimiento del principio en la Unión Europea.

---

208 BASTIAAN VAN BOCKEL, W., *The ne bis in idem principle in EU Law. A conceptual and jurisprudential analysis*, Amsterdam, op. cit., p. 46.

209 RAMÍREZ GÓMEZ, S*., El Principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 64 (200).

1. EL RECONOCIMIENTO JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN ESPAÑA

ALARCÓN SOTOMAYOR[210] señala la prohibición de doble castigo en los supuestos en los que exista una identidad en cuanto al sujeto, hecho y fundamento en las normas que establecen la ilicitud del supuesto.

En cuanto al procedimiento sancionador la autora antes mencionada resalta que la Administración debe: «paralizar el procedimiento sancionador no es necesario que se dé la triple identidad entre lo perseguido en éste y lo que pueda ser objeto de un proceso penal.

Existe el deber de paralizar la actividad administrativa sancionadora (no incoar el procedimiento o suspender el iniciado) y no sólo de no dictar la resolución o de no ejecutarla, aunque algunas normas y sentencias mantengan lo contrario[211].

El procedimiento administrativo sancionador se podrá incoar o reanudar tras la resolución judicial penal firme - sea absolutoria o condenatoria- si no concurre la triple identidad y no comporta contradicción con la declaración judicial penal sobre los hechos.

En caso de que se incumpla el deber de paralizar el procedimiento sancionador, será nulo de pleno derecho todo lo actuado y no sólo la resolución, por lo que, en su caso, habrá de retrotraer el procedimiento al momento en que debió suspenderse.

Si no se ha declarado esa nulidad, el TC admite que el juez `penal puede dictar sentencia condenatoria contra el mismo sujeto y por igual hecho y fundamento, a condición de que deje sin efectos reales la sanción (en particular, compensándola con la pena). Así se evita el doble castigo prohibido,

---

210 ALARCÓN SOTOMAYOR, L., *La Garantía Ne bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, iustel, Madrid, pp. 201-203.

211 ALFONSO LUIS CALVO CARAVACA, L., CANEDO ARRILLAGA, M., «Non bis in idem en derecho antitrust», CANEDO ARRILLAGA, M., *Diversas implicaciones del Derecho transnacional*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2006, pp. 117-146.

pero no se garantiza la inexistencia de contradicciones sobre los hechos ni el derecho a no sufrir dos enjuiciamientos sucesivos»[212].

El Tribunal Constitucional mediante Sentencia STC 2/1981 de fecha 30 de enero, estableció las consecuencias derivadas del *principio ne bis in idem* como lo son: la prohibición de doble sanción por unos mismos hechos cuando exista identidad de hechos, sujetos y fundamentos[213].

Como cita RAMÍREZ GÓMEZ, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia STC 2/1981 estableció las consecuencias derivadas del principio *ne bis in* idem como lo son: la prohibición de doble sanción por unos mismos hechos cuando exista identidad de hechos, sujetos y fundamentos[214].

El artículo 180 de la LGT dispone el principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

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 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.

Entonces, como señala CALDERÓN ORTEGA los Derechos contemplados en la Convención Europea de Derechos Humanos, los cuales son interpretados por el TEDH y por el TJUE, forman parte del ordenamiento tributario interno y

---

212 *Ibidem*, pp. 202-203.

213 RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem: en el ámbito tributario*, op.cit., p. 114

214 *Ibidem*, p. 114.

por lo tanto conforman los derechos fundamentales establecidos en la legislación interna, por lo tanto son de aplicación en los procedimientos tributarios que se produzcan a nivel nacional[215]. En este preciso supuesto de la aplicación del principio *ne bis in idem*, la interpretación que se le ha dado por parte de los tribunales españoles ha sido más garantista que la interpretación otorgada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos[216].

[215] CALDERÓN ORTEGA, J.M., «El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de en *bis in idem* en el marco de litigios tributarios internos», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, Junio 2013, Num. 11, pp. 85-92.

[216] CALDERÓN ORTEGA, J.M., «El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de en *bis in idem* e el marco de litigios tributarios interno», op. cit., «En este sentido, debe ponerse de relieve la fuerza expansiva y uniformadora de los estándares mínimos de protección de los contribuyentes que derivan de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y del CEDH, lo cual puede contribuir a mejorar tales niveles de protección en los distintos Estados miembros de la UE considerando las diferentes tradiciones y culturas jurídicas existentes en cada uno de ellos. Posiblemente tanto la Carta Europea de Derechos Fundamentales como el CEDH y la jurisprudencia del TEDH en materia tributaria constituyan el punto de partida o ejerzan una influencia relevante en los trabajos para la articulación del «Código europeo del Contribuyente» cuya elaboración ha propuesto recientemente la Comisión UE».

2. LA NATURALEZA DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN ALEMANIA

Desde el año 1949 el principio está incluido en la Constitución alemana en el artículo 103[217]. El cual estipula que nadie podrá ser condenado varias veces por el mismo hecho en virtud del derecho penal común.

En relación a la consideración del principio en cuestión como un derecho fundamental, es de mencionar que el mismo se encuentra en el artículo 103, y no en el título I que comprende los Derechos Fundamentales en los artículos 1 al 19. Al respecto, el Tribunal Constitucional de Karlsruhe, ha explicado que se trata de un derecho fundamental procedural (ProzeBgrundrecht)[218].

En Alemania, cuando la Administración tiene indicios de que se ha producido un delito fiscal debe iniciar un procedimiento penal y al existir determinados elementos que configuren un delito se debe ejercer la acción penal. La Administración durante el procedimiento de investigación al constatar algún hecho que presuponga un delito fiscal puede remitir la causa al Ministerio Público (artículos 386, 400 y 396 de La Ordenanza Tributaria[219]).[220]

---

[217] Artículo 103

[Derecho a ser oído, prohibición de leyes penales con efectos retroactivos y el principio de ne bis in idem]

(1) Todos tienen el derecho de ser oídos ante los tribunales.

(2) Un acto sólo podrá ser penado si su punibilidad estaba establecida por ley anterior a la comisión del acto.

(3) Nadie podrá ser penado más de una vez por el mismo acto en virtud de las leyes penales generales.

[218] BVerfGE 56, 22(p. 32)

[219] Artículo 386

(1) Competencia de la autoridad fiscal en caso de delitos fiscales. En caso de sospecha de un delito fiscal la autoridad fiscal investigará el supuesto de hecho. Autoridad fiscal en el sentido de este capítulo será la Oficina Central de Aduana, la Oficina de Hacienda, la Oficina Federal de Hacienda y el Seguro de Familia.

(2) La autoridad fiscal sustancia con independencia el procedimiento de instrucción, del los límites del artículo 399.1 y de los 400, 401 cuando el hecho

1. Represente exclusivamente un delito fiscal o

2. Infrinja simultáneamente otras leyes penales y su infracción afecte impuestos eclesiásticos u

Una parte de la doctrina sostiene que el principio *ne bis in idem* interviene de dos formas: en relación a la seguridad jurídica (*Rechtsicherheit*) y de otra parte garantiza la justicia (*materielle Gerechtichkeit*).

En Alemania se presenta la disyuntiva si el principio *ne bis in idem* es aplicable a las infracciones administrativas. La doctrina clásica sostiene que existe una diferencia entre la naturaleza de la aplicación del referido principio en materia penal y a las infracciones administrativas, toda vez que una infracción penal trasgrede un valor social, mientras que una infracción administrativa está referida al orden general, mientras que otros autores consideran que no hay una diferencia en cuanto a la naturaleza[221].

En la ley OWiG de 19 de febrero de 1987 está regulado el principio *ne*

---

otros tributos de derecho público, que se vinculen con bases imponibles, líquido imponibles o importes del impuesto.

(3) El inciso (2) no será de aplicación mientras se hubiera dictado por el hecho una orden de arresto o una orden de internación contra el imputado.

(4) La autoridad fiscal podrán elevar la causa penal en todo momento al Ministerio Público. El Ministerio Público podrá devolver la causa penal a la autoridad fiscal de conformidad con esta misma.

Art 400. Solicitud de dictado de una orden penal.

Si las investigacones ofrecieren motivo suficiente para la interposición de una acción pública, la autoridad fiscal solicitará al juez el dictado de una orden penal, cuando la causa penal resultara adecuada para el tratamiento en un procedimiento de una orden penal; si esto no fuere el caso, la autoridad fiscal presentará el expediente al Ministerio Público.

Artículo 396. Sobreseimiento del procedimiento.

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

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

(3) Durante el sobresimiento del procedimiento se suspenderá la prescrición.

220 RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem: en el ámbito tributario*, op.cit., p. 71.

221 JUCHS, G.., «en bis in idem en Droit Allemand: Étude d´une règle à valeur Constitutionnelle», PUECHAVY, M, *Le principe ne bis in idem,* Nemesis, 2012, p. 146.

bis in idem en el ámbito administrativo[222]. En esta ley se establece el concurso de infracciones ideal y real para los supuestos en los que un acto esté sancionado por dos normas.

En el derecho alemán puede surgir la disyuntiva entre la identidad material y la identidad jurídica cuando se interpreta el hecho que da lugar a la sanción.

En los artículos 84 y 85 de la ley OWiG se establece la prohibición de la apertura de un procedimiento sancionador administrativo cuando exista previamente una resolución anterior con fuerza de cosa juzgada, siendo que la naturaleza de la resolución no es determinante, toda vez que es indiferente si la resolución tiene naturaleza de sanción administrativa o delito, o si es una decisión sancionatoria administrativa.

En relación al aspecto material un mismo hecho no puede ser sancionado penalmente cuando ya ha sido sancionado administrativamente. En el derecho alemán está permitida la duplicidad de procedimientos pero no la aplicación de dos sanciones por un mismo hecho. En Alemania se aplica el principio de absorción, mediante el cual la sanción más gravosa será la aplicable entre las normas aplicables.

Cuando hay una acumulación de infracciones por distintos hechos se procede a la sanción de cada una de ellas. En los casos en los que haya un concurso ideal entre una sanción y otra de carácter administrativo será de aplicación la sanción penal, pero de igual forma se considerarán las sanciones accesorias establecidas en la norma administrativa.

Para concluir este apartado, hay que mencionar que en Alemania está establecida la prohibición de sancionar el mismo hecho con dos sanciones distintas, y se aplica el principio de absorción mediante el cual se considera a la norma penal como la más gravosa y por lo tanto de aplicación. Por lo tanto se considera que hay un predominio del derecho penal sobre la aplicación del derecho administrativo[223].

---

[222] *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten* (OWiG) Ley sobre infracciones administrativas, 19 de febrero de 1987.

[223] CANEDO ARRIAGA, M., *El procedimiento en derecho comunitario de defensa de la*

3. LA DISYUNTIVA DE LA CONSIDERACIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN FRANCIA

En la Constitución francesa no está consagrado el principio *ne bis in idem,* pero sí en el Código de Procedimiento Civil en el artículo 368 establece «*Aucune personne acquittée légalment en peut plus être reprise ou accussée à raison des mêmes faits, même sous une qualification différente*».

El *Conseil constitutionnel* ha rechazado el hecho de otorgar valor constitucional al principio *ne bis in idem* y basa su argumentación en la necesidad de la proporcionalidad de la sanción en relación con la gravedad de los hechos[224]. El juez constitucional ha sentenciado que si la eventualidad de un doble procedimiento pudiera conducir a un cúmulo de sanciones, el principio de proporcionalidad implica que en todo estado de la causa, el monto total de las sanciones eventualmente producidas no debe sobrepasar el monto más elevado de una de las sanciones fijadas, lo cual ha sido reafirmado en materia fiscal[225].

El Estado francés por su parte formuló una reserva al Protocolo nº 7 de la CEDH, sosteniendo que el artículo 4 tiende a limitar la aplicación del principio *ne bis in idem* exclusivamente al ámbito penal. El TEDH ha estimado que la

---

competencia: Análisis del principio de proporcionalidad y otros afines, tesis doctoral, Universidad de Deusto, 1999, pp.73-477, (747).

[224] Como señala BACHELET, O., «La règle ne bis in idem en droit pénal français», PUECHAVY, M*, Le principe ne bis in idem*, op. cit., el artículo 8 de la Declaración de los Derechos Humanos y del ciudadano se establece que «La Loi en doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires (...)».

[225] «si l´éventualité d´une double procédure peut (…) conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique, qu´en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées en dépasse pas le montant le plus éléve de l´une des sanctions encourues». Decision nº 89- 260 DC del 28 de julio de 1989 en relación a la ley relativa de la seguridad y a la transparencia del mercado financiero.

Criterio reafirmado por la Décision nº 97-396 DC del 30 de diciembre d 1997 relativa a la ley de finanzas para 1998.

calificación jurídica en el derecho interno del referido derecho no resulta suficiente para la aplicación del principio *ne bis in idem* en relación al artículo 4-1 del Protocolo nº 7. El TEDH, en la sentencia del 10 de febrero 2009, *Zolotukhin c. Rusia*, Solicitud nº 14939/03**,** 52, establece que el término procedimiento penal, establecido en el Protocolo en el artículo 4, debe ser interpretado de conformidad con los principios generales aplicables a las expresiones «acusación en materia penal» y «pena», los cuales están establecidos en los artículo 6 y 7 de la CEDH[226]. BACHELET señala que, el principio en cuestión es aplicado de una forma «imperfecta» a nivel procedimental y material.

En el proceso penal francés, la regla *ne bis in idem*, se deduce de la cosa juzgada, el cual constituye una forma normal de extinción de la acción pública ya que hay una sentencia definitiva por una jurisdicción represiva sobre una acción, esta situación tiene varias consecuencias. A nivel procedimental, el principio *ne bis in idem*, durante el procedimiento de instrucción tendrá una aplicación relativa, mientras que en durante el juicio desarrollará la plenitud de sus efectos.

Entonces, en el derecho penal francés se pueden evidenciar incongruencias en relación con el principio *ne bis in idem* en relación con el Tribunal de Luxemburgo y con el TEDH, ya que la jurisprudencia francesa autoriza en algunos casos la apertura de procesos penales sobre el mismo hecho, en los casos de concurso ideal de infracción.

El Consejo Constitucional considera que el principio *ne bis in idem* no se aplica a la materia fiscal, toda vez que son dos infracciones diferentes aunque sean consecuencia de un solo comportamiento. Sin embargo, está considerando más el principio de proporcionalidad de las penas en los casos en los que una sanción administrativa se pueda acumular con una sanción penal basándose en la Declaración de 1789.

---

[226] BACHELET, O., «La règle ne bis in idem en droit pénal français», PUECHAVY, M*, Le principe ne bis in idem*, op. cit., pp. 161-180.

4. EL RECONOCIMIENTO JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN ITALIA

Este principio se encuentra establecido en tres disposiciones del código de procedimiento penal: artículos 28: conflictos de competencia, 649 la prohibición de un doble juicio y 669 la pluralidad de sentencias por el mismo hecho contra la misma persona.

Sin embargo, no se encuentra establecido en la Constitución italiana, pero ha sido un principio que ha sido reconocido por la Corte de Casación como un principio general del orden jurídico, y por estar reconocido en los acuerdos internacionales de protección de Derechos Humanos, se le ha reconocido un valor supra-legislativo.

JEANGEY señala que es de destacar las diferencias existentes de la noción de «un mismo hecho» en la doctrina y en la jurisprudencia.

La determinación del principio *ne bis in idem* ha evolucionado durante el tiempo y pasó de ser un principio que aseguraba la certeza de la ley a la función garantista de los derechos fundamentales de la persona, y así este principio comprende el derecho a no defenderse en varias ocasiones de una acusación relativa a un mismo hecho. Esto le ha permitido a la Corte de Casación obtener dos resultados: de una parte ha permitido reconocer la aplicación de la nuevos procedimientos de ejecución hipotecaria, incluso por defecto de una sentencia definitiva y por otra parte ha permitido derogar el principio en relación a las exigencias de justicia sustancial, a los efectos de reabrir un procedimiento que ha sido sentenciado cuando éste ha sido declarado contrario a las reglas de un proceso justo por el TEDH. JEANGEY resalta el hecho que esta interpretación está basada en la definición de «mismo hecho», relativo a la protección del individuo frente al ejercicio punitivo abusivo del Estado, y que el principio *ne bis in idem* no sea un elemento más en el cual se funde la denegación de justicia[227].

[227] JEANGEY, C., «Le principe ne bis in idem dans L´ordre juridique interne italien (1)», en PUECHAVY, M., *Le principe ne bis in idem*, op.cit., pp. 181-212.

CAPÍTULO II. LA EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

El principio *ne bis in idem*, tiene su origen en el Derecho Romano y su origen está vinculado a la cosa juzgada con un efecto positivo y negativo: el efecto positivo en relación a que lo sentenciado es verdad jurídica y el efecto negativo tiene como consecuencia que no se puede sentenciar nuevamente el mismo tema[228].

Como regla general, el principio *ne bis in idem* se aplica mayoritariamente en los procesos penales. El principio *ne bis in idem* en algunos casos está plasmado en constituciones, como es el caso de la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos o el artículo 103 de la constitución alemana. Se ha aplicado siempre este principio en procedimientos penales, sin embargo en los últimos años se ha ampliado su aplicación a otras materias.

A este respecto, hay que señalar que a nivel internacional hay diferentes interpretaciones en relación a lo que se debe entender por proceso penal, cada Estado aplica su propia interpretación en relación a este concepto de conformidad con su legislación nacional. Por esta razón los Tribunales Europeos tienen la tendencia de extender la noción de proceso penal a otros procedimientos teniendo un efecto similar[229].

En varios Estados Miembros se plantea la cuestión de los elementos del principio *ne bis in idem* en relación a la definición de los criterios de *idem* y *bis*, de igual forma se presentan dudas en relación a su aplicación a personas naturales o jurídicas, si depende de los derechos protegidos por las disposiciones legales, si el principio se limita a la aplicación del derecho penal o si el principio incluye el derecho administrativo y civil. Por lo que se puede decir que no hay una armonización en los Estados Miembros en relación con el referido principio, lo cual trae como consecuencia que hay una falta de

---

228 RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, op. cit., p. 35.

229 NEAGU, N., «The Ne Bis in Idem Principle in the Interpretation of European Courts : Towards Uniform Interpretation», *Leiden Journal of International Law*, op. cit. p. 958.

uniformidad en la aplicación del principio cuando se aplica el derecho europeo por un Estado Miembro.

Pocos países de la Unión Europea reconocen la validez de un juicio realizado en otro país en materia penal, por lo que esto podría acarrear que se impusiera una doble pena. Por lo tanto la falta de armonización del principio *ne bis in idem* no otorga una suficiente protección ni a los ciudadanos ni a las personas jurídicas.

En las últimas décadas, el principio *ne bis in idem* ha representado un principio que ofrece una protección a los ciudadanos al *ius puniendi* del Estado, ya que forma parte de los principios constituyentes del derecho a un juicio justo, y ha sido utilizado como un derecho fundamental para proteger al inculpado de múltiples sanciones. Es un principio que ha sido reconocido en las legislaciones nacionales y de igual forma se ha reconocido en el derecho público internacional. De igual forma los Estados han suscritos convenios bilaterales y multilaterales en asistencia legal mutua y en asuntos penales[230].

En 1987 los países miembros elaboraron una Convención sobre la doble incriminación pero fue ratificada por pocos países, la misma versa sobre el principio de *ne bis in idem* en el ámbito transnacional de la Unión Europea[231].

En gran medida esta Convención fue integrada en el Capítulo 3, en los artículos 54-58, así como en el Convenio de aplicación del acuerdo de Schengen de 1985. Es de destacar que esta Convención puede ser catalogada como el primer Convenio multilateral que establece a nivel internacional el

---

[230] Después del Tratado de Maastrich ha habido una mayor integración de los Países Miembros y se ha intensificado la coordinación en aspectos relativos a la justicia, como por ejemplo: la Convención sobre la Protección de Intereses Financieros de las Comunidades Europeas y diversos protocolos contienen provisiones en relación al *ne bis in idem (*OJ C 313, 23.10.1996, Art. 7), al igual que lo hace la Convención en contra de la corrupción que involucra a oficiales de las Comunidades Europeas o de los Estados Miembros de la Unión Europea (OJ C 195, 25.6.1997, Art. 10). Estas cláusulas tienen como finalidad respetar el principio *ne bis in idem* en todas las jurisdicciones de los Estados Miembros de la Unión Europea.

[231] Esta convención fue ratificada por Dinamarca, Francia, Italia, Holanda y Portugal. Entre ellos esta Convención es de aplicación.

principio *ne bis in idem* como un derecho individual *erga omnes* limitado a la zona Schengen.

El artículo 54 establece:

«Artículo 54

Una persona que haya sido juzgada en sentencia firme por una Parte contratante no podrá ser perseguida por los mismos hechos por otra Parte contratante, siempre que, en caso de condena, se haya ejecutado la sanción, se esté ejecutando o no pueda ejecutarse ya según la legislación de la Parte contratante donde haya tenido lugar la condena».

Este fue un importante avance, ya que refleja la necesidad de incrementar la integración de justicia. Sin embargo, este Convenio con un esquema intergubernamental sin supervisión judicial y limitado por el territorio común de los Estados Schengen, pueden usar el artículo 55 para limitar el alcance del principio introduciendo cláusulas de territorialidad nacional o interpretaciones amplias de los intereses esenciales de la jurisdicción nacional[232].

En 1990 el Convenio de aplicación del acuerdo de Schengen de 1985 y el Acuerdo Schengen de 1990 fueron incorporados en legislación de la Unión Europea, a través del Protocolo 19 anexado al Tratado de Amsterdam de la Unión Europea.

Por lo tanto, el capítulo 3 del Convenio de aplicación del acuerdo de Schengen de 1985 relativo al *ne bis in idem* en el área de justicia y asuntos interiores forma parte del área de libertad, seguridad y justicia. De igual forma, la Carta de los Derechos Fundamentales, es de obligatorio cumplimiento, lo cual significa que el principio *ne bis in idem* del artículo 50 forma parte de los derechos fundamentales en la Unión Europea[233].

---

[232] VERVAELE, J., «Ne Bis In Idem: Towards a Transnational COnstitutional Principle in the EU? », *Utrecht Law Review*, volume 9, Issue 4 (September) 2013, pp. 211-220, (229)

[233] GORDILLO PÉREZ, L., «Un paso más hacia la estabilización de las relaciones interordinamentales en Europa: la incorporación de la UE al CEDH», *Revista española de derecho europeo*, Nº. 38, Civitas, Navarra, 2011, pp.173-204.

La Carta de los Derechos Fundamentales establece en el artículo 50:

«Artículo 50

Derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito.

Nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley».

La redacción del artículo parece estar referida a los casos penales, sin embargo hay que tener en cuenta que la interpretación de la Carta de los Derechos Fundamentales se hace considerando la interpretación que ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el cual ha determinado que el ámbito de aplicación del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos del principio *ne bis in idem* es de aplicación a los procesos penales y a los procedimientos administrativos.

Considerando esta situación, la UE y sus Estados Miembros están convencidos que es necesario un principio transnacional que establezca el principio *ne bis in idem* en el área de libertad, seguridad y justicia, dada la diversidad de principios en cada jurisdicción de los Estados Miembros, y de igual forma ha remarcado la necesidad de una legislación que regule la materia[234].

Una de las iniciativas que ha tomado la UE es la del programa de medidas para la implementación del principio de reconocimiento de decisiones en asuntos civiles y comerciales, y el principio *ne bis in idem* está incluido dentro de las prioridades inmediatas de la UE. Sin embargo, la UE no ha logrado resolver las dos cuestiones fundamentales: ¿cuál debe ser la *rationale* y el alcance de este principio y cuál sistema se debe implementar para resolver los conflictos de jurisdicción en asuntos penales o cuáles son los mecanismos o criterios sobre los cuales se debe determinar la jurisdicción?

En el 2003 Grecia hizo una propuesta en relación con la consideración

[234] GORDILLO PÉREZ, L., «El proceso de integración europea y la teorización de la dinámica comunitaria», *Iuridica,* España, Nº. 2, 2005, pp. 47-80.

del principio *ne bis in idem*, proponiendo reemplazar los artículos 54-58 de la CISA por un nuevo orden legal que aseguraría una uniformidad tanto en la interpretación de las normas como en su implementación práctica[235]. Esta propuesta tuvo como algo particular que codificaba en el derecho de la Unión Europea reservas Schengen excepcionales como reglas excepcionales al principio y en segundo lugar, en la propuesta se optó por una aproximación al elemento *bis* del principio de una forma distinta a la considerada en por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. De hecho, la propuesta definió las infracciones penales como infracciones *sensu strictu,* por lo tanto distinguía entre las sanciones administrativas con la condición que fueran apeladas ante un tribunal penal.

Esta iniciativa fue discutida en el Consejo de Ministros, pero la diversidad de opiniones entre los Estados Miembros rápidamente llevó a la conclusión de la inviabilidad de una solución legislativa.

Por otra parte, la Comisión Europea elaboró una propuesta de *Green Paper* sobre conflictos de jurisdicción y el principio del *ne bis in idem*, sin embargo no se llegó a realizar una propuesta[236].

Por lo tanto, a pesar de la importancia que tiene el reconocimiento del principio de una forma uniforme en la Unión Europea, no se ha elaborado un concepto único. Todo indica que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea podría tener un papel determinante en diversos puntos relativos al principio *ne bis in idem*, como lo son: la *rationale* del principio *ne bis in idem* y su alcance, teniendo el rol de lograr la transición del principio establecido en el Acuerdo Schengen a la legislación de la EU. Por otra parte, la relación entre el artículo 50 de la Carta relativo al principio *ne bis in idem* y las cláusulas establecidas en el Acuerdo Schengen deben ser clarificadas[237].

---

235 Initiative of the Hellenic Republic with a view of adopting a Council Framework Decision concerning the application of the ne bis in ide, principle, OJ C100, 26/04/2002, pp. 24-27, en VERVAELE, *Ne Bis in Idem, Toawrds a Transnational Constitutional Principle in the EU?,* op, cit, pp. 220-221.

236 COM (2005) 696 final and Commission Staff working document SEC (2005) 1767.

237 VERVAELE, J., «Ne Bis In Idem: Towards a Transnational Constitutional Principle in the EU?», *Utrecht Law Review*, op.cit., pp. 220-221.

1. LA APROXIMACIÓN DEL CRITERIO HECHO POR EL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.

El principio *ne bis in idem* tiene como fundamento dos pilares de todo sistema jurídico como lo son la seguridad jurídica y por otra parte la equidad, así como la proporcionalidad.

En relación con la seguridad jurídica el principio en cuestión es consecuencia de una exigencia estructural de un sistema jurídico en el cual la legitimidad viene dada en relación a la cosa juzgada y unida a *la res judicata*.

Por otra parte, en relación a la equidad, el principio *ne bis in idem* está referido a un procedimiento regular y a un procedimiento equitativo. Tiende a proteger al ciudadano de enfrentar eventuales abusos por parte del Estado en el ejercicio del *ius puniendi*.

Así, el principio *ne bis in idem* tiene como función garantizar la proporcionalidad de la sanción. Las dobles sanciones de una misma persona por un mismo hecho van en contra de los principios de proporcionalidad[238].

La gran mayoría de las decisiones judiciales no analizan el principio *ne bis in idem*, y aceptan los procedimientos penales establecidos en las legislaciones nacionales. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha sido el único tribunal que ha establecido criterios en relación a lo que se debe considerar como proceso penal, intentando establecer una definición común a nivel Europeo, diferente a la establecida a nivel nacional.

Para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el procedimiento establecido en los países no es el único criterio para la aplicación del principio *ne bis in idem*, toda vez que dejar a discreción de los países miembros la aplicación del principio tendría como consecuencia un resultado incompatible con la Convención Europea de Derechos Humanos.

Por lo tanto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos interpreta el

---

238 WEYEMBERGH, A.. «La jurisprudence de la CJ relatie au príncipe ne bis in idem; une contribution essentielle à la reconnaissance mutuelle en matière pénale», AAVV, *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-Law*, Court of Justice of the EU, Springer, Luxemburg, 2013, pp. 543-544 (539-559).

concepto de proceso penal de conformidad con el artículo 4 del protocolo 7, en relación con los principios generales relacionados con las palabras «acusación penal» y «pena» de los artículos 6 y 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos[239]. Entonces, el concepto de cargos penales es un concepto autónomo, que es independiente de lo establecido en los sistemas legales de los Estados Miembros[240].

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos establece tres criterios que son alternativos y no cumulativos para determinar si se produjo un cargo penal, conocido como el criterio *Engel*[241]. El primer criterio es la clasificación legal de la conducta de conformidad con la legislación nacional, el segundo criterio es la naturaleza de la conducta y el tercer criterio es el nivel de severidad de la sanción que la persona ha soportado[242].

El primer criterio es relevante en un primer momento, si la legislación nacional clasifica la infracción como penal es un punto decisivo. En caso de

---

239 Artículo 4 Derecho a no ser juzgado o castigado dos veces

1. Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales de un mismo Estado por una infracción por la que haya sido absuelto o condenado mediante sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento de ese Estado.

2. Las disposiciones del párrafo anterior no impiden la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento del Estado interesado, si hay evidencia de hechos nuevos o revelados ulteriormente o un vicio fundamental en el procedimiento precedente de tal naturaleza que pudiera afectar a la sentencia adoptada.

3. No cabe derogación alguna de este artículo invocando el artículo 15 del Convenio.

240 NEAGU al respecto señala que el concepto de «cargos» debe ser entendido dentro del concepto de la Convención. Entonces, debe ser definido como «the oficial notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence», otra definición es «the situation of the (suspect) has been substantially affected». TEDH, Caso *Deweer c. Bélgica*, Solicitud 6903/75, 27 febrero 1980, (42 y 46); y TEDH, Caso *Eckle c. Alemania*, Application 8130/78, 15 de julio 1982 (para. 73).

241 TEDH, Caso *Engel c. Holanda*, Solicitud nº*. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72),* 8 de junio 1976.

242 Segundo criterio: TEDH caso *Öztürk c. Alemania*, Solicitud nº 8544/79, 21 de febrero 1984 (50 y 53), Caso *Bendenoun c. Francia*, 24 de febrero ed 1994 (47), así como la disciplina profesional (militares, caso Engel 82).

Tercer criterio: Caso *Bendenoun* (47).

que no esté catalogado de esta forma en la legislación nacional, el Tribunal examinará el procedimiento.

En relación al segundo criterio se debe considerar lo siguiente: si la norma en cuestión va dirigida a un grupo específico o si tiene un carácter obligatorio para todos, si el procedimiento es llevado a cabo por un organismo público, si las normas legales tiene un propósito punitivo, si la imposición de alguna penalidad depende de encontrar culpable o no al acusado, comparación de la clasificación de los procedimientos en otros Estados Miembros del Consejo de Europa[243].

El tercer criterio está determinado por la penalidad máxima que la ley establece[244]. El segundo y tercer criterio son alternativos y no necesariamente acumulativos, esto no excluye una aproximación acumulativa con un análisis de cada criterio no hace posible alcanzar una conclusión clara de la existencia de un cargo penal[245].

Entonces en la interpretación llevada a cabo por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, una sanción administrativa en el derecho nacional puede llenar por lo menos un criterio de los mencionados anteriormente, y por lo tanto entrar dentro del ámbito de aplicación del principio *ne bis in idem.*

Por otra parte, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos tiene un enfoque conservador ya que estima que las decisiones de recursos ordinarios están excluidas de la aplicación del principio *ne bis in idem.*

En relación al juicio no necesariamente tiene que resultar en una condena, toda vez que el artículo 4 del Protocolo 7 establece la prohibición de ser enjuiciado o condenado más de una vez. Entonces el principio *ne bis in idem* es de aplicación también en los casos en los que el acusado no haya sido

---

243 TEDH, Caso *Bendenoun c. France*, *up. supra cit*., para. 47.

TEDH, Caso *Benham c. Reino Unido*, Solicitud 19380/92, 10 de junio 1996, para. 56.

TEDH, Caso *Öztürz c. Alemania*, *up.supra cit.,* 21 febrero 1984, para. 53.

244 TEDH, Caso *Campbell y Fell c. Reino Unido*, Solicitud 7819/77; 7878/77, 28 de junio 1984, (1985), para. 72; TEDH, Caso *Demicoli c. Malta*, Solicitud 13057/87, 27 agosto 1991, para. 34.

245 TEDH, Caso *Jussila v. Finlandia*, Solicitud 73053/01, 23 noviembre 2006.

condenado[246].

1.1. La consideración del principio *ne bis in idem* en procedimientos tributarios

En los casos PONSETTI Y CHESNEL, ambos contribuyentes fueron sancionados y considerados como culpables luego de que la administración tributaria realizara una inspección tributaria en el domicilio de sus empresas y hubiese encontrado que ambos evadieron impuestos y que cometieran fraude fiscal[247].

Los acusados mantuvieron su posición en relación al criterio según el cual las autoridades fiscales habían impuesto sanciones y a la vez fueron juzgados por un tribunal penal, lo cual significaba ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Argumentaron la violación del artículo 4 del Protocolo Nº 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos.

De igual forma sostuvieron que esas circunstancias representan una violación a su derecho a un juicio justo de conformidad con el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos.

En relación a estos argumentos el Tribunal Europeo de Justicia concluyó que los elementos constitutivos del delito fueron diferentes a las sanciones fiscales, toda vez que los artículos 1741 y 1728 del Código General Fiscal no se relacionan con el mismo delito, por lo tanto no se puede relacionar con el artículo 4 del Protocolo Nº 7[248]. Por lo tanto el TEDH de conformidad con el artículo 35.3 y 35.4[249] de la CEDH desestimó el argumento de conformidad con el cual hubo una violación del artículo 4 del Protocolo Nº7.

---

246 NEAGU, N., «The Ne Bis in Idem Principle in the Interpretation of European Courts : Towards Uniform Interpretation», *Leiden Journal of International Law*, op. cit., pp. 963-964.

247 TEDH, Caso *Ponsetti, 41731/98 y Caso Mr. Chesnel, 41731/98,* 14 septiembre 1999.

248 Artículo 171 relativo a la sanciones penales

Artículo 1728 relativo al incumplimiento o retardo de declaraciones

249 «3. El Tribunal declarará inadmisible cualquier demanda individual presentada en virtud del artículo 34 si considera que:

En relación al argumento por el cual sostienen los acusados que hubo una violación del artículo 6 de la CEDH, el TEDH sostuvo que el principio esgrimido solo puede ser relacionado con el artículo 4 del Protocolo 7, por lo tanto las disposiciones de la CEDH no garantizan el cumplimiento de este principio de forma expresa o implícita. Así las cosas, el TEDH consideró que la aplicación de este principio es incompatible *ratione materiae* con las disposiciones de la CEDH de conformidad con el artículo 35.3 y 35.4[250].

1.2. La admisibilidad por parte del TEDH de dos sanciones por el mismo hecho[251].

En el caso *Storbråten c. Noruega*, fueron impuestas dos sanciones al acusado en dos procedimientos judiciales separados y consecutivos, en relación con los libros de contabilidad del Impuesto al Valor Añadido y con sanciones impuestas por el Código Penal noruego. Fue juzgado por varios

---

a) la demanda es incompatible con las disposiciones del Convenio o de sus Protocolos, manifiestamente mal fundada o abusiva; o

b) el demandante no ha sufrido un perjuicio importante, a menos que el respeto de los derechos humanos garantizados por el Convenio y por sus Protocolos exija un examen del fondo de la demanda, y con la condición de que no podrá rechazarse por este motivo ningún asunto que no haya sido debidamente examinado por un Tribunal nacional.

4. El Tribunal rechazará cualquier demanda que considere inadmisible en aplicación del presente artículo. Podrá decidirlo así en cualquier fase del procedimiento».

250 Este criterio fue reafirmado en la *Isaken v. Noruega*, 13596/02, 2 octubre 2003: en el cual el Sr. *Geir Isaken* agotó la vía jurisdiccional en Noruega y apeló ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos alegando la violación del artículo 4.1. del Protocolo Nº 7, toda vez que fue juzgado mediante un procedimiento penal y por fraude fiscal a un recargo de impuesto y consideró que fue juzgado dos veces.

A este respecto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos confirmo el criterio sostenido en la sentencia anteriormente señalada (Ponsetti y Chesnel v. Francia), mediante la cual se consideró que las sanciones impuestas son totalmente separadas y difieren en sus elementos esenciales.

251 TEDH, Caso *Storbråten c. Noruega*, Solicitud 12277/04, 1 febrero 2007

hechos, todos relacionados con la quiebra: llevanza de libros de contabilidad, falta de declaración de ingresos.

Por lo tanto, es indiscutible que el acusado ha cometido actos constitutivos de sanciones administrativas y también de sanciones penales. Sin embargo, el acusado apeló las respectivas sanciones impuestas tanto por la autoridad fiscal como el arresto al que fue sentenciado por días, toda vez que consideró que fue enjuiciado dos veces por el mismo hecho, primero ante la jurisdicción en Noruega y luego ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Tanto la Corte Suprema de Noruega como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos llegaron a la misma conclusión: que la imposición de sanciones no pueden considerarse como penales de conformidad con el artículo 4 del Protocolo Nº 7 del CEDH.

De igual forma, señalaron ambos tribunales que las dos medidas tomadas no solo persiguen diferentes propósitos, como lo son la prevención y disuasión, sino también que difieren en los elementos esenciales. Así como la culpabilidad subjetiva no constituye un prerrequisito para la aplicación del procedimiento de quiebra en el primer procedimiento, era una condición para establecer la responsabilidad penal en el segundo procedimiento.

Finalmente el TEDH consideró que el procedimiento penal que le fue aplicado al acusado no constituyó una violación al artículo 4 del Protocolo Nº 7, ya que no se le sentenció dos veces por el mismo hecho.

2. LA APROXIMACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA AL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

2.1. La aplicación del *ne bis in idem* y las sanciones administrativas.

En el caso C-489/10, *Procurador General v. Lukasz M. Bonda*, el Sr. BONDA apeló la decisión mediante la cual se le sancionaba por una incorrecta declaración en relación con la utilidad dada a terrenos con uso agrícola[252]. La

[252] TJUE, C-489/10, Procurador General v. Lukasz M. Bonda 05 de junio 2012

Administración lo sancionó por no corresponderse el uso dado con lo declarado. Entonces el Sr. BONDA tuvo que pagar el exceso por las ayudas recibidas y además se le prohibió recibir otras ayudas. El Sr. BONDA alegó que estaba siendo sancionando por fraude de conformidad con la legislación polaca y además se le estaba imponiendo una multa administrativa, por lo cual alegó la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea emplea el criterio según el cual para que se considere que un mismo hecho es juzgado dos veces se requiere que tengan ambas sanciones naturaleza penal.

En el presente caso el TJUE puso énfasis en la necesidad de establecer la identidad del interés protegido, por lo que procedió a determinar si la sanción de prohibición de otorgarle más ayudas al Sr. BONDA tenía carácter penal o no. Entonces, de conformidad con la consideración de las sanciones impuestas en relación con las Políticas de Agricultura, estas se consideran que no tienen una naturaleza penal y que están destinadas a evitar irregularidades en el marco de las ayudas para la agricultura para defender el buen funcionamiento de los esquemas de las ayudas y mejorar los estándares de vida de los agricultores. Por lo tanto el TJUE determinó que la sanción no tiene carácter penal.

ANDREANGELI sostiene que esta sentencia es cónsona con la aproximación dada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ya que los dos procedimientos que se llevaron a cabo no tienen el mismo propósito, ya que una de las sanciones tiene naturaleza penal y la otra sanción tiene otra naturaleza, ya que busca salvaguardar la estabilidad y el buen funcionamiento de los esquemas de ayuda a los agricultores establecidos por la UE, por lo que se admite la aplicación paralela de las sanciones penales y administrativas[253].

2.2. Las infracciones fiscales y principio *ne bis in idem*

Haremos mención de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala)

[253] ANDREANGELI, A., «Ne bis in idem and administrative sanctions: Bonda», *Common Market Law Review* 50, 2013, United Kingdom, p. 1836 (1827-1841)

de 26 de febrero de 2013 en el asunto C-617/10, toda vez que el Tribunal se pronunció sobre varias cuestiones prejudiciales, siendo aquí la que más interesa la segunda[254]:

«2) ¿Está comprendida la admisibilidad de una imputación de infracciones fiscales en el ámbito de aplicación del principio *ne bis in idem* establecido en el artículo 4 del Protocolo nº 7 del CEDH y en el artículo 50 de la Carta cuando una determinada sanción económica (recargo fiscal) haya sido previamente impuesta al inculpado en un procedimiento administrativo como consecuencia del mismo acto de presentar información falsa?»[255].

El Tribunal de Justicia se pronunció: «el artículo 50 de la Carta no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA, una

---

[254] Que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Haparanda tingsrätt* (Suecia), mediante resolución de 23 de diciembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de diciembre de 1010, en el procedimiento entre *Aklagaren y Hans Akerberg Fransson*.

[255] Protocolo n° 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales

Artículo 14

Derecho a no ser juzgado o condenado dos veces

1. Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, cuando hechos nuevos o ulteriormente conocidos o un vicio esencial en el procedimiento anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.

3. No se autorizará derogación alguna del presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01)

Artículo 50 de la Carta

Derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito.

Nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley.

combinación de recargos fiscales y sanciones penales. En efecto, para garantizar la percepción de todos los ingresos procedentes del IVA y, de este modo, proteger los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, *Comisión/Grecia*, 68/88, Rec. p. 2965, apartado 24; de 7 de diciembre de 2000, de *Andrade*, C-213/99, Rec. p. I-11083, apartado 19, y de 16 de octubre de 2003, *Añil-Hofstetter*, C-91/02, Rec. p. I-12077, apartado 17). Por tanto, dichas sanciones pueden ser sanciones administrativas, sanciones penales o una combinación de ambas. Sólo cuando la sanción fiscal tenga carácter penal, en el sentido del artículo 50 de la Carta, y ya no pueda ser objeto de recurso podrá considerarse que el artículo 50 de la Carta se opone a una acción penal por los mismos hechos contra la misma persona.

A continuación, debe recordarse que, para apreciar la naturaleza penal de las sanciones fiscales, tres criterios son pertinentes. El primero es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno, el segundo la propia naturaleza de la infracción y el tercero la naturaleza y gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (véase la sentencia de 5 de junio de 2012, *Bonda*, C-489/10, Rec. p. I-0000, apartado 37)».

Entonces, el Tribunal sostuvo que el artículo 50 de la Carta no prohíbe que los Estados miembros impongan una combinación de sanciones penales y administrativas por la evasión fiscal, con lo cual un procedimiento penal sería contrario al artículo 50 de la Carta solo si la primera sanción tiene naturaleza penal y ya culminó con una sentencia, además debe cumplir con los 3 criterios mencionados en el párrafo anterior. En virtud de lo antes expuesto, el TEDH consideró acertado que el Tribunal de Suecia impusiera las sanciones correspondientes de conformidad con su legislación nacional.

HANCOX resalta que existe la necesidad de establecer principios que determinen una relación más abstracta entre la relación de la Unión Europea y sus Estados miembros, ya que existe la necesidad de recaudar y garantizar los fondos de la Unión Europea de una manera similar en todo el territorio europeo, de lo contrario la evasión fiscal diferiría entre los Estados miembros si se

establecen contribuciones distintas al presupuesto de la Unión Europea[256].

Por otra parte el Abogado general CRUZ VILLALÓN llegó a una conclusión distinta a la alcanzada por el TJUE, toda vez que estima el referido Tribunal debió declinar la competencia y alegar que la materia esta fuera del ámbito de la Carta de los Derechos Fundamentales y en caso que se considerara competente el Tribunal debió haber aportado una concepción autónoma del principio *ne bis in idem*.

Desde el punto de justa jurisdiccional, el Abogado General hizo referencia a las distintas formas de definir el ámbito de aplicación de los Derechos Fundamentales, siendo que consideró que la formulación de «implementar» y «dentro de la Unión Europea» como muy amplias y poco precisas, por lo que ambas se reducen a fórmulas inapropiadas e irrelevantes para delimitar la aplicación de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea.

El Abogado General resalta la discrecionalidad otorgada a los Estados miembros en la implementación de los Derechos Humanos y por lo tanto resalta el peligro de dejar un margen amplio a los Estados miembros, ya que casi siempre los Estados miembros van a tener cierta libertad en la aplicación del derecho de la Unión Europea.

En la sentencia *Akerberg Fransson*, Suecia aplicó el principio *ne bis in idem* de conformidad con los criterios nacionales propios, siempre y cuando no comprometiera la primacía, unidad y efectividad del derecho de la Unión Europea o los estándares de protección de la Carta de Protección de los Derechos Fundamentales. La Carta otorga un nivel de protección en lugar de otorgar unos parámetros definidos, por esta razón siempre hay un nivel de discrecionalidad por parte de los Estados miembros.

El Abogado concluye que no todos los Estados miembros aceptan la interpretación del TEDH del principio *ne bis in idem*, por lo cual hay una tradición de los países miembros de brindar una protección menor al referido principio, dándole cabida a la imposición de sanciones administrativas y

[256] HANCOX, E., «Case Law», *Common Market Review,* 50, 2013, Kluwer Law International, United Kingdom, pp. 1427,(1411-1431)

penales al mismo hecho.

Por estos motivos, el Abogado General considera que se debe aplicar la Carta de Derechos Fundamentales de conformidad con el artículo 52.3, entonces propone que se le dé una definición autónoma al artículo 50 para evitar arbitrariedades los tribunales nacionales al imponer sanciones sobre el mismo hecho[257].

Por otra parte, la CEF, en relación a esta decisión estima que la sentencia relativa al caso en cuestión es positiva, toda vez que afirma que los derechos fundamentales establecidos en la Carta deben respetarse en todos los Estados Miembros en todas las situaciones que estén dentro del ámbito de la Unión Europea. Por lo tanto, se puede solicitar la protección de los derechos establecidos en la Carta incluso en aquello casos en los que los aspectos relativos a la Unión Europea no prevalezcan o no estén vigentes en el momento en el cual la legislación nacional entró en vigor[258].

Por lo anteriormente señalado podemos concluir que en la sentencia hay un reconocimiento de la aplicación de los derechos establecidos en la Carta, sin embargo no define de una forma concreta la aplicación de los derechos fundamentales, dejando en manos de los Estados miembros una amplia discrecionalidad en la interpretación de la aplicación de los mismos.

---

[257] Artículo 52 de la Carta:

Alcance e interpretación de los derechos y principios

3. En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio.

Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.

[258] CEF Confederation Fiscale Européenne. Opinión Statement ECJ-TF 1/2014 of the CFE on the decisión of the European Court of Justice in case C-617/10, *Akerbeg Fransson*, concerning *ne bis in idem* in tax law. Prepared by the ECJ Task Force of the CFE Submitted to the European Institutions in February 2014.

PARTE III: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN MATERIA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL CONTEXTO EUROPEO

Ahora bien, luego de haber esbozado a manera de introducción los principios constitucionales en materia tributaria en el Derecho español, los procedimientos tributarios y hacer referencia al procedimiento sancionador, resulta necesario entrelazar la relevancia de lo expuesto con el «derecho a no autoincriminarse».

Para ello, comenzaremos por situar el tema en el contexto europeo, tomando como inicio la consagración del derecho a no autoinculparse en España. Luego se hará referencia a las legislaciones en Italia, Alemania y Francia por ser ordenamientos jurídicos de relevancia, resultando interesante el establecer un paralelismo en relación con el ordenamiento jurídico español en torno al tema bajo análisis.

El estudio de las legislaciones antes mencionadas se hará de forma distinta en relación a la referencia hecha con el ordenamiento jurídico español, mencionando los principios rectores más significativos de cada legislación, pero sin hacer un estudio exhaustivo de cada uno de ellos como se hizo en el capítulo relativo a la constitucionalización del derecho tributario en España.

El objetivo es el de plasmar la influencia de algunos principios constitucionales en las legislaciones de Italia, Alemania y Francia para relacionarlos con el derecho a no autoinculparse. De igual forma se hará referencia a lo establecido en cada uno de esos países en torno a la defensa del contribuyente para tener una visión de la protección brindada a los contribuyentes en determinadas legislaciones en Europa.

1. REFERENCIA A LAS LEGISLACIONES DE ESPAÑA, ITALIA, ALEMANIA Y FRANCIA

1.1. Intento de reconocimiento del derecho a no autoinculparse a través de la separación de procedimientos: España.

Si bien la Constitución española no hace referencia a la protección al derecho a no autoincriminarse durante los procedimientos administrativos, ha sido un reconocimiento que se ha hecho por vía jurisprudencial a nivel de los tribunales españoles y también en la jurisprudencia europea que lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo.

El derecho a no autoincriminarse está regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española y a la vez es un derecho reconocido por los tratados y convenios internacionales[259]. Este derecho a no declarar contra sí mismo, está directamente vinculado con la presunción de inocencia.

De conformidad con el artículo 96.1 de la Constitución española, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales forma parte del ordenamiento interno español. De igual forma, el artículo 10.2 de la Constitución española establece que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

Como señalan AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, el derecho a no autoincriminarse tiene una «dimensión supranacional» relevante, toda vez que el referido derecho está establecido de forma explícita o no en los diversos ordenamientos en Europa, dado el establecimiento del mismo en la CEDH en el artículo 6.2[260]. Entonces, tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

---

259 SARRÓ RIU, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente,* op.cit., p. 41. (p. 196)

260 AGUALLO AVILÉS, A., GARCÍA BERRO, F., «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la

como el Tribunal de Justicia de Europa han definido en numerosas ocasiones la aplicabilidad del referido derecho en determinadas circunstancias.

De igual forma AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, hacen referencia al fundamento al principio *nemo tenetur adere contra se,* el cual es considerado por algunos como el mecanismo para evitar la tortura para obtener la confesión del imputado[261]. Mientras que otros autores sitúan el referido fundamento como un acto en contra de la naturaleza, toda vez que se está exigiendo al imputado una información la cual puede ir en contra de su libertad. Otros autores sitúan este derecho dentro de la *autodefensa pasiva*[262]*.*

Por otra parte, el Tribunal de Estados Unidos ha encontrado el fundamento del citado derecho en la tutela de la privacidad, mientras que el Tribunal Federal Alemán encuentra el fundamento en la protección de la «libertad personal» y la «dignidad humana»[263].

AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, consideran que el fundamento del derecho a no declarar contra sí mismo encuentra su raíz en una de las manifestaciones del principio de presunción de inocencia «la que sitúa en la acusación la carga de la prueba».

---

jurisprudencia europea y norteamericana», en *Rivista di diritto Tributario Internazionale*, nro. 1, 2001.

261 AGUALLO AVILÉS, A., Y GARCÍA BERRO, F., «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse», op. Cit., hacen referencia a FAYOR GARDO, A., «Los derechos fundamentales a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable en la Lecrim», *Justicia 93*, núm. I (1993), pág.292.

262 AGUALLO AVILÉS, A., Y GARCÍA BERRO, F., «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse», op. cit., hacen referencia a la autodefensa pasiva en la SSTC 36/1983, fundamento jurídico 2; 127/1992, fundamento jurídico 2º, como «la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto, sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable».

263 AGUALLO AVILÉS, A., Y GARCÍA BERRO, F., hacen referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos, caso Fisher v. United States; 425 U.S. 391 (1976).

De igual forma sostienen que el derecho a no autoincriminarse es un «derecho a no ser condenado o sancionado con fundamento en la información autoincriminatoria aportada bajo coacción». Esta tesis resulta a todas luces relevante, toda vez que hace una clara distinción entre el derecho a no ser condenado o sancionado por la información aportada bajo coacción y el derecho de reserva de la información. Por lo tanto se pueden distinguir varios elementos bajo esta premisa: la información debe ser requerida y obtenida por el poder público bajo coacción, debe haber sido aportada por el afectado como consecuencia de la coacción y debe tener un carácter autoincriminatorio.

Luego de haber mencionado de manera amplísima los elementos que involucra el derecho a no autoincriminarse en materia tributaria, resulta necesario determinar de una manera más precisa el origen de la obligación que tiene el obligado tributario para proporcionar información a la Administración y a la vez el límite que esta encuentra en el momento del requerimiento de solicitar la información y de la imposición de multas.

PALAO TABOADA señala que en un primer momento es posible que se produzca una disyuntiva entre los derechos que tienen los individuos a los que se les imputa alguna infracción penal y la obligación que tienen estos de aportar a la Administración información relativa a la aplicación de los tributos[264].

PALAO TABOADA, resalta que el derecho a no autoinculparse no está contemplado de una forma expresa en el CEDH, sin embargo el reconcomiendo de este derecho se ha hecho a través de sus sentencias dentro del derecho a un proceso equitativo «...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»[265].

