

## Choque de garantías: deber de contribuir vs. Derecho a la no autoincriminación \*

*Collision of guarantees: duty to contribute vs. Right to non-self incrimination*

**Diego Fernando, Palomino-Flórez†**

 <https://orcid.org/0000-0002-7693-6660>

Universidad de Sevilla, España

### Como referenciar este artículo:

Palomino-Flórez, D., F. (2020). Choque de garantías: deber de contribuir vs. Derecho a la no autoincriminación. *Revista Ciencia Jurídica y Política*, 55-72. Recuperado de: <https://portalderevistas.upoli.edu.ni/index.php/5-revcienciasjuridicasy politicas/article/view/643>

### RESUMEN

Este trabajo presenta un estudio sobre la confrontación entre el deber de contribuir y el derecho de no autoincriminación. El deber de colaborar con la Hacienda pública colisiona con derechos fundamentales que, a pesar de su trascendencia, se ven limitados por las exigencias tributarias.

**Palabras clave:** Deber de contribuir, Derecho de no auto incriminarse, colaboración tributaria.

### ABSTRACT

This paper presents a study about the confrontation between the duty to contribute and the right not to incriminate oneself. The duty to collaborate with the public treasure collides with fundamental rights that, despite their importance, they seem limited by tax requirements.

**Key words:** Duty to contribute, right to not-self- incrimination, tax collaboration.



Este trabajo está licenciado bajo una licencia:  
Creative Commons Atribución- No Comercial Internacional 4.0

\* El presente texto es un fragmento revisado y actualizado del trabajo de Fin de Máster “Deber de construir y fraude fiscal” presentado para el Master Oficial en Derecho Público (2017) de la Universidad de Sevilla, bajo la dirección de la Dra. Ana Luque Cortella.

† Máster en Derecho público y estudiante de doctorado en Derecho en la Universidad de Sevilla, España. Correo electrónico: abgdiegopalominoflorez@outlook.com.

### ***El deber de contribuir (Sus fundamentos y desenvolvimiento)***

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está estipulado en el artículo 31 de la Constitución española que, como norma superior del ordenamiento jurídico, tiene una «pretensión de vigencia» mediante la cual intenta «ordenar y conformar la realidad política y social»<sup>1</sup>. Mediante dicho deber se estructura el sistema financiero del Estado, «cada clase de ingresos entra primero como contribución en la caja del gobierno supremo y luego sale otra vez, como gasto estatal, distribuido por las ramas más pequeñas de la actividad pública»<sup>2</sup>. En ese sentido, el deber de contribuir es una de las manifestaciones de sujeción más importantes dentro del Estado, que se desenvuelve en una relación jurídico-pública con reglas preestablecidas según las cuales el Estado está obligado a recaudar y el ciudadano a contribuir para así «participar en las ventajas que se derivan de la actividad estatal»<sup>3</sup>.

Históricamente los tributos se han concebido como expresión de la sumisión de los ciudadanos a los mandatos del soberano, pero en las actuales constituciones democráticas se ha intentado dotar de contenido material este deber, constituyéndolo en instrumento para la redistribución de recursos y para promover la política social<sup>4</sup>. En efecto, la imposición de tributos se legitima por su conexión con las necesidades financieras del Estado; «es la búsqueda de los medios indispensables para la satisfacción de las necesidades de carácter general y público que deben atender las finanzas de un Estado moderno»<sup>5</sup>. Esta conexión entre la satisfacción de necesidades colectivas y el cumplimiento de las imposiciones tributarias es «una cuestión de interés general tanto para el Estado como para los particulares»; en esa medida, «la observancia del deber fiscal por cada uno se convierte en cuestión de interés general y común»<sup>6</sup>. Cumplir con las cargas tributarias es «condición de vida para la comunidad, porque hace posible regular el funcionamiento de los servicios estatales y dado que la Administración pública no sirve a ningún interés propio, sino al de toda la colectividad, se produce una coincidencia entre fines estatales y fines individuales»<sup>7</sup>. Los ciudadanos se favorecen de que el Estado pueda cumplir sus objetivos, «en cuanto que esas finalidades sociales benefician a todos al responder a sus exigencias»; es decir, permite «derechos cuyo disfrute está subordinado a la existencia de disponibilidad de carácter financiero»<sup>8</sup>.