---

[264] PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, op. cit.

[265] Sentencia del 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c, Reino Unido (Rep. 1996-VI, p. 2044), pfo 68 en PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario,*

El Tribunal Constitucional español y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos hacen la distinción entre el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse. Siendo que el derecho a guardar silencio rige en el procedimiento penal (incluyendo el procedimiento sancionador administrativo) y fuera del procedimiento penal rige el derecho a no autoincriminarse. PALAO TABOADA al respecto añade que la persona no puede negarse a rehusar la información, sin embargo esa información autoincriminatoria recabada fuera de un procedimiento penal no puede ser usada como prueba en un procedimiento penal cuando la referida información ha sido obtenida bajo coacción[266].

Así las cosas, me remitiré a los dos puntos centrales en relación al análisis del concepto a no autoincriminarse, como lo son[267]:

1) El ejercicio de la coacción, que como menciona GARCÍA BERRO, la coacción comprende la amenaza por no colaborar con la Administración, en particular a las sanciones estipuladas en la Ley General Tributaria.

2) La utilización de las pruebas obtenidas durante el procedimiento de comprobación cuando es separado del sancionatorio.

Este aspecto en específico del derecho a no autoincriminarse, resulta de difícil apreciación, debido a que la actividad de la Administración puede llegar a desvanecerse al no poder utilizar las pruebas obtenidas a través del ejercicio de sus potestades durante el procedimiento de inspección en el procedimiento sancionatorio, entonces la Administración pasa de ejercer sus funciones durante el procedimiento de inspección y se inviste dentro de la potestad conferida para sancionar: habiendo identidad del sujeto, del objeto, del ente que investiga, pero variando la naturaleza de la potestad a ejercer.

---

op.cit, p. 17.

266 PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, op. cit, pp.18-20.

267 GARCÍA BERRO, F., «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, Número 19, Noviembre, 2010,Thomson, pp. 15-28.

A este respecto, es de señalar que anteriormente los procedimientos de inspección y sancionatorios se encontraban unidos, lo cual dificultaba aun más el reconocimiento del derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

La derogada Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció por primera vez la separación del procedimiento de gestión al procedimiento sancionador. Ahora esta separación de los procedimientos se encuentra regulada en la Ley General Tributaria.

Sin embargo, como señala SARRÓ RIU la LGT de 2003 la nueva Ley no representa un verdadero cambio en relación a la ley anterior, en la que solo había un procedimiento en el cual estaban la liquidación de cuota e intereses y la imposición de sanción. Por lo tanto, cuando es posible la incorporación de datos obtenidos durante el procedimiento de inspección al procedimiento sancionador, la separación de los procedimientos es meramente simbólica[268].

En el Proyecto de Ley de Garantías del Contribuyente se planteó en el epígrafe correspondiente al procedimiento sancionador, la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador y en segundo lugar la suspensión de la ejecución de las sanciones hasta que queden firmes en vía administrativa.

PALAO TABOADA resalta el hecho de que ambos procedimientos están regidos por principios distintos y contrapuestos, para ello señala que en el procedimiento de liquidación el contribuyente tiene que colaborar con la Administración aportando los datos con trascendencia tributaria que se le solicite, mientras que en el procedimiento sancionador se aplican con ciertos matices los principios constitucionales (como el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo) del Derecho procesal penal, principios que se contraponen al deber de colaboración, cuyo incumplimiento es castigado con una sanción[269].

---

[268] SARRÓ RIU, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch Fiscalidad, 2009, p. 91-92, (194).

[269] PALAO TABOADA, C., menciona que el Tribunal Constitucional ha reconocido que en el procedimiento administrativo sancionador rigen principios constitucionales del Derecho procesal penal y menciona como sentencias relevantes al respecto la del 18/1981 de 8 de

Así, el procedimiento sancionador es separado del procedimiento de inspección, por lo tanto la infracción y la aplicación de la sanción se harán en expedientes separados, PÉREZ ROYO señala que esta separación es derivada de la consideración de las «infracciones tributarias como ilícitos merecedores de una sanción de naturaleza represiva»[270]. De igual forma, el autor antes citado resalta que esta separación tiene un carácter formal, ya que no hay distinción en relación a los encargados en llevar a cabo los respectivos procedimientos y por otra parte se incorporan al procedimiento sancionador los datos y pruebas durante el procedimiento de regularización o aplicación del tributo.

PÉREZ ROYO de igual forma hace mención a un punto importante: la valoración de la prueba durante el procedimiento sancionador tiene que hacerse diferente al practicado durante el procedimiento de la valoración de la prueba, toda vez que tiene que regir la presunción de inocencia y por consiguiente el criterio *in dubio pro reo*, lo cual, señala, tiene una importancia fundamental en determinados medios de prueba y en las presunciones, ya que quien acusa debe desvirtuar la presunción de inocencia a través de la actividad probatoria. PÉREZ ROYO resalta que debe ser tomado en consideración este criterio en la aplicación y que debería estar plasmado en la Ley.

Por otra parte, hay que señalar que el artículo 207 de la LGT establece que «El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo.

b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa».

Al respecto, la LGT establece en el artículo 208.1 que «El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley»[271]. A la vez hay

---

junio. En materia tributaria menciona la sentencia STC 76/1990 de 26 de abril.

270 PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit, p. 431

271 CAZORLA PRIETO, L., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General,* op.cit., p. 443.

dos excepciones a esta tramitación como lo es el hecho que el obligado tributario renuncie a ello y la concurrencia de actas con acuerdo[272].

Por otra parte, es importante traer a colación la cita CAZORLA PRIETO de los profesores ANIBARRO PÉREZ Y SESMA SÁNCHEZ «Entendemos que el procedimiento sancionador ha perdido, desde luego, su propia identidad como procedimiento «separado y único» su configuración actual no respeta en todos los casos los derechos de defensa que se pretenden garantizar a través de un procedimiento»[273].

Como señalamos anteriormente, los procedimientos tributarios tienen su origen en el derecho administrativo, por lo tanto se rige por sus principios orientadores. Los actos administrativos pueden ser reglados y discrecionales. Si bien el artículo 7 de la LGT establece las fuentes del ordenamiento tributario, también establece en el mismo artículo que «Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común», por lo tanto es posible que la administración tributaria durante el procedimiento de inspección haga uso de la potestad discrecional administrativa, la cual MORENO FERNÁNDEZ[274] señala como «aquellas situaciones en las que la Administración en su actuación se encuentra ante la posibilidad de optar entre varias soluciones alternativas -en principio- igualmente válidas».

Por su parte, LAGO MONTERO, señala que la separación entre el procedimiento sancionador y el de liquidación es necesaria, ya que de lo contrario se podría correr el riesgo de que se pierda la naturaleza de cada procedimiento y sea posible la alegación de derechos que no le son propios a cada procedimiento[275]. Menciona entonces que «de no separarse

---

[272] Art. 208.1 in fine LGT y artículo 26 y sig. del Reglamento sancionador tributario. Art. 208. 2. del Reglamento sancionador tributario.

[273] CAZORLA PRIETO, L., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General,* op. cit, pp. 443-444.

[274] MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La discrecionalidad en el derecho tributario*, op.cit.

[275] LAGO MONTERO, J.M., «Procedimiento sancionador separado del Procedimiento de Liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-*

suficientemente los procedimientos liquidador y sancionador se produce la que se ha dado en llamar *judicialización de los procedimientos tributarios*, consistente en el trasvase automático de derechos y garantías propios del proceso penal al ámbito procedimental tributario, con las consiguientes desnaturalizaciones de los procedimientos de liquidación sea gestora o inspectora». Entonces cita la Sentencia 76/1999 de fecha 26 de abril del Tribunal Constitucional, en la cual se admitió la aceptación de garantías características del proceso penal al procedimiento sancionador tributario con determinados matices.

Ante la separación entre el procedimiento inspector y sancionador, LAGO MONTERO se plantea las siguientes interrogantes: «¿cuándo nace el derecho a no autoinculparse? ¿Cuándo puede el contribuyente, obligado a colaborar en el procedimiento inspector separado, dejar de aportar datos ante la inminencia de un procedimiento sancionador también separado? ¿Cuándo debe el inspector advertir al contribuyente de que los datos aportados en el procedimiento inspector fundamentan una acusación inminente? ¿O es que los datos obtenidos en el procedimiento inspector separado son luego inutilizables en el procedimiento sancionador separado?» En torno a estas preguntas, hay que destacar que el artículo 34.3 de la LGT admite la comunicabilidad de los datos recabados durante el procedimiento inspector al procedimiento sancionador[276].

En relación a este punto, LAGO MONTERO cita a FALCÓN Y TELLA, el cual sostiene que si resulta imprescindible aportar pruebas durante el procedimiento inspector, entonces debería haber una incomunicación entre los datos obtenidos en ambos procedimientos, y así en el procedimiento inspector estaría claramente establecida la relación de colaborar y contribuir y el contribuyente no podría oponerse a aportar datos, mientras que en el procedimiento sancionador se respetaría el derecho a no autoinculparse y podría alegar el derecho a no aportar pruebas[277].

Americanas de Direito Tributário, Livro 2, I.LA.D.T., Lisboa, 1998, pp. 333-334.

[276] *Ibidem*, pp. 333-334.

[277] FALCÓN Y TELLA, «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo

LAGO MONTERO afirma la necesidad de que las actuaciones realizadas se deban llevar en actas o diligencias distintas en cada procedimiento. Luego de hacer este análisis, el referido autor se plantea una cuestión que parece bastante lógica como lo es la verdadera efectividad que pueda tener esa solución, toda vez que no resulta factible que se dé en la realidad esa incomunicabilidad entre los funcionarios liquidadores y sancionadores.

Por otra parte PALAO TABOADA señala que en el caso en el que los procedimientos de liquidación y sancionatorio se hallen unidos, el derecho a no autoinculparse no es aplicable al primero por carecer de carácter penal[278]. El derecho a no autoincriminarse sería de utilidad para que las pruebas recabadas durante la liquidación no sean utilizadas durante el procedimiento sancionador, pero no puede negarse a colaborar con la Administración.

Por otra parte PALAO TABOADA es de la opinión que nada impide que la información obtenida durante el procedimiento de liquidación sea utilizada durante el procedimiento sancionatorio, toda vez que constituye una garantía de la eficacia del sistema tributario. El signo distintivo, sería en los casos en los que las pruebas o confesión por parte del contribuyente se hayan obtenido bajo coacción.

Concluye el referido autor que:

«De las consideraciones anteriores se deduce que el derecho a no autoincriminarse es compatible tanto con la unión como con la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador, tan sólo varía la forma de tutelarlo. Es decir que la separación de ambos procedimientos no es una exigencia del principio *nemo tenetur* y, por tanto, un imperativo constitucional, sino una cuestión de política jurídica. A favor de la separación cabe aducir que

---

con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal,* Número 22, 1995, pp. 5-9.

[278] PALAO TABOADA, C., «El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: Una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 159, Julio- Septiembre, 2013, p.41 (23-52).

facilita la plena aplicación de los tributos sin que del carácter ilícito de las actividades y operaciones generadores del deber de contribuir se derive ninguna restricción a las potestades administrativas de comprobación e investigación; permite, pues, cuando se trata de la imposición directa, realizar efectivamente el principio de irrelevancia fiscal del Estado frente a su interés punitivo. Sin embargo, en el caso de que los procedimientos se hallen mezclados, el sacrificio de la eficacia en la aplicación de las leyes tributarias derivado del derecho a rehusar la colaboración en el procedimiento de liquidación no tiene una compensación en la eficacia en la imposición de sanciones»[279].

Entonces, más que un cambio en lo que sería la investidura de la Administración al ejercer sus potestades, ocurre una especie de «ficción» para justificar la aplicación del artículo 6 del CEDH a los procedimientos sancionatorios tributarios, toda vez que una diferenciación real y pura de los procedimientos en realidad no se produce al ser la propia Administración la encargada de recabar pruebas y luego ser la encargada de determinar la aplicación de sanciones al mismo sujeto y teniendo como base las pruebas obtenidas durante el procedimiento de inspección.

[279] PALAO TABOADA, C., «El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: Una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 159, Julio- Septiembre, 2013, p.37.

1.2. Relevancia del *Statuto dei diritti del contribuente* en la protección de los derechos del contribuyente: Italia.

1.2.1. El principio constitucional de capacidad contributiva.

Siguiendo el esquema inicial en relación al sistema tributario español, resulta importante resaltar una diferencia observada en relación a uno de los principios constitucionales en materia tributaria en el ordenamiento italiano. En este caso haremos mención al «principio de capacidad económica» establecido en el artículo 31 de la Constitución española, mientras que la constitución italiana establece en el artículo 53 la capacidad contributiva, el cual hace referencia a los principios de distribución justa del tributo y a la capacidad contributiva[280]. Entonces la capacidad contributiva queda configurada como «la aptitud para concurrir a los gastos públicos derivados de la fuerza económica del sujeto»[281].

Como señala VIDAL MARÍN en la doctrina italiana, el principio de capacidad contributiva ha pasado por varias etapas[282]. En un primer momento, GRIZIOTTI explicó este principio relacionándolo con el beneficio que obtenían los contribuyentes a través de los servicios públicos, entonces la principal razón y justificación para el pago del impuesto es la de satisfacer las necesidades públicas. Este fundamento recibió numerosas críticas, entre las cuales es de mencionar la de GIANNINI, quien señala que si el principio de capacidad contributiva sirve de base para la elaboración de la norma, luego no puede ser

---

[280] Artículo 53 de la Constitución Italiana: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione Della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progresività».

[281] LO MONTE, E., *Principios de Derecho Penal Tributario*, editorial B de F, Buenos Aires, 2006, p. 22.

[282] VIDAL MARTÍN, T., *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. CE*, tirant lo blanch, Valencia, 2003, pp. 57- 67.

empleada esta concepción para explicar el elemento esencial constitutivo de la deuda.

Luego GIARDINA sostiene que la fuerza económica es lo que le da sustento al principio de capacidad contributiva, pero de igual forma fue criticado por ser un concepto restringido. DE MITA sostiene que la noción del tributo depende de la capacidad contributiva[283].

Después MAFEZZONI explicó la capacidad contributiva en relación con el sostenimiento de los gastos públicos, MARTÍNEZ LAGO señala que MAFEZZONI «supuso un cierto apogeo del concepto basándose la construcción en similares términos a los utilizados por GRIZZIOTTI; capacidad contributiva como participación de los individuos en las ventajas y beneficios derivados de los servicios públicos»[284].

Entonces como podemos apreciar, el principio de capacidad contributiva en la doctrina italiana ha sido ampliamente debatido. La jurisprudencia constitucional ha determinado que la capacidad contributiva está relacionada y vinculada a determinada manifestación de riqueza que al final constituye la justificación del tributo.

283 DE MITA., E., *Principi di Riritto Tributario*, Giuffrè Editores, Milano, 2004, p. 6.

284 VIDAL MARTÍN, T., *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. CE*, op. cit., p. 63., hace referencia a MARTÍNEZ LAGO « Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero », *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55, 1987.

1.2.2. Las facultades de la Administración en el transcurso de la inspección tributaria.

La legislación italiana otorga facultades a la Administración para exigir directamente a los contribuyentes en el curso del procedimiento los elementos de información útiles para el control, por lo cual el contribuyente deberá aportar la información útil para el control y eventualmente para la investigación. En virtud de tales normas, el contribuyente puede ser llamado a aportar documentos, datos e información. La Administración entonces puede ejercer tres tipos de control como está previsto en el artículo 32 d.P.R. 600/ 73 y 51 d.P.R. 633/72[285]. En este sentido es importante destacar que la Constitución italiana consagra el derecho a la defensa en el artículo 24, apartado 2[286] .

En segundo lugar es importante mencionar que en Italia el organismo encargado de la Administración Tributaria es «l´Agenzia delle Entrate», la cual tiene a su cargo la gestión del tributo, la actividad de información y asistencia al contribuyente, están encargados de la comprobación o el cobro del impuesto y del tratamiento del contencioso tributario.

A efectos prácticos de esta investigación resulta necesario hacer énfasis en la actividad de «inspección» (accertamento).

FALSITTA señala que la Administración Financiera se encuentra en una posición de supremacía, y por lo tanto resulta imperiosa la necesidad de

---

[285] D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (S.O. n. 1 alla G.U. n. 268 del 16 ottobre 1973) Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

CANNIZZARO, S., «Il principio di reciproca collaborazione tra admministrazione finanziaria e contribuente nel procedimiento e nel proceso», en FANTOZZI, A., FEDELE, A., en *Statuto dei Diritti del Contribuente*, Giufrè Editore, Milano 2005, p.242.

[286] Artículo 2: «Art. 2: La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

brindar garantía al contribuyente para evitar un posible ejercicio arbitrario por parte de la Administración de su poder de investigación[287].

Esta garantía consiste en la limitación relativa al poder de investigación, lo cual determina la viabilidad del examen de la fase instructora, a los requisitos formales. En especial de los motivos y del derecho sobre el cual se basa la Administración para proceder a la inspección.

Una garantía fundamental consiste en el deber de la Administración de obtener previamente la prueba del presupuesto específico de la emanación del acto simple, esto es, de la circunstancia que lo legitima a ejercitar el poder de investigación.

El contenido del aviso de investigación varía en relación a la estructura y de la disciplina y de los diversos tipos de impuestos y de la función asignada al acto.

En relación a la motivación, constituye un elemento de fundamental importancia, ya que garantiza de un lado el respeto de la regla sobre la formación de los criterios de la Administración, en particular de la previa adquisición y valoración de los elementos que justificación la emanación, y del otro lado, la posibilidad del contribuyente de valorar el fundamento, y cuando corresponda, interponer la respectiva impugnación. Por lo tanto, la motivación para todos los actos de imposición y sanción están establecidos en el artículo 7 del Estatuto del contribuyente[288].

---

287 FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Verona, 2012, pp. 119-120.

288 Legge 27 luglio, N. 212. «Disposzioni in materia di statuto dei diritti del contribuente» publicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

Art. 7.(Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n.241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

El artículo 33 del DPR 600/73 establece que la inspección se podrá efectuar en el local destinado al ejercicio de la actividad comercial o profesional, y se procederá a la inspección documental y a la verificación[289]. Se

---

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

[289] **Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Gazzetta Ufficiale del 16 ottobre 1973, n. 268.**

Art. 33 - Accessi, ispezioni e verifiche.

Per la esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso art. 32 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo e allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con la azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale *(Comma così modificato dall'art. 18 della legge 30 dicembre 1991, n. 413)*.

La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte

documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria *(Comma così modificato dall'art. 23, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*

Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e comandi territoriali.

Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo la ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti.

Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, dal comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali.

Nell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono aggiunti i seguenti commi: «In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti

requiere de una autorización del Procurador de la República para acceder al local el cual sea de uso de habitación, para acceder a cualquier otro local, en todos los casos de apertura coactiva de determinados elementos. La inspección documental se extiende a todos los libros, documentos y escrituras que se encuentran en el local.

De toda inspección debe realizarse un proceso verbal firmado por el contribuyente, del cual resulta la inspección y la colección de información, la solicitud hecha al contribuyente y la respuesta recibida. La violación, por parte de la Administración Financiera, de las normas que disciplinan la fase instructora implica la inutilización de la prueba obtenida y de la consecuente ilegitimidad del acto impositivo de la Administración que se ha fundado únicamente sobre esas pruebas[290].

Por lo tanto, la legislación establece que se debe conservar la escritura contable y los documentos que la sustentan, las cuales deben tener un determinado formalismo toda vez que representan la única fuente de conocimiento por parte de la Administración Financiera. En esta categoría entran el libro diario, el libro de inventario, el libro de amortizaciones, la contabilidad de los profesionales y el registro de IVA, los cuales deben ser debidamente numerados y etiquetados. Toda esta formalidad debe servir para informar a la Administración el número de registro predeterminado para cada contribuyente.

---

fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.
Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma».

290 DE MITA, E., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2011, pp308-309.

Resulta obligatorio que el contribuyente conserve los documentos y la escrituras al final del término del control de inspección del impuesto a cuya documentación se refiera[291].

Por lo tanto, la legislación establece que se debe conservar la escritura contable y los documentos que sustentan las sanciones que puede imponer la Administración tributaria. En Italia se hace una clara distinción entre las sanciones penales y las administrativas (las cuales están conformadas por las sanciones pecuniarias y por las sanciones de carácter accesorio e interdictico). Por lo tanto, las funciones de las sanciones administrativas tienen como fin prevenir y reprimir, mientras que la existencia del daño es relevante a los efectos de cuantificar la sanción. En este sentido, la ley penal tributaria en vigor establece que no es posible acumular las sanciones penales y administrativas cuando recaigan en el mismo sujeto y en el mismo hecho.

1.2.3. La potestad sancionatoria

En Italia, al igual que en España, se aplican los principios y garantías jurídicos penales en el ámbito sancionador tributario y se observa una unidad en el ámbito sancionador desde el Decreto Legislativo 74 de 2000. HERMOSÍN cita a FANTOZZI «L´estensione dei principi penalistici alle sanzioni amministrative sancisce infatti l´attribuzione di un modello unitario al sistema tributario sanzionatorio e quindi il riferimiento a comuni principi. Il modello unitario di riferimento realizzato con la riforma ha ricevuto un completamento con la previsione, nel D. Lgs. 74 del 2000, del principio di specialità che regola l´aplicazione alternativa delle due tipologi di sanzioni. L´adozione di questo principio, che di seguito analizzerò più diffusamente, si giustifica non solo per una finalità di contenimento della repressione penale ma soprattuto per evitare una duplicazione punitiva in base a impianti sanzionatori sotenutti dalla medesima logica»[292].

Por otra parte, en Italia las sanciones administrativas y penales no son fáciles de reconocer, hay que observar la forma y no la sustancia. En Italia a

[291] LUPI, R., *Diritto Tributario Parte Speciale*, Giuffrè editore, Milano, 2000, pp. 266-267.

[292] HERMOSÍN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario*, op. cit, p. 50.

diferencia de Francia, la Constitución establece en su artículo 12 el carácter obligatorio de la acción penal por parte del Ministerio Público, por lo tanto si durante el control fiscal la policía financiera descubre un delito, debe denunciarlo ante el Procurador de la República. La relación entre el proceso penal para el examen de delitos fiscales y del contencioso fiscal que se lleva a cabo delante de las comisiones fiscales, jurisdicciones fiscales especiales, tienen como característica una separación de los procedimientos. Siendo que durante el procedimiento penal se determinan los elementos constitutivos del delito y en el proceso llevado a cabo en una jurisdicción especializada se determina la deuda fiscal a recuperar y se aplican los intereses y sanciones administrativas[293].

Hasta 1982 se aplicaba el principio en Italia de la «primacía fiscal», en la cual el Ministerio Público no podría iniciar el proceso penal hasta que el contencioso administrativo se terminara, entonces el juez penal estaba ligado a este principio. Al ser el contencioso fiscal muy largo, los procesos penales terminaban muy tarde, por lo que la ley fue derogada en 1982. Luego en el código de procedimiento penal de 1989 y luego en el del 2002 se insertó el principio de «la doble vía», en la que el que el juez penal puede condenar al contribuyente y el juez fiscal también, entonces está el problema en el que esta separación puede llevar a una situación contradictoria[294].

Por otra parte, hay que hacer referencia al ocultamiento y a la destrucción de los documentos contables (Art10., dlgs, 74/2000), la referida norma referida a la conservación e integridad de los documentos contables y de la documentación fiscal está ligada al hecho que en el sistema tributario la valoración debe ser efectuada sobre una base analítico-contable y de esta manera se protege la función valorativa y la transparencia fiscal[295]. Por lo tanto

---

293 CARACCIOLI, I., «La place des sanctions fiscales administratives dans le droit fiscal italien», LAMBERT, Y., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, L´Harmattan, Paris, 2006, pp. 19-25.

294 *Ibidem*, pp. 24-25.

295 Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di

se trata de peligro de daño que no requiere para su realización del efectivo daño al erario público.

A este respecto, resulta importante señalar lo establecido en el artículo 10 d. lgts 74/200, la cual establece la obligación de conservación de las escrituras, para lo cual es necesario probar que los documentos han existido y que han sido ocultados y destruidos. MUSCO y ARDITO señalan que la jurisprudencia ha recalcado que se deben delimitar bien estos conceptos para evitar sancionar penalmente la sola falta.

La jurisprudencia y la doctrina han considerado que la inobservancia relativa a la conservación de los documentos y escrituras de los documentos contables no determina por sí misma la conducta típica del delito establecido en el artículo 10 d, lgs. 74/2000, ya que la colocación irregular no equivale al ocultamiento si el contribuyente señala el lugar en donde se encuentran los documentos y estos se encuentran fácilmente[296].

Si el contribuyente pone a disposición de la Administración Tributaria las escrituras contables y los documentos que está obligado a conservar, entonces no tendrá responsabilidad penal, también si la intención del contribuyente en un principio era la de ocultar materialmente como CERQUA cita a PADOVANI: «l´eventuale tentativo sarebbe infatti seguito da lla desistenza volontaria, rilevante como causa di non opunibilità» (Art.56 comma 3 º c.p.).

Por otra parte, CERQUA señala que si el contribuyente luego de la comisión del delito colabora a la reconstrucción integral del impuesto o del volumen de operaciones a la Administración fiscal, esa conducta podrá ser considerada como atenuante.

---

consentire l´evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è oblligatoria la conservazione, in modo da non consentire la riostruzione dei redditi o del volumen di affari. (citas del libro MUSCO, E., ARDITO, F. *Diritto penale tributario*, Zanichelli Editore, Bologna, 2010, p. 242.

296 Cass, 28 maggio, 2002, in Fisco, 2002, 16509; Id, 27 gennaio 2003, in Rass. Trib, 2003, 1807. In doctrina: Napoleoni, I fondamenti, cit. 173.

De igual forma es necesario que la actividad de ocultamiento o destrucción tengan como consecuencia la imposibilidad de reconstruir el impuesto o el volumen de negocios.

CERQUA señala que el lugar de conservación de las escrituras contables y de otros documentos, generalmente coincide con el local comercial de la actividad comercial, sin embargo no existe ninguna norma que estipule la conservación de los referidos documentos en el lugar de ejercicio de la actividad comercial, pero se considera en virtud del artículo 35 de la Ley del IVA que la dirección que aparece en la declaración de inicio de la actividad será tomada en cuenta para la obligatoriedad de conservar los documentos contables a los fines del impuesto sobre el valor añadido[297].

LANZI y ALDROVANDI sostienen que el Decreto Legislativo 18.12.1997, N. 472 introdujo cambios en virtud de los ilícitos penales[298]. Se resaltó la importancia a la personalidad de la responsabilidad y la individualización de un ilícito relativo al que es atribuido de gran forma a la una dimensión subjetiva.

Es necesaria una imputabilidad del sujeto activo en virtud del presupuesto de su culpabilidad (art. 4), mientras que la misma culpabilidad es disciplinada (art. 5). Por lo tanto varios principios del ámbito penal están incluidos en el decreto legislativo.

Los autores antes citados, reconocen un notorio esfuerzo hecho por el legislador para uniformar la estructura del ilícito tributario - considerado de manera amplia- al principio constitucional en materia del derecho sancionatorio.

La disciplina introducida por el D. Lgs. 472/97 ha dado respuesta a la disciplina a la exigencia de uniformar la disciplina del ilícito administrativo tributario al principio general dictado en materia de derecho administrativo[299].

---

297 En CARACCIOLI, I., GIARDA, A., LANZI, AL., *Diritto e Procedura Pelane Tributaria*, CEDAM,Milano , 2001, p. 310.

298 LANZI, A., ALDRONVANDI, P., *L´Illecito Tributario*, Terza Edizione, CEDAM, 2005.

299 Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (S.O. n. 4 alla G.U. 8 gennaio 1998, n. 5).

LANZI y ALDRONVANDI, señalan que el D. lgs. 472/97 tiene cuatro aspectos en relación a la culpabilidad al ilícito tributario: la punibilidad de la acción debe ser consciente y voluntaria, y además dolosa o culposa.

Por lo tanto, si hay dolo el resultado de la conducta debe ser predecible y lo haría el agente propio como consecuencia de su acción u omisión, mientras que la culpa puede no ser previsible.

1.2.4. El derecho a no autoinculparse en Italia

La norma de más directa aplicación al proceso tributario es el artículo 111 de la Constitución italiana, la cual articula la garantía a un proceso justo.

El proceso tributario en Italia está configurado en el D. Lgs. 31.12.1992, n. 546 como un proceso complejo, el cual se ocupa del ordenamiento de la Comisión Tributaria y de la organización de los servicios y oficinas administrativas. DEL FEDERICO estima que el D. Lgs. 31.12.1992 plantea una problemática en relación con el artículo 111 de la Constitución, toda vez hay una carencia de imparcialidad del juez, dada la situación híbrida que se presenta entre el modelo civil y administrativo.

El artículo del 7 del D. Legs. N 546/1992 atribuye a la Comisión Tributaria toda la facultad instructora de todas las leyes tributarias, lo cual tiene como consecuencia que las normas procesales tributarias no son solo las disposiciones contenidas en las leyes procesales tributarias, sino todas las disposiciones de carácter procesal[300].

[300] 7. Poteri delle commissioni tributarie.

1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni. 3. [È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia].

El juez tributario actúa aplicando el D. Lgs. N 546/1992 y el código de procedimiento civil, siempre cuando no esté expresamente excluida su aplicación y que sea compatible su aplicación al caso en concreto.

Por lo tanto, el Código Civil constituye una fuente secundaria y general con respecto al D. Lgs. n. 546/1992. Esta laguna es consecuencia en la normativa especial y de la compatibilidad de la disciplina general del Código de Procedimiento Civil con la prevista en la Ley Procesal Tributaria.

El D.Lgs. 31-12-1992 n. 546 no contiene ninguna disposición en relación a las pruebas, pero sin embargo, se encuentran en el Código de Procedimiento Civil como la confesión y las presunciones[301]. En principio, el tribunal fiscal también puede basarse en las pruebas presentadas de conformidad con el Código de Procedimiento Civil.

La tendencia en Italia es que el contribuyente tiene la facultad de asumir un comportamiento meramente reticente durante la verificación tributaria, toda vez que la ley le da una connotación negativa a la falta de exhibición de la documentación solicitada. Sin embargo, hay una tendencia a otorgar al contribuyente la oportunidad de negarse a aportar las pruebas requeridas. Es importante considerar el artículo 10.1 del Estatuto del Contribuyente el cual establece los principios de buena fe y de cooperación entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

En este sentido DEL FEDERICO sostiene que la norma debe ser interpretada a la luz del carácter garantista que tiene el Estatuto del Contribuyente y del derecho a guardar silencio a luz de la CEDH en relación al justo proceso penal (en un principio), el cual constituye un principio general del

---

4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

301 D.Lgs. 31-12-1992 n. 546 Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413. Pubblicato nella Gazz. Uff. 13 gennaio 1993, n. 9, S.O.

ordenamiento europeo aplicado por el TJUE en el ámbito del procedimiento administrativo limitativo de la esfera jurídica privada[302].

Entonces podemos ver que en Italia la tendencia ha sido la de desarrollar el derecho a no autoinculparse a través del Estatuto del Contribuyente en consonancia con los criterios adoptados por el TEDH y por la TJEU.

1.2.5. El estatuto del contribuyente

En Italia se han tomado medidas desde 1992 para mejorar el clima existente entre la Administración y los contribuyentes y así reducir el número de recursos, de esta forma se ha incentivado a los contribuyentes para que resuelvan sus disputas sin recurrir a la vía judicial[303]. La primera medida fue la de corrección de errores en la devolución de impuestos en la oficina fiscal local.

Otra medida que se tomó en 1994 fue la del acuerdo judicial, la cual permite la resolución de disputas entre los contribuyentes y las autoridades fiscales en un primer momento de proceso legal[304].

Una tercera medida fue tomada en 1997 implementando un mecanismo que ofrece una reducción en las sanciones si el contribuyente liquida la deuda pendiente con las autoridades fiscales sin apelar[305].

Por otra parte, el Parlamento aprobó en el 2000 el Estatuto del Contribuyente[306], codificando los derechos del contribuyente a través de las autoridades fiscales e incluyendo la creación de un departamento para prestar

---

302 DEL FEDERICO, L., *Tutela del Contribuente ed Integrazione Giuridica Europea*, op. cit., 337.

303 Autotutela. Presidential Decree dated 27th March 1992, n. 287 («Regolamento deglio Uffici del personale dell´Amministrazione finanziaria») and Ministeral Decree dated 11th February 1997, n. 37 («Regolamento recante norme relative all´esercizio dell´autotutela da parte degli organi dell´Amministrazione all´esercizio dell´autotutela da parte degli organi dell´Amministrazione finanziaria»).

304 Concilizaione giudiziale. Law Decree 452/94, converted into Law 656/94

305 Accertamento con adesione. Legislative Decree dated 19th June 1997, n.218 («disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale»).

306 Ley 212/2000 Statuto dei diritti del contribuente.

servicios a los contribuyentes, que está establecido en todas las oficinas públicas. Por lo tanto representa un intento de codificación tributaria recogiendo los principios constitucionales[307]. El Estatuto a su vez establece que si las normas y regulaciones no son respetadas, se aplicarán sanciones disciplinarias.

El Estatuto del Contribuyente es consecuencia básicamente de dos circunstancias, como lo son:

1) Por un lado estipula la garantía del contribuyente en consonancia con los principios comunitarios, lo cual había dado lugar a la Ley General del Procedimiento Administrativo nº. 241/1990.

2) El proceso de codificación del Estatuto del Contribuyente nació luego del Reporte de la OCDE de 1990, en el cual se trataron las experiencias de varios Estados, declaraciones y Estatuto del Derecho del Contribuyente, estipulando el más amplio reconocimiento de los Derechos Fundamentales,[308].

El Estatuto del Contribuyente compila las reglas y provisiones que fueron elaboradas en el transcurso del tiempo por catedráticos y por la jurisprudencia. El Estatuto establece una nueva perspectiva en la relación entre las autoridades italianas y los ciudadanos contribuyentes. Construye una relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, estableciendo que dicha relación no se basa únicamente en la obligación que tiene el contribuyente de cumplir con las obligaciones establecidas, sino también en los derechos que se le deben respetar al contribuyente.

En el referido Estatuto existe una referencia expresa a la presunción de la buena fe y la no punibilidad por error del contribuyente, que ha sido

---

307 Artículo 1 del Statuto dei diritti del contribuente: « le dispozioni dello Statuto costituiscono principi generlai dell´ordenamento tributario e possono essere derogate oo modificate solo espressamente e mai da leggi speciali ».

308 DEL FEDERICO, L., *Tutela del Contribuente ed Integrazione Giuridica Europea*, Guiffrè Editore, Milano, 2010, pp. 279-280, (370).

considerado de gran importancia en la relación que debe existir entre el contribuyente y el fisco en virtud del principio de colaboración y buena fe[309].

Las inspecciones están establecidas en el artículo 12 de la Ley 212/2000, donde se estipula que se deben llevar a cabo de conformidad con la necesidad de la inspección y debe evitarse en la medida de lo posible obstaculizar la actividad del contribuyente o sus relaciones comerciales.

Los contribuyentes tienen derecho de ser informados de las razones por las cuales se les practicará una inspección y de los derechos y obligaciones durante el procedimiento de inspección. El contribuyente puede solicitar que sus comentarios sean tomados en cuenta (proceso verbale di constatazione).

En este sentido, el artículo 10.2 señala que no se establecerá ninguna pena o intereses por el pago atrasado a aquellos contribuyentes que cumplan con las instrucciones establecidas por las autoridades italianas o quienes incurran en atrasos como resultados de errores por culpa de la Administración. De igual forma, el artículo 10.3 establece que no se aplicarán sanciones a los contribuyentes en aquellos casos en los que su conducta sancionable se deba a situaciones objetivas de incertidumbre de conformidad con el alcance y la aplicación de la respectiva ley.

---

309 «Art. 10. 1.

(Tutela dell'affidamento e della buona fede.Errori del contribuente)

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto».

Por otra parte, el Estatuto del Contribuyente en el artículo 12 establece expresamente los derechos del contribuyente en los casos de verificación fiscal en el establecimiento del contribuyente: en líneas generales podemos decir que se establece que la Administración deberá realizar la inspección intentando causar el menor perjuicio a la actividad del contribuyente al cual se le deberá explicar al comienzo del proceso de verificación las causas que justifican el inicio del procedimiento y de igual forma puede hacerse asistir por un profesional habilitado[310]. El Estatuto del Contribuyente establece algo

[310] « Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuentesottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attivita' commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attivita' e con modalita' tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attivita' stesse nonche' alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facolta' di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonche' dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili puo' essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non puo' superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessita' dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalita' non conformi alla legge, puo' rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il

importantísimo: puede solicitar que el examen de los documentos administrativos y contable puedan ser examinados en la oficina del verificador o del profesional que lo asiste o representa[311].

Las inspecciones no pueden durar más de 30 días, pero se pueden prorrogar 30 días más en casos complicados (artículo 12.5). En caso que los inspectores violen el procedimiento establecido en la ley, el contribuyente puede informar al *ombudsman* (*Garante del contribuyente*). Además, el contribuyente puede aportar comentarios y solicitudes a las autoridades fiscales después de los 60 días del proceso verbal de constatación mencionado anteriormente (artículo 12).

La Sala de Casación (10982/2009) ha determinado que el principio de la tutela de la confianza al ciudadano tiene su origen en la Constitución en sus artículos 3, 23, 53 y 97[312]. Una figura que introduce el Estatuto es la del

---

rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non puo' essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

311 « 3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili puo' essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.».

312 « Art. 3

Todos los ciudadanos tendrán la misma dignidad social y serán iguales ante la ley, sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas ni circunstancias personales y sociales.

Constituye obligación de la República suprimir los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país. Art. 23. No se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley.

Art. 53

Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.

Art. 97 Los cargos públicos se organizarán según los preceptos de la ley, de tal modo que se garanticen su buen funcionamiento y la imparcialidad de la Administración. En la disposición de los cargos se especificará su ámbito de competencia, las atribuciones y las responsabilidades propias de los funcionarios. Se entrará en los empleos de la Administración

Garante del Contribuyente, de manera que el contribuyente como sujeto interesado en el proceso puede dirigirse para señalar alguna falta administrativa, irregularidad o cualquier comportamiento que sea susceptible de quebrantar la relación entre el ciudadano y la Administración financiera (art. 13)[313].

El Ombudsman, *Garante del contribuyente*, de conformidad con el artículo 13 de la Ley 212/2000, debe estar en todas las Direcciones regionales las cuales a su vez están compuestas por tres miembros escogidos entre los profesiones que trabajan con los asuntos fiscales como los jueces, profesores universitarios, notarios públicos, autoridades fiscales, abogados. El Garante del contribuyente tendrá una duración de cuatro años y puede ser reelegido sin límite.

Una vez que el contribuyente ha aportado los documentos y clarificaciones a la oficina fiscal, esta debe responder en treinta días. Luego de examinar la documentación el departamento hará unas recomendaciones que deberá hacer llegar a la oficina fiscal en defensa del contribuyente, y solicitar la revisión de conformidad con las provisiones del Estatuto.

El departamento tiene acceso a la oficina tributaria para verificar si la información y los servicios asistenciales están operativos y puede verificar si hay algún hecho que vaya en detrimento de los contribuyentes. De igual forma, el departamento bajo la figura de autotutela, puede solicitar un nuevo examen de las actuaciones de las autoridades fiscales.

El *Garante del Contribuyente* debe realizar un informe anual dirigido al Gobierno y al Parlamento de las actividades llevadas a cabo, para así mantener la información de las relaciones entre las autoridades fiscales italiana y los contribuyentes[314].

De esta forma el Estatuto del Contribuyente en Italia se presenta como una herramienta de mediación que facilita establecer relación entre las

---

Pública mediante oposición salvo los casos que la ley establezca».

313 DE MITA, E., *Principi di Diritto Tributario*, Giufrfrè Editore, Milano, 2011, pp. 59-60.

314 De conformidad con el artículo 94 del Acto Financiero.

autoridades fiscales italianas y los contribuyentes, basada en una mutua cooperación.

Entre los derechos que protege el Estatuto se encuentra el derecho a la información, transparencia y motivación, de igual forma se establece el derecho del contribuyente a ser informado de todos los actos que le conciernen los cuales deben estar debidamente motivados[315].

En Italia se han hecho grandes esfuerzos para crear un diálogo efectivo entre la administración fiscal y los contribuyentes para reducir los litigios. Los mecanismos que utiliza la Administración fiscal para mitigar los litigios se basan en la rectificación por parte de los contribuyentes de los errores en los que incurrieron.

Es de resaltar que en Italia la Ley 241/90 establece la posibilidad de que los administrados participen en el procedimiento administrativo, lo cual es complementado por la obligación de las autoridades fiscales de notificar a los

[315] VALENTE, P., «The Italian Taxpayer Statute (Law 212/2000) », *The Confederation Fiscale Europeemme at 50 years*, op. cit, pp. 169-181.

administrados para que presenten sus argumentos, aporten información y además aclaren las situaciones ambiguas[316].

---

316 Legge 241/90

Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi

Capo III - Partecipazione al procedimento amministrativo

7.1. Ove non sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento, l'avvio del procedimento stesso è comunicato, con le modalità previste dall'articolo 8, ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenirvi. Ove parimenti non sussistano le ragioni di impedimento predette, qualora da un provvedimento possa derivare un pregiudizio a soggetti individuati o facilmente individuabili, diversi dai suoi diretti destinatari, l'amministrazione è tenuta a fornire loro, con le stesse modalità, notizia dell'inizio del procedimento.

2. Nelle ipotesi di cui al comma 1 resta salva la facoltà dell'amministrazione di adottare, anche prima della effettuazione delle comunicazioni di cui al medesimo comma 1, provvedimenti cautelari.

8.1. L'amministrazione provvede a dare notizia dell'avvio del procedimento mediante comunicazione personale.

2. Nella comunicazione debbono essere indicati:

a) l'amministrazione competente;

b) l'oggetto del procedimento promosso;

c) l'ufficio e la persona responsabile del procedimento;

d) l'ufficio in cui si può prendere visione degli atti.

3. Qualora per il numero dei destinatari la comunicazione personale non sia possibile o risulti particolarmente gravosa, l'amministrazione provvede a rendere noti gli elementi di cui al comma 2 mediante forme di pubblicità idonee di volta in volta stabilite dall'amministrazione medesima.

4. L'omissione di taluna delle comunicazioni prescritte può esser fatta valere solo dal soggetto nel cui interesse la comunicazione è prevista.

9. 1. Qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento, hanno facoltà di intervenire nel procedimento.

10. 1. I soggetti di cui all'articolo 7 e quelli intervenuti ai sensi dell'articolo 9 hanno diritto:

a) di prendere visione degli atti del procedimento, salvo quanto previsto dall'articolo 24;

b) di presentare memorie scritte e documenti, che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento.

11. 1. In accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero, nei casi previsti dalla legge, in sostituzione di questo.

1-bis. Al fine di favorire la conclusione degli accordi di cui al comma 1, il responsabile del procedimento può predisporre un calendario di incontri cui invita, separatamente o contestualmente, il destinatario del provvedimento ed eventuali controinteressati (2).

2. Gli accordi di cui al presente articolo debbono essere stipulati, a pena di nullità, per atto scritto, salvo che la legge disponga altrimenti. Ad essi si applicano, ove non diversamente previsto, i princìpi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili.

3. Gli accordi sostitutivi di provvedimenti sono soggetti ai medesimi controlli previsti per questi ultimi.

4. Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse l'amministrazione recede unilateralmente dall'accordo, salvo l'obbligo di provvedere alla liquidazione di un indennizzo in relazione agli eventuali pregiudizi verificatisi in danno del privato.

5. Le controversie in materia di formazione, conclusione ed esecuzione degli accordi di cui al presente articolo sono riservate alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

12. 1. La concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati sono subordinate alla predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi.

Sin embargo, para los procedimientos tributarios esto no es válido, ya que está regulado por el artículo 13. 2 de la referida ley, toda vez que los impuestos tienen disposiciones específicas que están basadas en la autodeclaración efectuada por el contribuyente[317].

En torno a la carga de la prueba, en la mayoría de los casos recae sobre la autoridad fiscal de conformidad con lo determinado por la Corte Suprema. Por otra parte, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha sentenciado que cuando las autoridades fiscales determinan después de una evaluación una renta superior a la declarada la carga de la prueba recae en la Administración, mientras que en el caso de la denegación de la deducibilidad de costes la carga de la prueba recae en el contribuyente[318].

Un hecho a resaltar en torno a la protección del contribuyente en Italia, fue el suscitado el 30 de abril de 2008, cuando por una decisión de la Agencia de Recaudación se publicaron en su portal web todas las declaraciones de impuestos hechas en el 2005 por los contribuyentes, dejando habilitadas las declaraciones de los contribuyentes para la consulta de cualquier usuario de internet. Luego el mismo día de la publicación, el garante de la privacidad *Garante per la privacy* realizó una intervención oportuna en la página web de la

---

2. L'effettiva osservanza dei criteri e delle modalità di cui al comma 1 deve risultare dai singoli provvedimenti relativi agli interventi di cui al medesimo comma 1.

13. 1. Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione.

2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano.

317 ROMANO, C., «National Report on Taxpayer Protection in Italy », NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op.cit., 2009, p. 239 (232-255).

318 SMILEY, S., «National Report on Taxpayer Protection in the United States of America», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights,* op.cit., pp. 349-350 (349-363).

agencia tributaria para suspender la referida publicación en orden de proteger la privacidad de los contribuyentes.

1.3. La extensión de los principios constitucionales al Derecho administrativo sancionador: Alemania

El sistema fiscal alemán tiene una estructura multinivel con un gobierno federal constituido por 16 estados. La legislación fiscal está a cargo casi exclusivamente del Parlamento Federal y la ley es administrada por las autoridades estatales. Los ingresos son distribuidos entre el Gobierno Federal, los Estados y en algunos casos los municipios.

El Código Fiscal (*Abgabenordnung*) data de 1919 y codifica el derecho tributario alemán, cada impuesto tiene establecido su propio procedimiento. La Administración fiscal tiene la potestad de dictar decretos tanto en aspectos generales de los procedimientos fiscales como en aspectos específicos. Entonces, se distinguen dos tipos de regulaciones: las que son de obligatorio cumplimiento, dictadas por el Parlamento, y los lineamientos y ordenanzas que son parte del derecho interno, en la esfera de la Administración Fiscal, siendo de gran ayuda para los contribuyentes pero no de obligatorio cumplimiento[319].

La Constitución Federal Alemana establece una serie de derechos fundamentales que tienen una importancia capital en la legislación, administración y jurisprudencia del derecho tributario en Alemania.

Los Derechos Humanos establecidos en Alemania están por encima de las leyes parlamentarias, y toda persona puede denunciar la violación de algún derecho fundamental ante el Tribunal Constitucional Federal. Este Tribunal tiene la potestad de anular todas aquellas leyes parlamentarias, incluidas las tributarias, cuando se determine la violación del algún derecho fundamental.

Los derechos fundamentales tienen una influencia directa en los derechos tributarios sustantivos así como en los Procedimientos Tributarios que lleven las autoridades tributarias y tribunales.

---

[319] REIMER, E., «National Report on Taxpayer Protection in Germany», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., p. 205 (200-231).

El Tribunal Constitucional Federal Alemán (*Bundesverfassungsgericht*) ha reconocido la importancia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: tanto el TEDH, como sus protocolos y la jurisprudencia tienen una importancia determinante para el contenido y ámbito de los derechos fundamentales en la Constitución Federal[320].

En relación a los procedimientos tributarios, es de mencionar la protección efectiva y el derecho a la persona a develar información personal[321].

1.3.1. Los principios del Derecho Tributario en Alemania

En primer lugar, es de mencionar que el principio de capacidad económica no está establecido en la Constitución alemana, pero es considerado por una interpretación del principio de igualdad establecido en el artículo 3.1. de la Ley Fundamental, y a su vez la interdicción de arbitrariedad tributaria *Willküverbot* proviene del principio de igualdad.

El principio de interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria es una consecuencia del principio de igualdad y derivada del Estado de Derecho, este principio concibe el principio de igualdad como un mandato de «interdicción de la arbitrariedad»[322].

Es una teoría formulada por LEIBHOLZ, y según la cual el tratamiento desigual es lícito cuando de conformidad con la conciencia jurídica existan elementos objetivos para considerarlo como tal.

Esta teoría fue acogida por el Tribunal Constitucional Alemán (BverfG). HERRERA MOLINA hace alusión a las consecuencias que ha acarreado el principio de interdicción de la arbitrariedad: en un primer momento señala que la interpretación al principio no ha sido lo suficientemente amplia, toda vez que

---

320 OOPEN, W., PARTMANN, G., «German », *European Taxation,* December, 2001, p. 515, (523).

321 *Ibidem*, p. 216.

322 HERRERA MOLINA, P., *Capacidad Económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, p. 24.

no controla la igualdad. Entonces, considera que la doctrina y la jurisprudencia alemana han retomado el principio de capacidad económica, pero el Tribunal constitucional sigue aplicando los principios de la interdicción de la arbitrariedad, lo cual limita el desarrollo del principio de capacidad económica.

El Tribunal Alemán fue el primer tribunal en Europa en aplicar el principio de interdicción de arbitrariedad. PALAO TABOADA opina que la igualdad puede tener dos consideraciones: «a) como un principio puramente formal que sólo exige el trato igual de las situaciones iguales sin suministrar ningún criterio para determinar cuándo se da esa igualdad; o b) en sentido material, como prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la razón, la común conciencia jurídica, o la «naturaleza de la cosa» (*Natur der Sache*). En el primer caso sería preciso buscar una «medida» en otros preceptos constitucionales para comprobar si dos supuestos son iguales (por ejemplo, la capacidad económica); en el segundo caso no es necesario, pues se trata de un «mero límite a aquellos tratos desiguales que resulten arbitrarios»[323].

Entre las críticas a este principio se encuentra la de STARCK, quien señala que puede ser considerado como un criterio que orienta la determinación del principio de igualdad pero que carece de contenido[324].

Este primer planteamiento se hizo en Alemania, luego el criterio del Tribunal Constitucional avanzó en la década de los 70 y abrió camino para que

---

[323] HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal,* op. cit., pp. 26- 27, hace alusión a la obra de PALAO TABOADA, C « Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *REDF*, 88, 1995, p. 641.

[324] HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal,* op. cit., p. 27, hace alusión a STARCK, C., «Artikel 2», en la obra de VON MAGOLDT- KLEIN-STARCK, *Das Bonner Grundgesetz*, 3ª ed., Berlin-Frankfurt a. M., 1985, vol I, mrg. 11.«Otros autores se muestran aún más críticos: FRIAUF ironiza al respecto, calificando el Willkürverbot de *Äpfel-Birnen-Theorie* (teoría de las peras y manzanas): « las manzanas no son peras; por consiguiente, pueden recibir otro tratamiento y tributar de otro modo» y BIRK considera que, en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Constitucional, el mandato de interdicción de la arbitrariedad no ha tenido una gran relevancia práctica ni ha desarrollado capacidad sistematizadora».

el principio de capacidad económica tuviese la relevancia constitucional apropiada[325].

Este principio ha sido utilizado por la jurisprudencia española e italiana. En España se considera el principio de capacidad económica, pero a su vez este cede ante otros principios establecidos en la Constitución. HERRERA MOLINA considera que esta situación tiene como consecuencia la falta de control eficaz al derecho de igualdad y que por lo tanto el principio de capacidad económica es relevante en dos supuestos: cuando el legislador lo usa para elaborar alguna normativa que objetivamente la contradice sin el objetivo de conseguir fines extrafiscales y cuando existe un conflicto entre tributación en función de la capacidad económica y su práctica[326].

1.3.2. El derecho sancionatorio en Alemania

En Alemania hay una pluralidad de sanciones administrativas accesorias al impuesto. Las sanciones son previstas para la fase de liquidación del impuesto y las otras están referidas a los procedimientos particulares[327].

En relación a las sanciones y al principio declarativo, las autoridades fiscales cuentan con un medio establecido en el artículo 152.12 en la Ordenanza Tributaria, lo cual equivale en Francia al interés de retardo, que de conformidad con la Corte Federal Financiera debe tener un carácter preventivo.[328].

Por otra parte, el artículo 1.1. de la Ley Fundamental de Bonn (*Grundgesetz*) establece «la dignidad del hombre es sagrada y su respeto y protección constituyen un deber de todas las autoridades del Estado».

1.3.3. Los derechos de participación del contribuyente

---

325 HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal,* op. cit., p. 52, BVerfGE 43, 108.

326 *Ibidem,* p. 47

327 PREISSSE, M., «Les sanctions administratives fiscales en Allemagne», en LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit., pp. 27-33.

328 *Ibidem,* pp. 27-33.

Entre los derechos que tiene el contribuyente en relación con la participación se encuentran:

- El derecho a ser oído y de presentar tantos argumentos de hecho como de derecho en relación con la decisión. El inspector fiscal tiene que solicitar al contribuyente información en caso que su determinación del impuesto será muy distinta a la presentada por el contribuyente.

- Derecho a recibir asesoría y asistencia por parte de las autoridades fiscales, en particular en aquellos casos en los que el contribuyente no tenga conocimiento de sus derechos.

- Derecho a no aportar información en aquellos casos en los que estime que puede tener algún efectivo negativo en alguno de los miembros de su familia. Lo mismo se aplica en relación a las profesiones que ejercen a los sacerdotes, abogados, notarios, psicólogos, miembros del parlamento y periodistas.

- El derecho a recusar al inspector tributario en caso de que éste haya actuado sin la neutralidad requerida[329].

La Administración no tiene un libre acceso a la información del contribuyente. Por su parte el contribuyente tiene el derecho de tener asistencia por parte de un asesor tributario, abogado o por parte de cualquier persona. Sin embargo, la declaración la debe suscribir estrictamente el contribuyente, toda vez que es una obligación personal del contribuyente. En algunos casos las autoridades fiscales podrán designar un representante al contribuyente[330].

1.3.4. El derecho a no autoinculparse en Alemania

Es de destacar la concepción del derecho a no autoinculparse en Alemania. AGUALLO AVILÉS, GARCÍA BERRO, señalan que en la Constitución

[329] Secciones 82-84 Código Tributario. REIMER, E., «National Report on Taxpayer Protection in Germany», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., pp. 206-207.Secciones 82-84.

[330] REIMER, E., «National Report on Taxpayer Protection in Germany», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., pp. 206-207.

alemana no está reconocido explícitamente el derecho a no autoincriminarse, y lo ha tomado de las nociones de «libertad personal» (*Persönlichkeitsrechts*) y «dignidad humana» (*Würde des Menches*), así como en la Sentencia de 13 de enero de 1981 (vr. BverfGE 56, pág. 37 y ss.)[331].

En el caso alemán la discusión no se centra en determinar en cual momento del procedimiento sancionador el imputado pueda acogerse al derecho de guardar silencio, sino en el alcance de ese derecho en el procedimiento de liquidación o en todo tipo de actuaciones realizadas antes de la iniciación formal del procedimiento sancionador, por lo que sería un aspecto de vital importancia cuando se debe notificar al imputado la iniciación del procedimiento e informar sobre todos los derechos que le amparan, entre los que se halla el derecho a guardar silencio[332].

---

[331] Artículo 1 de la Constitución alemana:

[Protección de la dignidad humana, vinculación de los poderes públicos a los derechos fundamentales]

(1) La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público.

(2) El pueblo alemán, por ello, reconoce los derechos humanos inviolables e inalienables como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo.

(3) Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como derecho directamente aplicable.

AGUALLO AVILÉS, A., GARCÍA BERRO, F., *El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión vista de la jurisprudencia europea y norteamericana,* op. cit., hacen alusión a la referida sentencia *Budensversverfassaungsgericht* «el establecimiento de una obligación legal de proporcionar información puede producir en el obligado el conflicto entre autoinculparse de un hecho punible, cometer eventualmente un nuevo delito por realizar una declaración falsa, o exponerse a la utilización de medidas coercitivas por su silencio. Debido a esas consecuencias, la obligación de proporcionar información ha de tenerse como una intromisión en la libertad de actuación y como una restricción de los derechos de la personalidad, en el sentido del artículo 2.1. G.G. El cumplimiento a declarar contra uno mismo afecta, además, a la dignidad de la persona contra la que se usan sus propias manifestaciones» (Cfr. fundamento jurídico B,I, 1).

[332] GARCÍA FARIÑAS, A., *XIX, Jornadas Latino-Americanas de derecho tributario,* Asociada

PALAO TABOADA hace alusión al principio de «claridad procedimental» y al de «adecuación al fin», el cual está referido a la necesidad de determinar la finalidad de las actuaciones cuando el procedimiento de liquidación está unido al procedimiento sancionador[333].

Entonces, PALAO TABOADA tomando como base lo sostenido por SEER, señala que cuando el *Steuerfahndung* ejerce sus funciones, se entiende que el procedimiento que se lleva a cabo es el sancionador o penal tributario. Por otra parte, si quien ejerce sus funciones es la oficina fiscal, la presunción es la contraria. PALAO TABOADA resalta que en el derecho alemán, a diferencia del derecho español, se diferencian las potestades de los órganos administrativos durante el procedimiento de imposición y penal (§ 385 y 399 AO)[334].

Fiscal Portuguesa, Lisboa, 1998, op. cit, pp. 4-7

[333] PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, op. cit, pp. 22-203. Palao Taboada, C., cita a SEER (1987), p,. 129 para señalar las diferencias entre el principio de adecuación al fin (Zweckrichtigkeit) y el principio de claridad procedimental. Siendo que el principio de adecuación al fin «exige que los órganos que tienen competencias tanto liquidadoras como sancionatorias utilicen para los fines de cada uno de estos procedimientos los medios (diríamos, las potestades) que tienen atribuidas en el respectivo procedimiento, de manera que, por ejemplo, no se empleen para la liquidación instrumentos propios de la potestad sancionadora. Por su parte el principio de «claridad» (*Klarheit*) procedimental postula que el órgano administrativo indique claramente al sujeto cuál es el procedimiento que se está llevando a cabo (...).»

[334] PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario*, op. cit, p. 103.

Ordenanza Tributaria: § 385 Vigencia de disposiciones procedimentales. (1) Para el procedimiento penal por delitos fiscales serán de aplicación las leyes generales sobre el procedimiento penal, particularmente la Ordenanza Procesal Penal, la Ley Orgánica de la Justicia y la Ley de los Tribunales de Menores, siempre que las disposiciones siguientes no dispongan otra cosa.

(2) Las disposiciones vigentes para los delitos fiscales de este capítulo, con excepción del § 386 inciso (2), así como de los § 399 a 401, serán de correspondiente aplicación en caso de sospecha de un delito, que se dirija a la consecución de ventajas patrimoniales mediante la simulación de un supuesto de hecho relevante a efectos fiscales frente a la autoridad fiscal o a otra autoridad y que no infrinja ninguna ley penal tributaria.

§ 399 Derechos y deberes de la autoridad fiscal. (1) Cuando la autoridad fiscal

Por otra parte, la Ordenanza Tributaria en el artículo 393 (1y 2) dispone:

«393(1) Relación del procedimiento penal con el procedimiento tributario. Los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad fiscal en el procedimiento tributario y en el procedimiento penal se regirán según las disposiciones vigentes para el procedimiento respectivo. Sin embargo, en el procedimiento tributario no se admitirán las medidas coercitivas (328) contra el obligado tributario, cuando se le compeliera a imputarse contra sí mismo un delito fiscal o una infracción administrativa cometida por él. Esto será de aplicación siempre que se hubiera iniciado contra él el procedimiento penal por un hecho semejante. Deberá informarse al obligado tributario sobre esto, siempre que exista para ello.

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

PALAO TABOA al respecto señala que «además de reconocerse el derecho a que el interesado invoque en todo momento su derecho a la no

---

sustancie con independencia el procedimiento de instrucción en virtud del § 386 inciso (2), asumirá los derechos y deberes que le competen al Ministerio Público en el procedimiento de instrucción.

(2) Si a una autoridad fiscal se le hubiera delegado según el § 387 inciso (2) la competencia para el ámbito de varias autoridades fiscales, ante la sospecha de un delito fiscal de investigar el hecho y de adoptar todas las medidas impostergables, para el esclarecimiento de la causa. Éstas podrán ordenar decomisos, enajenaciones forzosas, allanamientos, inspecciones y otras medidas según las disposiciones vigentes para los funcionarios auxiliares del Ministerio Público de la Ordenanza Procesal Penal.

autoinculpación, también debe suspenderse el procedimiento de comprobación cuando existan indicios de la comisión de una infracción o delito»[335].

1.3.5. El Estatuto del contribuyente

Alemania no ha desarrollado un capítulo de protección al contribuyente, toda vez que se estima que hay una suficiente protección a los derechos del contribuyente con la legislación existente.

JATZKE al respecto hace alusión a los avances que se han dado en Alemania para el desarrollo de la protección del contribuyente[336].

En 1918 se promulgó la ley general de impuestos para establecer las normas aplicables a todos los impuestos y los derechos fundamentales así como las obligaciones de los contribuyentes.

Luego en 1976 se aprobó el nuevo Código Fiscal con el propósito de crear una relación balanceada entre los intereses del Estado y los intereses de las expectaciones legítimas de los contribuyentes y de los ciudadanos.

Por otra parte, los derechos básicos de los contribuyentes se pueden encontrar en el Código Fiscal, sin embargo, hay otros derechos que se pueden encontrar en la Constitución de la República Federal de Alemania, como por ejemplo el artículo 3.1 el cual establece que todas las personas deben ser iguales ante la ley.

De igual forma, otro principio que reviste una gran importancia es el principio establecido en el artículo 103.1 de la Constitución, el cual establece que en los tribunales todas las personas deben ser escuchadas de conformidad con la ley. Entonces, las provisiones de la Constitución son interpretadas a través de los juicios del Tribunal Constitucional.

---

335 LÓPEZ DÍAZ, A., *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, op. cit. p. 146, haciendo referencia a PALAO TABOADA, C., *Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y garantías del Contribuyente*, op. cit.

336 JATZKE, H., *The Fiscal Code: a German taxpayer charter?*, en SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, op. cit., p. 163.

Un derecho fundamental del contribuyente es el derecho a la confidencialidad y al secreto. En Alemania las reglas relativas al secreto fiscal son estrictas y cualquier revelación de información confidencial debe ser autorizada por la Ley[337]. Como parte de sus obligaciones de cooperar con la Administración, los contribuyentes tienen que entregar una constancia de sus asuntos financieros a las autoridades fiscales, y se debe asegurar que esta información de sus negocios es entregada en la más estricta confidencialidad. La investigación de la información protegida es posible cuando se hace necesario empezar una investigación fiscal para comenzar un procedimiento penal o cuando los contribuyentes lo permiten o en los casos de interés público, todo esto de conformidad con el artículo 30 del Código Fiscal.

En relación con las auditorías externas, el Código Fiscal contiene la normativa relativa a la admisibilidad de dichas auditorias y la competencia de dichas inspecciones. Antes de comenzar una auditoría, el funcionario debe entregar al contribuyente una notificación. Por una parte, el contribuyente tiene la posibilidad de apelar la notificación pero por otra parte, está obligado a cooperar y a proporcionar información.

De conformidad con las secciones 193-207 del Código Fiscal, el contribuyente puede llegar a una conclusión con el auditor y tiene la oportunidad de tener una opinión de conformidad con la auditoría practicada.

Después de la discusión entre el contribuyente y el auditor, el auditor se encuentra obligado a proporcionar los resultados de la auditoría por escrito (sección 202 del Código Fiscal).

Las autoridades alemanas desde 2002 pueden realizar auditorías electrónicas y tener acceso electrónico a toda la información relevante. Por lo tanto, el contribuyente es requerido para que proporcione a la Administración

---

337 JATZKE, H., «The Fiscal Code: a German taxpayer charter?», *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, op. cit., p. 163. Hace referencia a las Secciones 30 a, 31, 31 a y 31 b del Código Fiscal.

Fiscal toda la información disponible y a conservar la documentación procedural para todo el *IT-systms*.

Por otra parte, hay que hacer alusión a la sección 91 del Código Fiscal, el cual establece que las autoridades fiscales deben dar al contribuyente la oportunidad de dar su opinión sobre los hechos centrales del caso del acto administrativo, lo cual afecta a los derechos del contribuyente.

El derecho a ser oído, como derecho fundamental establecido en el artículo 103 de la Constitución también es de aplicación a los procesos fiscales. Tanto los oficiales como los jueces están obligados a considerar los argumentos dados por el contribuyente. La violación a este derecho fundamental es considerada como un error de procedimiento el cual le da al contribuyente la oportunidad para apelar la decisión tomada por los funcionarios administrativos o por los tribunales fiscales.

En la actualidad el contribuyente se encuentra protegido por un sistema articulado para la debida notificación de las obligaciones y declaraciones que debe presentar, especialmente en las situaciones transfronterizas.

El contribuyente de esta forma tiene el derecho de participar en los procedimientos, tiene el derecho a ser oído y a estar presente en el momento en el cual se dicte la decisión. Si los hechos determinados por la decisión son muy distintos a los declarados por el contribuyente, el inspector fiscal deberá tomar en considerar la opinión del contribuyente[338].

Después de que los procedimientos administrativos hayan concluido, los contribuyentes pueden apelar ante los tribunales fiscales.

El Código Tributario alemán en las secciones 140-148 de igual forma establece entre las obligaciones de los contribuyentes mantener las cuentas, libros y procedimientos de los *IT-documentation*, al igual que mantener las constancias de las devoluciones y otros documentos a tiempo (sección 149),

[338] NYKIEL W., SEK, M., «General Conference Report and Taxpayer Protection», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op.cit, 2009, p. 377 (367-412).

suministrar la información completa (sección 90.1), declarar cuando su actividad comienza, notificar cambios y pagar cuando le corresponda.

JATZKE resume los derechos de los contribuyentes de la siguiente forma:

-El principio de una imposición justa, incluido el derecho a no pagar más de lo debido.

- El derecho a ser informado y asistido

-El derecho a tener una certeza en las leyes dispuestas.

-El derecho a la confidencialidad y secreto.

-El derecho a la privacidad.

- El derecho a ser oído

- El derecho a apelar.

A este respecto, el autor antes señalado concluye que para que exista un clima satisfactorio en la fiscalidad es necesario establecer un balance entre los derechos de los contribuyentes y las obligaciones conferidas a estos.

De igual forma señala que el desarrollo e introducción de un capítulo de los contribuyentes podría ser una forma de alcanzar una relación más amistosa entre el contribuyente y la Administración. Un capítulo de los contribuyentes sin fuerza legal no podría añadir más derechos distintos a los ya establecidos en otras legislaciones.

Por lo tanto JATZKE concluye que el Código Fiscal alemán brinda la suficiente protección a los contribuyentes y que por lo tanto Alemania ha alcanzado un alto nivel de protección para sus derechos. Considera que en el presente no hay necesidad de sustraer los derechos establecidos en el Código Fiscal e introducirlos en un capítulo de los contribuyentes en Alemania.

1.4. El reconocimiento de la tutela judicial a través de la CEDH: Francia

1.4.1. Los principios constitucionales del derecho tributario francés

En Francia la base legal impositiva reposa en la Declaración de 1789 y en la Constitución.

Declaración de 1789:

Artículos 13y 14[339].

El artículo 13 establece la necesidad del impuesto en función de la necesidad del Estado[340]. El artículo 14 establece que el impuesto deberá ser consentido por el contribuyente de una forma directa y no solamente a través de sus representantes. BENÔIT hace referencia a la contradicción que se evidencia entre democracia semidirecta y del sistema representativo[341].

En cuanto a los fundamentos doctrinales, los constituyentes de la época tenían influencias filosóficas y políticas irreconciliables, como lo son las posturas de MONTESQUIEU y de SIEYÈSEN en cuanto a lo filosófico y la influencia de ROUSSEAU[342] en relación a la voluntad general generada por el pueblo[343].

---

339 Art. 13 «Pour l´entretien de la force publique, et pour les dépenses d´administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés».

Art. 14« Tous les Citoyens ont le droit de constater par eux- mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d´en suivre l´emploi, et d´en déterminer la quotité, l´assiette, le recouvrement et la durée ».

340 BENOIT, J., *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, coll. Bibliothèque de Finances publiques et fiscalité, LGDJ, 2010, p. 324.

341 *Ibidem,* p. 332-337.

342 BENOIT, J cita a MONTESQUIEU, *De l´Esprit des loi*, «Le grand avantage des représentants, c´est qu´ils sont capables de discuter les affaires. Le peuple n´y est point du tout propre».

BENOIT cita a ROUSSEAU en el contrato social «La Souveranité en peut être représentée, par la même raison qu´elle en peue être aliénné; elle consiste essentiellement dans la volonté générale, et la volonté en se représente point: elle est la même, ou elle est autre; il n´y a point de milieu (…) Toute loi que le Peuple en personne n´a pas ratifiée est nulle; ce n´est point une loi».

Entonces la apreciación de BENÔIT es que la redacción de los artículos 6 y 14 de la Declaración de 1789 son una mezcla del realismo en relación al sistema representativo y el ideal en relación a la democracia directa.

Un hecho a considerar, tal como señala BENOÎT, es el elemento histórico, toda vez que los constituyentes le hicieron creer al pueblo que la igualdad había sido alcanzada, sin embargo la realidad distaba de ser así ya que los ciudadanos se encontraban ajenos a los procesos fiscales que llevaba a cabo la Administración[344].

Fundamentos circunstanciales:

En Francia los métodos de imposición se dividen en tres categorías:

El método declarativo, es utilizado en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre los beneficios de la sociedad o el impuesto sobre las ventas.

Otro método es el de la evaluación administrativa, la cual es poco utilizada en los *tax foncière* y *taxe d´habitation* y es considerada como arbitraria por la potestad que tiene el Estado en la determinación del impuesto.

Por último se encuentra el método «du forfait» que obliga al contribuyente a declarar ciertos ingresos y gastos, se establece de común acuerdo entre el contribuyente y la Administración[345].

Entonces el sistema fiscal francés se basa en un sistema declarativo y resulta indispensable que la Administración disponga de las prerrogativas necesarias para mantener un control sobre las declaraciones efectuadas por los contribuyentes[346].

Entre los poderes de la Administración se encuentran:

---

344 Para más información BENOIT, J., *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, op. cit., p. 335-337.

345 BAUR, J-P, *Droit fiscal général, Centre de publications universitaires*, Paris, 1999, pp. 64-65.

346 MARTIN OUDIN, M., «Les conflits de droits subjectifs», *Droit prospectif: Revue de la recherche juridique*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Vol. 32, Nº 117, Marseille, 2007, pp. 67-88.

1) De base constitucional (*assise constitutionnelle)*: se trata de reconciliar los diferentes procedimientos de investigación con los principios que garantizan las libertades públicas, entre los que se encuentra la solicitud de información en casos de búsqueda extrema.

1.1. Solicitudes de informes, justificativos o aclaraciones: Luego de que en 1914 se consagrar el sistema fiscal como declarativo, se le han reconocido una serie de derechos a los contribuyentes.

La Administración puede solicitar todos los informes, justificativos o aclaraciones, las cuales el contribuyente puede aportar o no, pero la consecuencia de no aportarlo sería la imposición de oficio, de conformidad con el artículo 16 de la LPF[347].

2) Derecho de comunicación:

Este derecho lo detenta la Administración para obtener información de diversos documentos, establecido en el artículo 81 de la LPF, en caso de que el contribuyente no se quiera someter a este derecho de comunicación deberá pagar una multa por 1500 euros (CGI art. 1734).

3) Los poderes de verificación

3.1. Verificación de la contabilidad y *ESFP*

La Administración tiene la potestad de profundizar sus investigaciones y para ello podrá realizar verificaciones de control externas y en el lugar. Para ello dispone la LPF en los artículos 13 y 12, respectivamente, el procedimiento que se lleva a cabo en las empresas y el examen contradictorio de la situación fiscal de las personas físicas (*ESFP*)[348].

3.2. Los registros fiscales

3.2.1. Un derecho de visita

La Administración tiene la potestad de ir al domicilio del contribuyente y requerir los documentos que considere necesarios. Este procedimiento está

347 COLLET, M., *Droit fiscal*, Presses universitaires de France, Paris, 2007, p. 144-145.

348 COLLET, M., *Droit fiscal*, op. cit, p. 147.

bajo el control de un juez y es él quien debe librar la autorización para que la Administración proceda.

3.3. Corrección de errores:

3.4. El procedimiento de rectificación:

Está fundado en el contradictorio e implica el cambio de la carga de la prueba, durante este procedimiento el contribuyente puede ejercer diversos recursos precontenciosos.

4. Con respecto a la contradicción:

4.1. Garantía del derecho a la defensa: el artículo L 54 B garantiza que el contribuyente debe ser informado en relación a su derecho a ser asistido para discutir la proposición de rectificación, entonces se produce un contradictorio, en el cual el contribuyente puede discutir con el verificador cada uno de los argumentos[349].

Al respecto, el derecho a la defensa en Francia en materia penal fue reconocido en la sentencia DC del 2 de diciembre de 1976 y luego en la sentencia 127 DC, 19 y 20 de enero de 1981, GDCC, 8e éd., p. 418, el Consejo Constitucional reconoció el derecho a la defensa como un derecho fundamental[350].

Mientras que en materia fiscal, fue la decisión 184 DC la que le dio el valor constitucional al principio de derechos a la defensa. El Consejo Constitucional sentenció que «*Le principe constitutionnel des droits de la défense s´impose à l´autorité administrative sans quíl soit besoin, pour le législateur, d´en rappeler l´existance; qu´il incombera aux services de l´État,*

---

349 *Ibidem*, p. 148.

350 PHILIP, P., *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, op.cit., p.299, menciona que reiteradamente el Consejo Constitucional ha sentenciado «Considérant que le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmé par le preámbule de la Constitution du 27 octobre 1966, auquel se réfère le préambule de la Constitution de 1958».

chargés d´appliquer les dispositions du LFP et du CGI de respecter ces droits»[351].

En Francia por razones históricas, los contribuyentes tienen que determinar ante cual Tribunal pueden apelar dependiendo del tema en sí, ya que pueden acudir a dos jurisdicciones distintas.

El límite es el siguiente: cuando el tema verse sobre impuestos directos o IVA el caso debe ser presentado ante los tribunales administrativos, siendo la máxima instancia la Corte Suprema Administrativa. Por otra parte, si se trata de apelaciones relacionadas con el registro y timbres, impuesto sobre el patrimonio u otros impuestos indirectos, el caso debe ser llevado ante los tribunales civiles, siendo la máxima instancia la Corte Suprema en lo Civil.

Esta distinción, resulta importante toda vez que ambas Cortes Supremas, difieren continuamente en la aplicación del artículo 6 de la CEDH a los procedimientos fiscales. A estos efectos, la Corte Suprema en lo Administrativo (*Conseil d´Etat*) tiene como criterio que el artículo 6 de la CEDH no es aplicable a través de la estructura del tribunal administrativo y por lo tanto no es aplicable a los procedimientos fiscales ordinarios, mientras que la Corte Suprema en lo Civil (*Cour de cassation*) ha mantenido que el artículo 6 de la CEDH es aplicable en todos los casos aplicables a los referidos procedimientos[352].

En la Constitución francesa de 1958 no está establecido el derecho a un proceso justo, pero ha sido el Consejo Constitucional quien le ha dado un desarrollo jurisprudencial en materia fiscal. En la Declaración de Derechos del Hombre y del ciudadano de 1789 se garantiza la mayoría de los elementos que comprende un «proceso justo».

---

351 Cons. Const., nº97-395 DC, 30 déc. 1997, RFJ, 2/98, nº 182.

352 CE, 2de junio de 1989, Saint-Pern, Dr.fisc. 1990, 1, comm.4

Cass.com., 20 nov. 1990, Donsimoni, RJF 1990, 1, comm. 68; Cass. Crim., 28 janv, 1991, Lavigne, Dr. fisc. 1991, 21-22, comm. 1160.

VALAT, A., «France», *European Taxation*, Vol. 41, IBF, Amsterdam, 2001, pp. 500- 515.

1.4.2. Influencia del artículo 6 de la CEDH en los tribunales franceses. Incertidumbre en torno al reconocimiento del derecho a no autoinculparse.

A falta de una posición a nivel Constitucional en la materia, ambas jurisdicciones definen la aplicación del artículo 6 de la CEDH.

Dentro de las disposiciones de la CEDH, el artículo 6 es el que ha tenido mayor influencia en el régimen de la protección de personas sometidas al control de la administración fiscal, las jurisdicciones financieras y las autoridades del sistema financiero.

Entonces, un aspecto relevante es determinar a partir de cual momento las normas relativas al debido proceso deben ser aplicadas. En Francia, la diferencia estriba en el juez que debe dictar la sentencia[353].

La posición del Consejo de Estado es la de negar la aplicación del artículo 6 de la CEDH a la materia fiscal, desde la sentencia *Subrini*[354]*,* la cual es anterior a la sentencia *Cubber* del 26 de octubre 1984, A/ 86.

En el caso *Hade et Cie* el Consejo de Estado niega la aplicación del artículo 6 de la CEDH[355]. Este criterio es aplicado sucesivamente a otros casos, como por ejemplo la sentencia *SA Sovemarco-Europe*, donde considera que no es aplicable el referido artículo 6 al procedimiento administrativo con sanción fiscal[356].

El Consejo de Estado, mantiene una concepción restrictiva en relación a la interpretación del TEDH, ya que considera que la noción de «*droits et*

---

353 CHAABOUNI, I., *La Protection des personnes soumises à des contröles fiscaux et financiers*, L.G.D.J., Lextenso éditions, Paris, 2010, p. 189 (465).

354 CE.Ass. 11 julio 1984: Rec. 259

355 «n´est en tout état de cause applicable qu´aux procédures contentieuses suivies devant les jurisdictions».

356 CE. 18 mars 1994: RIJ 1994, nº 5, com. 532.

BARONE, L., *L´apport de la Convention Européenne des Droits de L´Homme au Droit Fiscal Français*, L´Harmattan, France, 2000.

obligations de caratère civil», no incluye a los impuestos, y por lo tanto excluye la aplicación del artículo 6 & 1 a los litigios fiscales[357].

En relación a la interpretación dada por los jueces a la aplicación de la legislación en materia fiscal, haremos mención señalado por GROSCLAUDE y MARCHESSOU[358].

El Consejo Constitucional, se ha pronunciado numerosas veces en relación al principio de igualdad y en relación a la conformidad de las nuevas leyes fiscales, y ha tenido un rol importante en relación a la protección de los derechos de los contribuyentes.

Por otra parte, el TEDH, en el caso *Bendenoun*, estimó que el artículo 6.1 de la CEDH es aplicable a los caso fiscales, ya que presentan matices de derecho penal, y para eso utiliza cuatro criterios para determinar la aplicabilidad del artículo 6.1 de la CEDH a los casos fiscales: la aplicabilidad a todos los ciudadanos como contribuyentes, la finalidad punitiva y no indemnizadora, el carácter general de la norma preventiva y represiva y penalidad. Por lo tanto, el TEDH admite la aplicación del artículo 6.1 de la CEDH al contencioso fiscal porque está relacionado a los derechos y obligaciones de carácter civil.

1.4.3. El procedimiento de verificación contable

En relación a este punto, resulta necesario delimitar el campo de aplicación y determinar cómo se ejerce. GROSCLAUDE y MARCHESSOU, señalan que el campo de aplicación se debe delimitar de conformidad con los contribuyentes a los que concierne la aplicación, el tipo de verificación y los documentos que se someten a la verificación.

La verificación en el sitio se lleva a cabo de conformidad con el artículo 13 del Libro de Procedimientos Fiscales, y antes de realizarla se debe notificar a través de un aviso de verificación en una primera entrevista con el contribuyente. La Administración procede a realizar un control formal de la

[357] CE, 26 nov. 1999, Guenoun, Dr. fisc. 2000, nº 15, comm. 298, concl. J. Courtial; 28 juill. 2000, *Vanackere*, Dr. fisc. 2001, nros. 19-20, comm. 444).

[358] GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P., *Procédures Fiscales*, Cours, 5 édition, Dalloz, Paris, 2009, p. 11.

contabilidad, y verifica que todos los libros y documentos que le son requeridos cumplen con el control exigido.

La verificación de contabilidad normalmente se desarrolla en el local de la actividad comercial durante el horario de trabajo del establecimiento. Se debe hacer solo si el contribuyente ha sido informado mediante un aviso de verificación con aviso de recepción por correo, de conformidad con el artículo L 47 del Libro de Procedimiento Fiscal. El aviso de verificación debe indicar el impuesto, derechos y los años que serán sometidos a verificación.

El verificador examina la conformidad de la contabilidad, y determinará las anomalías detectables que justificaran futuras visitas.

En el caso de que el verificador estime una contabilidad irregular, se traduce en la inversión de la carga de la prueba y el contribuyente será quien tenga que demostrar que el Fisco se ha equivocado en su determinación.

Cuando no se lleva una contabilidad adecuada, se aplican sanciones por mala fe, maniobras fraudulentas, toda vez que hacen oposición al control fiscal llevado a cabo por la Administración[359].

---

[359] TRAN THIET, J. P., CELIMENE, G., GUENOT, J., LEVET, S., MORIN. P., OUAKSEL, J., *Quand le fisc vous contrôle!*, Paris, 1995, pp. 114-115.

En relación a la obligación de conservación de documentos: Livre des procédures fiscales Art. L 102 B. I. Les livres, registres, documents ou pièces sur lesuels peuvent s´excercer les droits de communication, d´enquête et de contrôle de l´administration doivent être conservés pendant un délai di sex ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les libres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces on été établis.

Sans préjudice des dispositions du premier alinéa, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés au premier alinéa sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une duré au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l´article L. 169.

Les pièces justificatives d´origine relatives à des opérations ouvrant droit à une déduction en matière de taxes sur le chiffre d´affaires sont conservés pendant le délai prévu au premier alinéa.

Le registre des opérations mentionné au 9 de l´article 298 sex decies F du code général des impôts est conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l´année de l´operation.

Es de destacar que el artículo 62 de la LPF (artículo 25 de la ley de finanzas rectificativa del 20 de diciembre de 2004) ha dispuesto de un procedimiento de regularización espontáneo. Por tanto, los contribuyentes que fueron objeto de una verificación de contabilidad pueden durante el transcurso de esa verificación corregir los errores cometidos de buena fe (*ils doivent acquitter spontanément le supplément d´impôt*). Esta prerrogativa es aplicable únicamente a los contribuyentes que declaren durante el período previsto para ello.

En este sentido, es de mencionar que el concepto de buena fe, mala fe, maniobras fraudulentas no se encuentran definidas en los textos fiscales[360].

La buena fe del contribuyente se presume, en la fase de declaración y en la de control y se recompensa el hecho de haber actuado de esta manera. El reconocimiento de buena fe del contribuyente ayuda a las relaciones que se establecen entre la administración fiscal y el contribuyente.

Mientras que, como señala CHAUTARD-ANGOTTI, la mala fe y las maniobras fraudulentas son sancionadas en los casos de declaración incompleta, se sanciona con el interés de retardo y presenta un carácter objetivo, siendo independiente de la buena fe del contribuyente.

CHAUTARD- ANGOTTI afirma que las sanciones fiscales tienen un carácter punitivo estando sometidas a principios de legalidad de delitos y penas,

---

II. Lorsqu´ils en sont pas déjà visés au I, les informations, données ou traitements soumis au contrôle prévu au dexième alinéa de l´article L 13 doivent être conservés sur support informatique jusqu´à l´expiration du délai prévu au premier alinéa de l´article L. 169. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l´exécution des traitements doit être conservée jusqu´à l´expiration de la troisème année suivant celle à laquelle elle se rapporte.

360 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, pp. 137-146.

aplicándose la no retroactividad de la ley penal de incriminación más severa, de igual forma son de aplicación las garantías dispuestas en la CEDH[361].

KOMPROBST propone una clasificación de buena fe: la buena fe de conocimiento de la ley fiscal, la buena fe de comportamiento entre el contribuyente y los servicios fiscales que están a cargo de gestionar el impuesto y la buena fe de la coherencia de la acción profesional en la toma de decisiones[362].

Mientras que la noción de mala fe está relacionada con la omisión o deficiencia en la declaración, el CGI cambió el 7 de diciembre de 2005 la expresión mala fe por «falta deliberada»[363].

La doctrina administrativa recomienda a sus funcionarios dos métodos de la determinación de la mala fe, como lo es la subjetiva que tiene por objeto probar que el contribuyente no pudo ignorar las insuficiencias, inexactitudes u omisiones que le son reprochadas, y el segundo método es el objetivo, el cual se refiere a la importancia, a la naturaleza y a la frecuencia de levantamiento *rehaussements*[364].

Las declaraciones incompletas pueden representar un indicio de la voluntad del contribuyente en ocultar sus beneficios si esto va acompañado de otras circunstancias y si las sumas no declaradas son el resultado de una disminución sistemática o de omisiones repetidas de la base imponible.

---

361 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, pp. 137-146.

362 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p. 142, cita a KOMPROBST, E., *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*, LGDJ., Bib. Droit Prive, nº 165, 1980.

363 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction », LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p 143. «manquement deliberé».

364 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», Lambert, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p 143.

Al respecto, el Consejo de Estado ha dispuesto la mala fe del contribuyente cuando hay irregularidades fiscales graves, repetidas y descubiertas durante el proceso de verificación, de forma que haga obstáculo a la identificación de ingresos percibidos durante el período de litigio cuando se ha constatado durante el curso de un control precedente y verificado el carácter deliberado de las comisiones constatadas[365].

CROUZET señala que la distinción entre maniobras fraudulentas y mala fe se ha hecho de la siguiente forma:

La maniobra fraudulenta requiere de una acción positiva, y una abstención o una omisión no son suficientes, estas acciones tienen como finalidad engañar a la administración fiscal o de hacer más difícil ejercer el poder de control[366].

De igual forma señala que los montajes diseñados para evadir el impuesto, que no generen la equivocación de la Administración, no caracterizan la maniobra fraudulenta (*un montage fruste*) y solamente pondrán de manifiesto la mala fe del contribuyente[367].

CHAUTARD-ANGOTT señala que el juez fiscal hace la valoración en relación a la determinación de la actuación de mala fe. Siendo que, la cosa juzgada está limitada a los hechos constatados por el juez penal sin tener influencia alguna esta determinación en la apreciación de la maniobra fraudulenta por parte del juez de impuesto.

CHAUTARD-ANGOTT concluye que la noción de buena fe, mala fe y maniobras fraudulentas está más vigente que nunca en la actualidad, haciendo

---

365 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p 144, CE, sect., 22 avril 2005, nº 257254.

366 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction », LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p 145, cita a CROUZET, P., «Amendes et pénalités fiscales», *RJF* 6/86, nº 774, p. 266.

367 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction», LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p. 145.

referencia a un comunicado de prensa de 17 de octubre de 2005 dirigido a la presentación del nuevo estatuto del contribuyente[368].

La verificación fiscal se termina con una reunión de síntesis por iniciativa del verificador.

En caso de que haya una rectificación por parte del contribuyente el servicio de impuestos utiliza el proceso contradictorio de rectificación.

Ahora bien, SID AHMED hace una interesante reflexión acerca del concepto del «contradictorio», siendo que en el Código de Procedimiento Civil está establecido el procedimiento contradictorio para que el juez oiga a las dos partes. En el Código de Procesal Penal también está establecido que el proceso debe ser equilibrado entre las partes para proteger la presunción de inocencia[369]. Sin embargo, en el derecho fiscal no hay dos partes que defienden su posición, se trata de un supuesto donde hay un contribuyente y la Administración.

Como señala SID AHMED, es importante determinar si se produce un debate real y oral. Para esta situación el autor mencionado, resalta la gran importancia que ha tenido el Código del Contribuyente (*Charte du contribuable*), que ha fomentado el procedimiento contradictorio, ya que en este caso estamos hablando del desarrollo de un contradictorio en un proceso no contencioso. La Administración de igual forma ha instaurado un diálogo equilibrado con el contribuyente[370].

---

368 CHAUTARD-ANGOTTI, «Bonne foi, mauvaise foi, manouvres frauduleuses: intérêt de la distinction », LAMBERT, T., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, op. cit, p 146, cita a COPPE. J-F, «la reconnaissance de la bonne foi du contribuable est désormais la règle». El estatuto del contribuyente prevé les «déclarations sont présumées complètes et exactes. Lorsque l´administration estime qu´une déclaration est incomplète ou inexacte c´est à elle qu´il appartient de le démontrer».

369 SID AHMED, K., *Droits Fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, Tome 2, L. Harmattan, Paris, 2005, p. 128.

370 «L´evolution du droit a libéré la contradiction de son cadre jurisdictionnel ordinarie, exportant dans un premier temps la contradiction dans de procédures administratives non juridictionnelles.» SID AHMED, K., *Droits Fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*,

Una vez que se lleva a cabo la verificación, esto no autoriza a la Administración a proceder con un nuevo control, por un mismo período en relación a los mismos impuestos.

Al mismo tiempo el contribuyente tiene derechos y garantías reconocidos durante el período de verificación. La violación de estos derechos acarrea la nulidad del procedimiento de imposición y del procedimiento llevado a cabo en los tribunales.

Entonces, antes de la verificación el contribuyente tiene derecho a ser informado de que se le practicará una verificación, indicando el agente que la llevará a cabo.

Durante la verificación, los derechos del contribuyente son la asistencia, la duración de la verificación y un debate oral.

Para la defensa del contribuyente resulta esencial que este tenga información sobre las medidas que serán tomadas en su contra y de igual forma es necesario que conozca los derechos y garantías que tiene asegurados para su defensa, como menciona PHILIP estos derechos constituyen el pilar fundamental en los que se constituye el derecho a la defensa.

Entonces, las garantías que aseguran la información del contribuyente se encuentran en la fase de control, de rectificación o en la recaudación del impuesto[371].

Sobre este punto, es de destacar el debate oral y contradictorio con el verificador establecido durante el procedimiento de verificación, toda vez que la doctrina francesa lo sustenta en virtud de la verificación que se realiza en el sede de la empresa, y está establecido que la ausencia de un contradictorio durante esta fase deviene en irregular[372].

---

op. cit, p. 133, hace referencia a Dictionnaire de la justice (sous la direction de Loïc Cadiet). Vº Contradictoire, p. 240.

371 PHILIP, P*., Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, op.cit., pp. 15-17.

372 LPF Art. L 12.

El juez de impuestos da una importancia significativa a esta garantía, y el contribuyente es quien tiene la carga de la prueba de demostrar que realmente no se llevó un contradictorio con el verificador. En caso de que el contradictorio no haya sido posible a causa del contribuyente, entonces el procedimiento de verificación es tenido como regular.

La definición de la verificación de contabilidad, está establecida en el artículo R 13-1 de la LPF:

«les vérifications de compatabilité mentionés à l´article L 13 comportent notamment:

a) La comparaison des déclarations souscrites par les contribuables avec les écritures comptables et avec les registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le code général des impôts et par le code de commerce;

b) L´examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité, à l´aide particulièrement des renseignements recuellis à l´occasion de l´exercice du droit de communication, et de contrôles matériels».

En el artículo 47 de la LPF está establecido que un examen contradictorio tiene que estar precedido por la información al contribuyente mediante el envío de un aviso de verificación. Entonces la Administración es quien tiene la carga de la prueba de haber cumplido con la formalidad de enviar el aviso de verificación al contribuyente. El aviso de verificación debe especificar los años que serán sometidos a verificación, figurando el derecho que tiene el contribuyente de ser asistido por un consejero de su elección (LPF, art. L 47) y en la proposición de rectificación LPF, art. L 54 B.

Luego de esta notificación el contribuyente debe tener suficiente tiempo para poder tener asistencia por un consejero.

Para la Corte de Casación la disposición del artículo 47 de la LPF constituye «une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la jurisdiction répressive d´assurer le respect» (en los casos css.crim. 4 de junio 1998, req. Crim, 21 juin 2000, req. 99-84102).

El procedimiento sancionador en Francia está establecido en el artículo 1729 del CGI en el cual la Administración debe demostrar la mala fe del contribuyente o las maniobras fraudulentas que este haya empleado[373].

1.4.4. Los procesos en la instancia penal y administrativa

En la LPF están establecidos 4 errores[374], pero lo fundamental es distinguir los errores de la Administración que tengan el carácter de sustancial de los no sustanciales, y la diferencia entre ambos es que los sustanciales están referidos al derecho a la defensa.

En Francia se hace la distinción entre sanciones fiscales administrativas y penales, siendo el signo distintivo la «gravedad de la sanción cometida». En los casos de las sanciones fiscales rige la Ley 8 de julio de 1987, mientras que las sanciones penales las declara el juez penal cuando la Administración las haya determinado como tal. Una característica de estas sanciones, es que son dictadas por autoridades distintas, y tienen diferencias en relación al objeto y la naturaleza[375].

---

373 ANTONI, M., «La mise en ouvre des sanctions par l´administration» , en HATAUX, B, *Droits du contribuable*, de. Economica, 2002, p. 102.

374 1) les erreurs purement vénielles qui ni justifient ni la décharge des impositions ni celles des pénalités;

2) les erreurs non substantielles que le juge peut sanctionner par la décharge des majorations et amendes, à l´exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard, en application du premier alinéa de l´article L 80 CA;

3) les erreurs substantielles que le juge prononce la décharge de l´ensemble des impositions alor même qu´elles n´affectent pas les droits de la défense et en sont pas sanctionnées de nullité légale ou supra-légale;

4) enfin, les erreurs visées au second alinéa (errours portant atteinte aux droits de la défense) qui justifient la décharge des impositions.

375 BELTRAME P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario)*, Instituto de Estudios Fiscales, doc 19/01, vol I. p. 37.

En relación al principio *ne bis in idem* no está establecido en la Ley penal francesa, sin embargo hay un artículo el cual dispone que cuando concurran infracciones de la misma naturaleza se impondrá la pena más elevada[376].

Sin embargo, el principio *ne bis in idem* se encuentra establecido en el Pacto Internacional relativo a los Derechos Civiles y Políticos y en la Convención Europea de Derechos del Hombre, los cuales han sido suscritos por Francia, pero la Corte de Casación ha estimado que «que ninguna de estas disposiciones convencionales impiden la imposición de sanciones fiscales paralelamente a las sanciones impuestas por el juez represivo»[377].

Así las cosas, se puede apreciar que la acumulación de las penas son reconocidas por «el juez superior administrativo del impuesto como por la jurisdicción represiva suprema, el principio de acumulación de las sanciones»[378].

BELTRAME considera que el sostenimiento de la acumulación de las causas penales y fiscales se justifica por razones de justicia fiscal y afirma «Si la acumulación de causas estuviera prohibido, los grandes defraudadores

---

376 Article 132-3

Lorsque, à l'occasion d'une même procédure, la personne poursuivie est reconnue coupable de plusieurs infractions en concours, chacune des peines encourues peut être prononcée. Toutefois, lorsque plusieurs peines de même nature sont encourues, il ne peut être prononcé qu'une seule peine de cette nature dans la limite du maximum légal le plus élevé. Chaque peine prononcée est réputée commune aux infractions en concours dans la limite du maximum légal applicable à chacune d'entre elles.

377 BELTRAME, P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario, op. cit, p.43.

378 BELTRAME P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario),* op. cit, p.43. Cass. Crim., 6 nov. 1997, n.° 96-86 127, M.Pini. Y, *Derecho Fiscal* 1997, 24/1997, comm. 660 sobre el *Asunto Jammet*.

podrían evitar las sanciones fiscales desde que una condena penal definitiva se produjera»[379].

En Francia, está reconocido el principio de «independencia de los procesos», a través de la jurisprudencia «El juez fiscal es el juez de la imposición fiscal mientras que el juez penal es el juez del fraude fiscal», interpreta dado como una diferencia en el objeto de cada proceso y por lo tanto está reconocida la autonomía entre la instancia penal y administrativa, «de donde se deriva que el desenvolvimiento del proceso fiscal, tanto en el estado administrativo como en el contencioso ante el juez del impuesto, no liga al juez penal, mientras que el juez del impuesto, al menos el juez administrativo, conserva un poder de apreciación jurídica sobre los hechos establecidos por el juez penal»[380].

Entonces, esta situación de independencia entre los procesos, puede plantear diversos problemas. El contribuyente no podrá pretender, delante del juez fiscal, no haber cometido ninguna disimulación cuando ha sido condenado por fraude fiscal con fundamento en la disimulación voluntaria de recibos. A la inversa el contribuyente «podrá apoyarse sobre las constataciones hechas por el juez penal para probar, delante del juez del impuesto, la ausencia de una buena fundamentación en una rectificación fiscal»[381].

1.4.5. El capítulo del contribuyente

Es de mencionar que en Francia hay un «*Charte du contribuable vérifié*» el cual tiene como objeto garantizar los derechos del contribuyente durante el

---

379 *Ibidem*, p.44.

380 BELTRAME P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario)*, op. cit, p. 60 hace referencia al caso *Merle y Vitu*, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, tomo I, p. 511 (citado por PLAGNET, B. op. cit. infra, nota 120).

381 BELTRAME P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario), op. cit, p. 62.*

procedimiento de inspección, los cuales no se encuentran establecidos ni el libro de procedimientos fiscales ni en el Código General de Impuestos[382].

En este punto haremos mención a los dos capítulos de los contribuyentes en Francia.

El primero es de 1958, el cual está focalizado en los derechos y obligaciones de los contribuyentes al momento de ser auditados, pero este capítulo tuvo validez legal a partir de 1975.

El segundo capítulo fue el 2005, su elaboración fue totalmente distinta a la forma de elaboración del capítulo de 1975 el cual fue elaborado bajo presiones externas, mientras que el capítulo del 2005 fue promulgado por la Administración.

La Administración en Francia cambió su perspectiva hacia el contribuyente a partir de 1980 y orientó su relación con este a una manera más amistosa.

Por lo tanto se pueden apreciar tres diferencias en relación a esos capítulos:

El capítulo de 2005 es más amplio, ya que incluye las relaciones del contribuyente con la Administración.

El capítulo de 2005 no tiene carácter obligatorio, el de 1975 si lo es.

El capítulo de 2005 resume las expectativas del contribuyente ante la actividad de la Administración y lo que la Administración debe esperar legítimamente del contribuyente.

Ambos capítulos hacen referencia básicamente a los mismos principios generales, de igual forma contienen referencias explícitas a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 y en especial al artículo 14, el cual establece el principio de no discriminación en asuntos fiscales.

Francia ha buscado recalcar los lineamientos generales sobre cómo conducir las relaciones diarias entre los contribuyentes y la Administración

382 PHILIP. P., *Los droits de la défense face au contrôle fiscal*, op. cit. p. 32.

fiscal, sin el objetivo de introducir nuevos derechos y garantías a los contribuyentes[383].

[383] AUSTRY, S., «Taxpayer charters in France», en SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, pp. 143-155.

2. LA SITUACIÓN EN EL CONTEXTO SUPRANACIONAL EUROPEO: CONSIDERACIONES GENERALES

La Unión Europea ha tenido iniciativas transversales con el fin de que las legislaciones de los Estados Miembros garanticen al acusado el respeto a los derechos procesales fundamentales y que se refuerce la cooperación entre los Estados en materia judicial.

Los Tratados originales no contenían provisiones relativas a la protección de Derechos Humanos. El Tratado EEC se enfocó en la integración económica y no contenía ninguna mención a los Derechos Humanos. Luego se hizo evidente que la acción de la Comunidad podría afectar desde el punto de vista social, político y económico.

La Comunidad tiene su origen en una perspectiva económica, y por lo tanto el papel del individuo se ve reflejado en su papel protagónico en el mundo económico de los Estados Miembros. Las libertades fundamentales reconocidas son la herramienta principal para llevar a cabo los objetivos establecidos en los Tratados con un matiz esencialmente económico[384].

En un primer momento el TJUE consideró a los derechos fundamentales como algo extraño al Tratado[385]. Esta situación era potencialmente peligrosa en el orden jurídico comunitario a la oposición de los Tribunales Constitucionales alemán e italiano a esta situación[386].

---

384 FERNÁNDEZ MARÍN, F., «La tutela de la Unión Europea al contribuyente derivada de la Comunidad Europea como Comunidad de Derecho ante un intercambio de información», en *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007, pp. 100-101.

385 FERNÁNDEZ MARÍN, F., «La tutela de la Unión Europea al contribuyente derivada de la Comunidad Europea como Comunidad de Derecho ante un intercambio de información» hace referencia RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. Y VALLE GÁLVEZ, A., «Tribunal de Justicia de las CC.EE, El Tribunal de Derechos Humanos y Tribunales Constitucionales», *Revista de Derecho Comunitario Europeo CEPC*, Nro. 2, Vol. I, julio- diciembre, 1997, p. 331.

386 FERNÁNDEZ MARÍN, F., «La tutela de la Unión Europea al contribuyente derivada de la Comunidad Europea como Comunidad de Derecho ante un intercambio de información», op.

La expansión de las competencias de la Comunidad se dio en las sucesivas reformas del Tratado[387]. Entonces, fue cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue adoptando un capítulo de derechos sin escribirlos. En el caso *Stauder*[388] hubo indicaciones en las cuales se dejó en evidencia que los derechos fundamentales serían protegidos en la Comunidad por orden del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando en el apartado 7º sostiene que el Tribunal es garante del respeto a «los derechos fundamentales de las personas, comprendidos en los principios generales del Derecho Comunitario». Sin embargo, esta consagración se veía limitada a lo establecido en el ordenamiento interno de los Estados miembros.

Luego hubo otras sentencias del TJUE, como la del caso *Nold* en el cual establece en el apartado 13

«Considerando que, como ha sostenido el Tribunal de Justicia, los derechos fundamentales forman parte integrante de los principios generales del Derecho, cuyo respeto asegura el propio Tribunal;

que, al garantizar la protección de estos derechos, el Tribunal de Justicia tiene que inspirarse en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y no puede, por consiguiente, admitir medidas incompatibles con los derechos fundamentales reconocidos y garantizados por las Constituciones de dichos Estados;

que los Tratados internacionales para la Protección de los Derechos Humanos en los cuales han sido parte o a los cuales se han adherido los Estados miembros también pueden aportar indicaciones que conviene tener en cuenta en el marco del Derecho comunitario;

---

cit. Hace referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional italiano del 27/12/1973 (Sentenza Frontini numero 183, in Giurisprudenza Costituzionale 1973m p. 2401) y Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 29/05/1974 (*Solagne* I, BverfGE, 37, 271).

387 CRAIG, P., *EU Administrative Law*, Oxford, Oxford, 2006, p. 484 (p. 860).

388 TJCE C- 29/69, Caso *Stauder c. Ciudad de Ulm*, 12 de noviembre de 1969.

que los motivos formulados por la demandante deben ser apreciados a la luz de estos principios»[389].

Según FERNÁNDEZ MARÍN, el TJUE reconoce los derechos fundamentales como «límites de la actuación de las instituciones comunitarias sin que formen parte de los objetivos de las instituciones y sin asumir la dignidad de valores constitutivos del sistema comunitario»[390].

Hay tres fuentes formales de Derechos Humanos en la Unión Europea, las cuales están establecidas en el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea: la primera fuente es la Carta de Derechos Fundamentales, la cual fue adoptada en 2000 y que fue llevada a estatus de obligatorio cumplimiento por el Tratado de Lisboa de 2009[391]. De conformidad con el artículo 51 (1) de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, las provisiones son de obligatorio cumplimiento para las instituciones, oficinas, agencias de la Unión, y por parte de los Estados Miembros. En este último caso, es de obligatorio cumplimiento cuando sea de aplicación el derecho de la Unión Europea[392].

La segunda fuente formal es el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que es considerado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como «una

---

389 TJCE, C-4/73, Caso *Nold c. Comisión*, 14 de mayo de 1974.

390 FERNÁNDEZ MARÍN, F., «La tutela de la Unión Europea al contribuyente derivada de la Comunidad Europea como Comunidad de Derecho ante un intercambio de información» , op. cit, p. 103.

391 CANEDO ARRILLAGA J., GORDILLO PÉREZ, L., «Los derechos fundamentales en la Unión Europea a la espera de Lisboa», *Cuadernos europeos de Deusto (Ejemplar dedicado a: El Tratado de Lisboa (I))*, Nº 39, 2008 , Bilbao, pp. 27-59.