El deber de contribuir tiene su fundamento material en que toda persona, como perteneciente al Estado, es sujeto de derechos y garantías que puede exigir mediante diversos mecanismos del ordenamiento<sup>9</sup>. Para que la organización estatal pueda proveer de los medios para el disfrute de los derechos, se torna necesario destinar a unos fines públicos ciertos porcentajes de riqueza, de allí nace el deber de realizar contribuciones y la obligatoriedad del pago del

---

<sup>1</sup> Hessel, Konrad, Escritos de derecho constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, (1983), pág. 67.

<sup>2</sup> Hegel, Georg F., La constitución de Alemania, editorial Tecnos, Madrid (2010), pág. 87.

<sup>3</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, 2ª edición, editorial Grijley, Lima (2009), págs. 70-71.

<sup>4</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid (2001), págs. 69-70.

<sup>5</sup> Giorgetti, Armando, La evasión tributaria, editorial Depalma, Buenos Aires (1967), págs. 61-62

<sup>6</sup> Giorgetti, Armando, La evasión tributaria, op. cit., pág. 75.

<sup>7</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 80.

<sup>8</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., págs. 80-81.

<sup>9</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., págs. 140-141.

tributo, es decir, el carácter coercitivo de las relaciones públicas: «ningún ciudadano se podrá negar a la contribución»<sup>10</sup>. No obstante, debido a la materialidad de las finalidades sociales que se satisfacen con los recursos públicos, el cumplimiento de las cargas tributarias es una manifestación del espíritu cívico del ciudadano<sup>11</sup>.

Una persona se comporta como ciudadano cuando cumple con sus deberes; así, «el ciudadano que tributa fielmente a la Hacienda pública o el padre que alimenta a su hijo están cumpliendo con sus respectivos roles, a saber: el rol de ciudadano correcto con el fisco y con el rol de padre»<sup>12</sup>. Ahora bien, cumplir con las exigencias tributarias no faculta la exigencia de una contraprestación directa, pero sí se puede esperar utilidad pública, pues, el objeto de extraer riqueza es contribuir al equilibrio económico, y sobre todo restituir «en obras, servicios y beneficio general» lo extraído de los particulares<sup>13</sup>.

El deber de contribuir tiene una erfuerte base constitucional, no obstante, debido a las implicaciones que tiene sobre determinadas garantías fundamentales, es necesario traer a colación los presupuestos de legalidad y solidaridad que le caracterizan y que guían su desenvolvimiento:

a) *Principio de legalidad*

Un impuesto no se impone a los ciudadanos en virtud del deber genérico de contribuir consagrado en la Constitución; sino en virtud de leyes específicas que se estatuyen como garantía y consiste justamente en «que ese ejercicio esté determinado por una regla de derecho, sin lugar para apreciación discrecional alguna»<sup>14</sup>. Así pues, «el establecimiento de cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe hacerse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma»<sup>15</sup>. Por lo tanto, «en materia tributaria la ley crea el derecho a la exacción, no hay más derecho que el creado por la norma: el ordenamiento tributario no preexiste»<sup>16</sup>.

Conforme lo expuesto, tenemos que el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas impera en virtud de su determinación constitucional y, adicionalmente, por la sujeción básica de los ciudadanos a la legalidad; sus obligaciones surgen de las normas legales «y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración tributaria»<sup>17</sup>. Ello debe ser necesariamente así por las implicaciones que la tributación tiene sobre otras garantías de las personas (libertad, propiedad), la limitación de derechos únicamente puede fundamentarse en una norma legal, en este caso, «existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley»<sup>18</sup>. De modo que, con la exigencia de estipulación legal de los

<sup>10</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., pág. 145.

<sup>11</sup> Giorgetti, Armando, La evasión tributaria, op. cit., pág. 77.