392 En el presente trabajo se hará referencia a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea o a la Carta indistintamente.
ROSAS, A., «The Applicability of the EU Charter of Fundamental Rights at National Level», *European yearbook on Human Rights*, 13, Inersentia, Antwerp, 2013, pp. 97-112. También hace alusión a la diferencia en este sentido en Estados Unidos: « In this respect the EU system for the protection of fundamental rights differs from truly federal systems such as that of the Unites States of America, where since the second half of the 19th century, the federal bill of rights may be applied also in situations involving state and not federal law ».

fuente especial de inspiración» por los principios fundamentales de la Unión Europea.

La tercera fuente son «los principios generales del Derecho de la Unión Europea», un cuerpo de principios legales, incluidos los Derechos Humanos, el cual ha sido articulado y desarrollado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea durante años, incluyendo desde las tradiciones constitucionales, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y otros tratados internacionales suscritos por los Estados Miembros.

Estas tres fuentes pueden dar lugar a confusiones de índole legal. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclaró que considera a la Carta Europea de Derechos Humanos como «fuente principal» mediante la cual los Tribunales de Justicia de la Unión Europea asegurarán la observancia de los Derechos Humanos.

Los estándares de Derechos Humanos son de obligatorio cumplimiento en la Unión Europea y en sus instituciones en el ejercicio de sus actividades, así como en los Estados Miembros cuando estén actuando dentro del ámbito del derecho de la Unión Europea.

La Unión Europea de forma gradual ha integrado los Derechos Humanos en un rango de políticas. La principal política interna más significativa a este respecto es la política de anti-discriminación.

En relación a las relaciones externas, la Unión Europea promueve activamente «los derechos humanos y la democracia» en varios países alrededor del mundo y utiliza la cláusulas de derechos humanos para sus relaciones en el comercio internacional y en desarrollo de sus políticas.

Siendo que en 2009, la Unión Europea por primera vez concluyó el Tratado más importante en Derechos Humanos, la *UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities*, el cual tiene implicaciones tanto internas como externas.

Por otra parte, si bien es cierto que la Unión Europea tiene una política expansiva en relación con la promulgación de los Derechos Humanos, han

habido críticas en relación con la atención que la Unión Europea le debe prestar a la protección de derechos humanos, como por ejemplo en los casos de inmigración, asilo y justicia penal, ámbitos en los cuales la Unión Europea no tiene una línea directriz claramente definida. Por lo tanto, se ha considerado que la Unión Europea debe replantearse sus políticas de Derechos Humanos, de lo contrario tendrá menos influencia en el proceso de cambio de la política internacional[393].

Un punto importante sobre el cual es relevante hacer referencia, es el papel que juega el diálogo entre los Tribunales y las legislaciones en la Unión Europea. Este diálogo está visto desde una perspectiva descriptiva y normativa. Descriptivamente, se refiere a la práctica de interacción y deliberación entre las legislaciones y el poder judicial sobre como los mandatos constitucionales deben ser aplicados.

Ese diálogo plantea el rol de los jueces no al limitar las políticas democráticas, sino como parte de un discurso interinstitucional sobre como los derechos de los individuos y las consideraciones sobre las políticas públicas pueden ser equilibradas.

Los tribunales europeos han incrementado el número de casos que involucran no solo el cumplimiento de los derechos de la Unión Europea en los ordenamientos nacionales, balanceando distintos valores constitucionales, desde la libertad de expresión hasta los derechos laborales, no discriminación, etc. El consenso sobre el rol de los Tribunales que caracterizada el período inicial de la integración fue un período en el que los Tribunales tenían mayores responsabilidades constitucionales.

DAWSON al respecto señala que hay ciertas restricciones para generar el referido diálogo en la Unión Europea, como lo son su significativa diversidad o el incremento de complejidad y sensibilidad en la adjudicación a nivel europeo.

La adhesión de la Unión Europea al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y el nuevo estatus protegido de la Carta de Derechos

[393] CRAIG, P., DE BURCA, G., *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford, 2011, 362-365 (p. 1148).

Fundamentales, parece complicar el rol de los Tribunales. Si hubiesen dudas en relación a la naturaleza constitucional de varios casos de los Tribunales, la tendencia creciente del Tribunal al hablar de los «derecho de palabra» o de adjudicar sus decisiones en términos de derecho, lo cual significa que no son más que «meros guardianes del Tratado» pero si actores políticos, forzados a definir, medir y delinear entre los valores en conflicto.

Como todos los adjudicadores constitucionales, la percepción pública podría ser que los Tribunales de la Unión Europea inevitablemente hagan un balance equivocado, por lo que la percepción pública de los Tribunales como actores legales relativamente neutrales y objetivos constituye un nuevo reto en el futuro.

Sería necesario establecer un «diálogo constitucional» más apropiado. Resulta imperativo para tales fines que haya un mejor acceso a la información nacional a través de tribunales especializados, esto constituye un asunto a considerar en la agenda[394].

Si bien la Convención Europea de Derechos Humanos no reconoce explícitamente la protección de derechos de los contribuyentes durante los procedimientos tributarios, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido esta protección en diversas sentencias en los últimos 10 años, lo cual constituye la inexorable incorporación, aplicación y protección de los derechos consagrados en el artículo 6 del Tratado de Derechos Humanos Europeo a los procedimientos fiscales.

Por otra parte, el TEDH ha interpretado de una forma extensiva el derecho a no autoincriminarse al considerarlo como un elemento esencial de un proceso justo. Este derecho le brinda una protección al acusado contra las medidas coercitivas de las autoridades y a la vez garantiza una efectiva administración de justicia[395].

---

394 Traducción del artículo DAWSON, M., *Constitutional Dialogue between Courts and Legislatures in the European Union: Prospects and Limits, European Public Law*, Wolter Kluwer, Volume 19, Issue 2, The Netherlands, 2013, pp. 369-396.

395 GILLIAUX, P., *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Brylant, Bruxelles, 2012, p.

El derecho a no autoincriminarse brinda al investigado el derecho a guardar silencio y a no aportar pruebas. Este derecho tiene que ser respetado no solo en el ámbito penal, sino desde el momento en el cual la persona puede ser tenida como acusada en el sentido del artículo 6 de la CEDH.

Sin embargo, el derecho a no autoincriminarse no es aplicable a los casos en los que el investigado se ve obligado a aportar pruebas de sangre o de aliento, pero si está prohibido la obtención de pruebas mediante medios inhumanos o degradantes[396].

La Directiva 2012/2013 establece la obligación de informar al investigado el derecho a guardar silencio.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en varias de sus sentencias la existencia de un principio de aplicación general en el cual las personas jurídicas (morales) tienen el derecho a no autoincriminarse, sin embargo es derivado de un principio anticompetitividad y que no se deriva del artículo 6 de la CEDH ni del artículo 14 del Pacto Internacional relativo a los derechos civiles y políticos ni de la tradición de los Estados Miembros[397]. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no le confiere un carácter penal a *les droit de la concurrence* y por lo tanto el artículo 6 de la CEDH no sería aplicable por la Administración[398].

GREGGI hace referencia al proceso justo en el TEDH al mencionar que probablemente es uno de los conceptos más debatidos porque la noción de justicia en el Derecho Internacional y la doctrina de Margen de Apreciación en

769. (p-1024).

396 Decisión TEDH 22 de junio de 1999, TIRADO ORTIZ y LOZANO MARTIN, C., España, 43486/98; TEDH (GC) 11 de julio de 2006, *Jalloh c. Alemania*, 54810/00. par. 102.

397 TJCE 18 octubre 1989, *Orkem/ Commission*, 384/87, punto 30 y siguiente; TJCE 10 de noviembre 1993, *Otto Bv/Postbank*, C-60/92, punto 16; CJCE 15 de octubre 2002, Limburgse Vnyl Maatschppij e.a./Commission, C-238/99 P, punto 273, TPICE 20 de febrero 2001, Mannesmannrôhren Werke/Commission, T-112/98, puntos 63 y 64.

398 GILLIAUX, P., *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, op.cit, p. 769.

el TEDH es muy flexible y se puede adaptar a distintos momentos durante el proceso, el cual es calificado dependiendo del nivel de relevancia[399].

El concepto de justicia está relacionado con la duración del proceso, la oralidad, las evidencias, la presunción de inocencia.

En relación a las obligaciones fiscales, estas no están incluidas de una forma explícita en la CEDH, lo cual impulsó al TEDH para que determinara que el artículo 6.1. no era aplicable a ningún proceso que involucrara el pago de impuestos, sin embargo, este criterio jurisprudencial cambió.

GREGGI sostiene que si bien las obligaciones fiscales no están mencionadas junto con los «derechos civiles y obligaciones», esto no implica necesariamente que el artículo 6 de la CEDH no sea aplicable a los impuestos, pero el TEDH debe determinar las condiciones para su correcta aplicación. Otro criterio que resalta GREGGI, es que si bien el derecho fiscal es una rama del derecho reservado al Estado, no resulta un criterio para justificar la exclusión de la aplicación de la CEDH, toda vez que el derecho penal también forma parte de la exclusividad de los Estados. De igual forma señala que no hay alguna justificación histórica para excluir del campo de aplicación de los derechos y obligaciones del artículo 6 de la CEDH el derecho fiscal, a su vez hace referencia al criterio de algunos autores cuando afirma que la distinción entre el derecho civil y público se ha ido desvaneciendo por la expansión del derecho civil[400].

GUTMAN señala que probablemente los Derechos Humanos han alcanzado un alto nivel de penetración en área del derecho fiscal, en donde la interacción entre el Estado y los individuos es particularmente intensa. Los Estados han experimentado un desarrollo significativo en su jurisprudencia en la implementación de los principios legales básicos en el campo del derecho

---

399 GREGGI, M., «The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case», *Intertax*, Volume 35, N. 11, 2007, pp. 610-615.

400 GREGGI, M., «The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Trial in the Light of the Jussila Case», *Intertax*, op. cit. p. 615.

fiscal como el principio de no retroactividad del derecho penal, el derecho a un juicio justo, etc. De igual forma el autor antes mencionado, hace referencia al hecho que el principio de igualdad ha sido aplicado por los jueces constitucionales en casos fiscales. Los Derechos Humanos en general han jugado un rol minoritario en la evolución de los sistemas fiscales en las recientes décadas.

GUTMAN resalta la importancia del Tratado de Lisboa por el reconocimiento de la Carta de Derechos Fundamentales como parte del Derecho Europeo, y por lo tanto si bien el Tratado de Lisboa no modifica el principio según el cual el derecho fiscal entra dentro de la esfera de competencia de los Estados Miembros que deben ejercer sus poderes de conformidad con los valores fundamentales establecidos en la Carta.

El Tratado de Lisboa modifica el artículo 6 de la siguiente forma:

«Artículo 6 (antiguo artículo 6 TUE)

1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

Las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados.

Los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones.

2 La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados.

3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y

los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

BONTINCK resalta que se hace referencia en el artículo a dos fuentes de derechos fundamentales en la Unión Europea lo cual confirma que la Carta constituye una codificación parcial de los derechos fundamentales adoptados por la Unión Europea, y por la otra parte el desarrollo de los derechos fundamentales a través de la jurisprudencia, lo cual es considerado como esencial ya que permite entre otras cosas asegurar que la Corte continuará jugando un rol activo como «guardián del derecho» en el desarrollo de los derechos fundamentales[401].

BONTINCK de igual forma señala que en cuanto a los avances realizados por el reconocimiento de la Carta el más prominente es el relativo a la mejora de la protección jurisdiccional efectiva a los particulares. Por último afirma que el Tratado de Lisboa deja sentada las bases para concretar la adhesión de la Unión Europea al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, lo cual permitirá al TEDH ejercer un control jurisdiccional externo directo sobre el trabajo de la Unión y de sus instituciones en materia de Derechos Humanos, ya que en este momento el Tribunal realiza un control pero de forma indirecta.

Algunas de las justificaciones encontradas para la adhesión de la Unión Europea a la Convención de Derechos Humanos fueron:

La expansión de la actividad de la Unión Europea, por lo tanto su ámbito de acción se ha extendido a campos en los que los Derechos Humanos son invocados. En segundo lugar la Convención de Derechos Humanos ha servido para solapar las fallas que presentan los ordenamientos internos en la aplicación de estos derechos o en donde los juicios no parecen ser justicia.

Una de las metas de la UE es la protección de los mencionados derechos y consecuentemente, hacer que la UE juegue un papel primordial en

---

401 BONTINCK, T., «L´effectivité dans le traité de Lisbonne», en FAVREAU, B., *La Charte des droits fondamentaux de l´Union Européenne après le Traité de Lisbonne*, Bruylant, Bruxelles, 2010, pp. 101-121.

el desarrollo de los derechos fundamentales en Europa. Esta adhesión de la UE a la CEDH no le quita ninguna de las competencias a la Unión Europea[402].

Ahora bien, es importante aclarar en este punto que si bien el derecho fiscal sustantivo forma parte de la soberanía de los Estados Miembros, la regulación de los procedimientos relativos a la actividad fiscal está siendo regulada en mayor medida en el Derecho Europeo a través del reconocimiento de derechos fundamentales[403].

De esta forma los derechos de los contribuyentes se ven fortalecidos y reconocidos dentro de la actividad administrativa que lleva a cabo la administración tributaria en particular.

El artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos resulta ser la base fundamental sobre la cual se da la protección primaria a los contribuyentes dentro de un procedimiento tributario, siendo el desarrollo jurisprudencial por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo que ha dado cabida a la aplicación de los derechos fundamentales a los procedimientos en referencia[404].

---

402 DAVIES, G., MONTI, G., *European Union Law*, Cambridge, 2010, pp. 228-266.

403 FORTSKASIS, T., *The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law. Human Rights in Europe and the World,* op.cit, pp. 95-103.

404 Artículo 6

Derecho a un proceso equitativo

1. 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. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.
2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad

BROCCKELIN señala que los Derechos Humanos buscan proteger a los individuos especialmente del ejercicio del poder público. El derecho tributario en general, y en particular los procedimientos administrativos fiscales, podrían generar conflictos entre el ejercicio del poder público por un lado y por el otro la necesidad de respeto a los derechos individuales de los contribuyentes[405].

La Convención Europea de Derechos Humanos protege principalmente las áreas del derecho civil y del derecho penal. FORTSAKIS hace referencia al hecho que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha desarrollado una genuina política para aplicar la Convención a los procedimientos administrativos y tributarios.

En primer lugar, el TEDH evalúa el posible carácter civil en las disputas de índole fiscal basándose en sus propios criterios y no en los de las legislaciones nacionales, para lo cual el Tribunal admite dos criterios alternativos para calificar una disputa como «civil»: la existencia de un contrato civil y la propiedad privada.

---

haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.

405 BROECKELIND, C., «The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?», en KOFLER, G., POIARES MADURO M, PISTONE, P. en *Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD,* op. cit., pp. 113-128.

En segundo lugar, el TEDH explora la posibilidad del carácter penal o represivo de las sanciones fiscales. Lo establecido en el caso *Bendenoun* (EctHR, 24-2-1994, A/284) reconoció que las sanciones de derecho fiscal, como forma de sanciones administrativas, entran dentro del criterio del artículo 6 de la CEDH, basándose en 3 criterios:

- La naturaleza general de la sanción.

- La disuasión, y al mismo tiempo la naturaleza represiva de la sanción y

- La severidad de la sanción (en el caso de multas significantes con detención), con gravedad especial reflejando el deliberado carácter de la infracción.

Si bien, de una lectura primaria al referido artículo no se puede apreciar una protección a los derechos fundamentales en los procedimientos tributarios, el TEDH ha incorporado y aplicado los mencionados derechos a los procedimientos tributarios, lo cual ha derivado en el hecho de que varios autores se hayan planteado la cuestión de materializar esta incorporación, que se ha hecho a través de la jurisprudencia, en una el reconocimiento expreso a nivel europeo.

Sin embargo, FORTSAKIS resalta el hecho de que aún no se sabe con certeza si el artículo 6 de la CEDH es aplicable a las sanciones fiscales que no tengan un contenido puramente financiero. También señala que hay casos relativos a las clausura temporal, confiscación o detención y que en relación a las sanciones financieras en las legislaciones fiscales, la cuestión se plantea en la determinación del elemento confiscatorio como dominante en esos casos. El TEDH en aquellos casos en los que la naturaleza compensatoria no sea del todo clara, determinará la sanción como penal o administrativa en relación al legislador nacional, por lo cual no interferirá en el criterio establecido por los Estados. El autor concluye su análisis, señalando que todas las sanciones fiscales relevantes, están sujetas a la CEDH y que la evaluación práctica depende de dos factores: el carácter ejecutivo de la sanción y la existencia de evidencia sobre la base en la que esas sanciones son impuestas.

Por otra parte, FORTSAKIS señala que no resultaría necesaria una «europeización» en el derecho fiscal europeo, sin embargo resulta de gran interés, para aquellos propulsores de la integración europea, extender los poderes y competencias de la Unión Europea al Derecho Fiscal, lo cual identifica el referido autor como el último «centro de resistencia» de la soberanía para los Estados Miembros.

En este sentido, resulta importante hacer referencia al planteamiento realizado por BROKELIND, quien resalta la falta de una política de protección a los contribuyentes y la escasa protección brindada a los contribuyentes por la CEDH.

Ahora bien, haremos referencia a algunos aspectos relevantes del artículo 6 de la Convención para proceder con el análisis en cuestión:

En primer lugar hay que mencionar nuevamente que la protección brindada a los contribuyentes a través del artículo 6 se hace a través de una interpretación jurisprudencial, toda vez que la Convención está dirigida a la protección de derechos en los procedimientos civiles y penales.

HARRIS, BOYLE y WARBRICK señalan que este artículo es aplicado a los procedimientos disciplinarios y administrativos en relación a los derechos y obligaciones individuales[406].

De igual forma afirman que el derecho a un juicio justo en los casos penales, incluye el derecho a no autoincriminarse y hacen referencia al caso *Funke c. France* (el cual será analizado en detalle más adelante) y al caso *Saunders c. UK*[407]*.* Los autores señalan que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que se debe interpretar que el derecho a no autoinculparse está dentro del artículo 6 de la CEDH, llenando de esta forma el vacío presente en la Convención, de igual forma señalan que todavía no se ha determinado si

---

406 HARRIS, D., BOYLE. M., WARBRICK, C., *Law of the European Convention on Human Rights*, v *Law of the European Convention on Human Rights*, Butterworths, London, 1995, p. 164 (p. 960).

407 TEDH, Caso *Saunders c. Reino Unido*, Solicitud nº 19187/91, 17 de diciembre 1996.

el artículo 6 prohíbe requerir a las personas que respondan a preguntas o dar evidencias en los tribunales[408].

En segundo lugar, el artículo 6 de la CEDH hace referencia a un juicio justo, pero no dice nada en relación a la admisibilidad de evidencias obtenidas bajo circunstancias ilegales, al respecto JEBENS indica que la cuestión relativa a la admisibilidad de las evidencias o pruebas debe ser regulada por cada Estado Miembro y cita el caso *Schenk* vs. *Switzerland*[409] el cual sostiene esta interpretación[410]. Por lo tanto el artículo 6 no hace referencia de forma explícita al derecho a no autoinculparse o a no autoincriminarse, pero está considerado dentro de los principales aspectos a un juicio justo a través del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y a la vez directamente relacionado al derecho del acusado a permanecer en silencio. Al respecto GRABENWARTER hace referencia al hecho que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos siempre hace relación a este derecho y a la presunción de inocencia, establecido en el artículo 6.2. de la CEDH[411].

Por lo tanto, hay dos órdenes de protección de Derechos Humanos: el de la Convención Europea de Derechos Humanos y el de la Unión Europea, lo cual según BROEKLIND[412]genera una atmósfera de incertidumbre con respecto a la protección de los referidos Derechos y por lo tanto la solución resulta insatisfactoria.

Por otra parte, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no brinda una protección suficiente a los contribuyentes, toda vez que garantiza una protección siempre y cuando las circunstancias lleguen a influir en el campo

---

408 *Ibidem*, p. 214.

409 TEDH, Caso *Schenk c. Suiza*, Solicitud nº 10862/84, 12 de Julio 1998.

410 JEBENSM. S., «Illegally obtained evidence in criminal cases. An analysis on the basis of three Grand Chamber Judgments», en SPIELMANN, D., TSIRLI, M., VOYATZIS, P., *The European Convention on Human Rights, a living instrument*, Bruxelles, 2011, pp. 219-234.

411 GRABENWARTER, C., «Fundamental Judicial and Procedural Rights», en EHLERS, D., *European Fundamental Rights and Freedoms*, W de G Recht, Berlin, 2007, pp.160-169.

412 BROKELIND, C., The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?, op cit, pp.123-128.

penal. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha negado la aplicación del artículo 6.1 de la Convención de Derechos Humanos en aquellos casos que no estén directamente relacionados con asuntos civiles.

BROECKLIND considera que los pocos Derechos Humanos de los contribuyentes reconocidos por la Convención de Derechos Humanos no se encuentran desarrollados por completo.

Por otra parte, JEBENS hace un análisis de la metodología empleada en los juicios del Tribunal Europeo de Derechos Humanos por la *Grand Chamber*[413]. La Corte divide la discusión en dos partes: examina separadamente la demanda de la garantía a un derecho justo y el derecho a no autoinculparse, sin embargo generalmente se mezclan estos conceptos. A este respecto, el autor resalta el papel que juega la *Grand Chamber* en proporcionar a los Estados Miembros unos lineamientos generales, además de decidir los respectivos casos. Las decisiones de los juicios de la *Grand Chamber* dependerán de la concreta evaluación de las circunstancias del caso.

En este orden de ideas, JEBENS señala que el hecho de obtener una evidencia de forma ilegal en un caso penal no es en sí misma decisiva ya que la determinación de un juicio justo viene dada por la evaluación general del procedimiento. En segundo lugar, el TEDH para proceder a la admisibilidad de la prueba obtenida de forma ilegal examina si el derecho a la defensa fue respetado y en particular si el acusado tuvo la oportunidad de apelar los métodos de investigación y las evidencias obtenidas. El Tribunal considera estos dos aspectos para determinar si el acusado ha tenido un juicio justo.

En este punto, resulta hacer referencia a dos perspectivas del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, como lo son la legitimidad y la equidad. La equidad procedimental es dejada al intérprete, mientras que la igualdad «equità» es definida como la característica que debe tener todo proceso para ser definido como tal y no ser solamente una apariencia[414].

---

413 JEBENS, S., *Illegally obtained evidence in Criminal Cases*, op cit.

414 UBERTIS, G. *Prinicipi di procedura penale europea*, Rafaelo Cortina Editore, Milano, 2009, p. 11, cita a LONATI, SIMON, *Il diritto dell´accusato a «interrogare o fare interrogare» le fonti*

3. EL DIÁLOGO ENTRE EL TJUE Y EL TEDH

3.1. La aplicación del artículo 6.1. de la CEDH por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

El TEDH y la Comisión anteriormente no consideraban aplicable el artículo 6 del Convenio a la materia tributaria.

El TEDH a través de su jurisprudencia en relación al derecho a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo ha sentenciado «*lies, inter alia, in protecting the* «*person charged*» *against improper compulsion by the authorities and thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfillment of the aims of Article 6*»[415].

Este derecho a no declarar contra sí mismo, está directamente vinculado con la presunción de inocencia. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos la carga de probar actos incriminatorios corresponde a la acusación y no al presunto responsable[416].

El ámbito tributario está incluido en dicho precepto, toda vez que el término «acusación en materia penal» ha sido interpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de un modo amplísimo, ya que incluye el ámbito sancionador administrativo, y tributario. La represión penal como administrativa de conductas ilícitas tiene como base el *ius puniendi* del Estado.

Entre los casos más importantes a resaltar del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se encuentran el caso *Funke, Saunders y J.B.*

---

di provca a carico, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008.

415 AGUALLO AVILÉS, A., GARCÍA BERRO, F., «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», en *Rivista di diritto Tributario Internazionale*, nro. 1, op. cit. Hacen referencia a las sentencias del 8 de febrero de 1986 caso Murray c. Reino Unido), Sentencia Saunders c. Reino Unido, Sentencia *Serves c. Francia*.

416 TEDH, Caso *John Murray c. Reino Unido*, Solicitud nº 18731/91, 8 de febrero 1996

3.1.1 El reconocimiento del derecho a no autoinculparse del contribuyente[417]*.*

JEAN- GUSTAVE FUNKE de nacionalidad alemana, residía en Francia. El 14 de enero de 1980 fue requerido por agentes de aduana y policía en su domicilio para obtener información relacionada con sus bienes en el extranjero. Estos agentes estaban actuando de conformidad con la información recibida por las autoridades fiscales en Metz.

FUNKE admitió poseer cuentas bancarias en el extranjero por motivos profesionales y familiares, a su vez declaró no conservar en su domicilio documentos sobre esas cuentas. Los agentes procedieron a registrar su domicilio encontrando documentos relativos a las cuentas en el extranjero y procedimiento a redactar un reporte el mismo día.

Durante el procedimiento de revisión de documentos, que se llevó a cabo del 14 de enero 1980 al 18 de diciembre de 1990, los agentes tributarios procedieron a solicitar los documentos relativos a los tres años anteriores (1977, 1978 y 1979) de sus cuentas en *Postparkasse* en Múnich, PKO en Warsaw, en la Société de Banque suiza en Basilea y en el Deutsche Bank en Kehl y de su plan de ahorro de vivienda en el Württembergische.

En un principio el Sr. FUNKE se comprometió a aportarlos pero luego cambió de opinión y avisó al servicio tributario que no sería posible aportar las pruebas requeridas y no lo justificó.

El 3 de mayo de 1982, las autoridades tributarias informaron a la policía de Estrasburgo para que el señor FUNKE tuviera que pagar una multa y una penalidad de cincuenta francos por día hasta que se produjeran los soportes bancarios, de igual forma procedieron a solicitar el encarcelamiento del Sr. FUNKE.

Luego se llevó a cabo el respectivo procedimiento para obtener las pruebas y luego el Tribunal de Estrasburgo impuso dos multas por el

---

417 TEDH, Caso *Funke v. Francia,* Solicitud nº 10828/84, 25 de febrero 1993.

incumplimiento del requerimiento en 1982. El Sr. FUNKE recurrió esta medida y alegó la violación de los artículos 6 y 8 del CEHD. Luego en 1983, el Tribunal de Apelaciones de Colmar confirmó la sentencia del Tribunal de Estrasburgo.

Después la Corte de Casación el 21 de noviembre de 1983 de igual forma desestimó el recurso del Sr. FUNKE[418].

En el reporte del 30 de mayo de 1984, las autoridades tributarias hicieron constar que el Sr. FUNKE se negó a cumplir con el requerimiento de la Corte de Apelación de Colmar del 14 de marzo de 1983.

El 2 de enero de 1985, se procedió a una notificación de embargo de bienes en el banco del Sr. FUNKE, requiriendo pagar la suma de 10.750 francos, lo cual representaba el total de las penalidades que el demandado adeudaba desde el período comprendido desde el 31 de mayo hasta el 31 de diciembre de 1984.

Luego el Sr. FUNKE apeló ante la Corte de Apelación de Colmar y revirtió la orden de embargo, pero en relación a los puntos de derecho en relación a las autoridades fiscales la Corte de Casación rechazó la apelación. Tal como la Corte de Apelación lo hizo, la Corte de Casación sostuvo que la cantidad de penalidades de aranceles no podría ser recuperada.

---

418 La Corte de Casación rechazó los criterios esgrimidos por el Sr. FUNKE en relación con los artículos 6 y 8 de la CEDH de la siguiente forma «The Court of Appeal held that, while everyone charged with a criminal offence was to be presumed innocent until proved guilty according to law, Article 6 (art. 6) of the Convention ... did not otherwise restrict the types of evidence that the lex fori placed at the disposal of the prosecuting party in order to satisfy the court; and that while it was true that Article 8 (art. 8) of the Convention provided that everyone has the right to respect for his private life and his correspondence, there might ... be interference by a public authority with the exercise of this right so long as the interference was in accordance with the law and amounted to a measure which was necessary in a democratic society, inter alia in the interests of the economic well-being of the country or for the prevention of disorder or crime.

In so stating, and irrespective of any superfluous reasoning, the Court of Appeal justified its decision and the ground therefore cannot be upheld».

Luego sucedieron una serie de actuaciones desde abril de 1982 a julio de 1990, las cuales no tienen una mayor relevancia para el análisis en cuestión.

Lo realmente importante a resaltar es que el Sr. FUNKE recurrió al TEDH el 13 de febrero de 1984, alegando que las sanciones impuestas dada la negativa de aportar documentos solicitados por las autoridades fiscales, violaba su derecho a un juicio justo (artículo 6 para.1 de la CEDH) (art. 6-1) y de igual forma había violado el principio de presunción de inocencia (Artículo 6 para. 2) (art. 6-2); tampoco se le escuchó en un tiempo razonable (artículo 6 para.1) (art. 6-1), y la búsqueda hecha en su casa por los agentes tributarios violó su derecho a la protección de su vida privada y familiar, su casa y su correspondencia (artículo 8). Entonces el Sr. FUNKE acudió al TEDH para obtener protección alegando los apartados 1 y 2 del artículo 6 y 8 del CEDH.

La Comisión declaró la aplicación hecha por el Sr. FUNKE admisible el 6 de octubre de 1988. El Gobierno solicitó desestimar todas las alegaciones del Sr. FUNKE.

Al respecto, el Gobierno realizó una objeción en torno a lo alegado por el Sr. FUNKE por carecer de estatus de víctima, ya que no había un proceso penal en contra del Sr. Funke por contravenir las regulaciones financieras en relación con terceros países.

En relación al artículo 6.1 de la CEDH, que es el que alegato más importante a los efectos de esta investigación, el Sr. FUNKE sostuvo que las autoridades tributarias habían violado su derecho a no aportar evidencias en contra de uno mismo, principio general que ha sido enriquecido tanto en los ordenamientos legales de los Estados Miembros como en la CEDH y en el Convenio Internacional de Derechos Civiles y Políticos. El Señor FUNKE agregó que aunque no habían presentado una denuncia por delito por violar las normas que regulan las relaciones financieras con el exterior, se había abierto un proceso penal para obligarlo a cooperar en un proceso en su contra.

Al respecto, el Gobierno hizo énfasis en la naturaleza del régimen de aduanas y de intercambio de información, el cual impone obligaciones a los

contribuyentes, como el deber de mantener los papeles relativos a los ingresos y a la propiedad por un período determinado y de ponerlos a disposición de las autoridades que lo requieran. Este derecho del Estado a inspeccionar determinados documentos, el cual fue supervisado de una forma estricta por la Corte de Casación, no significa que los investigados deban autoincriminarse, este requerimiento está prohibido de conformidad con el artículo 14 de la Convención de las Naciones Unidas y ha sido condenado por el Tribunal de Justicia de la Union Europea en el caso *Orken*[419] y por lo tanto el Gobierno sostuvo que su actuación no fue contraria a las directrices dadas por las Instituciones de la Convención y la jurisprudencia en relación al significado de un juicio justo.

El Gobierno alegó que se le solicitó al Señor FUNKE aportar evidencias particulares de indicios que encontraron los oficiales tributarios y que de hecho el Sr. FUNKE admitió su existencia, tales como extractos bancarios y libros de cheque encontrados durante la inspección en su casa. El Gobierno sostuvo que los procedimientos llevados a cabo estuvieron justificados en derecho y en los hechos.

La Comisión llegó a la misma conclusión, basada en las especiales características del procedimiento de inspección tanto en los negocios como en los asuntos financieros. Consideró que ni la obligación de mantener los extractos bancarios ni la imposición pecuniaria de penalidades violaban el principio a un juicio justo y de hecho lo justificó de la siguiente manera: no se aplicaron medidas de control más estrictas y las medidas se tomaron en virtud del perjuicio causado como consecuencia de la actitud del investigado al negarse a cooperar con las autoridades.

El TEDH consideró que lo alegado por el Sr. FUNKE en relación con el artículo 6 del CEDH estaba relacionado con la aportación de documentos, por lo que el TEDH rechazó la objeción hecha por el Gobierno. El Tribunal consideró que los agentes tributarios solicitaron ciertos documentos que

---

[419] Antiguo Tribunal de Justicia de las Comunidades juicio del 18 de octubre de 1989, Reportes del Tribunal Europeo 1989-9, pp. 3343-3354

consideraban que debían existir aunque no estaban seguros de ello. Las autoridades al no poder obtener lo solicitado por otros medios, intentaron obtener las evidencias a través del Sr. FUNKE. Entonces, la normativa especial en relación con las medidas tributarias no puede justificar la violación de los derechos durante el proceso penal dentro del concepto autónomo de la expresión del artículo de la CEDH de guardar silencio y de no contribuir a su propia incriminación.

Por esta razón, el TEDH consideró que no resultaba legítimo sancionar al sujeto por la negativa a aportar los mismos (ya que es posible que no existan), respetando el derecho a no autoinculparse al entrar en el «ámbito penal» y es contrario a lo establecido al artículo 6.1 del CEDH.

3.1.2. La aplicabilidad del artículo 6.1. Del CEDH a las infracciones tributarias[420]*.*

Por otra parte, es de mencionar el caso *Bendenoun v. Francia*. El señor BENDENOUN de nacionalidad francesa tiene residencia en Suiza, creó una sociedad anónima en 1973 de nombre ARTSBY 1881 y era titular de la mayoría de las acciones. Las Aduanas francesas procedieron a realizar una investigación que tuvo una finalidad aduanera, penal y tributaria que se realizaron en paralelo.

Desde el 3 de junio hasta el 26 de septiembre de 1975, la Oficina Nacional de Investigaciones de Impuestos llevo a cabo una inspección en las importaciones hechas por ARTSBY 1881, actuando de conformidad con una información anónima recibida.

Dentro de los hechos más significativos durante la investigación fue que al Sr. BENDENOUN se le solicitaron documentos, los clientes fueron interrogados, al igual que a los trabajadores y antiguos trabajadores de la compañía, dando como resultado el arresto del Sr. BENEDENOUN en Metz el 26 de septiembre.

Por las evidencias obtenidas, el Sr. BENEDENOUN fue acusado por la inobservancia de varias disposiciones relativas al control aduanero y delitos relativos al control.

Durante el proceso el Sr. BENEDENOUN tuvo acceso a todos los documentos en el expediente, el cual contenía 24 reportes y 353 documentos.

Desde el 31 de agosto hasta el 28 de septiembre de 1976, la Oficina del Bas Rhin llevó a cabo una inspección en las cuentas de AERTSBY 1881.

El 30 de noviembre de 1976, el inspector envió dos impuestos suplementarios al Sr. BENEDENOUN. Uno de los impuestos estaba relacionado

---

[420] «1. Holds that Articles 6 para. 1 (art. 6-1) of the Convention applies in the instant case and that there has been no breach of it;».

TEDH, Caso *Bendenoun v. Francia,* Solicitud nº. 12547/86, 24 febrero 1994.

con el impuesto sobre sociedades y el otro sobre el impuesto sobre el valor añadido, se hizo un análisis detallado de la forma en la que el inspector había determinado los documentos que no estaban reflejados en las cuentas.

El inspector realizó un informe en el cual se solicitaba iniciar un proceso penal para el Sr. BENEDENOUN.

El 6 de diciembre de 1977, ARTSBY 1881, realizó dos apelaciones en la Oficina Regional Aduanera de Estrasburgo en relación con el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el valor añadido. De igual forma, el Sr. BEDENOUN apeló por tercera vez en nombre propio.

El Comisario Regional de Estrasburgo desestimó las tres apelaciones realizadas.

Luego ARTSBY apeló ante el Tribunal Administrativo de Estrasburgo en relación con el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el valor añadido.

El 7 de junio de 1979, el Sr. BENDENOUN hizo otra solicitud en relación con los suplementos de impuestos en relación con sus ingresos.

Finalmente, el 30 de noviembre de 1981 el Tribunal Administrativo de Estrasburgo emitió tres juicios desestimando las apelaciones hechas por ARTSBY 1881 y del Sr. BENDENOUN.

Luego, el Sr. BENDENOUN actuando en su nombre y en el de ARTSBY, apeló ante el Consejo de Estado las tres sentencias del Tribunal Administrativo, siendo desestimadas nuevamente las tres.

En relación con el proceso penal, el 21 de noviembre de 1980 el Tribunal Penal de Estrasburgo emitió dos juicios (nros. 6776/80 y 6780a/80) en relación con el acusado, en primer lugar en su condición de directos de ARTSBY 1881 (impuesto sobre sociedades e impuesto sobre el valor añadido). En cada juicio se dictó una sentencia suspensiva, la cual consistía en quince meses de prisión por evasión fiscal, ambas sentencias se ejecutarían al mismo tiempo, y se ordenó el arresto por un año en el caso de no pagar la suma adeudada.

El Sr. BENDENOUN apeló ante el Tribunal de Apelaciones en Colmar. En esta apelación alegó que los documentos relativos a los procedimientos tributarios no constaban en el expediente. Esta apelación fue rechazada y el Sr. BENDENOUN fue condenado a pagar una multa de 30.000 francos.

Luego, el Sr. BENEDOUN apeló los dos juicios ante la Corte de Casación. En particular, alegó que el derecho a la defensa fue violado en el expediente, de igual forma fueron rechazados sus alegatos.

Finalmente, el Sr. BENEDOUN apeló ante la Comisión el 9 de septiembre de 1986, tomando como base el derecho a un juicio justo (artículo 6 par.1 de la CEDH) durante los tribunales penales y administrativos, el sostuvo que no tuvo acceso a todo el expediente, mientras que la Oficina tributaria envió al tribunal administrativo las evidencias en su contra.

De igual forma alegó que se violó el derecho al disfrute de sus posesiones (artículo 1 del protocolo Nro. 1), en el cual como resultado de varias decisiones nacionales, tuvo que pagar una sustancial suma al Estado francés.

El 6 de julio de 1990 la Comisión declaró los alegatos presentados por el Sr. BENDENOUN relativos al proceso penal inadmisible y la aplicación (nro. 12547/86) admisible.

En relación con el artículo 6.1., tanto el Sr. BENDENOUN como la Comisión consideraban que era aplicable al caso, mientras que el Gobierno sostenía lo contrario.

El Gobierno sostuvo que los procedimientos no estaban relacionados con un cargo penal como el recargo de impuestos al Sr. BENDENOUN.

Esta observación está relacionada con la clasificación en la ley francesa. El Código General Francés clasifica los incrementos en cuestión como sanciones fiscales y no en el ámbito penal. Lo mismo ocurre con la naturaleza del delito. La conducta por la cual el Sr. BENDENOUN fue acusado fue por maniobra fraudulenta y no como evasión. El Consejo de Estado lo consideró primero como una sanción fiscal y luego como un delito. La naturaleza y grado de la severidad de la pena no llevó a una conclusión diferente.

El recargo fiscal que fue impuesto por la Oficina de Impuestos, bajo la supervisión de los Tribunales Administrativos, y no por el Tribunal Penal, fue calculado bajo la premisa del impuesto suplementario y por lo tanto fue directamente proporcional al impuesto originariamente evadido.

En relación a los aspectos generales del sistema general francés en relación con los recargos impositivos donde el contribuyente no actuaba de buena fe, el Tribunal consideró que, atendiendo al largo número de infracciones cometidas en relación con el artículo 1729 para. 1 del Código General Fiscal, los Estados Contratantes deben ser libres para otorgarle poderes a la Oficina de Impuestos para perseguir y conferir la sanción respectiva. Este sistema no representa una incompatibilidad en relación con el artículo 6 de la CEDH.

En el presente caso, el TEDH no desestimó los argumentos esgrimidos por el Gobierno. Sin embargo, consideró cuatro factores:

En primer lugar, los delitos que se le imputaron al Sr. BENDENEOUN están contemplados en el artículo 1729 par. 1 del Código General Fiscal. Este artículo incluye a todos los ciudadanos en su capacidad como contribuyentes, y no a un grupo con un estatus particular.

En segundo lugar, los recargos penales están configurados no como una compensación pecuniaria por daños pero esenciales como una sanción para evitar la reincidencia.

En tercer lugar, son impuestos bajo una ley general, cuyo propósito es disuasorio y punitivo.

Por último, en el presente caso los recargos fueron muy sustanciales, llegando a ser de 422.534 francos para el Sr. BENDENOUN y 570,398 francos con respecto a la compañía, y en caso de no pagar tendría que ir a prisión.

En relación a varios aspectos del caso, el Tribunal notó la predominancia de la connotación penal. Ninguno de ellos era decisivo por sí mismo, pero considerándolos a todos juntos y de forma cumulativa constituían un cargo penal de conformidad con el artículo 6 para. 1 el cual fue aplicable.

El Sr. BENDENOUN alegó, la limitación que tuvo de tener acceso al expediente completo. Al respecto el TEDH señaló en primer lugar que su función estaba limitada a determinar si hubo una violación al principio de «equality of arms», o si el derecho a la defensa en la determinación del Sr. BENDENEOUN como culpable.

Así las cosas, el TEDH decidió en 1992 que el sr. BENDENOUN si había tenido acceso al expediente completo, pero estima que el artículo 6.1. de la CEDH es aplicable a las infracciones tributarias[421]. Para ello, hizo la distinción entre tributos y sanciones, y considerando el fin de la sanción, el cual es penar los incumplimientos y no la reparación pecuniaria del daño, y evaluando el carácter general e importancia cuantitativa, determina la proximidad con las sanciones penales, por lo tanto un ciudadano al cual se le esté aplicando un procedimiento administrativo se le debe tratar como un acusado en materia penal[422].

[421] «1. Holds that Articles 6 para. 1 (art. 6-1) of the Convention applies in the instant case and that there has been no breach of it; ».

SANZ DÍAS-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004, pp. 232-235.

[422] LÓPEZ, DÍAZ, A.*, El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, op. cit, p. 141-142.

3.1.3. La determinación de la prohibición del uso de las pruebas obtenidas con la colaboración del acusado[423] .

El caso *Saunders c. Reino Unido*, resuelto el 17 de diciembre de 1996 es directamente aplicable al ámbito fiscal.

El demandado fue director ejecutivo de Guinness PLC («Guiness») en 1981.

A principios de 1986 Guinness estuvo compitiendo con otra compañía pública, *Argyll Group PLC* («Argyll»), para tomar una tercera compañía *Distillers Company PLC* («Distillers»). Finalmente Guinness obtuvo la compañía pero a cambio tuvo que tomar medidas como ofrecer acciones.

El incremento sustancial de las cuotas compartidas de precio de Guinness durante la oferta fue catalogado como resultado de una operación de intercambio ilegal. Esto incluye ciertas personas las cuales compraron acciones de Guinness para mantener, inflar, los precios de las acciones compartidas. A estas personas se les ofrecieron indemnizaciones secretas en caso de resultar cualquier pérdida, y en algunos casos, altos montos de dinero, en caso de que la oferta de Guinness ganara.

Estas medidas fueron ilegales porque no fueron ofrecidas al mercado de conformidad con el Código de la ciudad las fusiones y porque fueron pagadas con el dinero de Guinness lo cual viola la sección 151 del Companies Act 1985, el cual prohíbe a las compañías dar asistencia financiera para el propósito de adquisición de sus propias acciones.

Las personas que compraron las acciones de conformidad con la operación ilegal arriba descrita, fueron indemnizadas. La mayoría de los pagos fueron hechos usando facturas falsas.

Los rumores en torno a la conducta ilícita durante el transcurso de la oferta, llegaron a la Secretaria de Estado para el Comercio y la Industria, lo cual

---

423 TEDH, Caso *Saunders v. United Kingdom*, Solicitud nº 19187/91, 17 diciembre 1996.

trajo como consecuencia la designación de inspectores para investigar los negocios de Guinness.

Luego, el 10 de diciembre de 1986, los inspectores comenzaron a interrogar a las personas involucradas. El 12 de enero de 1987 los inspectores informaron al Departamento de Comercio y de la Industria el hallazgo de una concreta evidencia de delitos. El mismo día este Departamento contactó al Director de la Oficina del Procurador Público, quien determinó que lo adecuado era informar de la situación al *Crown Prosecution Service.*

En 1987 los inspectores informaron sobre los interrogatorios formulados y del material documental que habían obtenido. Así las cosas, los potenciales incriminados fueron identificados y los posibles cargos fueron considerados y se determinó que la investigación se tenía que llevar a cabo como una investigación penal. Tanto el Departamento de Comercio e Industria como el *Crown Prosecution Service*, estuvieron de acuerdo en realizar los cargos lo más rápido posible.

En 1990 el demandante fue declarado culpable de doce cargos en relación con la conspiración, contabilidad falsa y robo. Fue condenado a cinco años de cárcel.

El demandante apeló la sentencia, la cual fue desestimada.

Finalmente, el demandante alegó ante el TEDH que el uso de las transcripciones durante el juicio representa la violación del artículo 6 para. 1 de la CEDH, de igual forma el retraso en iniciar la investigación policial fue motivada por la obtención apresurada de las transcripciones, la manera de obtener las pruebas, también constituye una violación de lo dispuesto por el artículo 6 para. 1 de la CEDH.

El Gobierno sostuvo que el hecho de obtener las pruebas no deslegitima el procedimiento que se llevó a cabo. Además, en el caso de que se concluyera que alguna de las respuestas del Sr. SAUNDERS pudiera ser descrita propiamente como autoincriminadora, sería necesario determinar si acarrearía el proceso penal como ilegal.

En relación con el derecho a no autoincriminarse, el demandante argumentó que fue obligado a declarar a los inspectores designados por el Departamento de Comercio e Industria durante la investigación realizada y que se admitieron las pruebas en su contra y por lo tanto se le abrió un juicio penal.

Alegó el derecho implícito en el derecho a un juicio justo establecido en el artículo 6.1, ya que la CEDH ha reconocido en los juicios *Funke c. France* y *John Murray c. the United Kingdom*[424], el derecho del individuo a no ser obligado a contribuir con evidencias incriminatorias que serán usadas en un proceso en su contra.

Este principio está ligado a la presunción de inocencia, el cual está expresamente garantizado en el artículo 6 para. 2 de la CEDH y ha sido reconocido por el TJCE (*Orkem c. Commision*, Caso 374/87), 1989, European Court Reports 3283).

Afirmó que el uso de las transcripciones y de los interrogatorios durante la investigación con los inspectores en los procesos penales subsecuentes es contrario a lo dispuesto en el artículo 6 de la CEDH.

Además, el demandante argumentó que el uso de las transcripciones era particularmente ilegal en este caso, dado que de conformidad con las palabras del Tribunal de Apelación, formaba parte sustancial del proceso.

Mientras que el Gobierno afirmó que solo los alegatos que eran autoinculpatorios podrían entrar dentro del derecho a no autoincriminarse, mientras que las respuestas exculpatorias o aquellas respuestas que son consistentes con la defensa del acusado no podían ser catalogadas como autoincriminatorias y que hasta el momento no se había podido demostrar que alguna de las respuestas del demandante era autoincriminatoria.

Para la Comisión, el privilegio a no autoincriminarse es un elemento importante para salvaguardar a los individuos de la opresión y de la coerción, y que está unido al principio de presunción de inocencia y que debe aplicarse de

---

424 TEDH Caso *John Murray c. Reino Unido*, Solicitud nº 18731/91, 8 de febrero 1996.

igual forma a todos los tipos de acusado incluyendo aquellos que han cometido complejos fraudes corporativos. En el caso en cuestión, el demandante fue obligado a aportar una parte del material incriminatorio en el juicio, ya que se ejerció presión durante los interrogatorios. El uso de esa evidencia fue entonces opresiva y sustancialmente desequilibrada con la habilidad del Sr. SAUNDERS para defenderse el mismo en contra de los cargos penales que enfrentaba, por lo tanto se encontraba privado de estar en un juicio justo.

En la audiencia en el Tribunal, el delegado subrayó que incluso denegaciones firmes de culpa en respuesta a preguntas incriminatorias pueden ser altamente comprometedores y muy perjudiciales para un acusado. Esto sucedió en el presente caso, ya que las respuestas fueron usadas en contra de él al inicio y al final del interrogatorio por lo tanto las respuestas dadas a los inspectores no podían ser valederas y que el demandado fue deshonesto.

El TEDH por su parte, recalcó que aunque no se mencione de una manera explícita en el artículo 6 de la CEDH el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son reconocidos generalmente en los estándares internacionales, los cuales tiene su base en el corazón de la noción de un proceso justo. El TEDH enfatizó la importancia de la protección del acusado en contra de obligaciones impropias por parte de las autoridades y de esta forma se evita la desviación de la justicia y se logra cumplir con lo previsto en el artículo 6 de la CEDH.

El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que el enjuiciamiento en un caso penal busca que las evidencias obtenidas durante el proceso se obtengan sin métodos coercitivos u opresivos que vayan en contra de la voluntad del acusado. En este sentido, el derecho está vinculado con la presunción de inocencia establecida en el artículo 6.2 de la CEDH.

El TEDH estimó que el derecho a no autoincriminarse debe respetar la voluntad del acusado a permanecer en silencio. Como está reconocido en los sistemas legales de los países miembros de la CEDH, en los procesos penales no se debe usar el material obtenido del acusado a través de la coerción, sino aquel material cuya existencia es independiente de la voluntad del acusado

como documentos adquiridos en virtud de una orden judicial, de aliento, sangre y orina y los tejidos corporales para realizar pruebas de ADN.

En el presente caso, el TEDH estimó que únicamente debe decidir si el uso hecho durante el juicio de las declaraciones obtenidas del solicitante por los inspectores constituía una infracción injustificable del derecho a no autoincriminarse. Esta cuestión debe ser examinada por el TEDH a la luz de las circunstancias del caso. En particular, debe ser determinado si el demandante ha sido objeto de compulsión para la obtención de pruebas y si el uso del testimonio resultante durante el juicio viola los principios básicos a un proceso justo establecido en el artículo 6.1 en el cual el derecho a no autoincriminarse es un elemento constitutivo.

El TEDH determinó que las pruebas disponibles evidencian que las transcripciones de las respuestas del demandante fueron usadas a lo largo del proceso con la finalidad de incriminar al demandante.

En este caso se llevaron a cabo algunas investigaciones administrativas en relación a la infracción de ciertas normas reguladores del mercado de valores. Durante un proceso penal posterior abierto contra él, la mayoría de las actas de investigación fueron utilizadas como pruebas contra el demandante.

El Tribunal determinó que la utilización de dichas pruebas constituyó una violación al derecho a no autoincriminarse del demandante. Esta decisión pone de relieve que en determinados casos «la utilización en una acusación penal de declaraciones autoincriminatorias del procesado obtenidas bajo coacción en un procedimiento de investigación administrativo puede constituir una vulneración del principio *nemo tenetur*»[425].

El TEDH hizo una importante y fundamental distinción. El derecho a no autoinculparse puede servir para prevenir el uso del material recabado durante la cooperación prestada por el contribuyente, como sucedió con las entrevistas grabadas en el caso *Saunders*. Mientras que el material que tenga una existencia separada de la voluntad del acusado, como documentos, queda

[425] PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*., op.cit.,pag.11.

excluido de esta esfera. Este criterio ha sido reiterado por el Tribunal de Estrasburgo.

3.1.4. La consideración de la sanción impuesta como de carácter penal por parte de la Administración[426] *.*

El otro caso mencionado anteriormente es el caso *J.B. c. Suiza*, cuya sentencia se dictó el 3 de mayo de 2001. Es un asunto específicamente fiscal y cuyo contexto está considerado muy próximo al español en cuanto a la separación entre los procedimientos de liquidación y sancionador.

El contribuyente se negó a proporcionar documentos relativos a las fuentes de rentas invertidas y como consecuencia le fueron aplicadas determinadas multas por parte de la Administración tributaria suiza. Luego, la Administración inició un procedimiento para proceder a la liquidación del impuesto evadido y a proporcional al importe del impuesto evadido.

El demandante alegó que los procedimientos que se le aplicaron eran ilegales y contrarios al artículo 6.1 de la CEDH, toda vez que fue obligado a aportar documentos los cuales lo incriminaban.

El demandante, es un suizo con residencia en Suiza. En 1987 el Distrito de Comisión Fiscal comenzó un procedimiento por evasión de impuestos en relación con los impuestos federales del demandante, para lo cual se le solicitó entregar todos los documentos relacionados a las compañías del demandante (JB).

El 22 de diciembre de 1987 el demandante admitió que hizo inversiones con P. y sus compañías desde 1979 hasta 1985 y que no había declarado apropiadamente el ingreso en su declaración personal, sin embargo JB no aportó ninguno de los documentos solicitados.

El 2 de septiembre de 1988 la Comisión Fiscal Distrital decidió imponer un impuesto suplementario en el interés derivado del ingreso que el demandante invirtió con P. en los años 1979 hasta 1985, y seguidamente el demandante fue informado.

426 TEDH Caso *JB c. Suiza*, Solicitud no. 31827/96, 3 de mayo 2001

El 3 de agosto de 1990 JB respondió que desde su punto de vista, la decisión de imponer impuestos suplementarios tiene fuerza de ley, por lo cual no estaría obligado a aportar más información.

El 29 de noviembre de 1990, la Administración Cantonal para Impuestos directos federales impuso una secunda sanción disciplinaria de CHF 2.000 al demandante en relación con los impuestos federales, basados en el artículo 131.1 del decreto del Consejo Federal.

La apelación del demandante en relación con la segunda sanción impuesta, fue desestimada por la Comisión de Apelación Fiscal del Cantón de Valais el 18 de diciembre de 1992.

En su decisión, la Comisión de Apelación Fiscal estimó que el demandante de forma intencional no cumplió con la orden de las autoridades fiscales de aportar información.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 131.1 del Decreto del Consejo Federal, las personas responsables de pagar impuestos están obligadas a cooperar con las autoridades fiscales, en particular a aportar la contabilidad, documentos y otras facturas en posesión, las cuales podrían ser de relevancia en la determinación de los impuestos. Además, la decisión de imponer impuestos suplementarios al demandante no tiene fuerza legal ya que fue emitida entre el 7 y 20 de octubre de 1988 por el Presidente de la Comisión Fiscal Distrital.

Luego, el demandante formuló una apelación administrativa ante la Corte Federal, en la cual alegó la violación del artículo 6 de la CEDH, referida a que el acusado no puede ser obligado a autoincriminarse.

La Corte Federal desestimó este argumento de JB, ya que consideró que es indiscutible que JB realizó inversiones las cuales el demandante no declaró.

Las autoridades fiscales no estaban en la posición de asumir que los medios invertidos provenían de ingresos y activos que habían sido ya

gravados. Entonces, se consideró que se le solicitó la correspondiente documentación a JB de forma correcta.

La Corte Federal recapituló lo relevante del caso: el procedimiento de evasión fiscal constituye un verdadero procedimiento penal, y por lo tanto son de aplicación las garantías procesales, incluidas aquellas del artículo 6 de la CEDH. Entonces el evadir impuestos, acarrea una imposición de una multa la cual debe ser pagada además del impuesto evadido. La multa constituye una sanción la cual tiene dos funciones: represiva y preventiva.

Un elemento importante a subrayar, es que la Corte Federal consideró una diferencia esencial del caso *Funke c. Francia*, ya que en ese caso las autoridades fiscales consideraron que ciertos documentos existían, no había una certeza. En el presente caso, las autoridades fueron informadas del ingreso que el demandante estaba invirtiendo. El propósito de la intervención fue el de corroborar si la inversión en sí misma tuvo su origen de ingresos o bienes que ya habían sido gravados. La Corte Federal consideró que todo lo que el demandante tuvo que hacer fue explicar el origen de sus ingresos. De hecho, era obligación de JB hacerlo durante el procedimiento regular.

Luego el demandante alegó ante el TEDH la violación del artículo 6.1 de la CEDH, ya que durante el procedimiento de manera injusta fue obligado a aportar documentos que lo pudieron haber incriminado. De igual forma, JB alegó que en un procedimiento en el cual la multa determinada por la evasión fiscal dependía del monto del impuesto suplementario, y en el que ambos procedimientos son decididos por las mismas autoridades, no puede ser considerado como justo.

JB de igual forma alegó que las autoridades debieron haber probado alguna conducta ilegal en su conducta, y que él estaba en su derecho de guardar silencio.

Al respecto, el TEDH determinó que su deber era el de determinar si la imposición de la multa por no aportar información cumplía con los requerimientos de la CEDH. El TEDH no estaba decidiendo en el presente caso

si el Estado puede obligar al contribuyente a dar información por el solo propósito de asegurar la correcta recaudación fiscal.

El Tribunal luego procedió a examinar si la imposición de una multa por no facilitar la información requerida por la Administración es conforme al Convenio. El Tribunal consideró que la Administración estaba intentando obtener documentos que habrían proporcionado información para liquidar sus impuestos, pero sí de esos documentos resultaba que habría recibido renta adicional sin haber estado gravada, había la posibilidad de que fuera acusado por evasión fiscal.

El TEDH observó que la Corte Federal en su sentencia del 7 de julio de 1995, hizo referencia a varias provisiones en derecho penal, obligando a las personas a actuar de una manera particular, hasta que las autoridades pudieran reafirmar su convicción, por lo tanto la obligación de instalar un tacógrafo en el jurado, otorgar un examen de orina o sangre.

En la opinión del TEDH, el caso en referencia no involucra material de esta naturaleza, y tal como fue considerado en el caso *Saunders*, tiene una existencia independiente de la persona afectada y por lo tanto no es obtenida por coerción y contrario a la voluntad de la persona.

El caso *JB* presenta otra particularidad. El Tribunal de Estrasburgo dejó claro en el caso *Saunders* que el uso de poderes obligatorios no infringe en sí mismo el privilegio del derecho a no autoincriminarse establecido en el artículo 6 del Convenio antes mencionado. El uso subsecuente del material en un proceso penal es lo que realmente podría ocasionar la violación del referido artículo[427].

En relación con lo sostenido por el Gobierno, en relación con el argumento de que el contribuyente no había sido obligado a autoincriminarse, ya que se tenía conocimiento de la información solicitada y que el mismo JB había admitido los montos correspondientes, el TEDH señaló que el argumento no es del todo convincente ya que las autoridades fiscales se mostraron

[427] BERGER, V., *Revue de Droit Fiscal*, N 24, 17, 2010, p. 13 (10-15)

persistentes en alcanzar el propósito, y entre 1987 y 1990, solicitaron ocho veces en ocasiones separadas la información que consideraron necesaria, y cuando JB se negó a aportar la información se le impusieron cuatro multas.

En relación a lo sostenido por el Gobierno que la separación de procedimientos de la recaudación de impuestos y el procedimiento de evasión fiscal por otro sería impráctica, el TEDH respondió que su función es la de determinar si los Estados contratantes han cumplido con la CEDH y no la de indicar como los Estados deben estructurar el ordenamiento jurídico para cumplir con la Convención.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que dicha sanción tenía carácter penal y por lo tanto el artículo 6 CEDH es de aplicación.

De esta forma, el Tribunal determinó que existió una violación al derecho a no autoincriminarse consagrado en el artículo 6.1 CEDH.

3.1.5. La aplicabilidad del artículo 6 de la CEDH[428] *.*

En este caso la Administración Tributaria Suiza determinó que el señor CHAMBAZ no había declarado la totalidad de su renta al evidenciarse una falta de proporción entre la renta y el incremento de su patrimonio. El Señor CHAMBAZ interpuso dos reclamaciones y durante la tramitación de las referidas reclamaciones la «Comisión d´impôt» requirió que se aportase más documentación. Luego dicha Comisión impuso una multa por no aportar la documentación que se le había requerido[429].

Luego el señor CHAMBAZ recurre las decisiones ante el Tribunal administrativo. Luego la Administración Tributaria inició la investigación correspondiente para determinar la situación del contribuyente, toda vez que era sospechoso de incumplir sus obligaciones, determinando que sus declaraciones no eran exactas. Luego se le practicó en su domicilio y en otros lugares para continuar con la investigación a través de un *mandat de prequisition*. Después la *Administration cantonale des impôts* requirió al Tribunal administrativo la suspensión del procedimiento jurisdiccional mientras terminaba la investigación tributaria. Luego la Administration cantonale de *des impôts* utilizó los resultados de la investigación llevada a cabo por la *Administration fédérale des contributions* para determinar las operaciones financieras realizadas por el señor CHAMBAZ. CHAMBAZ impugnó las multas impuestas por «haberse negado a aportar la documentación requerida» ya que violaban el derecho a no autoinculparse «porque tal documentación podría haberse utilizado en el transcurso de la investigación en su contra. Además invocando su derecho a la presunción de inocencia, el demandante alegaba que el procedimiento ante el Tribunal administrativo habría debido suspenderse hasta el final de la investigación realizada por la *Administration fédérale des contributions*[430].

---

428 TEDH, Caso *Chambaz c. Suiza,* Solicitud nº 11663/04, 5 de abril de 2012.

429 SANZ DÍAZ-PALACIOS, J., «El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012)», *CISS Tribunal Fiscal*, Nro 263, Noviembre-Diciembre 2012, pp. 25-31.

430 *Ibidem,* pp. 25-31.

Finalmente, el señor CHAMBAZ se dirigió al Tribunal Europeo de Derechos Humanos para invocar el artículo 6.1 del Convenio de Derechos Humanos por apreciar que el proceso ante el Tribunal Administrativo y el llevado a cabo por el Tribunal Federal no fueron equitativos. De igual forma, el recurrente alega que se le impuso una multa por haberse negado a aportar documentos «susceptibles de incriminarlo penalmente»[431].

El Tribunal contempló en este caso la aplicación del artículo 6.1. del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos de una forma amplia, ya que tuvo lugar dentro de un procedimiento de carácter penal. La Sentencia reconoce la aplicación del artículo 6.1 a todos aquellos procedimientos en los que se pueda llegar a aplicar una sanción penal al obligado tributario.

El Tribunal apreció que la legislación suiza establece el deber de colaboración entre las autoridades a colaborar unas con otras, intercambiando información. Por lo tanto, la Corte determinó que no hay una separación entre el procedimiento de la demanda y la investigación por defraudación tributaria, por lo cual hay una consecuencia directa derivada en el recurso en el TEDH, ya que se determinó un incremento en la renta y en el patrimonio del demandante. La Sentencia determinó que la investigación por defraudación tributaria está unida al procedimiento seguido en el Tribunal administrativo. También observa la Sentencia que al estar la investigación unida al procedimiento al Tribunal Administrativo, el carácter penal de la investigación se traslada de igual forma al procedimiento al que se hace referencia, por lo que la TEDH sentenció que es aplicable el artículo 6.1 del CEDH. La Sentencia indica que la protección jurídica del artículo 6 de la Convención será aplicable al conjunto de procedimientos, así uno de ellos tenga carácter penal[432].

---

431 *Ibidem*, pp. 25-31.

432 MUYSHONDT, N., «Quels sont les renseignements “dépendants de la volonté”?», *Le Fiscologue*, edition 1302, p.6, 29 junio 2012 (La protection juridique de l'article 6 de la convention sera alors applicable à l'ensemble des procédures, même si une seule d'entre elles revêt un caractère 'pénal'.

En esta sentencia es de destacar los votos particulares de los jueces ZUPANCIC y POWER-FORDE.

En el voto particular de ZUPANCIC, en primer lugar señala que el asunto principal se centra en determinar si la prueba se han conseguido a través de la fuerza, y que de esta forma la cuestión no se centra en que el contribuyente entregue pruebas o no, sino en determinar si el contribuyente se ha visto forzado a aportarlas y que por lo tanto «con la Sentencia CHAMBAZ no queda zanjado el interrogante que plantea la aplicación del derecho a no autoinculparse a situaciones donde la búsqueda de la verdad exige que, como resulta habitual en los asuntos fiscales, el interesado aporte documentos constitutivos en cierto sentido del objeto mismo del procedimiento…»[433].

Por otra parte el juez pone de manifiesto que «resulta ilusorio mantener maquinalmente que la actuación administrativa no tiene en ningún caso tinte penales. Considera débil y extremadamente permeable la frontera que separa el ámbito administrativo y el penal porque toda la declaración o autoliquidación tributaria sería susceptible de engendrar sospechas en cuanto a la honestidad del contribuyente que la presenta»[434].

Por último el juez destaca el problema que se podría plantear si los contribuyentes invocan el derecho a no autoincriminarse ante los requerimientos de información efectuado por las autoridades fiscales.

Por otra parte, el voto particular la juez POWER- FORDE señala que la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos «adolece de incertidumbre en cuanto al derecho a no declarar contra sí mismo, y por lo que respecta también a la naturaleza de las pruebas que podrían vulnerar ese derecho»[435].

---

433 SANZ DÍAZ-PALACIOS, J., «El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012)», *CISS Tribunal Fiscal*, Nro 263,op.cit, pp. 28.

434 *Ibidem* , p.28.

435 *Ibidem*, op. cit, p.28.

La jueza señala que aun determinando que el artículo 6.1 del Convenio «fuera aplicable a la controversia enjuiciada, ha de rechazarse que la obligación de aportar documentación financiera a requerimiento de la autoridad pública pueda resultar «*más autoincriminante*» que la obligación de procurar muestras de sangre o de orina en el marco de otras investigaciones de carácter penal…A juicio de POWER-FORDE, la existencia de un documento sería tan independiente de la voluntad del obligado a colaborar con la Administración Tributaria como la existencia de una muestra de sangre (o de aliento, orina o tejido corporal). Afirma que la obligación de aportar documentos recae sobre la voluntad del sujeto, pero observa que eso se aplica igualmente a la obligación de someterse a análisis sanguíneos»[436].

Finalmente, el voto particular concluye con la idea de que se debe revisar la aplicabilidad del Convenio de Derechos Humanos a los contribuyentes, toda vez que «la imposición de multas por no satisfacer las exigencias del Derecho Tributario correspondería al núcleo duro de la prerrogativas públicas»[437].

Particularmente, consideramos que en este caso se pone de manifiesto una vez más la incertidumbre creada en relación a la determinación del derecho a no autoinculparse en Derecho Tributario, toda vez que la línea divisoria entre las potestad que posee la Administración durante el procedimiento de inspección y la potestad sancionatoria resulta muy estrecha.

436 *Ibidem,* p.28.

437 *Ibidem*, p.29.

3.2. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea: referencia a su funcionamiento y a la importancia de la motivación de las decisiones.

Antes de entrar en vigor el Tratado de Lisboa, los Tribunales de la Comunidad comprendían la Corte de Justicia, el Tribunal de Primera Instancia y los paneles judiciales, después de la entrada en vigor del trabajo de Lisboa, el término «Tribunal de Justicia de la Unión Europea», incluye la el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal General, el Tribunal de Primera Instancia y los tribunales especializados (el nuevo nombre de los paneles judiciales).

El Tratado de la Unión Europea establece en su artículo 19 disposiciones relativas al Tribunal de Justicia, mientras que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, establece en sus artículos 251-281 las disposiciones relativas a las competencias de dicho Tribunal[438].

---

[438] Tratado de la Unión Europea Artículo 19

1. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea comprenderá el Tribunal de Justicia, el Tribunal General y los tribunales especializados. Garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados.

Los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.

2. El Tribunal de Justicia estará compuesto por un juez por Estado miembro. Estará asistido por abogados generales.

El Tribunal General dispondrá al menos de un juez por Estado miembro.

Los jueces y abogados generales del Tribunal de Justicia y los jueces del Tribunal General serán elegidos de entre personalidades que ofrezcan plenas garantías de independencia y que reúnan las condiciones contempladas en los artículos 253 y 254 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Serán nombrados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados miembros para un período de seis años. Los jueces y abogados generales salientes podrán ser nombrados de nuevo.

3. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará, de conformidad con los Tratados:

a) sobre los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas;

b) con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las

En un principio, en diversos casos que fueron tratados en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea durante 1950 y 1960, se negaba a invocar derechos y principios reconocidos por la ley nacional de los Estados Miembros y no estaba capacitada para tratarlos como parte del orden legal Comunitario, incluso cuando eran principios fundamentales comunes a los sistemas legales de la mayoría de los Estados Miembros. En 1969 se produce un cambio con el caso *Stauder*[439].

Una vez que las medidas de la Unión Europea fueron construidas de una manera consistente con la protección de la dignidad humana, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que «*contains nothing capable of prejudicing the fundamental human rights enshrined in the general principles of Comunity law and protected by the Court*».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Stauder* afirmó el reconocimiento general de los principios del derecho de la Unión Europea, incluyendo la protección a los derechos humanos fundamentales. Este enfoque fue construido a partir del famoso caso *Internationale Handesgesellschaft*, en el cual el demandante era una empresa encargada de importar y exportar, sostuvo que la Regulación de la Comunidad, la cual establecía una confiscación de la mercancía en caso de que los bienes no fueran exportados en un período determinado, era contraria a los principios establecidos en la Constitución alemana. La respuesta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue una mezcla «*mixture of stick and carrot*». Fue negada la posibilidad de validar una medida Comunitaria que pudiera ser contraria a los principios constitucionales de un país. Se sostuvo que el respeto por los derechos fundamentales formaba una parte integral de los principios generales del derecho Comunitario protegido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Entonces, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tendría que decidir si el sistema de depósito infringía esos derechos fundamentales. En los casos subsiguientes, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea enfatizó que

---

instituciones;

c) en los demás casos previstos por los Tratados.

439 TJUE C- 29/69, Caso *Stauder c. Ciudad de Ulm*, 12 de noviembre de 1969.

tendrían como base la inspiración de las tradiciones constitucionales de los Estados Miembros, desde los tratados de derechos humanos y especialmente desde la Convención Europea de Derechos Humanos[440].

Finalmente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyó que no hubo una violación de los derechos reclamados, ya que la restricción de la libertad del comercio no fue desproporcionada con los intereses por el sistema de depósito. Cuando el caso regresó al tribunal alemán este concluyó que el principio de proporcionalidad, el cual había sido reforzado en la Constitución alemana, había sido violado por la Unión Europea.

Este caso es un ejemplo de la asimilación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto de «principios constitucionales comunes» de los Estados Miembros como parte del orden legal de la Unión Europea[441].

Anteriormente se produjo una discusión entre la Comisión Europea y en el Parlamento en relación a las implicaciones de la supremacía de la doctrina de la Unión Europea, sobre la cual el Tribunal se pronunció anteriormente en el caso *Costa c. Enel*, y en especial sobre el riesgo percibido en el cual los derechos humanos protegidos por las constituciones de cada Estado Miembro podrían ser disminuidos.

El Presidente de la Comisión argumentó de una forma amplia el entendimiento de los derechos humanos fundamentales como parte de los principios generales del derecho de la Unión Europea a pesar de la autonomía de las fuentes constituciones nacionales, sin embargo, tomó en consideración los conceptos legales comunes de los Estados Miembros. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tomó en consideración estas discusiones y eventualmente en el caso *Stauder* se respondió positivamente al argumento basado en el derecho fundamental a la dignidad humana, en el cual el aplicante alegó que fue violada la implementación doméstica.

---

440 CRAIG, P., *EU Administrative Law*, op. cit, pp. 484-485

441 CRAIG, P., DE BURCA, G., *EU Law. Text, cases and materials*, op. cit, pp. 366-367.

PISTONE[442] señala que no hay Tratados a nivel Europeo que brinden protección a los contribuyentes y ha sido un asunto al que le han dado solución las legislaciones nacionales.

Por otra parte, al considerar la diferencia entre los hechos y las leyes en cada procedimiento puede tener repercusiones significativas en la efectividad de la defensa de los derechos de los contribuyentes con respecto al ejercicio de la soberanía nacional por los Estados miembros.

El autor antes señalado resalta la necesidad de desarrollar una uniformidad de soluciones legales, no solo en relación a conceptos y categorías, sino también en relación con su aplicación.

En relación a este punto haremos referencia a las conclusiones a las que llega DÉAK cuando señala que el respeto a los derechos está interrelacionado con la armonización, ya que la falta de armonización podría representar un obstáculo para proteger los derechos que se vean vulnerados[443]. El autor señala que en el área fiscal un asunto a destacar es el hecho que no se hayan implementado medidas armonizadoras, y que de forma esporádica podría resultar una fuente armonizadora la iniciativa de los ciudadanos. De igual forma, DÉAK resalta que una armonización estructural no se puede alcanzar en el área de impuestos directos al menos que se produjeran cambios en el orden constitucional de la Unión Europea, por lo que considera que los Estados Miembros deberían delegar sus potestades en la materia considerando que los Tratados de Fundación no han establecido un régimen al respecto.

DÉAK sugiere que este vacío debe ser llenado por las iniciativas de los ciudadanos. A partir del auge que han tenido las políticas fiscales en particular en los casos del TJUE, han surgido interrogantes en relación al por qué y cómo

---

442 PISTONE P. , «The General Report», en PISTONE P., *Legal Remedies in European Tax Law,* IBFD, The Netherlands, 2009, pp. 1-7. (p. 568).

443 DÉAK, D, «Harmonization in Community Law and Enforcement of Rights in Tax Law», *Intertax*, Volume 36, Nro. 11, Noviembre, 2008, pp. 478-491.

eliminar disparidades a nivel nacional y como las restricciones en el ejercicio de los derechos fundamentales pueden ser justificados.

VAPAILLE señala que a partir de una situación determinada se pueden comparar dos sistemas para considerar el más ventajoso[444]. Se trata entonces de conocer otros sistemas jurídicos y de comprenderlos.

Brevemente haremos referencia a la solución que ha adoptado Irlanda al respecto: en Irlanda aplican un test que fue establecido en el caso *The State c. Treanor* por FITZGIBBON, entonces para invocar el derecho a no autoincriminarse en un proceso se tienen que responder 4 preguntas: ¿Hubo algo promesa o amenaza? En caso de ser positiva la respuesta anterior ¿cuál promesa o amenaza fue hecha por la autoridad correspondiente? ¿La promesa fue calculada para hacer una confesión? ¿Tuvo tanta influencia como para influenciar al contribuyente a realizar la confesión? Estas preguntas fueron estipuladas por el juez MORAN para determinar si la confesión hecha por un contribuyente fue voluntaria o no[445].

Una vez obtenidas las respuestas del test y después de concluir que la información fue obtenida de forma involuntaria por parte del contribuyente, la información obtenida es considerada como inadmisible porque la Corte no tiene discrecionalidad para admitir alegatos involuntarios en procedimientos criminales. DUGGAM hace énfasis en el hecho que ya sea la sanción de tipo civil o penal, solo puede ser invocada en los procesos de tipo penal[446].

---

444 VAPAILE, L., «De la pertinence de l´etude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou de l´intérêt d´aller vpir ailleurs », en LAMBERT, T., *Les sanctions pénales fiscales*, L´Harmattan, Paris, 2007, pp. 37-56. (p. 140).

445 VAPAILE, L., «De la pertinence de l´etude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou de l´intérêt d´aller vpir ailleurs », en LAMBERT, T., *Les sanctions pénales fiscales*, L´Harmattan, Paris, 2007, pp. 37-56. (p. 140).

446 DUGGAM, G., «Disclosure to Revenue and the Privilege against Self-Incrimination», *Irish Tax Review,* Volume 21, Number 2, marzo, 2008. p. 73, cita lo sentenciado por el Juez *Moran «Is it true of course that the inducement was made to encourage a settlement of the Accused´s tax affairs, while this prosecution is in relation to a fraud-type offence under the Criminal Justice Act 1951. However, it is clear, from the National Irish Bank case that this does not matter: to*

3.2.1. La interpretación del TJUE

El Derecho de la Unión Europea y la CEDH provén una protección más amplia que lo que normalmente se daría en las legislaciones nacionales en relación con los asuntos fiscales. Esto no implica una ruptura de los valores constitucionales nacionales, ya que los derechos que se encuentran en la CEDH están relacionados con los derechos fundamentales contenidos en las constituciones de los Estados Miembros.

Las Constituciones de los Estados Miembros y la CEDH, tienen diferentes mecanismos e interpretan sistemas legales que no siempre coinciden. Esta es la razón por la que GIUSY considera que es necesaria una relación dialéctica entre los Estados miembros y la CEDH con respecto a la protección de los derechos fundamentales y la eliminación de las posibles incongruencias en la jurisprudencia que se pudiera generar en ese contexto.

De igual forma, es necesario resaltar el papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para así lograr una efectiva protección de los Derechos Humanos de las partes involucradas[447].

Según la opinión de LA SCALA considera que los principios contenidos en la CEDH podrían encontrar aplicación directa en su implementación en las legislaciones nacionales y en la interpretación del TJUE donde estos principios son adoptados como principios generales de ley en Europa[448].

---

quote from the judgment of Barrington J at p183 of that judgment: "In principle, a confession, once involuntary, would appear to be equally objectionable no matter what the nature of the criminal prosecution". Further it appears from the National Irish Bank and other cases that in applying the principle at issue here, no distinction can be made between a confessions made n police custody and admissions made un circumstances such at this case».

[447] GIUSY DE FLORA, M., «A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 411-414 (411-423).

[448] ENNIO LA SCALA, A., «The Fundamental Human Rights as European Law Principles:

La interacción dinámica entre los diferentes sistemas legales, lleva a los Estados Miembros a codificar los principios en materia tributaria como se puede apreciar en los casos de España y Alemania, con un Código Tributario y en Italia con un Capítulo de los Contribuyentes, los cuales tienen una influencia europea evidente.

Entonces LA SCALA considera que el TJUE debe asumir un rol de Tribunal Constitucional que protege los Derechos Humanos incluyendo los de los contribuyentes, ya que la Unión Europea promueve y defiende la Protección de los Derechos Humanos entre los Estados Miembros. Las libertades Fundamentales plasmadas en la CEDH también están presentes en las provisiones constitucionales y por lo tanto forman parte de la ley de la UE, de conformidad con el artículo 6 (3) del TUE.

La pluralidad de sistemas legales y la circulación de modelos legales, ofrecen a los ciudadanos la oportunidad de invocar el sistema que les brinde una mayor protección, de conformidad con el constitucionalismo multinivel, el cual busca una protección de los derechos humanos individuales y el respeto a los intereses fiscales.

El TEDH y el TJUE son tribunales de diferente naturaleza, con diferentes funciones y competencias. El TEDH funciona desde 1959 como se dijo anteriormente, es un Tribunal internacional con sentencias vinculantes sobre aplicaciones individuales y entre Estados alegando violaciones del CEDH.

El acceso al TEDH es a través de la aplicación a nivel nacional. El aplicante debe haber agotado la vía jurisdiccional nacional en donde se alega la violación de la normativa, y después de los seis meses de haber agotado los recursos disponibles en el Estado Miembro pueden acudir al TEDH, es un control *ex post*.

Their Development through the ECHR Principles and the Constitutional Traditions Common to the Member States», en KOFLER, POAIRES MADURO, M, PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, op. cit., pp. 208-209 (199-210).

En cambio, el TJUE coopera con todos los Tribunales de los Estados Miembros, los cuales son jueces ordinarios en materia de derecho Comunitario. Entonces, la obligación del Tribunal nacional es de señalar *ex officio* la ley europea. El control es *ex ante* por los instrumentos de cuestiones prejudiciales que son obligatorios donde hay alguna pregunta relativa a la interpretación del derecho de la UE en un caso que se desarrolla en algún Tribunal de un Estado Miembro, donde no hay recurso judicial en la legislación nacional. Los ciudadanos generalmente no tienen acceso directo al Tribunal, solo los Tribunales nacionales.

Antes de la ratificación y entrada en vigor del Tratado de Lisboa, no había una previsión expresa del derecho a un juicio justo dentro del derecho europeo. Sin embargo, esta situación no impidió al TJUE reconocer la existencia de un principio de protección efectiva legal como uno de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Uno de los principios reconocidos fue el derecho a la defensa, por lo menos en el concepto básico de permitir el examen de cualquier evidencia y de enviar las evidencias al Tribunal.

Uno de los principios tributarios que ha sido desarrollado por el TJUE es la restitución de impuestos indebidos dada la inconsistencia con el derecho europeo, así como a la protección legal de los contribuyentes en relación con los impuestos directos e indirectos.

Por otra parte, considerando que la carga de la prueba corresponde a la autoridad fiscal, uno de los aspectos a considerar son las consecuencias que pueda tener la falta de cooperación del contribuyente durante el procedimiento de inspección. Prueba de ello, es lo que ocurre en la legislación italiana, cuando la falta de respuesta a la solicitud de información por parte de la autoridad fiscal tiene consecuencias negativas para el contribuyente por el método de determinación del impuesto o donde la negativa a la exhibición de los libros contables u otros documentos tiene como efectos que no puede ser usado como prueba ni el procedimiento administrativo o fiscal.

Un caso al que hay que hacer referencia es el caso *Orkem*, en el cual el TJUE señaló que los poderes de la Comisión al aplicar los poderes de la

competencia «may not … undermine the rights of defence of the undertaking concerned» «the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement which it is incumbent upon de Commission to prove»[449].

Ya que el derecho a la defensa tiene primordial importancia en el orden legal de la UE, cualquier normativa que restrinja la efectividad debe ser incompatible con el derecho de la UE. BIZIOLI señala que esto se puede afirmar ya que al trasplantar el caso *Orkem* al derecho tributario, se debe observar la diferencia en el tratamiento de ambos ámbitos considerando la diferente naturaleza y procedimientos del derecho de la competencia y el tributario[450].

BIZIOLI resalta que del análisis anterior, se puede apreciar que el derecho a la tutela judicial efectiva es un principio de la UE, aplicable también al ámbito fiscal. Este derecho prohíbe cualquier restricción en relación con los medios probatorios o alguna inversión de la carga de la prueba lo cual lo hace sustancialmente imposible la protección de la posición del contribuyente. BIZIOLI considera que la inaplicabilidad del artículo 6 (1) a las obligaciones fiscales hace innecesaria cualquier investigación sobre el papel de dicha disposición en el sistema jurídico de la Unión Europea.

De igual forma señala que en comparación con el TEDH el TJUE tiene dos ventajas. La principal ventaja es que el derecho de la UE tiene efecto directo y por lo tanto es de aplicación directa por los Tribunales nacionales. En segundo lugar, el derecho a una tutela judicial efectiva es aplicable a la tributación. Un aspecto cuestionable, es que este derecho no es un derecho humano pero es considerado siempre y cuando sea necesario para salvaguardar los objetivos de la Unión Europea[451].

---

449 TJUE Caso *Orkem v. Commission* of the European Communities, 18 de octubre de 1989, Paras. 33-34.

450 BIZIOLI, G., «The Impact of the Right to a Fair Trial on Tax Evidence: An EU Analysis», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M, PISTONE, P., op. cit, pp.500-502 (489-504).

451 *Ibidem* , pp.500-502 .

Entonces a la conclusión a la que llega BIZIOLI es que tanto las disposiciones legales de protección en la CEDH como las reconocidas por el derecho de la UE están caracterizadas por la eficacia. En un primer momento, un juicio justo excluye toda absoluta prohibición de algún medio de prueba, presunciones legales las cuales hacen imposible aportar pruebas en contrario.

Así, la atribución de poderes discrecionales para restringir los medios de pruebas parece consistente con el juicio justo, siempre y cuando el contribuyente pueda aportar prueba en todo momento. Por lo tanto, dada la exclusión general de las obligaciones tributarias, el artículo 6 (1) del CEDH tiene un pequeño rol en la protección de la posición del contribuyente con respecto al derecho de la UE[452].

La UE tiene su propio catálogo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, reconocidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea del 7 de diciembre de 2000, adaptado en Estrasburgo en 2007, el cual debe tener el mismo valor que un Tratado.

Por lo tanto, el TJUE no reemplaza a los Tribunales nacionales constitucionales o al TEDH, no es un juez todo el tiempo de los Derechos Humanos. El TJUE tendrá limitaciones para modificar derechos establecidos por el TEDH, así como las tradiciones nacionales constitucionales, modificando, integrando y ajustándolos de conformidad con los valores de la legislación europea.

En la decisión C-349/07 (*Sopropé*), el TJCE afirmó la protección de los derechos fundamentales cuando se trataba del derecho a la defensa en el caso de la subsecuente recuperación de impuestos aduaneros[453].

El TJUE reconoció el derecho a la defensa entre otros derechos fundamentales, señalando que estaba dirigido a la regulación de los procedimientos administrativos y por lo tanto es un derecho separado de

---

452 *Ibidem,* 504-502 (489-504).

453 TJCE, C-349/07, Sopropé, 18 diciembre 2008

aquello que garantizan un proceso justo en un período razonable de tiempo, y del derecho a una efectiva y completa protección, la cual afecta principalmente a los procesos judiciales[454].

En este caso se deja en evidencia la importancia que tiene la jurisprudencia del TJUE, toda vez que en el caso *Sopropé* el TJUE reconoció el derecho a ser escuchado en los procedimientos administrativos. Este reconocimiento no está establecido en todas las legislaciones, pero a través de esta sentencia el TJUE exige a los Estados Miembros el reconocimiento de este derecho para garantizar una efectiva protección de los derechos del contribuyente durante los procedimientos administrativos[455].

El impacto de la protección de los derechos humanos en asuntos fiscales requiere la clarificación de su protección en la ley de la UE. Como se indicó previamente, un significante paso en la evolución de los Derechos Humanos en la Unión Europea fue con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en 2009, mediante el cual es de obligatorio cumplimiento la Carta de Derechos Fundamentas de la Unión Europea y designó a la Comisión Europea a negociar la adhesión a la Convención Europea de Derechos Humanos sin alterar las competencias atribuidas a los Estados Miembros.

Es de mencionar, la incorporación de un principio fundamental nacional de un Estado Miembro en un caso de la ECJ en la década de los 70, cuando en la decisión del *Internationale Handelsgellschaf* puso las bases para el desarrollo de unos estándares homogéneos en Europa para una protección legal a través de principios a un nivel supranacional que estuvo derivado de aquellos enriquecidos en las constituciones nacionales[456].

---

454 TJUE, Caso C-349/07, Reference for a preliminary ruling: Supremo Tribunal Administrativo – Portugal, 18 de diciembre 2008.

455 GIUSY DE FLORA, M., «A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, op. cit. 423 (411-423).

456 TJCE, 17 de diciembre de 1970, Caso 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft.*

El desarrollo de los derechos fundamentales en el derecho de la UE, puede ser apreciado como un fenómeno paralelo a la reacción de los Estados Miembros a la absoluta supremacía del derecho de la UE sobre las constituciones nacionales, las cuales consideraron los principios fundamentales de sus constituciones tan inmunes como la supremacía del derecho de la Unión[457].

A continuación procederemos a hacer referencia a una sentencia relevante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el ámbito tributario y la consideración del derecho a no autoincriminarse.

3.2.2. La motivación de las verificaciones[458].

En la cual se resuelve una demanda de anulación contra varias decisiones de la Comisión, mediante las cuales se ordenaba la realización de una verificación a la parte demandante y al mismo tiempo imponía una multa coercitiva. Si bien en el presente caso no se trataba del derecho a no declarar contra sí mismo, el TJUE al calificar las facultades de verificación de la Administración formuló una doctrina relativa a los derechos fundamentales, tanto de los ciudadanos como de las empresas de los estados miembros de la UE, la cual ha servido de base para asuntos posteriores.

El TJUE expresó, que «han de tenerse en cuenta, en particular, las exigencias derivadas del derecho de defensa, principio cuyo carácter fundamental ha sido destacado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia».

Al respecto, resulta de especial interés citar el criterio del Tribunal:

«…El derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo

---

457 KOFLER, G., PISTONE, P., «General Report», *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, op. cit., pp. 3- 5 (3-33).

458 TJUE Asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoechest AG c Comisión*, fecha 21 de septiembre de 1989.

tiempo, que el mencionado derecho quede irremediablemente dañado en los procedimientos de investigación previa, especialmente en las verificaciones, que pueden tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas».

…

«Sin embargo, en todos los sistemas jurídicos de los Estados miembros las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de actividad privada de cualquier persona, sea física o jurídica, han de tener un fundamento legal y estar justificadas por las causas previstas en la Ley y, en consecuencia, dichos sistemas prevén, con diferentes modalidades, una protección frente a las intervenciones que fueren arbitrarias o desproporcionadas. La exigencia de esta protección debe, por tanto, ser reconocida como un principio general del Derecho comunitario. Hay que recordar al respecto, que este Tribunal de Justicia ha afirmado su competencia de control del carácter, en su caso, excesivo de las verificaciones realizadas por la Comisión en el marco del Tratado CECA (sentencia de 14 de diciembre de 1962, San Michele y otros, asuntos acumulados 5 a 11 a 15/62, Rec. 1962, p. 859)».

En cuanto a la motivación de las verificaciones, el Tribunal cita la sentencia de 26 de junio de 1980 (*National Panasonic*, apartado 25), cuando hace referencia a la interpretación del artículo 14 del Reglamento Nº 17[459]. En dicho artículo se definen los elementos que debe tener la motivación de la decisión por la que se procede a la verificación. Esta motivación debe tener el objeto, finalidad de la verificación, fijará la fecha, se hará mención a las

---

[459] Reglamento (CEE) nº 17/62, a partir del 1 de mayo de 2004 sustituido por el Reglamento (CE) nº 1/2003. El antiguo artículo 14 del Reglamento 17 establecía:

« a este fin, los Agentes acreditados por la Comisión estarán facultados para:

a) controlar los libros y demás documentos profesionales;
b) Hacer copias o extractos de los libros y documentos profesionales;
c) Pedir en las dependencias correspondientes explicaciones verbales;
d) Acceder a los locales, terrenos y medios de transporte de las empresas».

sanciones correspondientes y del recurso pertinente ante el Tribunal de Justicia para recurrir la decisión.

El TJUE resalta que es una exigencia indicar el objeto y la finalidad de la verificación, toda vez que es una garantía fundamental del derecho de defensa de las empresas involucradas. Por lo tanto, la motivación de las decisiones mediante las cuales se establezca proceder a la verificación, no pueden ser limitadas en función de la eficacia de la investigación.

De igual forma la Comisión debe hacer constar con claridad suficiente los indicios que procederá a comprobar, pero por otra parte la Comisión no está obligada a informar al destinatario de la verificación todas las presuntas infracciones, ni a realizar una calificación jurídica de las referidas infracciones.

4. LA CONSOLIDACIÓN DE UN ORDEN PÚBLICO EUROPEO EN MATERIA TRIBUTARIA

De lo anteriormente planteado por el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se desprende que resulta necesario hacer una aproximación general que incluya los tres niveles de jurisdicción para lograr una uniformidad y coherencia en las distintas sentencias dictadas por los tribunales nacionales, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El TJUE por su parte, ha resuelto una cantidad importante de casos relativos a la imposición de sanciones, la mayoría en relación al IVA. La falta de armonización tiene como consecuencia que los Estados Miembros deben establecer las sanciones que consideren oportunas cuando los contribuyentes infrinjan la normativa relativa al IVA. Sin embargo, la normativa de los países miembros debe respetar los principios generales de la UE tales como el de proporcionalidad y a la vez cumplir con las características esenciales del sistema fiscal en cuestión.

LYAL cuestiona la relevancia del reconocimiento de los derechos fundamentales en el Tratado de la UE, toda vez que considera que las nuevas disposiciones legales pueden tener un impacto sustantivo. Los principios del TEDH y en la Carta han sido aplicados por el TJUE durante años, a pesar de la falta de leyes específicas[460].

En este sentido el TJUE ha alcanzado una protección de los derechos del contribuyente en el ámbito fiscal usando principios generales autónomos del derecho de la Unión Europea e interpretando la legislación secundaria, de forma de equilibrar el conflicto de intereses entre las autoridades y los contribuyentes, para así asegurar un sistema fiscal coherente.

Un recurso explícito a normas de derechos fundamentales no aportará algo sustancialmente nuevo al debate en cuestión ni influenciará en un cambio.

---

[460] LYAL, R., «Tax and Fundamental Rights in EU Law: Procedural Issues», en KOFLER, G., POAIRES MADURO, M., PISTONE P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World* , 453-458 (445-458).

De hecho, sería poco práctico hacer referencia a estas normas como un elemento externo, y podría constituir un problema toda vez que obstruiría la interpretación propia de la legislación aplicable, limitando la reflexión y robusteciendo el razonamiento formal.

Al contrario, el uso de estas normas como instrumentos adicionales de interpretación, debería contribuir a un desarrollo armonioso y coherente con el derecho fiscal europeo.

LYAL considera que el beneficio de las normas de la CEDH y de la Carta se basa en la variedad de herramientas a disposición del TJUE en el examen de los casos tributarios. El uso de estas herramientas debe contribuir a clarificar y dar más consistencia al razonamiento jurídico considerando los intereses de los ciudadanos en la Unión Europea. Por otra parte, no se debe negar el control externo ejercido por el TEDH.

Entonces, la principal cuestión a resolver, es cómo obtener seguridad jurídica y evitar la confusión y relativismo cuando se trata del mismo derecho fundamental, como lo es la relación entre la Convención y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Es considerado que la adhesión de la Unión Europea a la Carta de Derechos Fundamentales será un importante paso para alcanzar la referida meta. De igual forma será necesario implementar más esfuerzos diseñados para reforzar los mecanismos existentes y adaptarlos al sistema institucional[461].

[461] CALLEWAERT, J., *The privilege against self-incrimination in European Law. An Illustration of the impact of the plurality of Courts and Legal Sources on the Protection of Fundamental Rights in Europe,* ERA-Forum, no. 4, 2004.

5. LA APORTACIÓN DE LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y SU APLICACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. RELEVANCIA Y PERSPECTIVA

Desde 2009 la Carta de Derechos Fundamentales es de obligatorio cumplimiento por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, y por parte de las Instituciones de la Unión Europa, así como por los Estados Miembros mientras actúen dentro del ámbito referido a la Unión Europea. A partir de la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales como instrumento legal de obligatorio cumplimiento, ha habido un significante incremento de casos que se presentan ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Según DE BÚRCA, la naturaleza y contexto del significante aumento de casos de Derechos Humanos hechas en la Corte, hace un llamado a una apertura mayor por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la aplicación del derecho internacional y comparado y la posibilidad de permitir la intervención de terceras partes[462].

La entrada en vigor de la Carta de Derechos Fundamentales ha reforzado su rol de garante de protector de Derechos Humanos, además de multiplicar las normas que está obligado a cumplir ha expandido la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los campos del derecho y de la elaboración de políticas. El Tratado de Lisboa ha incrementado la extensión de los casos de Derechos Humanos en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de tres formas: haciendo una referencia preliminar por los tribunales nacionales en el área de libertad, seguridad y justicia, incluyendo actos de las agencias de la Unión Europea y reforzando la aplicación de los procedimientos abreviados y de los procedimientos cuestiones preliminares para los casos donde una

[462] DE BÚRCA, G., « After the EU Charter of Fundamental Rights: The Courts of Justice as a Human Rights Adjudicator? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law,* Volume 20, Number 2, Masstricht, 2013, pp. 168-184.

persona es detenida. Estos elementos tienen como resultado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vea aumentada su jurisdicción por el Tratado de Lisboa como Tribunal de Derechos Humanos.

DE BÚRCA, hace referencia al hecho de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene muy poca experiencia en relación a la adjudicación de casos de Derechos Humanos en comparación con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos[463].

ROSAS se plantea la interrogante si los tribunales nacionales y las autoridades deben aplicar la Carta de forma general en lugar de aplicar los derechos fundamentales reconocidos en las Constituciones de los Estados Miembros y en los instrumentos de derechos humanos suscritos por estos Estados Miembros[464].

Esto no es cuestión para dejar pasar por alto. Antes de la Carta de Derechos Fundamentales, los Derechos Fundamentales de la Unión Europea estaban establecidos en la Convención Europea de Derechos Humanos, en otros instrumentos de derecho internacional así como en «constitutional traditions common to the Member States», y la Carta fue concebida bajo estas fuentes.

Hay diferencias en relación al contenido de la Convención Europea de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales, como por ejemplo: el establecimiento en la Carta de nuevos derechos como la prohibición de reproducción por medio de clonación de los seres humanos, el cual no está necesariamente establecido en los otros instrumentos legales internacionales de protección de derechos humanos.

Por otra parte, está la cuestión de competencia, toda vez que al ser de aplicación el derecho de la Unión Europea, la aplicación de Derechos Humanos

---

463 DE BÚRCA, G., « After the EU Charter of Fundamental Rights: The Courts of Justice as a Human Rights Adjudicator?», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, op. cit, pp. 169-170.

464 ROSAS, A., « The Applicability of the EU Charter of Fundamental Rights and National Level», *European Yearbook on Human Rights*, op. cit., p. 100.

a nivel nacional se ve restringida, ya que el derecho de la Unión Europea tiene primacía sobre el derecho nacional.

El derecho de la Unión Europea es implementado y aplicado con primacía a nivel nacional y en este sentido, los tribunales nacionales juegan un importante rol como parte integrante del sistema judicial de la Unión Europea.

El artículo 19 (1) del Tratado de la Unión Europea, el cual fue reformado por el Tratado de Lisboa, determina el rol de los tribunales nacionales al establecer «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea comprenderá el Tribunal de Justicia, el Tribunal General y los tribunales especializados. Garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados. Los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión».

De igual forma el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, establece la obligación que tienen los tribunales nacionales en relación a la interpretación de los Tratados y a la aplicación de actos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea.

Mientras que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el artículo 47[465] establece el principio de protección judicial efectiva, el cual es de suma relevancia para la Unión Europea como para los Estados Miembros.

---

[465] « Artículo 47

Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial

Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia».

En relación a la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales por parte del Tribunal Europeo de Justicia: ¿cómo quedaría configurado el derecho a no autoinculparse en este contexto?

Desde el 2009 hasta la fecha, no han habido casos en los cuales el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya tenido que decidir en relación a la determinación de la vulneración del derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

En un primer momento podríamos afirmar que esta situación favorece a los ciudadanos al ver reforzados sus derechos ante diversas instancias. Sin embargo ¿el problema es realmente el reconocimiento por parte de diversas instituciones de los derechos fundamentales a este respecto? ¿Se vislumbra alguna vía para una solución para la determinación de los límites del derecho a no autoinculparse en el derecho tributario a través de una interpretación jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea?

Si bien tanto el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han sido pilares fundamentales en la construcción de los límites que debe tener la Administración en relación a la potestad de requerir documentación a los contribuyentes durante el procedimiento de inspección y al reconocimiento de los derechos de los contribuyentes durante el procedimiento de verificación y sancionatorio, no resultan lo suficientemente eficaces en la delimitación del referido concepto, lo cual a su vez es una ardua tarea dados los factores y circunstancias tan complejos que lo componen.

Entonces, estamos ante una situación en la que cada vez se ven más reforzados los derechos fundamentales en el ámbito Europeo, pero a la vez hay supuestos que por su propia peculiaridad no se encuentran protegidos dentro de la esfera Europea.

Uno de estos casos es el derecho a no autoinculparse en materia tributaria, siendo este un derecho complejo que ha sido elaborado bajo

preceptos de índole administrativo, constitucional, penal y por supuesto tributario.

6. HACIA UNA ARMONIZACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCUPARSE EN EL CONTEXTO EUROPEO

Luego de haber señalado los aspectos generales de los sistemas tributarios de España, Italia, Alemania y Francia y de relacionarlos con su origen y con sus principios constitucionales, podemos hacer un enfoque de la situación actual en estos sistemas jurídicos:

Todos estos sistemas se han visto influenciados de manera directa por las decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en relación con el reconocimiento del derecho a no autoinculparse durante el procedimiento de inspección: si esta información ha sido obtenida bajo coerción y si después está información será utilizada durante el procedimiento penal.

En primer término consideraremos a España: anteriormente el derecho a no autoinculparse no estaba reconocido durante el procedimiento de inspección, luego de la reforma se hizo una separación de los procedimientos de inspección y sancionador. Sin embargo, esta distinción no ha servido para solucionar la problemática, ya que el órgano encargado de inspeccionar comunica los datos e información recabados al órgano encargado de sancionar.

La inspección tributaria está regulada en la LGT y en el RGGIT. En la LGT está establecido que la inspección de libros y otros documentos debe hacerse en el domicilio, despacho, local y oficina del obligado tributario en su presencia o con la autorización de una persona designada para tales fines. Siempre debe hacerse el examen de los documentos *in situ*, sin embargo la Administración podrá examinar las copias de estos libros o documentos en las respectivas oficinas tributarias.

En cuanto a la notificación, nada establece la legislación tributaria en relación a los plazos, por lo que se infiere que se deberá realizar la notificación respectiva de conformidad con la legislación administrativa vigente.

A diferencia de lo establecido en la legislación francesa, en España no se hace referencia a la notificación con unos días de antelación para que el obligado tributario disponga de la documentación que será requerida por la Administración.

Este punto lo consideramos relevante, ya que se puede hacer una comparación directa con lo establecido en la legislación francesa, en la que la notificación al obligado tributario es imperativa con días de antelación.

Entonces, cabe hacerse la siguiente pregunta ¿qué sucede cuando la Administración tributaria procede a realizar el procedimiento de Inspección y el obligado tributario no aporta la información solicitada?

Es una pregunta que en un primer momento parece sencilla de responder, sin embargo, considerando los principios generales del derecho europeo y los diversos sistemas constitucionales, son muchas las posibilidades que surgen para responder a esta interrogante.

En primer lugar tenemos que considerar el *ius puniendi* de la Administración, la cual investida de todas las facultades para solicitar información al obligado tributario, tiene la potestad para obtenerla al momento.

Por otra parte, está el reconocimiento de ciertos principios, con matices, del derecho penal al derecho administrativo sancionador.

De igual forma, es sabido el reconocimiento cada vez mayor que se le da a la aplicación de los Derechos Humanos al Derecho Tributario.

En relación con las diversas soluciones que han dado los ordenamientos jurídicos de España, Italia, Alemania y Francia a la problemática planteada, podemos observar que han interpretado los principios ordenadores de sus sistemas legales, así como los procedimientos generales establecidos en derecho administrativo, para aplicarlos a los casos concretos relativos al derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

En el caso de Italia es de destacar la evolución que ha tenido el concepto del deber de colaborar con la Administración.

En Alemania está ampliamente reconocido en la Ordenanza Tributaria el derecho a no autoinculparse cuando exista la posibilidad de que esa información pueda ser utilizada en un proceso penal.

En Francia hay un elemento llamativo y de suma importancia: los procesos de notificación al obligado tributario se realizan con suficiente antelación, lo cual hace posible que el contribuyente pueda disponer de toda la información contable requerida por la Administración, con lo cual la falta de colaboración con la Administración está sancionada de una forma severa.

En relación a la aplicación de este derecho en los casos de infracciones por incumplimiento de deberes formales, Francia es una gran referencia, ya que por la garantía que tiene el contribuyente de ser debidamente notificado, este no puede excusarse en la falta de cumplimiento de este deber.

La línea divisoria de lo que significa el respeto al derecho a no autoinculparse y la negativa a colaborar y aportar información relevante a la Administración muchas veces es difícil de delimitar en determinados aspectos, más aun cuando nos referimos al cumplimiento de deberes formales, los cuales la Administración en su *ius puniendi* tiene la facultad y la potestad de exigir a los contribuyentes.

El origen de los sistemas tributarios es lo que determina los principios y procedimientos establecidos, como es claramente apreciable en Francia. Con lo cual consideramos que la conveniencia de la adaptación de estos criterios por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a las legislaciones nacionales podría quedar en entredicho, ya que si bien en un primer momento, se observa una ampliación del reconocimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes estos podrían contravenir la estructura recaudatoria con importantes consecuencias, debido a que estos ordenamientos responden a principios constitucionales y sociales los cuales representan el engranaje para el desarrollo del sistema tributario de cada país.

Entonces, si bien la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha evolucionado hacia una dirección encaminada a garantizar y a ampliar cada vez los derechos de los contribuyentes en relación con la

utilización de las pruebas obtenidas durante el procedimiento de inspección, resulta importante para cada país determinar la adaptación de esta «evolución» de estos principios a las respectivas legislaciones.

El caso de España resulta muy peculiar, porque si bien la legislación fue adaptada con la Ley de Garantía de los Contribuyentes y luego con la reforma de la Ley General Tributaria para separar los procedimientos, esta separación resulta poco útil en la práctica, porque como se mencionó anteriormente es el mismo órgano el que se encarga de realizar ambos procedimientos. Esta situación es el resultado de tratar de adaptar de una manera superflua la legislación nacional a los criterios dispuestos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sin considerar la estructura general del sistema fiscal nacional.

La Convención de Derechos Humanos ha implantado un sistema de protección colectiva del derecho y de la libertad individual, por lo tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos garantiza el respeto del derecho de los 57 países miembros del Consejo de Europa. Entre los tribunales nacionales y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos funciona el principio de subsidiariedad. El juez nacional es el que tiene a su cargo la interpretación y aplicación de la disposición de la Convención y cuando el ciudadano de un Estado Miembro ha agotado la vía jurisdiccional en su país y vea violado sus derechos, es que tiene la posibilidad de acudir al Tribunal de Estrasburgo, el cual se pronunciará sobre el caso y vinculará su decisión al Estado el cual está obligado a acatar la decisión[466].

[466] CHIEREGATO, E., «I rapporti tra la Corte Europea dei diritti dell´Uomo e le corti nazionali: L´applicazione della dottrina del margine di aprezzamento come occasione mancata di dialogo nel caso Lautsi c. Italia», *Rivista Italiana di Diritto Publico Comunitario*, Giuffrè Editore, Anno XXIII, Numero 2/2013, Milano. pp-411. A su vez cita a KELLER, H., STONE SWEET, A., A, *Europe of Rights. The Impact of the ECHR on National Legal Systems*, Oxford University Press, 2008, p.446: «High Courts can perform the role of oversight bodies, supervising the work of legislative, administrative, judicial authority, in lights of the requirements of the ECHR. The ECHR the become the guardian of the application of the ECHR by the Constitutional and Supreme Courts. Domestic courts are always on the frontline, as they are the first one to receive the

Sin embargo, el TEDH ha dejado un margen de intervención al Estado, lo cual es llamado margen de apreciación, donde el Tribunal reconoce la falta de homogeneidad de un derecho a nivel europeo y por lo tanto concede a los Estados un margen de discrecionalidad más amplio en la aplicación del estándar de la Convención Europea de Derechos Humanos de la manera que mejor se adapte a la condición interna de cada Estado, así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos limita su propia competencia y garantiza de igual forma el estándar universal de tutela de derechos, añadiendo un elemento diferente en relación a las decisiones que se toman en las instituciones nacionales[467]. Esta situación genera innumerables críticas por las consecuencias generadas por esta falta de una formulación precisa, la cual deja espacio a una utilización incorrecta e impredecible por parte del Tribunal[468].

Por lo tanto el criterio de margen de apreciación se basa en un instrumento para integrar el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos con un criterio de flexibilidad que asegure el respeto de la diversidad

---

applicants´complaints concerning breaches of the fundamental rights. Thus, the system needs to become judges of European human law, which could mean actively taking into account the ECHR, and referring to it when interpreting national hr law. In this context, one can portray the Strasbourg Court as situated at the top of pyramidal system, controlling compliance with the system´s basic norms. (…) Ultimately, only if these elements works together will the full effectiveness of the ECHR in national legal orders be realized».

467 CHIEREGATO, E., «I rapporti tra la Corte Europea dei diritti dell´Uomo e le corti nazionali: L´applicazione della dottrina del margine di aprezzamento come occasione mancata di dialogo nel caso Lautsi c. Italia», *Rivista Italiana di Diritto Pbblico Comunitario*, op. cit, cita a su vez a SHANY, Y., «Toward a General Margin of Appreciation Doctrine in International Law?», in *European Journal of International Law*, 2006, vol. 16, n. 5, p. 911: « The authority of international courts and tribunals to grant states a margin of appreciation is rarely grounded in explicit treaty norms. Instead, the capacity to employ the doctrine seems it derive from the inherent power of international judicial bodies to determine their own procedures and to effectively exercise their jurisdiction (these authorities are sometimes couched in explicit «general powers» rules of procedure) ».

468 *Ibidem,* p. 411.

jurídica, cultural y social existente en los países signatarios de la Convención Europea de Derechos Humanos[469].

La doctrina diferencia dos elementos fundamentales de protección de derechos humanos, como lo son: el *minimum standard* de protección de los derechos humanos, resguardando la zona de legalidad, en la cual cada Estado Miembro puede operar libremente. En un segundo lugar se encuentra el principio de *judicial deference,* el cual de conformidad con el principio de subsidiaridad, la Corte debe respetar la forma de ejecución de la obligación internacional por parte de la autoridad nacional, siempre y cuando no contravenga el *standard* universal. Por lo tanto se puede afirmar que mediante el margen de apreciación, el Tribunal logra armonizar el respeto y control de la compleja relación con el juez nacional, dejando de un lado la posibilidad de actuar como un «cuarto juez de apelación»[470], para asegurar la aplicación y la interpretación de conformidad con la Convención con las diversas medidas concretamente adoptadas por los Estados[471].

Entonces ¿cuál sería la respuesta a la problemática planteada? Se ha tratado muchas veces el tema de la armonización de los derechos de los contribuyentes a nivel europeo, o a la creación de un Código de protección de los derechos de los contribuyentes, los cuales generen un marco común de protección y que cada país adapte sus legislaciones y su sistema tributario para garantizar los derechos de los contribuyentes durante los diversos procedimientos a los cuales se ve sometido.

---

469 *Ibidem,* p. 412-413.

470 CHIEREGATO, E., «I rapporti tra la Corte Europea dei diritti dell´Uomo e le corti nazionali: L´applicazione della dottrina del margine di aprezzamento come occasione mancata di dialogo nel caso Lautsi c. Italia», *Rivista Italiana di Diritto Pbblico Comunitario*, op. cit, p. 413, hace referencia a ARAI-TAKAHASHI, Y., *The Margin of Appreciation Doctrine and The Principle of Proportonality in the Jurisprudence of the ECHR*, Intersetia, Antwerp, 2002, p. 14.

471 *Ibidem*,p.14

CAPÍTULO II: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL CONTEXTO AMERICANO: LOS CASOS DE EEUU Y VENEZUELA

En el presente capítulo haremos referencia a la consagración del derecho a no autoinculparse en Venezuela y en EEUU. Consideramos relevante hacer mención de ambos ordenamientos legales para tener una comprensión global del tema, a pesar que el estudio que se realiza se enfoca primordialmente en países miembros de la Unión Europea.

Entonces, como observaremos en este capítulo, en ambos ordenamientos se presentan características muy particulares que son importantes de destacar. Al ser ordenamientos que no están sujetos a una unión ni a acatar criterios de un tribunal que interprete las leyes aplicables a un conjunto de países, la consideración e interpretación de principios resulta totalmente distinta.

El objetivo principal de este capítulo es mostrar una panorámica diferente a la contemplada en la Unión Europea, en donde el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha jugado un papel fundamental en el desarrollo y determinación del derecho a no autoinculparse en materia tributaria. Siendo así, cabe la interrogante ¿si en los países de la Unión Europea se desarrolla el principio a través de la jurisprudencia del TEDH y del TJEU, cuál es la consideración del referido principio en otros ordenamientos fuera del espacio europeo?

Así las cosas, este capítulo se encuentra dentro de la investigación como referente de la consideración del derecho a no autoinculparse en otros ordenamientos distintos a los de la Unión Europea, por lo cual es importante resaltar que su estudio es disímil a los anteriormente realizados.

Para contraponer la consagración del derecho a no autoinculparse en la Unión Europea con otros ordenamientos, escogimos Venezuela y Estados Unidos por las particularidades especiales que presentan. Específicamente hacemos referencia al caso de Venezuela por ser un ordenamiento en el cual está expresamente consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela el reconocimiento del debido proceso en todas las actuaciones

penales y administrativas, sin embargo su consideración por parte de la Administración tributaria en el curso de su actividad no parece ser tan clara. Por otra parte, en Estados Unidos la consideración del referido principio la encontramos en el desarrollo jurisprudencial toda vez que no hay ninguna disposición que consagre los derechos de los contribuyentes.

Por otra parte observamos como la figura del Defensor del Contribuyente es de gran relevancia en Estados Unidos ya que su relación con el contribuyente es directa y a la vez tiene la obligación de presentar propuestas al Congreso para proteger los derechos de los contribuyentes.

Una vez más pudimos apreciar que la consagración del derecho bajo análisis está supeditada a la comprensión de su ordenamiento legal visto como un conjunto, siendo que cada vez es más latente la necesidad de reconocer el reconocimiento del derecho a no autoinculparse en derecho tributario en los distintos ordenamientos a los que hacemos referencia.

Resulta importante resaltar que a pesar de cada ordenamiento ha desarrollado el principio de una forma distinta, la tendencia es a aceptar la necesidad del reconocimiento del derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

Mientras que en los países de la Unión Europea resulta fundamental la jurisprudencia del TEDH y del TJUE, en Venezuela la jurisprudencia debería dilucidar el alcance de la disposición constitucional de una forma enfática y en Estados Unidos parece evidente la necesidad del establecimiento de un Capítulo de Defensa del Contribuyente donde se plasmen las disposiciones relativas a la protección de los derechos del contribuyente.

1. LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL FORMAL EN VENEZUELA

1.1. La consagración del derecho a no declarar contra sí mismo

En primer lugar, resulta imperioso hacer referencia al artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), el cual establece, entre otros, el derecho a no declarar contra sí mismo.

Artículo 49. El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, en consecuencia:

«1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario».

A este respecto, resulta necesario hacer referencia a la inclusión de la presunción de inocencia en «las actuaciones judiciales y administrativas» en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Lo cual hace extensivo este derecho a las actuaciones administrativas.

La presunción de inocencia engloba uno de los principios de los sistemas democráticos modernos, en los cuales a los órganos de instrucción penal –general y fiscal- les corresponde obtener la prueba de imputación que se haga a un sujeto.

Al respecto, el Código Orgánico Tributario (COT) de 2001 hizo una importante reforma, toda vez que en el COT de 1994 derogado se establecían en el artículo 94 ciertos supuestos de defraudación fiscal. En este artículo se invertía la carga de la prueba contra el imputado y de esta forma se violentaba el principio de la presunción de inocencia consagrado en la Constitución del año 1961, vigente para la época por lo tanto se imponía una adaptación a la

normativa constitucional porque de lo contrario se producía una violación a la Carta Magna de 1999[472]. La norma utilizaba la expresión: «presunciones sobre la intención de defraudar», lo cual significaba, que salvo prueba en contrario, el sujeto que había sido imputado había dejado de cumplir la obligación tributaria con la intención de defraudar.

En este sentido, hay que señalar que la reforma del Código Orgánico Tributario se realizó de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de la Constitución de la República de Venezuela, la cual dispone:

«Quinta. En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:

1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades.
2. La eliminación de excepciones al principio de no retroactividad de la ley.
3. Ampliar el concepto de renta presunta de manera de dotar con mejores instrumentos a la Administración Tributaria.
4. Eliminar la prescripción legal para delitos tributarios graves, los cuales deben ser tipificados en el Código Orgánico Tributario.
5. La ampliación de las penas contra asesores o asesoras, bufetes de abogados o de abogadas, auditores externos o auditoras externas y otros u otras profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo periodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.
6. La ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal, aumentando los periodos de prescripción.

---

[472] Constitución de la República de Venezuela de 1961 : «Artículo 50º La enunciación de los derechos y garantías contenida en esta Constitución no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ella.

La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos».

7. La revisión de atenuantes y agravantes de las sanciones para hacerlas más estrictas.
8. La ampliación de las facultades de la Administración Tributaria en materia de fiscalización.
9. El incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal.
10. La extensión del principio de solidaridad, para permitir que los directores o directoras, y asesores o asesoras respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios.
11. La introducción de procedimientos administrativos más expeditos».

PITTALUGA al respecto considera que la intención del legislador tributario fue la de salvar la inconstitucionalidad plasmada, erradicando las presunciones de dolo[473]. Para estos fines, modificó la calificación de «presunciones» a la calificación de «indicios» en el COT de 2001, toda vez que los indicios no modifican el *onus probandi*, mientras que las presunciones legales revierten la carga de la prueba.

Como consecuencia de lo anteriormente referido, el actual COT de 2001 se ajusta a la presunción de inocencia establecida en la CRBV de 1999 y la carga de la prueba siempre recae sobre quien acusa y no sobre el sujeto acusado. De esta forma, la persona que es acusada de defraudación tributaria se presume inocente hasta que se demuestre lo contrario.

Esta primera consideración en relación a la norma constitucional, resulta fundamental para el desarrollo de la presente investigación.

A continuación, se hará referencia a lo establecido en el COT vigente en relación a los ilícitos fiscales, los cuales están establecidos en los artículos 101 y 102 del mismo[474].

«Artículo 101: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

---

473 FRAGA PITTULAGA, F., «Los indicios de Defraudación en el Código Tributario de 2001 y el Derecho Constitucional a la Presunción de Inocencia», en *Revista de Derecho Tributario Nª 101*. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, (105-156).

474 Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001.

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.

2. No entregar las facturas y otros documentos cuya entrega sea obligatoria.

3. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

4. Emitir facturas u otros documentos obligatorios a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias.

5. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.

6. Emitir o aceptar documentos o facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada período o ejercicio fiscal, si fuere el caso.

Cuando se trate de impuestos al consumo y el monto total de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión del ilícito.

Quien incurra en los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento emitido hasta un máximo de ciento cincuenta unidades tributarias (150 U.T.) por cada período, si fuere el caso.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 5 será sancionado con multa de una a cinco unidades tributarias. (1 U.T. a 5 U.T.)

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 6 será sancionado con multa de cinco a cincuenta unidades tributarias. (5 U.T. a 50 U.T.).

Artículo 102: Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

1. No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.

2. Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.

3. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.

4. No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.).

En caso de impuestos indirectos, la comisión de los ilícitos tipificados en cualesquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito».

De lo transcrito se puede observar *a priori* que la Administración Tributaria en Venezuela al llevar a cabo el proceso de inspección en los

establecimientos comerciales cuenta con una vasta potestad sancionadora[475].

Al respecto, queremos centrar la atención en la sanción relacionada con la clausura de las sucursales de una empresa que incurra en alguno de los ilícitos descritos.

Para ello, es necesario hacer referencia a la potestad sancionadora.

[475] El Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria representa la Administración Tributaria en Venezuela, creada mediante Decreto Presidencial Nº 310 de fecha 10/08/1996 publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 35.525 de fecha 16/08/1994. Las facultades de la Administración Tributaria están establecidas en el artículo 121 del COT.

1.2. Las atribuciones de la Administración tributaria

El COT dispone en el artículo 93:

«Las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicables por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal».

De esta forma, el COT establece que la Administración Tributaria tiene la potestad de perseguir y sancionar los ilícitos tributarios cuya punición sea, de conformidad con el Código, «de multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales, y finalmente la clausura temporal del establecimiento en el cual y desde el cual el sujeto pasivo tributario ejerce las actividades objeto de imposición»[476].

A este respecto, es de destacar la atribución de la Administración Tributaria de perseguir y castigar determinadas conductas antijurídicas, en especial, las infracciones de tipo formal en las cuales la Administración Tributaria (en Venezuela la Administración tributaria está representada por el Servicio Nacional Autónomo de Administración Tributaria SENIAT) tiene atribuciones para imponer multas, comiso y destrucción de los efectos materiales del ilícito o utilizados para cometerlos, suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales, y finalmente la clausura temporal del establecimiento en el cual el sujeto pasivo realiza las actividades las cuales son objeto de imposición[477].

Así las cosas, es importante destacar que por incumplimiento de deberes formales se entiende, toda actividad u omisión de sujetos pasivos o

---

476 WEFFE H, C., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Editorial Globe C.A. 2010, p. 54. (p. 624).

477 *Ibidem*, p. 64.

terceros que violen alguna de las normas contenidas en el Código Orgánico Tributario, en Leyes especiales o reglamentaciones de los organismos administrativos competentes.

En Venezuela el procedimiento sancionador tributario ha estado vinculado al procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias. Lo cual genera un conflicto entre el derecho a no autoinculparse establecido en el numeral 2 del artículo 49 de la CRBV y la obligación de suministrar a la Administración Tributaria los elementos que permitan una determinación de un ilícito tributario, de conformidad con el artículo 145 y 146 del COT[478].

---

[478] Artículo 145:

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.

c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.

d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.

e) Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.

4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

De esta manera, la Administración Tributaria procede a la inspección de empresas en sus sucursales y en el supuesto de estar incurso en uno de los supuestos contemplados en el artículo 101 y 102 del COT se procede a la imposición de multas y clausura de los establecimientos de que se trate.

Como se ha expuesto anteriormente, el procedimiento de comprobación y el sancionador están unidos en Venezuela.

De la situación antes planteada hay varios aspectos a resaltar, pero el interés central de la presente investigación es el de analizar si el debido proceso, el cual se establece en la CRBV se respeta en un procedimiento en el cual se presentan las características antes señaladas.

A este respecto, PALAO TABOADA hace referencia a la doctrina alemana y al principio de claridad procedimental, el cual establece que en el caso que un mismo órgano administrativo tramite los procedimientos de imposición y de sanción al mismo tiempo, el contribuyente debe tener el derecho de conocer en cuál de los procedimientos están circunscritas las actuaciones. Este mismo

---

6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Artículo 146:

Los deberes formales deben ser cumplidos:

1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.

2. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.

3. En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.

4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo, y en su defecto por cualquiera de los interesados».

principio encuentra cabida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de contradicción.

1.3. La potestad sancionadora de la Administración tributaria

El Poder sancionador de la Administración Tributaria en Venezuela encuentra su principal fundamento en los principios del Derecho Penal Tributario, por la característica de este último como rama especial del Derecho Penal.

Parte de la doctrina considera que el incumplimiento de la normativa fiscal representa una vulneración al normal desenvolvimiento de la acción estatal.

El «deber del sostenimiento de las cargas públicas con su capacidad económica mediante un sistema tributario», principio base del sistema tributario en general, se conseguirá respetando los principios de igualdad y progresividad y los mismos no deberán tener carácter confiscatorio.

Por otra parte, el deber de sostenimiento de los gastos públicos debe ser enfocado desde una perspectiva global, en la cual entran en juego otros derechos y deberes, y también de acuerdo con los principios rectores de la política social y económica, por esa razón se configura el deber de colaboración, solidaridad social, económica y/o política. Desde esta perspectiva el Derecho Financiero sirve como una plataforma mediante la cual se logra una actividad financiera redistributiva para generar los beneficios a la población; para lograr este fin resulta imperioso que el Derecho Financiero ejerza la potestad sancionatoria para reprimir la transgresión de la normativa tributaria.

Las sanciones tienen una esencia penal, y pertenecen a las ramas denominadas derecho penal administrativo o derecho penal económico, las cuales quedan sujetas a los principios ordenadores del derecho penal.

El poder sancionatorio de la administración tributaria tiene su fundamento en el poder de imperio o soberanía del Estado, en una dimensión de soberanía financiera diferente a la soberanía política. Al infringir una norma tributaria hay un quebrantamiento a un deber social, como es el de cumplir con las obligaciones tributarias, lo cual resulta esencial para el mantenimiento del Estado. Por lo tanto, la potestad sancionadora es característica del sistema tributario, con acciones represivas necesarias para su subsistencia y respeto a su imperio.

Sin dejar a un lado las potestades de la Administración Tributaria, es importante recalcar el respeto a las garantías fundamentales del individuo a lo largo de todo el procedimiento de inspección, de verificación y sancionador.

De esta forma el *ius puniendi* fiscal encuentra su limitación en primera instancia en el principio de legalidad penal tributaria. Bajo este principio, la administración está subordinada en sus poderes sancionatorios, a los mandatos constitucionales sin posibilidad alguna de excepción.

El fundamento de lo anteriormente expuesto, tiene su basamento en los artículos 137 y 141 de la CRBV:

«Artículo 137. La Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Artículo 141. La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho».

Esto encuentra fundamento en el principio constitucional de reserva legal penal tributaria, como lo establece el artículo 6 del artículo 49 de la Constitución:

«Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes».

Por lo tanto, todo aquello que no coincida con el precepto legal, está en un plano extra-penal y como consecuencia está fuera del poder sancionador de la Administración Tributaria.

El principio de reserva legal tributaria engloba una serie de garantías relativas al tipo, en los caracteres de anterioridad, rigurosidad y escritura de la ley penal tributaria, de lo cual surge el poder sancionador de la Administración.

Por lo tanto, la ley debe ser previa a los hechos que serán juzgados, y de esta forma se cumple la función preventiva, lo cual sería la advertencia que caracteriza la ley penal. Por lo cual, hay un límite esencial en el poder sancionador de la Administración Tributaria, toda vez que el contribuyente o

responsable será castigado solamente cuando pueda saber que la actividad que realiza tendrá como consecuencia la pena prevista en la norma.

Otro aspecto a resaltar, a los efectos del objetivo de esta investigación, es la proporcionalidad de las penas. El principio de proporcionalidad debe prevalecer en el ejercicio de cualquier atribución del Poder Público.

Por lo tanto, la Administración Tributaria debe mantener la proporcionalidad y adecuación con respecto al supuesto de hecho y con los fines mismos de la norma, y a su vez cumplir con los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia, de conformidad con el artículo 12 de la Ley Orgánica Tributaria[479]. La proporcionalidad rige para la aplicación de sanciones y para la medida discrecional que adopte la Administración.

Al respecto, BREWER-CARIAS ha indicado:

«el acto discrecional no puede ser desproporcionado, porque la desproporción es arbitrariedad. Si una disposición establece, por ejemplo, que por la infracción de una norma se puede aplicar una sanción entre dos límites, máximo y mínimo, según la gravedad de la falta, a juicio de la autoridad administrativa dentro de su libre apreciación de la situación, la Administración no puede ser arbitraria y aplicar medidas desproporcionadas».

Con respecto a la presunción de inocencia, a lo cual hicimos referencia anteriormente, es un principio consagrado en la Constitución y además está consagrado por los tratados internacionales suscritos y ratificados por la República, lo cual implica una garantía supraconstitucional.

A este respecto, es importante señalar que de conformidad con los principios antes mencionados y por las características de la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad sancionadora fiscal, no opera el principio de presunción de veracidad de los actos administrativos, y la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria y no en los particulares. De esta

[479] Artículo 12. Aun cuando una disposición legal o reglamentaria deje alguna medida o providencia a juicio de la autoridad competente, dicha medida o providencia deberá mantener la debida proporcionalidad y adecuación con el supuesto de hecho y con los fines de la norma, y cumplir los trámites, requisitos y formalidades necesarios para su validez y eficacia.

forma, «la ejecución de la pena impuesta por medio de las actuaciones administrativas sancionadoras no puede, en modo alguno, ampararse en el principio de ejecutividad y ejecutoriedad propio de los actos administrativos, sino que tal actuación estará sujeta a que el acto que determina la culpabilidad el sujeto haya quedado, de una u otra forma, definitivamente firme»[480].

[480] WEFFE H, C., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, op. cit., p. 26.

1.4. La potestad de verificación de la Administración tributaria

Por otra parte, es importante señalar la potestad de verificación de la Administración Tributaria establecida en el COT:

«Artículo 172. La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

Parágrafo Único: La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción, podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.

Artículo 173. En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante Resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código.

Artículo 174. Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes.

Artículo 175. En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta

de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código.

En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

Artículo 176. Las resoluciones que se dicten conforme al procedimiento previsto en esta Sección, no limitan ni condicionan el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación atribuidas a la Administración Tributaria».

Del artículo antes transcrito se pueden hacer varias apreciaciones: el procedimiento de verificación se realiza por la Administración tributaria con una vasta atribución de poder a la misma, lo cual puede acarrear indefensión al contribuyente o responsable, toda vez que es la misma Administración la que durante el procedimiento de comprobación puede proceder a la imposición de multas y cierre de locales comerciales, sin proporcionar al contribuyente un lapso probatorio y dejando a un lado el derecho a la defensa, el cual es ignorado en esta fase de verificación como procedimiento penal tributario, ya que el sujeto pasivo no participa en la fase de formación del acto declarativo de la responsabilidad penal tributaria, en la individualización de la pena; el derecho a acceder a las pruebas, el derecho a disponer del tiempo y de los medios adecuados a la defensa, el derecho a la nulidad de las pruebas obtenidas ilegalmente, el derecho a ser oído, la prohibición del principio *ne bis in idem*, ya que es latente la posibilidad de ser juzgado dos veces por el mismo hecho; la presunción de inocencia: el cual es olvidado durante el procedimiento de verificación como procedimiento penal tributario, el derecho general de apertura; el derecho a una decisión motivada, el derecho a conocer y a hacerse parte en el procedimiento; el derecho a la alegación y a la prueba, el derecho al contradictorio, y lo que el autor considera más grave el derecho a la

imparcialidad del órgano administrativo encargado de la decisión, toda vez que no se tiene en cuenta la opinión del sujeto pasivo y por lo tanto la decisión se basa solamente desde la apreciación de la Administración, de esta forma la decisión que se toma no tiene el equilibrio requerido.

Es necesario que el procedimiento de verificación como procedimiento penal tributario se apegue a las garantías formales propias del Derecho Procesal Penal, ya que la finalidad del proceso es obtener la actuación del *ius puniendi*, siempre con el más absoluto respeto a los derechos humanos.

De igual forma es importante señalar que cuando el procedimiento administrativo tenga efectos externos, se debe respetar el principio contradictorio, en el cual ambas partes hagan valer sus pretensiones.

En la situación actual, la Administración Tributaria deja a un lado principios constitucionales y actúa de manera arbitraria cuando procede a la imposición de multas y cierres de locales, con las consecuencias económicas que acarrea este procedimiento para el contribuyente.

Consideramos que la base principal del problema es la apertura y la falta de precisión el artículo 102 y 103 del COT transcritos anteriormente, en los cuales se le otorgan facultades extraordinarias al SENIAT, que en uso de sus facultades de verificación y como órgano sancionador procede a ejercer ambas funciones sin una delimitación propia de la situación señalada.

Por lo tanto nos encontramos bajo el supuesto en el cual la Administración Tributaria cuenta con vastos poderes para verificar y sancionar a empresas cuando considere que las mismas incumplen con los deberes formales establecidos en el COT, sin proporcionar al contribuyente y/o responsable, los derechos antes referidos relacionados con el derecho a un proceso justo, respeto al principio contradictorio, derecho a la presunción de inocencia, el cual es vulnerado reiteradamente siempre que el SENIAT procede al cierre de establecimientos al constatar *in situ* alguna discrepancia en el cumplimiento de los deberes formales.

Es importante señalar, que el hecho que los procedimientos de verificación y sancionatorios estén unidos, no significa que el derecho a la defensa sea vulnerado. Lo idóneo es que durante el procedimiento se le

informe al contribuyente en cual etapa del procedimiento se encuentra para que así, el mismo pueda determinar a qué atenerse.

Por otra parte, cada caso presenta una particularidad diferente, por lo cual no parece lógico que la Administración Tributaria proceda de la misma forma a imponer sanciones a los locales que no cumplan con los deberes formales contemplados en el COT. Esto es consecuencia de la ausencia de contradictorio y en consecuencia de la violación al debido proceso, toda vez que estas consideraciones se podrían hacer durante los mencionados procedimientos. El SENIAT durante el proceso de verificación no valora el perjuicio fiscal, ni la gravedad de la infracción o intencionalidad o negligencia del sujeto infractor[481].

La norma tributaria tal y como está establecida en el COT resulta ser muy genérica y da una amplitud sin igual a la Administración Tributaria.

[481] Legalidad del cierre de establecimiento por incumplimiento de obligaciones tributarias. Cedepro. http://cedeprovenezuela.blogspot.com/2009/05/legalidad-del-cierre-de-establecimiento.html

1.5. El inicio del reconocimiento del derecho a no autoinculparse en materia tributaria a través de la jurisprudencia.

En consonancia con lo anteriormente expuesto, resulta importante citar una importante sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 17 de septiembre de 2004.

En los hechos de la referida sentencia, se desprende que el SENIAT revisó un procedimiento de verificación y de comprobación de deberes formales y se pudo constatar que «el accionante incumplió con los requisitos y condiciones establecidas en las normas, al no identificar a los clientes y no colocar el Registro de Información Fiscal, en el libro de venta para los períodos 2002 a 2004».

Así las cosas, la «Administración Tributaria consideró que la accionante se encontraba incursa en el ilícito tributario consagrado en el numeral 2 del Artículo 102 del Código Orgánico Tributario, y procedió conforme lo dispuesto en el Artículo 93 del mismo texto legal, en concordancia con lo establecido en la Resolución N° SNAT/2002/913 de fecha 06/02/02, publicada en la Gaceta Oficial 37.398 de fecha 06/03/02, la sanción prevista en el último aparte del Artículo 102 del Código Orgánico Tributario, ordenando la clausura del local donde funciona el Restaurante propiedad de la accionante por un plazo de dos (2) días continuos contados a partir de las 11:30 a.m. del día 09/07/04 hasta las 11:30 a.m. del día 11/07/04, sin perjuicio de las sanciones pecuniarias consagradas en el Código Orgánico Tributario»[482].

A este respecto, consideramos relevante citar una de las consideraciones que realizó el Tribunal:

«Del análisis de la actuación de la presunta agraviante se puede observar que en ningún momento se respetaron las tres fases mínimas

[482] Sentencia 101-2004. Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_8/sentencia.htm (última consulta 17 de febrero 2014)

establecidas en la sentencia citada, porque no se le otorgó un plazo mínimo para que la accionante pudiera presentar sus pruebas y que a su vez la agraviante en base a ese contradictorio y el análisis de esas pruebas pudiera dictar una decisión que pudiera desvirtuar la presunción de inocencia, mediante la declaración de su culpabilidad, y esto es contrario a lo pautado por el texto constitucional, ya que, incluso el peor de los defraudadores tiene el derecho a defenderse y a presumírsele inocente mientras no se establezca lo contrario a través de un procedimiento que garantice las exigencia mínimas constitucionales. En otras palabras se le presumió culpable y se le aplicó la sanción sin derecho a probar y sin derecho al debido proceso. Aun en los procesos de verificación la Administración Tributaria debe observar las garantías mínimas y luego de pasar por las tres etapas: apertura, pruebas y decisión, puede aplicar las sanciones pertinentes, pero no antes, como lo hizo en el procedimiento que aplicó a la agraviada, cuando la sancionó «de plano» mediante el cierre del establecimiento, por ello se debe considerar que si no se ha observado el lapso probatorio o el debido proceso a la luz de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la agraviada se presume inocente. Pero al analizar el acto lesivo también este sentenciador constitucional observa que se ha violado el Derecho al Debido Proceso, toda vez que todo proceso sin excepción debe permitir la posibilidad de que el presunto infractor pueda defenderse, ante la obligación que tiene la Administración Tributaria de traer al expediente administrativo sustanciado al efecto, las pruebas para fundamentar sus acusaciones, es decir, la Administración Tributaria tiene en el presente caso la carga de la prueba para desvirtuar la inocencia, cosa que no se observa en las actas procesales y que no se deduce su cumplimiento de las exposiciones orales hechas por las partes del presente proceso. En este sentido al no realizar la agraviante actividad probatoria ni permitir al presunto infractor, la posibilidad de desvirtuar tales probanzas, en el caso que las hubiere, se está violando el debido proceso».

El Tribunal en el presente caso sentenció suspender la medida de sanción impuesta por la Administración Tributaria y al mismo tiempo determinó que la Administración Tributaria deberá «abstenerse de imponer sanciones de

la misma naturaleza por los mismos hechos en contra de la accionante».

Es una importante sentencia que toma en consideración los elementos expuestos anteriormente relativos a conceptos como la presunción de inocencia y el respeto al debido proceso, los cuales son de imperioso cumplimiento con el último fin de lograr un proceso equilibrado y permitir al órgano sancionador determinar e imponer sanciones en relación a los alegatos, hechos y pruebas.

Sin embargo, luego de esa sentencia se han seguido produciendo cierres masivos de establecimientos como consecuencia de imposición de sanciones por incumplimiento de los deberes formales establecidos en el COT.

Por lo tanto, hemos podido constatar que el problema medular de la situación planteada en el caso venezolano radica en la amplitud de la norma tributaria y en la interpretación que la Administración Tributaria ha hecho de la misma.

Con un precepto tan amplio y tan poco específico en el procedimiento, como lo es el establecido en el artículo 101 y 102 del COT, resulta que la interpretación y aplicación de los mismos se puede hacer de una forma autoritaria, violando los derechos antes mencionados.

A todas luces, resulta indiscutible el hecho que la Administración Tributaria pueda tener atribuidos las potestades de verificación, inspección y sanción de las conductas antijurídicas tributarias.

Esta potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, encuentra su límite en los principios de reserva legal y de legalidad, y de igual forma tiene que estar sujeta a los principios propios del Derecho Procesal Administrativo y del Derecho Procesal Penal.

Ya que la Administración tiene atribuida la potestad de verificación y la potestad sancionatoria, se debería señalar e informar al contribuyente cuando la Administración está actuando en uno u otro procedimiento para de esta forma brindar al contribuyente las herramientas necesarias para lograr una efectiva protección a sus derechos.

Por otra parte, el COT ha establecido la verificación como procedimiento determinativo de oficioso y como procedimiento penal tributario, y en el artículo

174 establece los casos y para ninguno de ellos establece un procedimiento a seguir[483].

Por esta razón, el procedimiento de verificación como procedimiento penal tributario debe estar subordinado al más absoluto respeto y acatamiento al ordenamiento jurídico procesal penal tributario y a las garantías fundamentales del ser humano.

A este respecto, el procedimiento penal tributario venezolano incumple con ciertos principios, como lo señala WEFFE:

1) Antiformalismo, en la modalidad de libertad probatoria plena. Con el derecho de alegar en cualquier fase del procedimiento administrativo.

2) Productividad

3) Confianza

4) Necesidad y unidad del expediente administrativo.

5) Principio de verdad material.

De igual forma el procedimiento de verificación tal y como está establecido en Venezuela viola derechos humanos fundamentales como la garantía de legalidad material, derecho a la defensa, derecho a ser notificado de los cargos, derecho a acceder a las pruebas, derecho a disponer del tiempo y de los medios adecuados para la defensa, el derecho a la nulidad de las pruebas obtenidas ilegalmente, el derecho a ser oído, la prohibición del *ne bis in idem*, la presunción de inocencia, el derecho a una decisión motivada, el derecho a la alegación y a la prueba, el derecho al contradictorio y el derecho a la imparcialidad del órgano administrativo el cual tiene a cargo la decisión.

De igual forma viola principios aplicables al procedimiento administrativo y a las garantías procesales penales.

El autor antes mencionado, ante la falta de separación del procedimiento

---

483 1) Determinación de la comisión de ilícitos formales.

2) Determinación de la comisión de ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.

3) Determinación de la posible violación de los deberes de los agentes de retención y percepción.

4) Determinación de la comisión de los ilícitos materiales que implican incumplimiento omisivo de la obligación tributaria principal.

oficioso y el procedimiento penal tributario, propone como solución a la problemática planteada la aplicación del procedimiento administrativo ordinario, establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, como solución a las deficiencias observadas en el procedimiento de verificación tributaria, ya que de conformidad con el artículo 148 del COT, el cual establece que a las situaciones «que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines».

La solución propuesta por WEFFE es la de la proscripción práctica de la verificación como procedimiento penal tributario, tal como está establecida actualmente en el COT, mediante la cual se generan abusos a los derechos ciudadanos y por la otra la aplicación y adaptación de la verificación a lo establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, para solventar la «manifiesta insuficiencia de la verificación para conciliar el recto ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria con los principios y garantías fundamentales que deben regir, en cualquier instancia, para la actuación concreta del *ius puniendi fiscal*».

2. LA NECESIDAD DE CODIFICAR LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE: EL CASO DE EEUU

En relación a la naturaleza del principio *nemo tenetur adere contra se* el Tribunal de Estados Unidos lo ha encontrado en la tutela de la privacidad, basado en la 5ta enmienda «The Fith Amendment in its Self-Incrimination Clauses enables the citizen to create a zone of privacy which government may not force him to surrender to his detriment» *Griswold v. Connecticut*, 381 US. 479, 484 (1965)[484].

En el caso *Miranda c. Arizona* el Tribunal Supremo de los Estados Unidos estableció las llamadas prevenciones según las cuales el sospechoso al cual se le interroga debe ser informado sobre su derecho a guardar silencio y que cualquier declaración que haga podría ser utilizada en su contra y que de igual forma tiene derecho a ser asistido por un abogado y por lo tanto cuando no se apliquen las llamadas prevenciones las pruebas obtenidas no pueden ser declaradas como admisibles[485].

En la sentencia *Miranda c. Arizona* el Tribunal Supremo estableció «*He must be warned prior to any questioning that he has the right to remani silent, that anything he says can be used against him in a court of law, that he has the right to the presence of an attorney, and that if he cannot afford an attorney one will be appointed for him throughout if he so desires. Opportunity to exercise these rights must be afforded to him throught the interrogation*».

Luego el Tribunal Supremo mediante la sentencia *Dickerson c. EEUU*, 530 US 428, 2000, declaró el contenido constitucional del referido criterio toda

---

484 AVILES, A, BERRO, F, «El deber de colaborar con la administración tributaria» *Rivista di diritto tributario internazionale*, Num. 1, 2001, hace mención a la sentencia *Boyd c. Estados Unidos o Miranda c. Arizona*.

485 SARRÓ RIO, J, *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, op. cit., pp. 54-55.

vez que la sentencia *Miranda c. Arizona* se hizo a través de la interpretación constitucional y no sobre una ley[486].

Según este criterio son dos elementos determinantes en el derecho a no autoinculparse: la prueba como consecuencia de la voluntad del acusado y a la vez la protección que se le debe brindar al acusado frente determinadas acciones que pueden tener carácter coactivo[487].

Sin embargo, tal como señalan AVILÉS Y BERRO, la Corte Suprema ha cambiado su criterio en relación a este punto en la sentencia en el caso *Fischer c. Estados Unidos* de fecha 21 de abril de 1976, en el cual sostiene que la Corte no ha estimado que toda invasión de privacidad viola el privilegio de no declarar contra sí mismo.

La jurisprudencia de las Cortes de Estados Unidos ha variado el nivel de protección de la Quinta Enmienda[488].

En el caso *Hoffman c. Estados Unidos* se le dio un poder más amplio al Estado para solicitar información fiscal. La Corte rechazó extender la protección de la Quinta Enmienda al negocio de los contribuyentes y a los registros cuando estuvieran en posesión de los contables.

La Corte concluyó que la protección a la no autoincriminación es personal y se construyó solo para proteger al individuo del poder del Estado, por lo tanto la protección va unida a la persona y no a la información autoincriminadora. Entonces, el contribuyente estaría protegido por la producción de pruebas pero no estarían protegidas las pruebas producidas por terceros, por ejemplo las producidas por el contable.

En el caso *Fisher c. Estados Unidos* la Corte encontró más excepciones a la aplicación de la Quinta Enmienda, extendiendo las limitaciones en el caso

---

486 SARRÓ RIO, J, *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, op. cit., pp. 54-55.

487 *Ibidem*, pp. 54-55.

488 (Para este particular haremos referencia a lo sostenido por FELDAM, E., *Tax and non-tax crimes in Fifth Amendment Protection cases: United States vs. Troescher, The Tax Lawyer*. 1996: American bar association 49 (4) (961).

Couch. En el caso *Fisher*, la Corte sostuvo que la Quinta Enmienda no protege potencialmente documentos incriminatorios preparados por el contable del contribuyente que fue transferido a su abogado, a pesar de que la misma información hubiese estado protegida en la Quinta Enmienda si hubiese estado bajo la posesión del contribuyente.

A pesar que en el caso *Fisher* no se derogó el criterio establecido en el caso *Boyd*, la Corte limitó su protección.

Entonces la Protección de la Quinta Enmienda no abarca el contenido de los documentos, pero comprende la naturaleza de la producción de los documentos: ya sea por su naturaleza testimonial o incriminatoria: autenticando documentos, estableciendo el control de inspección o posesión de documentos o revelando la existencia de documentos. Ya que el contribuyente no tiene protección para evitar la divulgación del contenido de los documentos y no le fue requerido que los produjera, persuadir a su abogado a que lo haga no violaría la Quinta Enmienda. Además, la Corte sostiene que los derechos de los contribuyentes en la Quinta Enmienda no son violados al solicitar a los contribuyentes documentos que el contable ha preparado para él porque el acto de producción involucra un testimonio no incriminatorio.

En el caso *Fisher* no se resolvió la cuestión relacionada con el hecho de que un individuo puede ser requerido a aportar sus registros de su negocio como el único propietario en oposición a aquellos preparados por un tercero.

Este asunto fue resuelto en el caso *EEUU c. Doe*, en el que se sostuvo que el contenido de los registros de los negocios no goza de protección toda vez que son preparados de forma voluntaria y como tales no podrían ser clasificados como obligatorios. Sin embargo, la Corte sostuvo que el contribuyente estaría implícitamente autenticando los documentos. Entonces, los documentos no podrían ser solicitados sin el permiso correspondiente.

Entonces, el caso *Doe* representa la única referencia en relación a la protección que la Quinta Enmienda ofrece a los contribuyentes en relación a la aportación de los documentos fiscales.

Los circuitos de las cortes han interpretado estos argumentos de la Corte Suprema de diferente forma, y como consecuencia han establecido una confusa e inconsistente jurisprudencia de la Quinta Enmienda.

La jurisprudencia del Noveno Circuito ha sido la única en hacer la distinción en relación a los crímenes fiscales versus los no fiscales, se ha creado una distinción en el análisis de la Quinta Enmienda y basa la disponibilidad de la protección en determinar si el hecho constituye un delito fiscal o no.

RIBES RIBES hace referencia al asunto *Fuller c. United States* en el cual se le negó al contribuyente la posibilidad de alegar la protección de la Quinta Enmienda al negarse a aportar datos numéricos en relación al impago del impuesto toda vez que esta protección no es extensible a la información fiscal[489]. Así las cosas, el Tribunal determinó que la Quinta Enmienda no justifica la negativa de los contribuyentes a aportar lo que le es requerido en el curso de una investigación tributaria, con excepción de los casos en el los que fuese demostrable que esas investigaciones devinieran en un proceso por delito no fiscal[490].

La conclusión a la que llega FELDAM es que el noveno circuito ha creado una distinción basada en el tipo de crimen, pero esto altera el lenguaje de la Quinta Enmienda y cambia los ideales que la Constitución debe proteger[491]. Mientras que la Corte Suprema no brinda una línea similar de protección al Noveno Circuito en relación a los casos fiscales o no fiscales, ha reducido

---

489 RIBES RIBES, A., «El Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, Nro. 105, enero-marzo 2000, pp. 104-119.

Asunto *Fuller c. United States* 786 F.2d 1437 (1986).

490 RIBES RIBES, A., « El Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana », op. cit., hace referencia a FELDMAN, E., «Tax and Non-tax Crime sin Fifth Amendment Protectio*n*», en *Tax Lawyer,* vol. 49, núm. 4, 1996, p. 961.

491 FELDAM, E., *Tax and non- tax crimes in Fifth Amendment Protection cases: United States vs. Troescher, The Tax Lawyer*, 1996, American bar association 49 (4) p 961.

significativamente la protección ofrecida a los contribuyentes, y sus decisiones reconocen la distinción entre delitos fiscales o no. FELDMAN sostiene que no hay una justificación válida para distinguir entre los delitos fiscales o no fiscales, ya que en la Quinta Enmienda ofrece protección a la no autoincriminación para todos los crímenes[492]. Si las Cortes no repudian la distinción entre delitos fiscales y no fiscales, estarían al margen del sistema de libertades individuales enumeradas en el *Bill of Rights*[493].

Estados Unidos no ha formalizado un *Bill of Rights* o capítulo de contribuyentes ni en la Constitución ni en un Código. El Código contiene una serie de disposiciones en relación con el procedimiento las cuales han sido completadas a través de tres legislaciones con la frase «taxpayer Bill of rights» (TBOR). Estas legislaciones confieren una protección de índole procedimental a los contribuyentes durante el procedimiento de recaudación[494].

El *Internal Revenue Service* (IRS) tiene la potestad de embargar los bienes de los contribuyentes para pagar deudas fiscales. Sin embargo, el proceso mediante el cual el IRS determina y recauda los impuestos sobre la renta está precedido de una notificación y de la oportunidad para una audiencia.

Los procedimientos del *Internal Revenue Service* son los utilizados para realizar auditorías. Una vez que la notificación tiene lugar, el *Internal Revenue Service* debe esperar noventa días antes de declarar la responsabilidad del contribuyente, y en el caso que el contribuyente conteste la determinación del

---

492 FELDAM, E., *Tax and non- tax crimes in Fifth Amendment Protection cases: United States vs. Troescher, The Tax Lawyer*, op. cit, p 961.

493 *Ibidem*, p 961.

494 «In fact, the first TBOR bill mandated that the IRS adopt and distribute to taxpayers and informational statement that would describr the procedures it follows during the civil tax controversy. TMRA & 6227, 102. Stat. 3731. En MAZZA, S, KAYE, T., «Taxpayer rights in the United States: balancing taxpayer protection and compilance», pp. 278-279, (277-298), en SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE.

IRS en un Tribunal Tributario, el IRS no puede declarar la responsabilidad hasta que se produzca la decisión del Tribunal Fiscal sea definitiva[495].

El Código otorga al IRS un gran margen de discreción en relación a la forma y al momento de como recaudar la obligación tributaria. La legislación relativa a los derechos de los contribuyentes promulgada en 1998 tuvo como finalidad la de limitar la autoridad discrecional del IRS en este contexto. En otras restricciones, la legislación prohíbe al IRS todas aquellas conductas que tengan el ánimo de abusar o acosar al contribuyente, incluyendo el trato con violencia o el uso de lenguaje obsceno.

El Código además especifica que antes de tomar medidas de apremio respecto de la residencia principal del contribuyente que ha delinquido, el IRS debe obtener la aprobación judicial previa.

Para asegurar la actividad del IRS y limitar a su vez su autoridad recaudadora, el Congreso reforzó el mecanismo existente, dándole al contribuyente una acción privada por daños concesión al contribuyente una causa de acción privada por daños contra el gobierno si el funcionario del IRS actúa de forma negligente, imprudente o intencionalmente hace caso omiso de algún código o alguna disposición de un reglamento relativa al proceso de recaudación.

---

[495] MAZZA, S, KAYE, T., «Taxpayer rights in the United States: balancing taxpayer protection and compilance», p. 292., EN SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, op. cit.

2.1. El sistema fiscal de los Estados Unidos

Estados Unidos cuenta con un complejo y desarrollado sistema para la recaudación de impuestos. Hay administraciones fiscales separadas para el gobierno federal, por cada 50 gobernaciones y el Distrito de Columbia y por cada uno de los condados, ciudades y otros gobiernos locales, siendo que cada una de estas administraciones tiene poderes para recaudar impuestos y tienen sus propios departamentos y reglas.

El poder de recaudar impuestos se encuentra en el artículo 1 de la Constitución de los Estados Unidos[496]. Mientras que la Corte Suprema de los Estados Unidos en un principio sostuvo que el Congreso no podría promulgar un impuesto sobre la renta porque no era «proporcional», este problema fue resuelto por la 16th Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos, la cual le otorgó facultades expresas al Congreso para establecer impuestos.

Entonces, los Estados Unidos ahora tiene la facultad de establecer a nivel Federal impuestos e impuestos sobre el empleo, impuestos sobre sucesiones y donaciones y otros impuestos menos relevantes. Sin embargo, el Congreso no puede legislar en relación con el impuesto sobre el Valor Añadido o impuestos sobre las ventas a nivel federal, a pesar que hay propuestas para el Congreso para hacerlo.

La promulgación y administración de los impuestos están sujetas a lo dispuesto por la Constitución de los Estados Unidos el cual establece los poderes del gobierno federal y protege a los ciudadanos de las acciones que pudieran quebrantar a los contribuyentes, incluyendo la cláusula del proceso dual en la 5ta Enmienda y las reglas antidiscriminatorias establecidas en la 14th Enmienda de la Constitución. Sin embargo, se le han dado poderes muy amplios al Congreso para designar e imponer impuestos de una forma gravosa para el contribuyente[497].

---

[496] «Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excieses (but that) no capitation, or other direct, tax shall be laid, unless in proportion to the census or enumeration herein before directed to be taxen».

[497] SMILEY, S., « National Report on Taxpayer Protection in the United States of America»,

Las leyes fiscales en Estados Unidos están codificadas en el *Internal Revenue Code* de 1986. Este Código se ve complementado por las sucesivas regulaciones promulgadas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (*United States Treasury Department*), la cual es la agencia ejecutiva encargada de la administración del sistema federal fiscal.

Las regulaciones del tesoro pueden ser interpretativas o de carácter legislativo. Las regulaciones del Tesoro en principio tienen efecto retroactivo en relación con las disposiciones del Código a las que está referida, mientras que el Departamento del Tesoro tiene facultades expresas para elaborar regulaciones a futuro únicamente. El *Internal Revenue Servive* (IRS) tiene la facultad de encargarse de las funciones administrativas del sistema fiscal federal. La oficina central del IRS se encuentra en Washington DC y las sucursales se encuentran en las ciudades principales del país.

Los impuestos sobre la renta de las personas y de las empresas representan la mayor fuente de ingresos para el gobierno federal, siendo que no regula el impuesto sobre el Valor Añadido o impuesto sobre las ventas. El Código establece impuestos que van dirigidos tanto a los individuos como a las empresas.

Tanto el Código como las regulaciones del Tesoro proveen una serie de reglas para la administración de los impuestos sobre la renta que lo diferencia de otras reglas aplicables a los otros impuestos federales.

NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights,* op.cit., pp. 349-350.

2.1.1. El método de recolección de impuestos

Uno de los signos distintivos del sistema federal de los Estados Unidos es la confianza que se deposita en el contribuyente para que declare el mismo sus ingresos y realice las declaraciones respectivas. Se requiere que cada individuo y cada entidad, que tengan una cantidad significativa de ingresos brutos presenten las declaraciones de impuestos y que paguen el impuesto respectivo de conformidad con los montos reflejados en las declaraciones. Hay que señalar que las autodeclaraciones se complementan con la información que deben proporcionar terceros[498].

2.1.2. Office of the Taxpayer Advocate (El Servicio de Defensor del Contribuyente)

Luego de varias consideraciones en torno al tratamiento del contribuyente, en especial en la recaudación de los impuestos, el IRS creó el Servicio de Defensor del Contribuyente el cual tiene como principal función representar los intereses del contribuyente. Tiene su oficina principal y representantes en las diferente oficinas.

El Servicio de Defensa del Contribuyente Ombudsman se creó en 1979 para poner al servicio de los contribuyentes un abogado por parte del IRS. La primera vez que fue codificada fue en el Taxpayer Bill of Rights (TBOR 1), otorgándole al Ombudsman la categoría de autoridad para brindar asistencia al contribuyente. Anualmente el Ombudsman y el Comisario Asistentes deben realizar un reporte en relación a la calidad del servicio que brinda el IRS.

---

498 «…employers are required to withhold income and employment taxes from all payment of wages to their employees and to pay those taxes over directly to the IRS. Banks and other financial institutions are required to report (nut not withhold upon) all payments of dividends to individuals. Many other types of transactions are now also to impose interest and substantial penalties on txpayers who fail to fulfill their obligations to file returns and pay their taxes on time». SMILEY, S., «National Report on Taxpayer Protection in the United States of America», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., p. 351.

En 1996, en el Taxpayer Bill of Rights 2 (TBOR2) se reemplazó la oficina del Ombudsman por el Abogado Asesor del Contribuyente. Las razones esgrimidas para el cambio fueron las siguientes:

El Ombudsman tributario ha tenido una figura como civil seleccionado y servía al Comisario del IRS, por lo tanto no era un abogado independiente de los contribuyentes. Con la finalidad de que el Ombudsman tributario representara una figura independiente y de esta forma representara los intereses de los contribuyentes, el Congreso consideró apropiado hacer una propuesta para elevar la posición del Ombudsman tributario a la de Abogado Jefe.

Además, para asegurar que el Congreso esté al tanto de los problemas no resueltos y de los problemas de los contribuyentes con el IRS de una forma sistemática, se consideró que el Ombudsman de los contribuyentes debe tener la autoridad y responsabilidad de hacer reportes independientes al Congreso para dar asesoría a los comités de esas áreas.

En el TBOR 2 el Congreso no solo estableció la figura del abogado del contribuyente, sino también describió sus funciones:

1) Asistir a los contribuyentes a resolver sus problemas con el IRS;
2) Identificar áreas en la que los contribuyentes tienen problemas en relación el IRS;
3) En la medida de lo posible proponer los cambios pertinentes en relación con las prácticas administrativas del IRS para mitigar los problemas existentes;
4) Identificar los cambios potenciales legislativos para mitigar los referidos problemas.

En el TBOR 2 se sustituyó el reporte anual del Comisario Asistente y del Abogado del contribuyente por dos reportes anuales al Congreso que debe ser suscrito por el Abogado del Contribuyente de una forma directa e independiente. Este reporte debe contener un análisis completo, el primer reporte debe ser presentado el treinta de junio de cada año y el segundo

reporte debe ser presentado al final de cada año por el Abogado del Contribuyente.

En el reporte se deben identificar las iniciativas que ha tomado el abogado del contribuyente para mejorar los servicios prestados por el IRS, incluyendo las recomendaciones recibidas por parte de los contribuyentes que tienen la autoridad de emitir el *Taxpayer Assistance Order* (TAO) en relación con los problemas observados y cuáles podrían ser las soluciones a los mismos. El principal objetivo de este reporte es que el Congreso reciba reportes de los problemas que han tenido los contribuyentes y cuáles podrían ser las posibles soluciones. Los reportes emitidos por el Abogado de los Contribuyentes no es una recomendación oficial legislativa de la Administración, toda vez que las recomendaciones oficiales legislativas quedan bajo la responsabilidad del Departamento del Tesoro.

Finalmente el TBOR 2 a través de la enmienda IRC &7811, extendió las funciones del Asistente del Contribuyente, y puede tomar medidas permitidas por la ley en relación con los contribuyentes que pudieran resultar perjudicados como resultado de la forma como el IRS administra las leyes.

Luego en 1997, la Comisión Nacional de Restructuración del IRS definió al Abogado de los Contribuyentes como «la voz del contribuyente». La Comisión determinó que el Abogado del Contribuyente tiene un importante papel y es esencial para brindar protección a los derechos de los contribuyentes y para promover la confianza de los contribuyentes en la integridad del IRS. También señaló que el Abogado del Contribuyente debe ser visto, tanto en la percepción de los contribuyentes como en la realidad, como una voz independiente para el contribuyente en el IRS. En ese momento, el Abogado del Contribuyente no era percibido como una figura independiente en el Congreso. Esta percepción era porque el Abogado del Contribuyente era seleccionado dentro de los empleados de carrera que habían sido elegidos para ostentar el cargo.

En respuesta a esta situación, en la restructuración del IRS (IRS *Restructuring and Reform Act* of 1998 RRA 98, Pub. L. No. 105-206), el

Congreso cambió el nombre del Abogado del Contribuyente por el de Abogado Nacional del Contribuyente, el cual no puede ser un empleado del IRS en los dos años anteriores antes de ser designado en el cargo o ser empleado en los cinco años siguientes de haber ejercido como Abogado Nacional del Contribuyente.

En la Reforma se establecido que los Abogados Locales del Contribuyente se establecerán en cada Estado y que deben hacer un reporte directo al Abogado Nacional del Contribuyente. Estos abogados tienen la obligación de orientar al contribuyente desde el primer momento y deben ser independientes de cualquier oficina del IRS y hacer los reportes correspondientes a través del Abogado Nacional del Contribuyente al Congreso. Los abogados deben ser discretos y no revelar información dada por el contribuyente[499].

Hay dos directivas importantes que regulan esta figura del Defensor del contribuyente, como lo son:

1. *Taxpayer Advocate Directives* (TADs): el Defensor puede solicitar al IRS alguna medida para proteger al contribuyente para evitar un perjuicio y para asegurar el justo tratamiento.

2. *Taxpayer Assistance Orders* (TAOs): es una orden que se le da al IRS para suspender algún procedimiento administrativo que pueda violar algún derecho del contribuyente[500].

La definición dada al término *significant hardship* en el IRC § 7811 se amplió en 1998 a cuatro circunstancias específicas, las cuales no tienen un carácter exclusivo pero son consideradas como una dificultad importante afrontada por el contribuyente (*significant hardship*):

1) una amenaza inmediata de una acción adversa;

---

[500] SERRANO ANTÓN, F., «The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection», NYKIEL, W, *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit, p. 142 (136-150).

2) un retraso de más de 30 días en la resolución de problemas de la cuenta del contribuyente;

3) la asunción de los contribuyentes de importantes los costos (incluidos los honorarios profesionales; y

4) si el contribuyente se viera afectado negativamente o tuviera un impacto negativo a largo plazo.

El Defensor Nacional del Contribuyente está encargado de representar a los contribuyentes en relación al IRS protegiéndolo y ayudando a resolver las controversias que se hayan presentado. El Defensor Nacional del Contribuyente no puede interferir en las modificaciones legislativas o tomar decisiones técnicas, sin embargo puede resolver problemas que hayan sido consecuencia de la relación planteada entre el contribuyente y el IRS y de esta forma asegurar que el contribuyente goza de una protección completa e imparcial. Entonces, los contribuyentes pueden contactar al Defensor Nacional del Contribuyente a través de medios escritos, por internet o por teléfono[501].

[501] Traducción del documento *Evolution of the Office of the Taxpayer Advocate*, web IRS http://www.irs.gov/pub/tas/evolution_of_the_office_of_the_taxpayer_advocate.pdf (última consulta 06/05/2014).

2.1.3. El acceso del contribuyente a la información y confidencialidad del contribuyente.

El IRS está sujeto al *Freedom of Information* ACT (FOIA). Esta Ley otorga a los contribuyentes y a las otras partes interesadas el derecho a obtener cierta información y documentos en posesión del IRS. Esta Ley otorga a los contribuyentes una gran amplitud de acceder a los documentos pero a la vez contiene varias excepciones destinadas a preservar la función de las organizaciones gubernamentales para poder ejercer sus actividades[502].

Tanto la Ley FOIA como el Código, imponen estrictas prohibiciones en la revelación por parte del IRS u otra agencia gubernamental de cualquier otra información a contribuyentes. Estas restricciones de privacidad cubren la información contenida en las devoluciones realizadas por los contribuyentes y toda la información virtualmente obtenida por la IRS en el curso de la investigación a los contribuyentes.

2.1.4. Las reglas para el ejercicio de los asesores de los contribuyentes.

El derecho a la asistencia está garantizado por la Constitución de los Estados Unidos y de igual forma está establecido que los contribuyentes tiene el derecho de estar representado por un abogado de su elección ante el IRS.

La Oficina nacional tiene establecida una oficina enfocada en la responsabilidad profesional que involucra tanto a los abogados como a otras personas que ejercen ante el IRS. Las reglas del IRS con respecto al ejercicio están establecidas en las regulaciones del Tesoro y están vinculadas a las llamada «circular 230». Entre las obligaciones impuestas a los abogados que ejercen ante el IRS se encuentran la de tener estándares de honestidad, lealtad a su cliente. Si un abogado no mantiene estos estándares, se le podría prohibir el ejercicio de la profesión ante el IRS[503].

---

502 SMILEY, S., « National Report on Taxpayer Protection in the United States of America», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit., p. 353-353.

503 Treasury Department Circular No. 230 (Rev. 8-2011) 31 U.S.C. §330. Practice before the Department

La Oficina de Responsabilidad Profesional mencionada en el párrafo precedente, ha publicado reglas detalladas en torno a la opinión de abogados que han ejercido ante el IRS. Tanto el Congreso como la Oficina de Responsabilidad Profesional han prestado especial atención a las personas que se encargan de preparar declaraciones, entre ellos los abogados y a las personas encargadas de prestar asesorías a los contribuyentes.

2.1.5. Los procedimientos

El IRS cuenta con varios agentes que están en sus oficinas. Estos agentes tienen amplias facultades para requerir información de los contribuyentes y pueden a la vez solicitar el cumplimiento de sus solicitudes a través de los Tribunales del Distrito Federal de los Estados Unidos. Los

---

(a) Subject to section 500 of title 5, the Secretary of the Treasury may —

(1) regulate the practice of representatives of persons before the Department of the Treasury; and

(2) before admitting a representative to practice, require that the representative demonstrate —

(A) good character;

(B) good reputation;

(C) necessary qualifications to enable the representative to provide to persons valuable service; and

(D) competency to advise and assist persons in presenting their cases.

(b) After notice and opportunity for a proceeding, the Secretary may suspend or disbar from practice before the Department, or censure, a representative who —

(1) is incompetent;

(2) is disreputable;

(3) violates regulations prescribed under this section; or

(4) with intent to defraud, willfully and knowingly misleads or threatens the person being represented or a

prospective person to be represented.

The Secretary may impose a monetary penalty on any representative described in the preceding sentence. If the representative was acting on behalf of an employer or any firm or other entity in connection with the conduct giving rise to such penalty, the Secretary may impose a monetary penalty on such employer, firm, or entity if it knew, or reasonably should have known, of such conduct. Such penalty shall not exceed the gross income derived (or to be derived) from the conduct giving rise to the penalty and may be in addition to, or in lieu of, any suspension, disbarment, or censure of the representative.

agentes de impuestos pueden contactar a terceros para recabar más información sobre los contribuyentes, pero deben notificar al contribuyente antes de hacerlo. La Oficina Nacional del IRS tiene varios especialistas que dan apoyo a los Agentes de Impuestos al ejecutar sus actuaciones.

Cuando el agente de impuestos termina el examen, prepara un reporte llamado *Revenue Agent´s Report* (RAR or 30-Day-Letter). En caso que el contribuyente esté de acuerdo con el reporte, pagará el impuesto correspondiente. Si el contribuyente no está conforme con el reporte, tendrá 30 días para apelar ante el IRS. Generalmente estos casos son resueltos en una negociación entre el representante del contribuyente y la oficina de apelación del IRS.

El contribuyente de igual forma tiene una variedad de mecanismos de solución alternativa de conflictos para solucionar la controversia. El contribuyente puede solicitar al Agente de impuestos un consejo técnico en materia de impuesto de la oficina del IRS. Por otra parte, el contribuyente puede solicitar la mediación o el arbitraje y en este caso, los mediadores o árbitros ayudarán a solucionar el conflicto de la forma más favorable para ambas partes.

El Congreso ha propuesto dos reformas legislativas: la carta de derechos de los contribuyentes y el IRS promulgó su propia Declaración de Derechos del Contribuyente. La declaración del IRS tiene los siguientes parámetros que rigen a los empleados del IRS en su trato con los contribuyentes:

- Los empleados del IRS explicarán y protegerán los derechos de los contribuyentes mientras los contribuyentes tengan relación con el IRS.

- Cada contribuyente tiene el derecho de estar informado por qué el IRS le está solicitando información.

- Cuando el contribuyente considere que no se le ha dado un trato adecuado, puede notificarlo al superior o al IRS directamente.

- El contribuyente tiene derecho de representación o de defenderse el mismo.

- El contribuyente tiene la obligación de pagar estrictamente el impuesto que adeuda, ni más ni menos.

- El servicio de atención al contribuyente va a asesorar al contribuyente cuando se le ha dado un trato injusto.

- En aquellos casos en el contribuyente esté en desacuerdo con la el agente de impuestos en relación con el impuesto a pagar, el contribuyente tiene el derecho de apelar ante la Oficina correspondiente para solicitarla revisión del caso.

- El IRS puede imponer multas en los casos en el que los agentes del IRS hayan asesorado de manera incorrecta al contribuyente.

Por otra parte, el IRS establece en su *Declaration of Taxpayer Rights* los derechos de los contribuyentes[504].

---

[504] Department of Internal Revenue Service «Your Rights as a Taxpayer», http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf (última consulta 05/05/2014). (esta declaración no tiene character obligatorio)

I. Protection of Your Rights

IRS employees will explain and protect your rights as a taxpayer throughout your contact with us.

II. Privacy and Confidentiality

The IRS will not disclose to anyone the information you give us, except as authorized by law. You have the right to know why we are asking you for information, how we will use it, and what happens if you do not provide requested information.

III. Professional and Courteous Service

If you believe that an IRS employee has not treated you in a professional, fair, and courteous manner, you should tell that employee's supervisor. If the supervisor's response is not satisfactory, you should write to the IRS director for your area or the center where you le your return.

IV. Representation

You may either represent yourself or, with proper written authorization, have someone else represent you in your place. Your representative must be a person allowed to practice before the IRS, such as an attorney, certied public accountant, or enrolled agent. If you are in an

2.2. Foreign Account Tax Compliance Act FATCA (Ley que regula el cumplimiento de obligaciones tributarias en el extranjero).

Es de mencionar el *Foreign Account Tax Compliance Act* FATCA, el cual fue promulgado en 2010 por el Congreso de Estados Unidos para controlar las cuentas en que poseen los contribuyentes de Estados Unidos en el extranjero. Entonces, con este acuerdo se pretende que las instituciones financieras extranjeras *foreign financial institutions* (FFI) den un reporte en relación con la información del *Internal revenue Service* (IRS) de las cuentas financieras de los

---

interview and ask to consult such a person, then we must stop and reschedule the interview in most cases.

You can have someone accompany you at an interview. You may make sound recordings of any meetings with our examination, appeal, or collection personnel, provided you tell us in writing 10 days before the meeting.

V. Payment of Only the Correct Amount of Tax

You are responsible for paying only the correct amount of tax due under the law—no more, no less. If you cannot pay all of your tax when it is due, you may be able to make monthly installment payments.

VI. Help With Unresolved Tax

Problems

The Taxpayer Advocate Service can help you if you have tried unsuccessfully to resolve a problem with the IRS. Your local Taxpayer Advocate can offer you special help if you have a signicant hardship as a

result of a tax problem. For more information, call toll free 1–877–777–4778 (1–800–829–4059 for TTY/TDD) or write to the Taxpayer Advocate at the IRS ofce that last contacted you.

VII. Appeals and Judicial Review

If you disagree with us about the amount of your tax liability or certain collection actions, you have the right to ask the Appeals Ofce to review your case. You may also ask a court to review your case.

VIII. Relief From Certain

Penalties and Interest

The IRS will waive penalties when allowed by law if you can show you acted reasonably and in good faith or relied on the incorrect advice of an IRS employee.

We will waive interest that is the result of certain errors or delays caused by an IRS employee.

contribuyentes o de las entidades financieras en las cuales los contribuyentes de los Estados Unidos tengan una participación sustancial[505].

Esta medida puede tener unas consecuencias significativas, toda vez que el derecho de los contribuyentes se podría ver afectado. Establecer impuestos a los contribuyentes en razón de la nacionalidad en lugar de su residencia puede acarrear serios problemas a nivel internacional.

En primer lugar, este mecanismo no puede ser aplicado sin la colaboración de otros gobiernos, lo cual generaría un gran coste y además podría traer problemas en sus jurisdicciones cuando un contribuyente tiene que contribuir en el país en función de su residencia, y en varios casos en sus territorios. Otro problema planteado es con la jurisdicción y con la extraterritorialidad. De igual forma se señala, que la recaudación de impuestos se podría hacer a través del sistema existente para que los no residentes paguen los impuestos.

Las razones para confiar en el sistema tributario disminuyen por parte de las personas que viven fuera de Estados Unidos toda vez que estarán obligados a cumplir ya colaborar con el sostenimiento de un sistema al cual no pertenecen.

Entonces, imponer impuestos a personas que no residen en Estados Unidos genera una serie de preguntas sobre lo que en realidad constituye una base justa de imposición en relación a las personas que no tienen un vínculo con el país.

CHRISTIANS señala que queda por ver si la función del sistema de impuestos de Estados Unidos puede soportar las presiones que se ejercen sobre ella por los legisladores, que han ampliado tanto la carga de trabajo y la reducción de la ayuda para el IRS. Si bien hay algunas medidas que el IRS puede hacer para superar las dificultades, parece claro que el Congreso debe actuar en distintas áreas críticas. La asesora de los derechos de los contribuyentes sitúa los derechos de los contribuyentes en esa categoría.

[505] US Department of Treasury http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx#PressReleases (última consulta 05/05/2014).

Entonces resulta necesario el establecimiento de un código en el cual se establezcan los derechos que deben tener los contribuyentes no residentes[506].

2.3. La necesidad imperante de proteger al contribuyente

En 1990 se reportaron varios abusos a los contribuyentes por parte del personal del IS y particularmente por el personal del IRS encargado de recaudar impuestos. Luego de esta situación, el Congreso se vio obligado a promulgar una serie de leyes con la intención de proteger los derechos de los contribuyentes, principalmente en relación con la recaudación de impuestos y las operaciones concernientes. Esta iniciativa de reforma se concretó con el Reform Act de 1998, el cual establece reformas en relación con los procedimientos del IRS y con la protección del contribuyente[507].

Entonces, en los últimos años el enfoque del IRS ha sido menos agresivo en relación con la vinculación del contribuyente con la Administración gracias a las reformas antes mencionadas, pero que sin embargo no han sido suficientes.

Uno de los problemas que enfrentan los contribuyentes, de conformidad con un reporte presentado en el 2013 al Congreso de los Estados Unidos es la falta de un código de protección al contribuyente. Este reporte fue presentado por la abogada general nacional de los contribuyentes *Nina Olson*. Entre las recomendaciones se encuentran el derecho a ser informado, el derecho a una igualdad de servicios y el derecho de no pagar más de lo debido. A pesar que la propuesta no incluyó un sistema que comprenda un mecanismo de aplicación, este sería necesario para la implementación de las recomendaciones[508].

---

506 CHRISTIANS, A., «Taxpayer Rights, Onshore and Off: The Taxpayer Advocate´s Report to Congress», *Tax notes international*, volume 73, number 3, January, 2014, pp. 233-235.

507 SMILEY, S., « National Report on Taxpayer Protection in the United States of America», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, op. cit, pp. 363-364.

508 SCOTT, J., «How Carried Interest and REITs Lose Under the Camp Draft», *Tax notes*, volume 142, number 13, 2014, pp. 1377, (1377-1378).

De igual forma, se han presentado otros reportes, en el 2007, 2011 y 2013. En el reporte se reitera la necesidad de crear un *taxpayer Bill of rights* para asegurar los derechos básicos de los contribuyentes, incluso cuando la situación no involucre una disputa con el IRS.

La principal razón para recomendar un código de protección al contribuyente según la abogada general de los contribuyentes, es la de que en Estados Unidos el sistema tributario recae sobre el voluntarismo de los contribuyentes y ese voluntarismo a su vez depende de la percepción de los contribuyentes de la ley como justa y de que sea bien administrada, y esta percepción está sujeta a la capacidad disminuida de la Administración del IRS por los ajustes constantes del presupuesto.

Si bien reconoce que el cumplimiento voluntario se atribuye parcialmente al riesgo y costos como consecuencia del incumplimiento tributario, el reporte resalta la importancia de la moral del contribuyente dentro del sistema. Entonces, cuando la moral del contribuyente es vulnerada, el cumplimiento voluntario no puede estar asegurado y esto genera más presión. Ya que el 98 por ciento de los impuestos en Estados Unidos están sujetos a la voluntad del contribuyente, el IRS es responsable de recaudar el 2 por ciento remanente, entonces la perspectiva de ingresos voluntarios disminuye, especialmente con el recorte presupuestario.

Entonces, la correlación entre la moral del contribuyente y el voluntarismo es lo que impulsa al servicio de asesoramiento al contribuyente a señalar en su reporte el deterior del servicio del IRS hasta tal punto que podría vulnerar la declaración voluntaria del contribuyente.

En el reporte presentado, se evidencia que en el 2012 solo el 11 por ciento de los contribuyentes afirmó conocer sus derechos y menos de la mitad de los contribuyentes considera que tienen derechos ante el IRS. Dado que el presupuesto del IRS se puede concluir que hay una menor capacidad para brindar al contribuyente la protección requerida, y por lo tanto la arbitrariedad de la Administración aumenta.

Entre las soluciones aportadas para aumentar la capacidad del IRS está la de asignar más presupuesto al IRS para que así se le pueda brindar una capacitación adecuada a los funcionarios para que ejerzan sus funciones de forma adecuada, pero a la vez es importante implementar un código de protección al contribuyente para así asegurar que todos los ciudadanos estén más involucrados en las medidas que toma la Administración. Señalan la importancia de quitar la perspectiva que tienen los ciudadanos actualmente de que la Administración actúa de mala fe[509].

Así las cosas, la perspectiva del contribuyente hacia la Administración empeora y el voluntarismo por cumplir con las obligaciones tributarias disminuye. Entonces, la solución a la que hace referencia CHIRSTIANS es la de legislar los derechos para enfrentar las acciones de la Agencia. Esto garantizaría a los contribuyentes sus derechos y realzaría la moral de los contribuyentes y por lo tanto mejoraría el voluntarismo de los contribuyentes, de esta forma se le daría continuidad al sistema, y por lo tanto se garantiza la contribución por parte de los contribuyentes[510].

Es aceptado que un taxpayer Bill of rights (TBOR) sería una buena idea, pero siempre y cuando se establezcan paralelamente mecanismos para que los contribuyentes puedan apelar en caso que sus derechos sean violados, de lo contrario sería una mera formalidad[511].

Entonces, se considera que si el contribuyente tiene la percepción que se le dará un tratamiento caprichoso y arbitrario, el contribuyente dejará de confiar en el sistema tributario y dejará de cumplir con sus obligaciones de una forma voluntaria. Pero si el contribuyente confía en el sistema tributario y lo

---

509 VAN DEN BERG, «In Search of a Taxpayer Bill of Rights With Teeth», *Tax notes*, volume 142, number 13, March 31, 2014, p.1380 (1379-1380).

510 CHRISTIANS, A., « Taxpayer Rights, Onshore and Off: The Taxpayer Advocate´s Report to Congress», *Tax notes international*, op. cit., pp. 233-235.

511 VAN DEN BERG. D., «In Search of a Taxpayer Bill of Rights With Teeth», *tax notes*, op. cit, pp. 1379-1380.

percibe como justo e íntegro, será más propenso a cumplir con sus obligaciones.

Por otra parte encontramos la opinión de MAZZA y KAY quienes estiman que cualquier esfuerzo para enriquecer de forma explícita los derechos de los contribuyentes en la Constitución de los Estados Unidos o en el Código tendría como riesgo alterar el sistema impositivo que se ha creado a través de los últimos 100 años a través de la experiencia.

A la vez, consideran que al crear un capítulo de los contribuyentes donde se establezcan explícitamente los derechos de los contribuyentes, se correría el riesgo que los legisladores de turno podrían aprovechar la ocasión para plasmar sus tendencias políticas en un papel el cual regirá en el futuro.

Los autores antes mencionados, hacen una reflexión final: la clave no es necesariamente crear más derechos de los contribuyentes, pero si es necesario una relación legal más estable y segura entre los contribuyentes y el gobierno. Antes de que esas relaciones cambien, los legisladores deben considerar cuidadosamente las consecuencias positivas y negativas[512].

[512] MAZZA, S, KAYE, T., «Taxpayer rights in the United States: balancing taxpayer protection and compilance», pp. 295-297, en SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, op. cit.

3. LAS LECCIONES OBSERVADAS EN EL CASO DE VENEZUELA Y EEUU

La primera diferencia observada es que en el ordenamiento venezolano reconoce expresamente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela vigente desde 1999 la aplicación del debido proceso a las actuaciones administrativas, por ende a los procedimientos tributarios, mientras que en EEUU no hay un reconocimiento explícito del referido derecho.

La otra diferencia importante radica en que en Venezuela no hay una figura del defensor del contribuyente tal y como está prevista en Estados Unidos.

Entonces, tomando en consideración estás dos importantes diferencias podemos afirmar que es una necesidad creciente el reconocimiento del derecho a no autoincriminarse en ambas legislaciones, pero sin embargo su reconocimiento se llevaría a cabo de diferentes maneras.

En Venezuela se requiere una aplicación efectiva del derecho a no autoinculparse y el reconocimiento por parte de los tribunales de la aplicación del referido derecho, toda vez que al parecer el reconocimiento del referido derecho a nivel constitucional no es suficiente para su aplicación, sino que se requiere también de un desarrollo y reconocimiento jurisprudencial que interprete a partir de cual momento es de aplicación.

Mientras que en Estados Unidos el principal problema que se presenta es la falta de codificación de un Estatuto del Contribuyente en donde estén expresamente contenidos los derechos de los contribuyentes.

Consideramos que en ambas legislaciones resulta importante que se reconozcan los derechos del contribuyente y que se establezca la forma en la que se llevará a cabo la protección de los referidos derechos.

Apreciando estas diferencias, una vez más podemos observar la relevancia del reconocimiento de los derechos al contribuyente en diferentes legislaciones, y aún más, extrayendo estas ideas y extrapolándolas al contexto europeo afirmamos la necesidad existente en el reconocimiento del derecho a no autoinculparse en distintas latitudes, pero dicho reconocimiento y desarrollo se hará de conformidad con la legislación de cada Estado y con los principios

que gobierne cada uno de los ordenamientos.

Entonces, el desarrollo y reconocimiento de la aplicación del derecho a no autoinculparse en Venezuela y en Estados Unidos es diferente, a su vez, el reconocimiento del referido derecho en algunas legislaciones de Europa a las que hicimos referencia en el capítulo anterior (en España, Italia, Francia y Alemania) es distinto, siendo que el rol del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea resulta un eje fundamental en el establecimiento y reconocimiento del derecho a no autoinculparse, pero siempre teniendo como principal referencia lo establecido en la legislación de cada Estado.

Con lo anteriormente señalado queremos destacar la relevancia que tiene la comprensión integral de cada ordenamiento y sustentar la referencia hecha en las páginas precedentes en relación con los principios orientadores de cada sistema tributario, toda vez que representan realmente el origen y constituye la base de la conformación de la adaptación de los principios constitucionales a los procedimientos tributarios.

A partir de los referidos principios se hará el desarrollo correspondiente de la adaptación de los principios constitucionales al sistema tributario, toda vez que cada vez es más fehaciente la necesidad de aplicar los derechos humanos a la esfera administrativa, y así a los contribuyentes.

Por lo tanto, a través del estudio de las legislaciones a las que hicimos referencia quedó plasmada la orientación de las diversas legislaciones al reconocimiento a no autoinculparse en materia tributaria, pero cada ordenamiento necesita hacer la correspondiente adaptación en virtud de sus principios reconocidos y de conformidad con los avances en la materia hasta ahora alcanzados.

CAPITULO III: EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN LOS DIVERSOS PACTOS O TRATADOS INTERNACIONALES

En el presente capitulo haremos referencia a la consideración del derecho a no autoinculparse en diversos pactos internacionales toda vez que a través de su interpretación han constituido la base fundamental en la que se ha sustentado el desarrollo del mencionado derecho.

Resulta fundamental contextualizar la importancia que revisten los diversos pactos internacionales, en especial dentro de la Unión Europea y hacer una breve descripción de cuál ha sido su evolución a través del tiempo para así tener una comprensión global de su significación.

1. UNA MIRADA A LA CREACIÓN DE LA CONVENCIÓN EUROPEA DE DERECHOS HUMANOS

Después de la Segunda Guerra Mundial hubo un desarrollo de las libertades fundamentales en el contexto internacional y de las organizaciones supranacionales. Dentro de los pilares fundamentales del desarrollo de los Derechos Fundamentales encontramos la Declaración Universal de los Derechos del Hombre adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, la Convención Europea de los Derechos del Hombre el 4 de noviembre de 1950, así como las dos declaraciones de los Derechos Humanos que fueron desarrolladas en las Naciones Unidas: La Declaración de los Derechos Civiles y Políticos y la Declaración de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Este desarrollo del derecho internacional después de la Segunda Guerra Mundial siguió a las declaraciones de Derechos que se habían hecho en tiempos anteriores como la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano 1789, la Declaración de la Independencia Americana en 1776 y la Declaración de Derechos que fue declarada en el Estado de New England. Entonces, la protección de los Derechos Humanos se presenta como una continuación de la cultura legal que tuvo origen en las constituciones nacionales.

A nivel regional europeo, el proceso de integración después de la Segunda Guerra Mundial requirió la formación de diversas organizaciones internacionales con distintos propósitos. En lo relativo a los derechos y libertades fundamentales, el Consejo de Europa, la OSCE y EC/EU son de relevante importancia.

El nivel de protección de los Derechos Humanos que brindan estas tres instituciones es diferente. El Consejo de Europa es la más antigua, la cual fue fundada en 1949, y su principal objetivo de conformidad con el artículo 1 de la Convención Europea de los Derechos del Hombre, es la de alcanzar una mayor unidad entre sus miembros con el propósito de salvaguardar y de ejecutar ideales y principios los cuales tienen su origen en común. El Consejo de Europa, trabaja principalmente en la elaboración de Tratados relativos a la protección de Derechos Humanos y en cuestiones sociales. De esta forma ha adquirido el rol de «guardián de los derechos humanos, Estado de Derecho y democracia». Por otra parte, la protección de los Derechos Humanos dentro de la OSCE en 1970, estuvo caracterizada por no imponer obligaciones. Esta característica estuvo expresada en la anterior denominación de la actual OSCE como «Conferencia sobre la Seguridad y Cooperación en Europa (CSCE)». Entonces encontramos que hay dos niveles de protección de Derechos Humanos: sobre la base de Tratados obligatorios por el Consejo de Europa y la protección de Derechos Humanos dentro de la OSCE/CSCE los cuales tienen como principal característica proteger los Derechos Humanos de las posibles violaciones de las disposiciones del referido texto emanadas de los Estados Miembros.

Desde otra perspectiva, la protección de los Derechos Humanos por parte de la UE hasta el 2009, estuvo situada en otro nivel. Desde el 1 de noviembre de 1993, las tres Comunidades Europeas (EC, ECSC y EAEC), estuvieron institucionalmente unidas dentro de la Unión Europea. El poder soberano ejercido por la EC influenciaba los distintos órganos legales de los Estados Miembros y reemplazaba de una forma considerable su soberanía nacional. Esto tuvo como consecuencia que se generara un debate en torno a la protección de los derechos fundamentales en contra de los actos de la

Comunidad Europea. Esto entonces implica, que la protección internacional de los Derechos Humanos en los Estados Miembros no es el foco principal, sino la protección y la aplicación de los estándares de Derechos Humanos en contra de un poder soberano supranacional.

En relación al Consejo de Europa, tiene como principal responsabilidad la elaboración de Tratados de obligatorio cumplimiento para la Protección de los Derechos Humanos. Hay más de 170 Tratados los cuales han sido aprobados en el Consejo de Europa y un gran número de estos están enfocados en la Protección de los Derechos Humanos. El instrumento más destacable en relación a la Protección de Derechos Fundamentales es la Convención de los Derechos del Hombre y Libertades Fundamentales.

El Consejo de Europa originariamente estaba compuesto por diez Estados y se ha constituido a través del tiempo como un sistema internacional de protección de los derechos del hombre en el cual los Estados Miembros participan y podría ser comparado con una Constitución de un Estado.

La idea de crear la Convención Europea de los Derechos del Hombre, incluyendo un Tribunal para la aplicación, estuvo formada en el Congreso de Europa, organizada por el Comité Internacional de Movimientos para la Unidad Europea, estuvo presidida por *Winston Churchill*. La Convención para la Protección de los Derechos del Hombre entró en vigor el 3 de septiembre de 1953 con la ratificación de diez Estados Miembros.

Tanto la Comisión como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, comenzaron sus funciones en la década de 1950. La Comisión empezó a funcionar en 1954 luego de las ratificaciones de aceptación recibidas, mientras el Tribunal comenzó a funcionar en 1958 luego que los Estados Miembros eran contrarios a la idea de otorgar la jurisdicción al Tribunal.

El mayor obstáculo que se encontró en la formación de un mecanismo europeo para la protección de los derechos humanos fue la creación de un proceso civil para las demandas, lo cual habilitaba a los individuos a realizar sus demandas por la violación de sus derechos garantizados por la Convención Europea de Derechos Humanos ante el organismo encargado de la protección de los Derechos Humanos.

En ese entonces, los Estados Miembros no estaban dispuestos a garantizar un acceso individual al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sin embargo, la solución que se dio fue la de admitir las demandas individuales a la Comisión Europea de Derechos Humanos y dejar en manos de la Comisión y de los Estados Miembros la pertinencia de presentar las demandas o no.

Por otra parte, la idea de presentar demandas llevadas por un Estado Miembro contra otro Estado Miembro fue fácilmente aceptada toda vez que este mecanismo estaba ya dentro de las estructuras del derecho internacional y en las leyes de los Estados. Como resultado, la Convención en ese entonces estableció dos tipos de procedimientos: las demandas presentadas por los Estados y las demandas individuales. Mientras que el procedimiento de los Estados era aceptado de forma automática por el Tribunal con la aceptación del Convenio, los procedimientos de demandas individuales ante la Comisión y la sujeción al Tribunal eran hechas en declaraciones separadas de aceptación[513].

El apartado 1 del artículo 6 del referido Convenio establece «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella…»

El artículo 6 de la CEDH establece derechos que refuerzan en materia penal la protección del acusado y además se aplican a los procedimientos represivos.

Los parágrafos 2 y 3 del artículo 6 y 38 de la CEDH se aplican a todos los procedimientos penales y normalmente se aplican durante la fase de juicio, sin embargo son de aplicabilidad de igual durante la fase de instrucción[514].

---

513 WALTER CHIRSTIAN, «History and Development of European Fundamental Rights and Fundamental Freedoms», en EHLERS, D., *European Fundamental Rights and Freedoms*, W de G Recht, Berlin, 2007, pp. 1-24 (p. 774).

514 CEDH, *Rupa c. Roumanie*, ECHR, 14/12/2004, Appr. 58478/00, (nº 2), par. 75.

2. LA CONSIDERACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LA UE A TRAVÉS DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO

La Convención Europea de Derechos Humanos tiene como misión primordial asegurar el estándar mínimo de Protección de Derechos Humanos en relación con el poder público de los Estados Miembros, mientras que la protección en la Unión Europea persigue primordialmente la protección de los derechos fundamentales en relación con los poderes públicos no estatales.

En un primer momento, el Tribunal Europeo de Luxemburgo daba la impresión de brindar poca importancia a la protección de los derechos humanos. El TJUE rechazaba como inadmisibles las demandas relacionadas con la violación de Derechos Humanos a nivel nacional, sin abordar realmente la cuestión de los Derechos Humanos de los referidos conflictos. Esta situación se daba desde una perspectiva estrictamente legal, toda vez que la corte no puede interpretar normas nacionales y no puede aplicarlas en contra de las leyes de la Comunidad Europea.

Luego, el TJUE dio un cambio a su restrictiva jurisprudencia a finales de la década de 1960 y consideró los derechos humanos como parte de la Comunidad Europea como principios generales de ley, el desarrollo de esta jurisprudencia empezó con el caso *Stauder*[515].

En este caso, el Abogado General RÖMER afirmó que los derechos fundamentales reconocidos por los Estados Miembros, deben ser reconocidos al realizar una evaluación comparativa de las leyes, y a su vez, esos derechos constituyen parte de la ley de la Comunidad y por lo tanto debe ser observada como una fuente de una ley secundaria en la Comunidad.

Entonces, la diferencia entre la jurisprudencia anterior y este razonamiento es que la opinión adoptada por el Abogado General no busca la protección de los Derechos Humanos en el estándar de un Estado Miembro en específico, sino que busca el reconocimiento de los Derechos Humanos como una fuente secundaria de reconocimiento para la determinación los estándares de los derechos humanos no escritos de la Comunidad.

En otro caso, en el *Nold*, el TJUE señaló que los tratados internacionales

[515] TJCE, Caso 29/69 *Stauder*, 12 diciembre 1969.

ratificados por los Estados Miembros deben «suplir las directrices que se deben seguir dentro del marco de la ley comunitaria», lo cual constituye otra fuente de Derechos Humanos en el caso en referencia[516]. Luego, este precepto se fue reafirmando a través del tiempo en relación al Tribunal Europea de Derechos Humanos.

Por lo tanto, esta jurisprudencia representó la apertura por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para una comprensión más amplia en relación con los Derechos Humanos en relación con lo dispuesto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. De esta forma, el del TJUE ha subrayado y aceptado la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

De hecho, el TJUE toma los precedentes sentados previamente por el TEDH a la hora de desarrollar los correspondientes estándares de Derechos Humanos. Un ejemplo de ello constituye el derecho a un procedimiento durante un tiempo determinado.

Antes de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, la CEDH se mantenía como fuente secundaria de la Unión Europea, situación que quedó plasmada en diversas ocasiones por parte del TJUE. Por lo tanto, esta situación traía como consecuencia la divergencia de criterios entre la TEDH y el TJUE y más radical aun sería la cuestión cuando se trataba de asuntos en los cuales el TJUE tenía que decidir sobre materias sobre las cuales aún el TEDH aún no había sentenciado.

Entonces, dado el reconocimiento de fuentes de derechos humanos que el TJUE otorgó a las tradiciones constitucionales de los Estados Miembros y los tratados de Derechos Humanos, tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como el Tribunal de Primera Instancia, desarrollaron un catálogo de derechos humanos no escritos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha aceptado algunos de los principios de la TEDH, tales como[517]:

---

516 ECJ *Nold*, 1974, ECR 491, para 13.

517 DEL FEDERICO, L., «The ECHT Principle as Principles of European Law and their Implementation through the National Systems», *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp.83-92.

- El derecho de propiedad y el derecho a tener una ocupación o negocio;[518]
- El derecho a la no retroactividad en el derecho penal;[519]
- El derecho a una efectiva protección judicial[520];
- El derecho a la defensa[521];
- El derecho a no autoinculparse (*nemo tenetur edere contra se*)[522];
- El derecho al respeto a la vida privada y[523]
- El derecho a la inviolabilidad del domicilio.

[518] TJCE, 13 de diciembre de 1979, Caso 44/79, *Hauer;* 18 Marzo 1980, Caso 154/78 Vaòlsabbia; 11 julio 1989, Caso 265/87 *Schrader*.

[519] TJCE, 10 de julio de 1984, caso 63/83, Kent Kirk; 11 junio 1987, Caso 14/86, *Pretore di Salò*.

[520] TJUE, 29 octubre 1980, Caso 208/78 y 215/78, *Landeweyck*; 15 mayo 1986, Caso 222/84, *Johnston.*

[521] TJUE, 21 septiembre 1989, Caso 46/87 y 227/88, *Höchst*; 17 octubre 1989, Caso 85/87, Dow Benelux.

[522] TJCE, 28 de octubre 1989, Caso 374/87, *Orkem v. Commission*, 10 noviembre 1993, Caso C-60/92, Otto BV.

[523] TJCE, 26 de junio 1980, Caso 136/79, Panasonic; 7 noviembre 1985, Caso 145/83, Adams.

3. EL RECONOCIMIENTO DE LAS GARANTÍAS PROCESALES A TRAVÉS DE LA CONVENCIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Es de suma importancia hacer referencia al establecimiento de las garantías procesales en la Convención Interamericana de Derechos Humanos, la cual dispone[524]:

«Artículo 8. Garantías Judiciales

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter».

Este instrumento regional directamente otorga protección a un juicio justo a los procedimientos de naturaleza fiscal, así se le reconoce protección de los derechos durante todo el procedimiento. De esta forma, en la Convención queda plasmado el criterio según el cual no hay motivos para excluir al procedimiento fiscal de la protección a un juicio justo, dejando de lado la concepción clásica de reconocer de una forma directa las garantías procesales exclusivamente a los juicios de naturaleza penal y civil.

Este reconocimiento puede entenderse como una apertura en relación con otros instrumentos legales como la CEDH, ya que establece la aplicación de derechos procesales a los ciudadanos, incluidos los contribuyentes. De esto se desprende, que no hay una contradicción entre el reconocimiento del Estado como un poder supremo al ejercer su potestad recaudadora y la observancia de las regulaciones procesales.

---

524 Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, entró en vigor el 28 de julio de 1978.

Un ejemplo de la interpretación que se le da a este precepto por el Tribunal Interamericano de Justicia es la sentencia de fecha 31 de enero de 2001, en el cual se establece el criterio que las garantías procesales no son reconocidas durante todo el procedimiento y no únicamente cuando el contribuyente está en delante de un juez[525].

Entonces, se puede llegar a la conclusión que la experiencia de la Corte Interamericana de justicia tiene una relevante importancia desde varios puntos de vista toda vez que se reconocen las garantías procesales a los procedimientos tributarios.

Confirma la interpretación según la cual el reconocimiento de las garantías procesales no depende de que se trate de que se esté llevando delante de un juez penal o civil[526].

---

525 Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso del Tribunal Constitucional vs. Perú, 31/01/2001 «Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, "sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales45" a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal».

526 CORDEIRO GUERRA, R., «Taxpayer´s Rights as Human Rights During Tax Procedures», en KOFLER, G., POAIRES MADURO, M., PISTONE, P*., en Human Rights and Taxation in Europe and the World*, op. cit. pp. 434-438 (425-444)

4. UNA BREVE REFERENCIA A LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS Y LA CONVENCIÓN DE LOS DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS.

El artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece[527]:

«Artículo 8.

Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley».

No establece una limitación en relación a los derechos y obligaciones, por lo cual se entiende como un reconocimiento extenso de las garantías procesales y que no se encuentra circunscrito a la jurisdicción civil o penal.

Mientras que el Pacto de los Derechos Civiles y Políticos de igual forma adopta una fórmula similar a la Convención Europea de Derechos Humanos en relación con el reconocimiento de las garantías procesales en relación con el proceso penal o civil[528].

---

[527] Esta Convención fue adoptada en la Resolución 271A (III), UN Doc. A/810, en la Asamblea General de las Naciones Unidas en París.

[528] El Pacto de los Derechos Civiles y Políticos es un tratado multilateral. Mediante Resolución 2200 A (XXI) en 1966 y entró en vigor en 1976.
« Artículo 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. (…)

2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley».

CONCLUSIONES

***Primera*. La legitimación de la actuación del Estado en materia impositiva precisa de una mayor participación de los contribuyentes en la distribución o asignación de los recursos recaudados. En última instancia, un poder público que no establezca cauces de participación de los administrados se verá deslegitimado a medio plazo y pondrá en cuestión su propia existencia a largo plazo.**

El impuesto encuentra su justificación en criterios de tipo social, económico y político, pero no en un criterio meramente ético. Es decir, el contribuyente por su propia voluntad sin coerción alguna del Estado o poder público equivalente, difícilmente encontraría una razón que justificase su sometimiento a contribuir a las cargas del mismo, y menos aún en los tiempos actuales en los que, particularmente en algunos países, el ciudadano es testigo de que los aportaciones recaudadas por el Estado, bajo la justificación de contribuir con las cargas públicas, no están siendo distribuidas con respeto a los criterios establecidos en la correspondiente Carta constitucional.

En muchos países se observa una tendencia cada vez más generalizada a establecer tributos como meros instrumentos de corrección de otras políticas gubernamentales previas que no han conseguido sus objetivos iniciales. Con las evidentes diferencias entre unas sociedades y otras, la principal consecuencia es que dichas medidas impositivas responden a circunstancias particulares y coyunturales que olvidan la compleja dinámica impositiva y redundan en políticas ineficaces que lejos de responder a los principios de equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y justicia tributaria, acaban volviéndose en contra de los intereses de gran parte de la población y causan, en última instancia, un mayor número de desigualdades e injusticias que las que pretendían resolver.

Entonces, podríamos decir que estamos ante una situación en la que se le impone a un individuo la obligación de contribuir con el Estado con el fin de sostener los gastos públicos en función de sus posibilidades, pero en donde en

términos prácticos, el contribuyente no tiene ningún tipo de participación directa en la decisión sobre la distribución de sus aportaciones, teniendo como consecuencia lógica la desvalorización de las medidas tomadas por el Estado y el rechazo de los ciudadanos

La idea de acercar a los contribuyentes de una forma directa a la participación en la toma de decisiones relativas a las políticas adoptadas por el Estado resulta fundamental. La aceptación por parte de los contribuyentes de las políticas públicas es una garantía de funcionamiento de las medidas que implementa el Estado, en tanto que poder público. La participación de los agentes involucrados en la búsqueda de políticas fiscales que se adecúen a los intereses de todos devendrá en la elaboración de políticas que indefectiblemente serán consensuadas y por ende tendrán una mayor receptividad.

En virtud de esta situación, pudimos observar como en Italia y Francia tienen «Códigos del Contribuyente» que persiguen, entre otras cosas, un acercamiento mayor entre en el contribuyente y la Administración, toda vez que es considerado que de esta forma los contribuyentes pueden tener la visión de la Administración tributaria como un órgano gestor y receptor de ideas, consultas y quejas que puedan presentar los contribuyentes como consecuencia de la relación entre ambos.

Por otra parte, pudimos observar el efecto que pueden tener los referendos en este proceso de incremento de la participación de los contribuyentes en materia tributaria, siendo así que por razones de índole histórica, la mayoría de los los ordenamientos suelen excluir formalmente el ámbito tributario del referéndum.

***Segunda*. En España es necesaria una separación real y efectiva entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador, para lograr así establecer una auténtica protección de los contribuyentes.**

En relación con el planteamiento del derecho a no autoinculparse en

España, es de mencionar que la derogada Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció por primera vez la separación del procedimiento de gestión al procedimiento sancionador. En este momento, dicha separación de los procedimientos se encuentra regulada en la Ley General Tributaria.

Sin embargo, la nueva Ley no representa un verdadero cambio en relación a la ley anterior, en la que sólo había un procedimiento en el cual existía la liquidación de cuota e intereses y la imposición de sanción. Por lo tanto, cuando es posible la incorporación de datos obtenidos durante el procedimiento de inspección al procedimiento sancionador, la separación de los procedimientos es meramente simbólica.

Ambos procedimientos están regidos por principios distintos y contrapuestos, toda vez que en el procedimiento de liquidación el contribuyente tiene que colaborar con la Administración aportando los datos con trascendencia tributaria que se le soliciten, mientras que en el procedimiento sancionador se aplican con ciertos matices los principios constitucionales (como el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo), principios que se contraponen al deber de colaboración, cuyo incumplimiento es castigado con una sanción.

Es por ello que la separación entre la gestión y el procedimiento sancionatorio tienen un carácter formal, ya que no hay distinción en relación a los encargados en llevar a cabo los respectivos procedimientos, y por otra parte, se incorporan al procedimiento sancionador los datos y pruebas durante el procedimiento de regularización o aplicación del tributo.

Por consiguiente, en España los contribuyentes no gozan de una efectiva protección al derecho a no autoinculparse toda vez que el procedimiento de gestión y el sancionador se encuentran separados sólo en teoría, ya que los documentos aportados por los contribuyentes durante la gestión del tributo pueden ser utilizados durante el procedimiento sancionador que lleva a cabo la Administración Tributaria.

***Tercera*. El derecho a no autoinculparse es un derecho que aún está en construcción y su naturaleza eminentemente jurisprudencial hace que el nivel de protección efectivo no haya quedado claramente establecido, toda vez que los tribunales lo conectan con las garantías propias del derecho de un proceso equitativo.**

En relación con el derecho a no autoinculparse cabe mencionar que si bien diversos ordenamientos jurídicos han adaptado sus legislaciones para incorporar y reconocer esta garantía en materia tributaria, la realidad dista de la efectiva protección de este derecho.

Los sistemas tributarios de España, Italia, Alemania y Francia se han visto influenciados de manera directa por las decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya jurisprudencia ha hecho especial énfasis en la forma de obtención de la información por la Administración durante el procedimiento de inspección, determinando si la información fue obtenida bajo coerción y si después está información será utilizada durante el procedimiento penal.

Por lo tanto, el derecho a no autoinculparse es un derecho que está aún desarrollándose y que se ha ido «adaptando» a las circunstancias específicas del caso determinadas por las diversas jurisdicciones.

Si bien el derecho a no autoinculparse en materia tributaria ha tenido gran relevancia en la actualidad, aún quedan muchos aspectos por determinar para su aplicación, toda vez que su determinación y consideración en la actualidad está sujeta a las circunstancias específicas del caso.

Sin embargo, pudimos observar que una vez sentados los criterios del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en diversos casos, estos han sido considerados en los siguientes asuntos, pudiendo afirmarse de esta manera que ha existido una evolución en torno a la consideración del concepto.

Por las razones antes expuestas resulta más que necesario y notorio establecer unos parámetros de la consideración del derecho a no

autoinculparse en materia tributaria para otorgar a los contribuyentes un marco de protección adecuado.

Durante la elaboración del presente trabajo se pudo constatar la diferencia existente entre diversas legislaciones respecto al derecho a no autoinculparse.

Es un derecho amplio que a la vez tiene nexos con otros principios relativos al derecho al proceso con todas las garantías, es un derecho que involucra principios fundamentales y básicos del ser humano y principalmente el respeto a estos principios es lo que garantiza un sistema de justicia pleno, eficiente y garantista para el justiciable, generando confianza, seguridad y respeto hacia el sistema.

En definitiva, el derecho a no autoinculparse en materia tributaria, a todas luces, es un derecho que debe ser reconocido como un derecho fundamental, pero a la vez hay que destacar que se presentan diversos aspectos que deben ser replanteados para lograr un cambio real en la percepción de los contribuyentes sobre la actividad del Estado y de esta forma lograr una actividad más eficiente por parte de la Administración.

El origen de los sistemas tributarios es lo que determina los principios y procedimientos establecidos, como es claramente apreciable en Francia. Con lo cual consideramos que la conveniencia de la adaptación de estos criterios adoptados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a las legislaciones nacionales podría quedar en entredicho, ya que si bien en un primer momento, se observa una ampliación del reconocimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, estos podrían contravenir la estructura recaudatoria con importantes consecuencias para cada país, toda vez que estos ordenamientos responden a principios constitucionales y sociales los cuales representan el engranaje para el desarrollo del sistema tributario de cada país.

Entonces, si bien la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha evolucionado hacia una dirección encaminada a garantizar y a ampliar cada vez los derechos de los contribuyentes en relación con la utilización de las pruebas obtenidas durante el procedimiento de inspección,

resulta importante para cada país determinar la adaptación de la «evolución» de estos principios a las respectivas legislaciones.

***Cuarta*. El desarrollo de la protección de los derechos del contribuyente en Europa se hará a través de la jurisprudencia y de un diálogo efectivo entre el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

En la actualidad no existe un régimen jurídico que brinde protección a los contribuyentes en Europa, siendo la interpretación de la Convención Europea de Derechos Humanos por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la vía para el reconocimiento de los derechos ahí establecidos para su aplicación en los procedimientos administrativos.

El TEDH para llegar a esta aproximación ha considerado las circunstancias en las que se ejerce el *ius puniendi* del Estado, el cual tiene similares características con el ejercicio de la actividad sancionatoria en el ámbito penal, cuya actividad podría acarrerar un perjuicio para el acusado y de esta forma afectar directamente los derechos consagrados en la CEDH.

La interpretación dada por el TEDH y por el TJUE resulta de gran importancia, toda vez que han determinado y delimitado la aplicación de los principios generales del derecho en el ámbito comunitario que en muchas ocasiones resultan abstractos.

Ahora bien, pudimos constatar que resulta necesario hacer una aproximación general hacia los Derechos Humanos, que considere los tres niveles de jurisdicción para lograr una mayor uniformidad y coherencia en las distintas sentencias dictadas por los tribunales nacionales, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Los Estados miembros al aplicar el derecho europeo deben respetar los principios generales de la UE, de conformidad con el sistema fiscal respectivo, toda vez que no existe una armonización en esta materia.

Por su parte, el TJUE ha brindado una protección de los derechos del contribuyente utilizando principios generales autónomos del derecho de la Unión Europea para lograr un equilibrio en el conflicto de intereses entre las autoridades de los Estados miembros y los contribuyentes.

Uno de los principios sobre los que versan las sentencias del TJUE es el principio de proporcionalidad. El TJUE ha reconocido desde las primeras sentencias la importancia del referido principio y a través de varias resoluciones se creó el concepto de proporcionalidad que debe ser considerado en toda la actividad de la Unión Europea y por lo tanto cuando se le impone alguna obligación al contribuyente siempre se tiene que determinar la función de la sanción en relación con el fin perseguido por la Administración. En la actualidad el principio de proporcionalidad está establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea y los criterios para su aplicación están en el protocolo Nº 2 sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Por otra parte afirmamos que la adhesión de la UE al Convenio brindará una mayor seguridad jurídica en torno a la interpretación de los derechos humanos, lo cual redundará en una protección a los contribuyentes de una forma más uniforme y aportará una mayor claridad para la interpretación de los derechos en la Unión Europea.

Quinta. La creciente movilidad de ciudadanos y empresas, así como el incremento en la internacionalización y la transnacionalidad de las relaciones jurídicas contribuirá de forma definitiva al establecimiento de una Carta internacional en materia de protección del contribuyente.

En primer lugar debemos tener presente que los derechos fundamentales deben ser respetados en todo momento, sin embargo, en el ejercicio del *ius puniendi* se pueden vulnerar algunos de los derechos fundamentales por la actividad desplegada por la Administración.

La actividad de la Administración se encuentra justificada por el *ius puniendi* del Estado y por la potestad sancionadora, sin embargo, cuando hablamos del derecho a no autoinculparse en materia tributaria estamos

haciendo referencia a la identidad del daño y perjuicio que pueda llegar a causar en el contribuyente. El derecho a no autoinculparse no debe ser entendido como una vía para evadir impuestos e incumplir las obligaciones impuestas a los contribuyentes, sino como una protección al contribuyente en circunstancias en las que puede considerarse como indefenso ante la Administración en función del posible perjuicio causado por las circunstancias del caso.

Por otra parte, pudimos corroborar que la protección al derecho a no autoinculparse como un derecho fundamental, no interfiere en la actividad sancionadora de la Administración, toda vez que la Administración puede ejercer sus funciones durante la gestión y durante los procedimientos de inspección y sancionatorios sin ver menoscabadas sus funciones al garantizar el derecho a no autoinculparse durante los mencionados procedimientos tributarios.

Una vez analizada la concepción del derecho a no autoinculparse en diversas latitudes y a distintos niveles, podemos extraer ciertas ideas comunes:

Resulta necesario que el derecho a no autoinculparse en materia tributaria se encuentre codificado, ya que esto brindaría certeza jurídica al contribuyente y a la vez establecería parámetros de actuación a la Administración Tributaria cuando se encuentra ejerciendo sus funciones ante el contribuyente. De lo contrario, los particulares y las empresas transnacionales continuarán desarrollando complejos mecanismos de pseudo-optimización fiscal asimilables al fórum-shopping y buscando la cobertura de aquellos ordenamientos que brinden un mayor nivel de protección. Como principio, esta situación no tendría por qué ser negativa, sin embargo, crearía situaciones de desigualdad haciendo que las grandes empresas que cuentan con grandes recursos pudieran encontrar medios de buscar la protección de ordenamientos más benévolos, mientras que las pequeñas y medianas empresas seguirían sujetas al ordenamiento de referencia, tan solo por su imposibilidad de emular a las grandes empresas. Esta situación debería, a largo plazo, propiciar una armonización de los sistemas de protección, ya que de lo contrario los Estados menos protectores perderían a los grandes contribuyentes en beneficio de los

Estados más garantistas.

En el caso de Venezuela específicamente, este derecho se ve vulnerado cuando hay algún incumplimiento de deberes formales, mientras que en la jurisprudencia en Europa el derecho a no autoinculparse se podría ver vulnerado en otras instancias de la investigación de la Administración.

En este sentido podemos ver como en el único ordenamiento en el que se encuentra establecido a nivel constitucional este derecho es en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de igual forma en el Código Orgánico Tributario de Venezuela están establecidos los derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, pudimos observar que su consideración parece limitarse a estar establecido en la Constitución, ya que en la mayoría de los casos es vulnerado por parte de la Administración Tributaria.

Por otro lado, está el caso de la Unión Europea, donde las legislaciones a las que hicimos referencia, España, Italia, Alemania y Francia, cuentan con disposiciones garantistas de los derechos del contribuyente pero el derecho a no autoinculparse en materia tributaria no está reconocido dentro de la Unión Europea y su reconocimiento se ha hecho a través de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En este momento resulta conveniente hacer referencia a la situación en Estados Unidos, en donde no se cuenta con un Código o con una declaración de derechos del contribuyente pero si con un Defensor del Contribuyente que lo protege con amplias funciones, entre ellas las de presentar propuestas al Congreso para plantear posibles mejoras entre la relación que se establece entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

En este sentido, es de señalar que esta figura resulta de gran importancia y su configuración cada vez es más latente y necesaria para poder lograr un equilibrio entre el *ius puniendi* del Estado y los contribuyentes, quienes se encuentran en una situación de indefensión muchas veces ante la actividad de la Administración.

Como pudimos observar la orientación de esta figura está establecida

para que la relación entre la Administración y el contribuyente sea cada vez más próxima y que la Administración deje ser vista como un ente que busca el perjuicio de los derechos del contribuyente a través del despliegue de sus potestades.

Entonces al observar las respectivas situaciones, podemos apreciar que en ninguno de los ordenamientos referidos se brinda una protección certera y bien definida del derecho a no autoinculparse en materia tributaria a pesar de los avances que se han alcanzado. En ninguna de las legislaciones se aprecian los dos elementos que consideramos resultan fundamentales, como lo son:

1) Codificación del derecho a no autoinculparse en materia tributaria, y a la vez;

2) Un Defensor del contribuyente que cuente con amplias potestades para defender al contribuyente, proponer reformas, notificar las vulneraciones realizadas por la Administración y que a la vez resulte una figura imparcial.

Pudimos observar a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que el derecho a no autoinculparse es un derecho complejo y cuya consideración dependerá en gran medida del caso en cuestión. Sin embargo podemos sintetizar los avances que ha hecho el referido Tribunal de la siguiente forma:

1) En primer lugar el reconocimiento del derecho a no autoinculparse del contribuyente.

2) En segundo lugar la aplicabilidad del artículo 6.1 del Convenio de Derechos Humanos a las infracciones tributarias.

3) La determinación de la prohibición del uso de las pruebas obtenidas con la colaboración del acusado.

4) Consideración de la sanción impuesta como de carácter penal por parte de la Administración.

Por lo tanto consideramos que es necesaria la codificación del referido derecho. No coincidimos con la opinión que promulga que no es necesaria la codificación de los derechos del contribuyente. Como pudimos apreciar el establecimiento del derecho en las legislaciones resulta imperioso para que de esta forma el derecho resulte protegido.

En el caso de la Unión Europea, la solución podría conseguirse con la elaboración de un Capítulo de Protección al Contribuyente en el cual se establezca expresamente el derecho a no autoinculparse e incluyendo la jurisprudencia ya reconocida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. De esta forma el derecho a no autoinculparse seguiría aun unido a la circunstancias de los casos en concreto, siendo las legislaciones de cada país las que establezcan los procedimientos administrativos concretos en función de las tradiciones y del sistema impositivo que tengan.

***Sexta*. La tendencia jurisprudencial consistente en extender las garantías del procedimiento penal sancionador al procedimiento administrativo sancionador que se vio confirmada por la asimilación del principio *ne bis in idem* está repitiendo su esquema de actuación en la progresiva aceptación del derecho a no autoinculparse.**

Como podemos apreciar a través de las sentencias a las que hicimos referencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sostenido el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en relación con la consideración de las sanciones administrativas y las penales como distintas en su esencia y por lo tanto no se aprecia en los casos señalados una violación del artículo 4 del Protocolo Nº 7 del CEDH.

Tanto el derecho a no autoinculparse y el principio *ne bis in idem* brindan protección al acusado durante los procedimientos a los que es sometido. Ambos tienen en común que son principios que fueron concebidos en un primer momento únicamente en el ámbito penal, pero luego ha sido reiterada y aceptada su aplicación en el ámbito administrativo.

Podemos observar que el principio *ne bis in idem* es un principio que no está unificado y cada vez es más latente la necesidad de establecer criterios uniformes para la consideración de este principio en la Unión Europea.

La aplicación del principio *ne bis in idem* tanto en las legislaciones nacionales como en el ámbito europeo es de gran complejidad. La definición del referido principio en diversas legislaciones está limitada a los

procedimientos penales en un determinado Estado, dejando de lado los supuestos en los que sea de aplicación a otros ámbitos del derecho o cuando sea de aplicación en varios Estados. Cuando se impone más de una sanción se está no solo infringiendo el principio *ne bis in idem*, sino también el de proporcionalidad.

De igual forma, es relevante considerar cual ha sido la evolución del principio en la Unión Europea y observar la complejidad de la aplicación del principio, teniendo en cuenta que es un principio que es interpretado de diversas formas dependiendo de la legislación de cada Estado Miembro.

Como mencionamos en un primer momento, la importancia de hacer referencia a este principio radica en las similitudes que comparte con el derecho a no autoinculparse, no sólo porque ambos nacen desde una concepción básicamente penal, sino también por la aplicación del principio *ne bis in idem* en el ámbito de los ilícitos tributarios, en el ámbito administrativo y penal.

En relación a los Tribunales Europeos, es de mencionar que después de la extensión de la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el anterior tercer pilar (cooperación policial y judicial en materia penal), numerosos casos han sido llevados al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la interpretación de las disposiciones de la Convención Schengen en relación con el principio *ne bis in idem*. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos también ha tenido gran influencia en el establecimiento de criterios del principio *ne bis in idem.*

A pesar que se ha avanzado en relación con algunos elementos del principio, aún no se ha adoptado una aplicación uniforme del principio *ne bis in idem* a nivel europeo dada la diversidad de legislaciones y la interpretación dada por los Tribunales.

Sin embargo, la ampliación de reconocimiento de aplicación de ciertos principios, como *el ne bis in idem*, parece encontrar su límite en la consideración del mismo como una forma de evadir cargas fiscales y obligaciones impuestas por las diversas legislaciones.

Por otra parte, es de señalar una vez más la relevancia que tiene en este sentido la configuración de los diversos sistemas de tributación y la desvinculación existente entre los contribuyentes y las disposiciones legales, ya que cada vez resulta más evidente que los ordenamientos jurídicos están articulados para que el obligado tributario se vea constreñido a cumplir con las respectivas imposiciones pero sin estar realmente vinculado a la finalidad última de la Administración.

CONCLUSIONS

First. The legitimacy of state action in taxation requires greater involvement of taxpayers in the distribution or allocation of resources collected. Ultimately, if a public authority does not establish channels of participation for the governed it will be discredited in the medium term and will not have reason to exist in the long term

Taxes are justified by social, economic and political criteria, but not purely by ethical criterion. Taxpayers without coercion from the State or an equivalent public authority hardly find a reason to justify submission to contribute to the costs of it. Even less at the present time in some particular countries, where citizens perceived that the contributions levied by State are not being distributed with respect to the criteria set out in the relevant constitutional charter.

In many countries, taxes are established as mere instruments of correction of other previous government policies that have not achieved their initial objectives. With the obvious differences between societies, the main consequence is that these tax measures respond to particular circumstances and at the same time forget complex dynamics that lead to ineffective tax policies which far from responding to the principles of fairness, proportionality and non-confiscatory tax justice, end up turning against the interests of most of the population and cause, ultimately, a greater number of inequalities and injustices that they were intended to solve.

So we could say that we have a situation in which an individual's obligation to contribute to the state is imposed in order to sustain public expenditure, but in practical terms, the taxpayer does not have any direct involvement in the decision on the distribution of their contributions, with the logical consequence of the devaluation measures taken by the state and rejection of citizens.

The idea of taxpayers' direct participation in the decision-making process related to the policies adopted by the State is essential. Acceptance by the taxpayers of public policy is a guarantee of performance for measures implemented by the state. The participation of all interested parties in the

development of fiscal policies that fit the interests of all will become essential in order to have greater acceptance.

We observed that Italy and France have «Taxpayer Codes» which pursue a closer relationship between the taxpayer and the government, since it is considered that in this way the taxpayers can perceive the tax administration as a receiver and manager ideas, queries and complaints that may arise as a result of the taxpayer's relationship with the administration.

Moreover, we observed the effect that referendums can have in the process of increasing the participation of taxpayers in tax matters, although for reasons of a historical nature, some legal systems formally exclude the field of taxation referendums.

Second. In Spain a real and effective separation of the inspection procedure and the disciplinary procedure is necessary to establish a real taxpayer protection.

In connection with the approach of the right against self-incrimination in Spain, it is important to mention the repealed Taxpayer Rights and Guarantees Act, which established for the first time the separation of the management procedure and the sanctioning procedure. At present, the separation of procedures is established in the General Tax Law.

However, the new law does not represent a real change from the previous law, which had only a process in which the settlement fee and interest and imposition of penalty existed. Therefore, when incorporating data obtained during the inspection procedure, the possible separation to disciplinary procedures is merely symbolic.

Both procedures are governed by different and competing principles, since in the process of budget settlement the taxpayer has to work with the Administration providing the information required, while in the disciplinary procedure certain constitutional principles apply (such as the presumption of innocence and the right not to incriminate himself), principles that are opposed to the duty to cooperate, breach of which is punishable by a penalty.

That is why the separation between the management and the sanctioning

process has a formal character, since there is no distinction regarding the charge of carrying out the relevant procedures and moreover the data and evidence are incorporated into sanctioning proceedings during the procedure regularization procedure or application of the tax.

Therefore, in Spain taxpayers do not enjoy effective protection of the right against self-incrimination whenever the management procedure and the sanctioning procedure are separated only in theory, since the documents provided by the taxpayer during the tax management can be used during the disciplinary proceedings holding the Tax Administration.

Third. The right against self-incrimination is a right which is still under construction and its eminently jurisprudential nature makes that the effective protection level has not been clearly established, since the courts connect it with the guarantees of the right to a fair trial.

In relation to the right against self-incrimination, it should be mentioned that while many jurisdictions have adapted their legislation to incorporate and recognize this guarantee in tax matters, the reality is that there is not an effective protection of this right.

The tax systems in Spain, Italy, Germany and France have been influenced directly by the decisions of the European Court of Human Rights, where the courts have placed particular emphasis on the method of production of information by the administration during the inspection procedure determining if the information was obtained under coercion and if after this information will be used in criminal proceedings.

Therefore, the right against self-incrimination is a right that is still developing and that has been «adapted» to the specific circumstances determined by the various jurisdictions.

Although the right against self-incrimination in tax matters has had great relevance, there are still many aspects to be determined for its application, since its determination and consideration are currently subject to the specific circumstances of the case.

However, we observed that once seated the criteria of the European Court of Human Rights in several cases, this criteria has been considered in the following matters, thus considering that there has been an evolution in the consideration about the concept.

For the above reasons mentioned it is necessary to establish parameters and notorious consideration of the right against self-incrimination in tax matters to taxpayers to provide a framework of protection.

During the preparation of this research we were able to see the differences among various laws regarding the right against self-incrimination.

It is a broad right that also has links to other principles concerning the right to trial with all guarantees, it is a right that involves fundamental and basic principles of human rights.

In short, the right against self-incrimination in tax matters, obviously, is a right which must be recognized as a fundamental right, but also should be noted that various aspects need to be rethought to achieve a real change regarding the perception of taxpayers on state activity and thus reach a more efficient activity by the administration.

The origin of tax systems is what determines the principles and procedures, as is clearly seen in France. Thus consider the desirability of adapting these criteria adopted by the European Court of Human Rights to national laws could be questioned, since although at first, an extension of the recognition of fundamental rights of taxpayers is observed, it might contravene tax collection structure with important consequences for each country, since these systems respond to constitutional and social principles which represent an important tool to the development of the tax system in each country.

Although the European Court of Human Rights has evolved into a direction designed to ensure and expand whenever the rights of taxpayers relating to the use of evidence obtained during the inspection process, it is important for each country to determine adaptation of the «evolution» of these principles to the respective laws.

Fourth. The development of the protection of taxpayer rights in Europe is

done through case law and an effective dialogue between the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union.

At present there is no legal regime that protects taxpayers in Europe. The application of the rights provided in the European Convention of Human Rights in administrative procedures have done by the interpretation of the European Court of Human.

The ECHR to reach this approach has considered the *ius puniendi* exercised by the state, which has similar characteristics to the exercise of disciplinary activity in criminal law, whose activity could cause prejudice to the defendant and thus directly affect the rights enshrined by the ECHR.

The interpretation given by the ECJ and the ECtHR is of great importance, since they have been determined and defined the application of general principles of law at European level which are often abstract.

However, we found that it is necessary to make a general approach to human rights, consider the three levels of jurisdiction for greater uniformity and consistency in the various judgments handed down by national courts, the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union.

Member States to implement European law must respect the general principles of the EU, in accordance with the relevant tax system, since there is no harmonization in this area.

On the other hand, the ECJ has provided protection of taxpayer rights using autonomous general principles of law of the European Union to balance the conflict of interest between the authorities of the Member States and taxpayers.

One of the principles on which the ECJ rulings deal is the principle of proportionality. The ECJ has recognized from the first judgments the importance of this principle and through several resolutions has developed the concept of proportionality. At present the principle of proportionality is set out in Article 5 of the Treaty on European Union and the criteria for its application it is established in the Protocol No. 2 on the application of the principles of subsidiarity and

proportionality.

It is important to highlight that EU accession to the Convention will provide greater legal certainty regarding the interpretation of human rights, which will result in a taxpayer protection in a more uniform manner and will provide greater clarity to the interpretation of rights in the European Union.

Fifth. The increasing mobility of citizens and businesses, as well as increased internationalization and transnational legal relations definitively contribute to the establishment of an international charter for the protection of the taxpayer.

First we must remember that fundamental rights must be respected at all times, however, in the exercise of the right to punish may violate some of the fundamental rights by the actions taken by the Administration.

Management activity of the Administration is justified by the powers to punish and sanctioning of the State, however, when we speak about the right against self-incrimination in tax matters we are referring to the identity of the damages that taxpayers could eventually suffer. The right against self-incrimination should not be treated as a way to evade taxes and avoid the obligations imposed on taxpayers, but the taxpayer needs protection in circumstances in which they may be considered as defenseless when there is an interaction between the taxpayer with the administration to avoid possible injury caused by the circumstances.

Moreover, we could confirm that the protection of the right against self-incrimination as a fundamental right does not interfere in the disciplinary activity of the Administration, since the administration can serve for management and for inspection procedures and punitive without impairing its functions to guarantee the right against self-incrimination during tax procedures.

After analyzing the concept of the right against self-incrimination in different latitudes and at different levels, we can draw certain common ideas:

It is necessary that the right against self-incrimination in tax matters be encoded, because that will provide legal certainty to taxpayers during the

inspection procedure. Otherwise, individuals and transnational corporations continue to develop complex mechanisms of pseudo-equivalent tax optimization to forum-shopping and looking for coverage of those systems that provide a higher level of protection. In principle, this situation would not have to be negative, however, would create situations of inequality causing large companies with large resources to find ways to seek protection in other legal orders, while small and medium enterprises remain subject to their legal order, just for its inability to emulate large companies. This should, in the long term, lead to a harmonization of the protection systems, since otherwise the least protective states large taxpayers would lose the benefit of the protectionist states.

In the case of Venezuela specifically, this right is violated when there is a breach of formal duties, while in the case law in Europe, the right against self-incrimination is considered violated in other instances while the Administration exercises its investigation power.

In this sense we can see that the only system which established in its Constitution this right is in the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela.

However, we observed that consideration seems to be limited to provisions of the Constitution, since in most cases it is violated by the Tax Administration.

On the other hand, there is the case of the European Union, where the laws to which we referred, Spain, Italy, Germany and France, have warranty provisions of taxpayer rights but the right against self-incrimination in tax matters is not recognized within the European Union and its recognition has been done through the jurisprudence of the European Court of Human Rights and by the Court of Justice of the European Union.

At this point it is appropriate to refer to the situation in the United States, where there is not a code or a taxpayer bill of rights but there is a Taxpayer Advocate who has extensive features, including submitting proposals to the Congress to propose possible improvements regarding the relationship established between taxpayers and the tax authorities.

In this regard, it should be noted that this figure is of great importance and its architecture is becoming dormant and needed to strike a balance between the right to punish the state and taxpayers, who are in a situation of helplessness many times before management activity.

As we observe the orientation of this figure is set to make the relationship between the administration and the taxpayer closer and then the administration will be seen as an entity that seeks to respect the rights of the taxpayer through the deployment of its powers.

We could observe that none of the aforementioned systems has an accurate and well-defined protection of the right against self-incrimination in taxation despite the progress that has been achieved. None of the laws have two elements that we considered essential to appreciate, such as:

1) Consolidation of the right against self-incrimination in tax law;

2) A taxpayer ombudsman that has broad powers to defend the taxpayer propose reforms, report the violations made by the Administration through its management powers and at the same time remains as a fair figure.

We could see through the jurisprudence of the European Court of Human Rights, that the right to not self-incriminate is a complex right and whose consideration will depend largely on the case. However, we can summarize the progress made by the European Court of Human Rights as follows:

1) First, the recognition of the right against self-incrimination taxpayer.

2) Second, the applicability of Article 6.1 of the Convention on Human Rights to tax violations.

3) Determination of the ban on the use of evidence obtained in collaboration with the defendant.

4) Consideration of the penalty imposed as criminal sanctions by the Administration.

Therefore we consider that the codification of that right is necessary. We disagree with the view that coding enacted taxpayer rights is not necessary. As we have seen in the imposition of laws it is imperative that the right thus becomes protected.

In the case of the European Union, the solution could be achieved with

the development of a Taxpayer Protection Chapter which recognized the right against self-incrimination and the progress done by the European Court of Human Rights through its jurisprudence. Thus, the right against self-incrimination would still be attached to the circumstances of particular cases, and to the laws of each country.

Sixth. The jurisprudential trend consisting of extending guarantees to criminal proceedings sanctioning administrative procedure was confirmed by the adoption of the principle *ne bis in idem* is repeating his scheme of action in the progressive acceptance of the right against self-incrimination.

As we can see through the judgments to which we referred, the Court of Justice of the European Union upheld the rule of the European Court of Human Rights in relation to the consideration of administrative sanctions and criminal as distinct in its essence and therefore not seen in the cases indicated a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the ECHR

The right against self-incrimination and the principle *ne bis in idem* providing protection to the accused during the proceedings to which it is subjected have in common that are principles that were designed at first to be applied only in criminal matters, but then it has been accepted that they could be applied in the administrative field.

We can observe that the *ne bis in idem* is a principle that is not harmonized. There is a need to uniform the criteria of its application for the consideration of this principle in the European Union.

The application of the *ne bis in idem* at national level and at European level is an issue of great complexity. The definition of this principle in various laws is limited to criminal proceedings.

The importance of referring to this principle is the similarities that it shares with the right against self-incrimination, not only because both arise from an essentially criminal design, but also by the application of the *ne bis in idem* in the field of tax offenses in administrative and criminal matters.

In relation to the European Courts, it is worth mentioning that after the

extension of the jurisdiction of the Court of Justice of the European Union on the previous third pillar (police and judicial cooperation in criminal matters), numerous cases have been brought to the Court of the European Union for the interpretation of the provisions of the Schengen Convention relating to the *ne bis in idem* principle. The European Court of Human Rights has also been influential in the establishment of criteria of the *ne bis in idem*.

Although progress has been made on some elements of the principle, there is not a uniform application of the *ne bis in idem* principle at European level given the diversity of laws and the interpretation given by the Courts.

However, the recognition of the application of certain principles, such as the *ne bis in idem*, seems to find its limit in the possibility of evasion of taxes and duties imposed by the various legislations.

Moreover, we point out once again the relevance in this respect about the configuration of the various tax systems and the separation in the relation between taxpayer and the laws.

BIBLIOGRAFÍA

AGUALLO AVILÉS, A., GARCÍA BERRO, F., «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», en *Rivista di diritto Tributario Internazionale*, nro. 1, 2001

AGUALLO AVILLÉSE, A., «Aproximácion al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/ 1984 y 46/1990», Quincena Fiscal, 2003, I- II, (11-37).

ALARCÓN SOTOMAYOR L., *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Thomson civitas, Pamplona, 2007

ALARCÓN SOTOMAYOR, L*., La Garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador,* iustel, Madrid, 2008

ALFONSO LUIS CALVO CARAVACA, L., CANEDO ARRILLAGA, M., «Non bis in idem en derecho antitrust», CANEDO ARRILLAGA, M., *Diversas implicaciones del Derecho transnacional*, Universidad de Deusto, Bilbao, 2006, (117-146)

ANDREANGELI, A., «Ne bis in idem and administrative sanctions: Bonda», *Common Market Law Review* 50, 2013, United Kingdom, (1827-1841)

ANDRÉS AUCEJO, E., RAVENTOS-CALVO, STELLA, «A special focus on taxpayer rights and taxpayer charters», *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, 2009

ANEIROS PEREIRA, J., **«**El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador», *Quincena Fiscal 21*, Diciembre I-2001, (47-66)

ANTONI, M., «La mise en ouvre des sanctions par l´administration», en Hataux, B, *Droits du contribuable*, de. Economica, 2002

ARDANT, G., *Théorie sociologique del´impot*, S.E.V.P.E.N., Paris, 1965

AUSTRY, S., «Taxpayer charters in France», EN SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, 2009, (143-155)

AVILES, A, BERRO, F, «El deber de colaborar con la administración tributaria» *Rivista di diritto tributario internazionale*, Num. 1, 2001

AYATS I VERGÉZ. M., Procedimientos, crisis económica y política fiscal», en AAVV, *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal. Congreso Internacion*al, Hispalex, Sevilla, 2011, (pp. 271-293)

BACHELET, O., «La règle ne bis in idem en droit pénal français», PUÉCHAVY, M, *Le principe ne bis in idem,* Nemesis, 2012, (161-180)

BAKER, P., «Taxpayers Charter and a Taxpayers´Charter for Europe», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, Oficyna, Warszawa, 2009, (130-135)

BARONE, L., *L´apport de la Convention Européenne des Droits de L´Homme au Droit Fiscal Français*, L´Harmattan, France, 2000

BASTIAAN VAN BOCKEL, W., *The ne bis in idem principle in EU Law. A conceptual and jurisprudential analysis*, Amsterdam, 2009

BAUR, J-P, *Droit fiscal général, Centre de publications universitaires*, Paris, 1999

BELTRAME P., «El derecho a la represión de las infracciones fiscales en Francia», en AAVV, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario (Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario)*, Instituto de Estudios Fiscales, doc 19/01, vol I. p. 37, CEF, Madrid, 2001

BENOIT, J., *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, coll. Bibliothèque de Finances publiques et fiscalité, LGDJ, 2010

BERGER, V., *Revue de Droit Fiscal*, N 24, 17, 2010, (10-15)

BERNS T., DUPONT, J-C., «Postface: les insensibilités de l´impot», en BERNS, T., DUPONT, J- C., XIFARAS, M., *Philosophie de l´impot,* Bruylant, Bruxelles, 2006

BIZIOLI, G., «The Impact of the Right to a Fair Trial on Tax Evidence: An EU Analysis», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M, PISTONE, P., en *Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD,* Amsterdam, 2011, (489-504)

BLOUGH, R., «Conflict and Harmony in Taxation» (An address before the American Philosophic Society, February 18, 1944); published in part in HAROLD M. GROVES, Viewpoints *on Public Finance* (New York: Henry Holt and Co., 1947), (712-720)

BONTINCK, T., «L´effectivité dans le traité de Lisbonne», EN FAVREAU, B., *La Charte des drotis fondamentaux de l´Union Européenne après le Traité de Lisbonne*, Bruylant, Bruxelles, 2010, pp. 101-121

BRENNAN, G., BUCHANAN, J., *The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambrigde, 1980

BROECKELIND, C., «The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?», en KOFLER, G., POIARES MADURO M, PISTONE, P. en *Human Rights and Taxation in Europe and the World, IBFD,* Amsterdam, 2011, (113-126)

BRZEZINSKI, B., «Taxpayers Rights: Some Theoretical Issues», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights*, Oficyna, Warszawa, 2009, (17-32)

CADESKY, M., HAYERS, I., RUSEELL, D*., Towards Greater Fairness in Taxation A model Taxpayer Charter*, AOTCA, CFE, STEP, UK, 2013

CALAMANDREI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945. Traducción Santiago Sentís Melendo

CALDERÓN ORTEGA, J.M., «El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de en *bis in idem* en el marco de litigios tributarios internos», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, Junio 2013, Num. 11, (85-92)

CALLEWAERT, J., *The privilege against self-incrimination in European Law. An Illustration of the impact of the plurality of Courts and Legal Socurses on the Protection of Fundamental Rights in Europe.* ERA-Forum, no. 4, 2004

CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario, Parte general, parte especial,* Aranzadi, Navarra, 2012

CALVO VÉRGES, J., *Inicio y Desarrollo del Procedimiento de Inspección*

Tributaria: Cuestiones Conflictivas, Cuadernos Aranzadi, 2013

CANCIO MELIÁ, M., FEIJOO SÁNCHEZ, *Teoría funcional de la penal y de la culpabilidad*, Aranzadi, Navarra, 2008

CANEDO ARRILLAGA, M., *El procedimiento en derecho comunitario de defensa de la competencia: Análisis del principio de proporcionalidad y otros afines*, tesis doctoral, Universidad de Deusto, 1999

CANEDO ARRILLAGA J., GORDILLO PÉREZ, L., «Los derechos fundamentales en la Unión Europea a la espera de Lisboa», *Cuadernos europeos de Deusto (Ejemplar dedicado a: El Tratado de Lisboa (I))*, Nº 39, 2008 , Bilbao, (27-59)

CANNIZZARO, S., «Il principio di reciproca collaborazione tra admministrazione finanziaria e contribuente nel procedimiento e nel proceso», en FANTOZZI, A., FEDELE, A., en *Statuto dei Diritti del Contribuente*, Giufrfrè Editore, Milano 2005

CANUTO, E., «Eficacia interna de las sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, Nº 19, Noviembre 2013, (61-81)

CARACCIOLI, I., «La place des sancitons fiscales administratives dans le droit fiscal italien», LAMBERT, Y., *Les sanctions administratives fiscales: aspects de droit comparé*, L´Harmattan, Paris, 2006, (19-25)

CARACCIOLI, I., GIARDA, A., LANZI, AL., *Diritto e Procedura Pelane Tributaria*, CEDAM, Milano, 2001

CÁRDENAS ORTIZ, R., *La Gestión Tributaria: Especial referencia a los Procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén, Jaen, 2004

CARPAGNANO, M., «Federalismo fiscal y derecho de la competencia breves consideraciones acerca del caso del impuesto sobre compraventa de vehículos en el trentino Alto Adige*»,* GORDILLO PÉREZ, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014, (205-208)

CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Aranzadi, 2012

CHAABOUNI, I., *La Protection des personnes soumises à des contröles fiscaux et financiers*, L.G.D.J., Lextenso éditions, Paris, 2010

CHIEREGATO, E., «I rapporti tra la Corte Europea dei diritti dell´Uomo e le corti nazionali: L´applicazione della dottrina del margine di aprezzamento come occasione mancata di dialogo nel caso Lautsi c. Italia», *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Giuffrè Editore, Anno XXIII, Numero 2, Milano, 2013

CHRISTIANS, A., «axpayer Rights, Onshore and Off: The Taxpayer Advocate´s Report to Congress», *Tax notes international*, volume 73, number 3, January, 2014, (233-235)

COLLET, M., *Droit fiscal,* Presses universitaires de France, Paris, 2007

CORDEIRO GUERRA, R., «Taxpayer´s Rights as Human Rights During Tax Procedures», EN KOFLER, G., POAIRES MADURO, M., PISTONE, P*., en Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, (425-444)

CRAIG, P., DE BURCA, G., *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford, 2011

CRAIG, P., *EU Administrative Law*, Oxford, Oxford, 2006

DAVIES, G., MONTI, G., *European Union Law*, Cambridge, 2010

DAWSON, M., *Constitutional Dialogue between Courts and Legislatures in the European Union: Prospects and Limits, European Public Law*, Wolter Kluwer, Volume 19, Issue 2, The Netherlands, 2013

DE BÚRCA, G., «After the EU Charter of Fundamental Rights: The Courts of Justice as a Human Rights Adjudicator?», *Maastricht Journal of European and Comparative Law,* Volume 20, Number 2, Masstricht, 2013, (168-184)

DE BÚRCA, G., *The Evolution of EU Law*, Oxford, New York, 2011

DE FELIPE ARES, T., *Enciclopedia Jurídica*, La Ley, grupo Wolters, Kluwer, 11, Madrid, 2008-2009

DE MITA, E., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2011

DÉAK, D, «Harmonization in Community Law and Enforcement of Rights in Tax Law», *Intertax*, Volume 36, Nro. 11, Noviembre, 2008, (478-491)

DEL FEDERICO, L., «The ECHT Principle as Principles of European Law and their Implementarion through the National Systems», en KOFLER, POAIRES MADURO, M, PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, (83-92)

DEL FEDERICO, L*., Tutela del Contribuente ed Integrazione Giuridica Europea*, Guiffrè Editore, Milano, 2010

DI PIETRO, A., Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma, CEF, Madrid, 2010

DUGGAN, G., «Disclosure to Revenue and the Privilege against Self-Incrimination», *Irish Tax Review*, Volume 21, Number 2, marzo, 2008, (70-73)

ENNIO LA SCALA, A., «The Fundamental Human Rights as European Law Principles: Their Developmente through the ECHR Principles and the Constitutional Traditions Common to the Member States», EN KOFLER, POAIRES MADURO, M, PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, (199-210)

FALCÓN Y TELLA, «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal,* Número 22, 1995, (5-9)

FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Verona, 2012

FELDAM, E., *Tax and non- tax crimes in Fifth Amendment Protection cases: United States vs. Troescher, The Tax Lawyer*, 1996, American bar association 49 (4).

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Normas y principios comunes de los procedimientos tributarios», en TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2009, (461-568)

FERNÁNDEZ MARÍN, F., «La tutela de la Unión Europea al contribuyente derivada de la Comunidad Europea como Comunidad de Derecho ante un intercambio

de información», en *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007, (100-101)

FERRERIRO LAPTZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español* (20 ª ed.), vol. I, Marcial Pons, Madrid (1998)

FORTSAKIS, T, «The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law», KOFLER, G., POAIRES MADURO, M., PISTONE, P., en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, (95-104)

GARCÍA BERRO, F., «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, Número 19, Noviembre, 2010, Thomson, (15-28)

GARCÍA DE ENTERRIA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo II*, Octava Edición, Civitas, Madrid, 2002

GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A., Temas *de Derecho Tributario Penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000

GILLIAUX, P., *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Brylant, Bruxelles, 2012,

GIMENEZ, B., «Réflexions sur les aspects constitutionnels du droit espagnol en AUTENNE, J., *L´Europe face à la régionalisation discale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité,* Bruxelles: Bruylant, 2009

GIUSY DE FLORA, M., «A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR», en KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, (411-423).

GORDILLO PÉREZ, L., «El proceso de integración europea y la teorización de la dinámica comunitaria», *Iuridica,* España, Nº. 2, 2005, (47-80)

GORDILLO PÉREZ, L., «Un paso más hacia la estabilización de las relaciones interordinamentales en Europa: la incorporación de la UE al CEDH», *Revista española de derecho europeo*, Nº. 38, Civitas, Navarra, 2011, (173-204)

GORDILLO PÉREZ, L., MÚGICA ALCORTA, R., «Los ordenamientos forales de los territorios históricos», Gordillo Pérez, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2014, (21-84)

GRABENWARTER, C., «Fundamental Judicial and Procedural Rights», en EHLERS, D., *European Fundamental Rights and Freedoms*, W de G Recht, Berlin, 2007, (160-169)

GREGGI, M., «The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case», *Intertax*, Volume 35, N. 11, noviembre 2007, (610-615)

GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P., *Procédures Fiscales*, Cours, 5 édition, Dalloz, Paris, 2009

GROVES, H., *Tax Philosophers*, The University of Winsconsin Press, London, 1974

GUEZ, J.*, L´interprétation en droit fiscal,* L.G.D.J., Paris, 2007

HANCOX, E., «Case Law», *Common Market Review,* 50, 2013, Kluwer Law International, United Kingdom, pp. 1427, (1411-1431)

HARRIS, D., BOYLE. M., WARBRICK, C., *Law of the European Convention on Human Rights*, Butterworths, London, 1995

HERMOSÍN, M., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Thomson, Navarra, 2008

HERRERA MOLINA, P., *Capacidad Económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Barcelona, 1998

JATZKE, H., «The Fiscal Code: a German taxpayer charter? », en Servaas van Thiel, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years,* CEF, 2009, (157-168)

JEANGEY, C., «Le principe ne bis in idem dans L´ordre juridique interne italien (1)», EN PUECHAVY, M., *Le principe ne bis in idem*, Nemesis, 2012, (181-212)

JEBENSM. S., «Illegally obtained evidence in criminal cases. An analysis on the basis of three Grand Chamber Judgments», en SPIELMANN, D., TSIRLI, M.,

VOYATZIS, P., *The European Convention on umanr Gights, a living instrument*, Bruxelles, 2011

JUAN LOZANO, A., *La inspección de Hacienda ante la constitución,* Marcial Pons, 2009

LA SCALA, A., «The fundamental Human Rights as European Law Principles; Their Developement Trhough the ECHR Principles and the Constitutional Traditions Common to the Member States», KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE. P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, (199-210)

LAGO MONTERO, J.M., «Procedimiento sancionador separado del Procedimiento de Liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de* Direito Tributário, Livro 2, I.LA.D.T., Lisboa, 1998, (333-334)

LANZI, A., ALDRONVANDI, P., *L´Illecito Tributario*, Terza Edizione, CEDAM, 2005

LO MONTE, E., *Principios de Derecho Penal Tributario*, editorial B de F, Buenos Aires, 2006

LOCKE, J., *La Ley de la naturaleza*, 1966, publicado por Tecnos, Madrid, 2007

LONATI, SIMON, *Il diritto dell´accusato a «interrogare o fare interrogare» le fonti di provca a carico*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008

LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoincrimnarse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L. 2, Lisboa, 1998, (123- 146)

LÓPEZ DÍAZ, A., «El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Diretto Tributário, Livro*, ILADT, Lisboa, 1998

LUQUE MATEO, M., «Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección», BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ- VALLADOLID, DE L´HOTELLERIE- FALLIS (COORDINADORES), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, 2010, (605-622)

LYAL, R., «Tax and Fundamental Rights in EU Law: Procedural Issues», en KOFLER, G., POAIRES MADURO, M., PISTONE P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World* , IBFD, Amsterdam, 2011, (445-458)

MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit Fiscal de l´Union européenne*, Bruyllant, Bruxelles, 2012

MALHERBE, J., «L´equo procedimento in materia fiscale. Principio generale ovvero garanzia nell´ambito dell´armonizazione», DI PIETRO, A., *Per una Costituzione Fiscale Europea*, CEDAM, Padova, 2008, (249-274)

MALJAR, D., *El derecho Administrativo Sancionador*, AdHoc, Buenos Aires, 2004

MARTIN OUDIN, M., «Les conflits de droits subjectifs», *Droit prospectif: Revue de la recherche juridique*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Vol. 32, Nº 117, Marseille, 2007, (67-88)

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario,* 1ª ed., Tecnos, Madrid, 2010

MARTÍNEZ LAGO, M., «Las infracciones y sanciones en materia tributaria. Disposiciones generales y principios informadores», en DE TOLEDO y UBIETO, E., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, (319-380)

MARTINEZ, J.C., *Une Constitution fiscale pour L´Europe*, éditions Lettres du Monde, Paris, 2004.

MATTEI, J-F., «Y a-t-il des justification étiques à l´impôt» EN NAUDET, J- Y., *Étique et Fiscalité*, Puam éditeur, 2011

MAZZA, S, KAYE, T., «Taxpayer rights in the United States: balancing taxpayer protection and compilance», en SERVAAS VAN THIEL, *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 years*, CFE, 2009, (277-298)

MEDINA GUERRERO, M., «El sistema LOFCA y el sistema de concierto», FRANCESC PAU I VALL, F., *La financiación autonómica*, Valladolid, 2010, (65-84)

MEDINA GUERRERO, M., «Escritos sobre derechos fundamentales», Revista española de derecho constitucional, año nº 14, Nº 41, Madrid, 1994, (323-332)

MEDINA GUERRERO, M., «La protección constitucional de la autonomía financiera de los entes locales frente a las alteraciones de su ámbito competencial», *revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, Nº. 12, Madrid, 2005, (531-540)

MELIS, G., PITRONE, F., «Coordination Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis», *Intertax*, 2011, (374-380).

MONTOYA LÓPEZ, M., *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia*, Colección monografías, Castilla la Mancha, 2007

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La discrecionalidad en el derecho tributario*, editorial lex nova, Valladolid, 1998

MORENO RODRÍGUEZ, R., *Diccionario de Ciencias Penales*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001

MUYSHONDT, N., «Quels sont les renseignements “dépendants de la volonté”?», *Le Fiscologue*, edition 1302, p.6, 29 junio 2012, (6-10)

NEAGU, N., «The Ne Bis in Idem Principle in the Interpretation of European Courts : Towards Uniform Interpretation », *Leiden Journal of International Law*, No. 25, 2012, (955-977)

NIETO MONTERO, J., «La normativa tributaria vasca y la recepción de la sentencia Azores, crónica de un final anunciado a propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 17 nº 1.2008, pp. 175- 204

NIETO MONTERO, J., «Las haciendas de las comunidades autónomas ante las exigencias del derecho de la Unión Europea», en GORDILLO PÉREZ, L., *El poder normativo foral en la encrucijada: encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica*, 2014, pp. 161-190

NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2012

ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributatrias: un estudio jurisprudencial*, Universidad del País Vasco, Gipuzkoa, 2002

PALAO TABOADA, C., «El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario:

Una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 159, Julio-Septiembre, 2013, (23-52)

PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2008

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Navarra, 2006

PHILIP, P., *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, Paris, 2005

PICAVET, E., «Contrat social néo-libéral, Théorie de l´impot et pensée du déclin», en BERNS, T., DUPONT, J- C., XIFARAS, M., *Philosophie de l´impot,* Bruylant, Bruxelles, 2006, (169-197)

FRAGA PITTULAGA, L., «Los indicios de Defraudación en el Código Tributario de 2001 y el Derecho Constitucional a la Presunción de Inocencia», en *Revista de Derecho Tributario Nª 101*, Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, (105-156)

PUECHAVY, M., «Le principe ne bis in idem en matière penale et L´Union Européenne», en PUECHAVY, M., (DIR), «Le principe ne bis in idem»*, Droit et Justice*, 103, 2012, (91-106)

RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem: en el ámbito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000

RAWLS, J., *A Theory and Justice*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, 2000

RIBES RIBES, A., «El Derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, Nro. 105, enero-marzo 2000, (104-119)

RONGEAT-OUDIN, F., «Le règlement amiable des différends est en bonne marche!», *Semaine juridique*, Juris-Classeur, Nº 7, Francia, 2012, (290-293)

ROSAS, A., «The Applicability of the EU Charter of Fundamental Rights at

National Level», *European yearbook on Human Rights*, 13, Inersentia, Antwerp, 2013, (97-112)

ROUSSEAU, J., *Del contrato social,*1762, publicado por Alianza editorial, Madrid, 2012

RUBIAL PERERIA, L., SERRANO ANTÓN, F., «Las notificaciones en la Ley General Tributaria», en BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ- VALLADOLID, D., DE L´HOTELLERIE-FALLOIS, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi. 2010, (378-379)

RUIZ GARCÍA, J. R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista española de Derecho Financiero*, Julio- Septiembre 2011, Nro. 51, (727- 773)

SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de derecho financiero: introducción. Análisis estructural del derecho financier*o, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985

SÁNCHEZ HUETE, M., *Las infracciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El Delito Contable Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1995

SANZ DÍAS-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J., «El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012)», *CISS Tribunal Fiscal*, Nro 263, Noviembre-Diciembre 2012, (25-31)

SARRÓ RIU, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch Fiscalidad, 2009

SCOTT, J., «How Carried Interest and REITs Lose Under the Camp Draft», *Tax notes*, volume 142, number 13, 2014, pp. 1377, (1377-1378)

SERRANO ANTÓN, F., The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection», Nykiel, W, *Protection of Taxpayer´s Rights*, Oficyna, Warszawa, 2009, (136-150)

SID AHMED, K., *Droits Fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, Tome 2, L. Harmattan, Paris, 2006

SIMÓN ACOSTA, E., «Modelos Singulares de Financiación Autonómica. El Régimen Foral», *El Sistema de Financiación Territorial en los Modelos de Estado Español y Alemán*, INAP, España, 2000, (217-256)

SMILEY, S., «National Report on Taxpayer Protection in the United States of America», NYKIEL, W., *Protection of Taxpayer´s Rights,* Oficyna, Warszawa, 2009, (349-364)

SOLER ROCH, M. T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *RTT*, Nº 30, 1995, (101-106)

TEROL BECERRA, J., «La España de los derechos sociales en las Europas y las reformas estatutarias», TEROL BECERRA, M., JIMENA QUESADA, L., *Tratado sobre Protección de Derechos Sociales*, Tirant Lo blanch, Valencia, 2014, (143-166)

TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Traducción a cargo de HERRERA MOLINA, P., Marcial Pons, 2002

TRAN THIET, J. P., CELIMENE, G., GUENOT, J., LEVET, S., MORIN. P., OUAKSEL, J., *Quand le fisc vous contrôle!*, Paris, 1995

TRIDIMAS, T., «EU Financial Regulation: Federelization, crisis management, and law reform», en CRAIG, P., DE BÚRCA, G., The Evolution of EU Law, Oxford, New York, 2011, (784-804)

UBERTIS, G., *Prinicipi di procedura penale europea*, Rafaelo Cortina Editore, Milano, 2009

VALAT, A., «France», *European Taxation*, Vol, 41, IBFD, Amsterdam, 2001, (500-515)

VALENTE, P., «The Italian Taxpayer Statute (Law 212/2000)», *The Confederation Fiscale Europeemme at 50 years,* (169-181)

VAN DEN BERG, «In Search of a Taxpayer Bill of Rights With Teeth», *tax notes*, volume 142, number 13, March 31, 2014, (1379-1380)

VAN THIEL, S., «Is there a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?», KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE. P., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, (153-181)

VAN THIEL, S., «The EU Treaty as a charter of taxpayer rights», VAN THIEL, S., *The Confederation Fiscale Europeenne at 50 Years*, CFE, 2011, (299-327)

VAPAILE, L., «De la pertinence de l´etude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou de l´intérêt d´aller vpir ailleurs», en LAMBERT, T., *Les sanctions pénales fiscales*, L´Harmattan, Paris, 2007, (37-56)

VIDAL MARTÍN, T., *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1. CE*, Tirant lo blanch, Valencia, 2003

WALTER CHIRSTIAN, «History and Development of European Fundamental Rights and Fundamental Freedoms», en EHLERS, D., *European Fundamental Rights and Freedoms*, W de G Recht, Berlin, 2007, (1-24)

WEFFE H, C., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Editorial Globe C.A. 2010

WEYEMBERGH, A., «La jurisprudence de la CJ relatie au príncipe ne bis in idem; une contribution essentielle à la reconnaissance mutuelle en matière pénale», AAVV, *The Court of Justice and the Construction of Europe : Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-Law*, Court of Justice of the EU, Springer, Luxemburg, 2013, (539-559)

ZORNOZA PÉREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992

JURISPRUDENCIA

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TEDH, Caso *Engel c. Holanda*, Solicitud nº*. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72),* 8 de junio 1976.

TEDH, Caso *Deweer c. Bélgica*, Solicitud nº 6903/75, 27 febrero 1980

TEDH, Caso *Eckle c. Alemania*, Solicitud nº8130/78, 15 de julio 1982

TEDH, Caso *Öztürk c. Alemania*, Solicitud nº 8544/79, 21 de febrero 1984

TEDH, Caso *Campbell y Fell c. Reino Unido*, Solicitud nº 7819/77; 7878/77, 28 de junio 1984

TEDH, Caso *Demicoli c. Malta*, Solicitud nº13057/87, 27 agosto 1991

TEDH*, Caso Funke c. Francia*, Solicitud nº 10828/84, 25 de febrero 1993

TEDH, Caso *Bendenoun c. Francia*, Solicitud nº. 12547/86, 24 febrero 1994

TEDH, Caso *John Murray c. Reino Unido*, Solicitud nº 18731/91, 8 de febrero 1996

TEDH, Caso *Benham c. Reino Unido*, Solicitud nº19380/92, 10 de junio 1996

TEDH, Caso *Saunders c. Reino Unido*, Solicitud nº 19187/91, 17 de diciembre 1996

TEDH, Caso *Ponsetti* y *Chesnel c. Francia*, Solicitudes nº 36855/97; 41731/98, 14 septiembre 1999

TEDH, Caso *JB c Suiza*, Solicitud nº 31827/96, 3 de mayo 2001

TEDH, Caso *Isaken c. Noruega*, Solicitud nº13596/02, 2 octubre 2003

TEDH, Caso *Jussila c. Finlandia*, Solicitud nº73053/01, 23 noviembre 2006

TEDH, Caso *Chambaz c. Suiza,* Solicitud nº 11663/04, 5 de abril de 2012

TEDH, Caso *Rupa c. Roumanie*, Solicitud nº 58478/00, 14 diciembre 2004.

TEDH, Caso *Schenk c. Suiza*, Solicitud nº 10862/84, 12 de Julio 1998.

TEDH, Caso *Storbråten c. Noruega*, Solicitud nº12277/04, 1 febrero 2007

TEDH, Caso *Zolotukhin c. Rusia*, Solicitud nº 14939/03, 10 de febrero 2009

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJUE, 29/69, Stauder c. *Ciudad de Ulm*, 12 de noviembre de 1969, asunto 4/73, Rec. TJCE [1969] 419

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft c. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, 17 diciembre 1970, Rec. 1970 01125

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, C-4/73, Caso *Nold c. Comisión*, 14 de mayo de 1974, Rec. 1974 00491

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 44/79, *Hauer c. Rheinland Pfalz*, 13 de diciembre de 1979, Rec. 1979 03727

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 154/78, *Vaòlsabbia c. Comisión*,18 Marzo 1980, Rec. 1980 00907

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, Caso 136/79*, Panasonic c. Comisión*, 26 de junio 1980, Rec. 1980 02033

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, C-63/83, *Regina c.Kent Kirk*, 10 de julio de 1984, Rec. 1984/00633

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 145/83, *Adams c. Comisión*, 7 noviembre 1985, Rec. 1985/01161

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 222/84, *Johnston c. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, 15 mayo 1986, Rec. 1986 01651

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), TJUE, 14/86, Pretore *di Salò c. x*, 11 de junio 1987, Rec. 1987 02545

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJUE, 374/87, *Orkem v. Commission of the European Communities*, 18 de octubre de 1989, Rec. 1989 03283

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala quinta) TJCE, 265/87, *Schrader c. Hauptzollamt Gronau*, 11 julio 1989, Rec. 1989 02237

Sentencia del Tribunal de Justicia TJCE, 46/87 y 227/88, *Höchst c. Comisión*, 21 septiembre 1989, Rec. 1989 02859

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, 85/87, *Dow Benelux c.Comisión*, 17 octubre 1989, Rec. 1989 03137

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, C-124/89, Orkem v. Commission, 28 octubre 1989.

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, C-60/92, *Otto c. BV*, 10 noviembre 1993, Rec. 1993 I-05683

Sentencia del Tribunal de Justicia, TJCE, Asuntos acumulados C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P, A C-252/99 P y C-2J4/99 P, *Limburgse Vinyl Maatschappij y otros/Comisión*, 15 de octubre 2002, Rec. 2002 I-08375

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) TJUE, C-183/02 P y C-187/02 P, *Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión*, 11 de noviembre de 2004, Rec. 2004 I-10609

Auto del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) TJUE, C-186/02 y C- 188/02, *Diputación Foral del Alava, Ramondín vs. Comisión y C.A. de La Rioja*, 11 de noviembre de 2004

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) TJUE, 88/03, *Portugal/Comisión caso Azores*, 6 de septiembre de 2006, Rec. 2006 I-07115

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) TJUE, C-428/06 a C-434/06, Ayudas de Estado – Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local Carácter selectivo, 11 de septiembre de 2008, Rec. 2008 I-06747

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda)TJUE, C-349/07, *Sopropé*, 18 diciembre 2008, Rec. 2008 I-10369

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Quinta ampliada)TPI, T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, 9 de septiembre de 2009, Rec. 2009 II-03029

Auto del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), TJUE, C-465/09 P a C-470/09 P, *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya y otros / Comisión*, 9 de junio de 2011, Rec. 2011 I-00083

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala)TJUE, C-489/10, *Lukasz M. Bonda c. Procurador General* , 5 de junio 2012 ,

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) TJUE, C-529/09 *Comisión/España*, 24 enero 2013

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) TJUE, C-617/10*, Åklagaren y Hans Åkerberg Fransson*, 26 febrero, 2013

España

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, 4 octubre 1990

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, 26 abril 1990

Sentencia del Tribunal Constitucional 7/1998, 13 enero 1998

Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1999, 22 febrero 1999

Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, 19 julio 2000

Sentencia del Tribunal Constitucional 47/2001, 15 febrero 2001

Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, 24 marzo 2003

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 diciembre 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2005, 130)

Sentencia del Tribunal Constitucional 247/2007, 12 diciembre 2007

Sentencia del Tribunal Constitucional 82/2009, 23 marzo 2009

Auto del Tribunal Supremo, sec. 5ª de 13 de mayo de 2013 (JUR 2013, 170822), recurso nº 4.386/1998, 13 mayo 2013

EE UU

Griswold c. Connecticut, Corte Suprema, No. 381 US. 479, 484, 1965

Miranda c. Arizona, Corte Suprema de Arizona, No. 384 U.S. 436, 1966

Fisher c. EEUU, Sentencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos, No. 425 U.S. 391, 1976

Troescher c. EEUU, Corte de Apelaciones noveno circuito, No. 95-55609, 1996

Doe c. EEUU, Corte Suprema, No. 97-30042, 1998

Dickerson c. EEUU, Corte Suprema, No. 530 US 428, 2000

Hoffman c. EEUU, Corte Distrital de Virginia, No. 1:03-cr-00542-LMB, 2004