<sup>12</sup> Polaino-Orts, Miguel, Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal, Centro de estudios superiores en ciencias jurídicas y criminológicas, México (2014), págs. 120-121.

<sup>13</sup> Giorgetti, Armando, La evasión tributaria, op. cit., pág. 80.

<sup>14</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., pág. 99.

<sup>15</sup> España, STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ. 3.

<sup>16</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., pág. 95.

<sup>17</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, editorial Bosch, Barcelona (2009), pág. 36.

<sup>18</sup> España, STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 6.

impuestos, se protege a los intervinientes de la relación jurídico-tributaria; al ente público con el respaldo de la obligatoriedad de la ley como refuerzo de la exacción, y al contribuyente en cuanto a aportar nada más y nada menos que como se dispone en la norma legal<sup>19</sup>.

Para que la garantía del principio de legalidad sea efectiva, es necesario «un límite sustancial a la actividad de imposición tributaria, referida a la capacidad contributiva del ciudadano, que igualmente debe responder a la exigencia de que el ciudadano no sea gravado más allá de lo necesario para no obstaculizar su economía individual»<sup>20</sup>. Con esta limitación sustancial, se reconoce la injerencia que el ejercicio impositivo tiene sobre derechos como la propiedad privada; por lo cual, se establece «la ley como garantía de la función social que la propiedad está llamada a cumplir y como garantía asimismo de la protección de la propiedad ante la expropiación»<sup>21</sup>.

En ese sentido, la capacidad económica como parte intrínseca de la relación tributaria justifica la imposición legal, pero, a la vez, es un criterio que lo limita, pues, «este principio exige que el pago de los impuestos por parte de los individuos sea el reflejo de su capacidad económica, una vez considerados los elementos personales del ciudadano que puedan suponer una mayor o menor posibilidad de hacer frente al pago de las cargas tributarias»<sup>22</sup>. Así las cosas, la capacidad económica, tiene al menos tres dimensiones: «1) de fundamento de la imposición o de la tributación, 2) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y 3) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder»<sup>23</sup>.

De acuerdo con lo señalado, el principio de legalidad se transforma en un derecho para el ciudadano y un deber para la Administración, «incidiendo en la naturaleza misma de la relación tributaria», pues, no funge como un simple criterio informador del ordenamiento, sino que también funge como criterio de justicia que limita a los poderes públicos<sup>24</sup>. Tal es la incidencia de este principio, que el Tribunal Constitucional considera que solo hay posibilidad de imponer gravámenes a riquezas que efectivamente existan o tengan potencialidad de existir, prohibiendo que «la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia»<sup>25</sup>.

Con el principio de capacidad económica se infiere que las condiciones y la cuantía que la ley defina para concretar ese deber debe respetar como derecho, el que esa imposición se realice de conformidad a la propia capacidad económica del contribuyente<sup>26</sup>. En consecuencia, si la ley que impone el tributo debe tener en cuenta la capacidad económica, «los tributos deben recaer sobre quienes pueden afrontar la carga económica derivada de su aplicación»; con lo cual, ese deber general de contribuir se convierte en obligación concreta, pues, «el principio de capacidad económica incorpora una exigencia lógica «que obliga a

---

<sup>19</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., págs. 35-36.

<sup>20</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., pág. 238.

<sup>21</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 213.

<sup>22</sup> Portillo, María J., Manual de Fiscalidad: teoría y práctica, 9ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2016), pág. 30.

<sup>23</sup> Pérez Royo, Fernando & Carrasco González, Francisco, Derecho Financiero y Tributario, parte general, 26ª edición, editorial Civitas, Pamplona (2016), pág. 65.

<sup>24</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., págs. 643-645.

<sup>25</sup> España, STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ. 4.

<sup>26</sup> España, STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 3.

buscar la riqueza allí donde se encuentre»<sup>27</sup>. De tal dimensión depende también el principio de progresividad, pues, «a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza»<sup>28</sup>. De esta forma, dentro del principio de legalidad, el principio de capacidad económica se estatuye como «un verdadero derecho individual o subjetivo» que tiene el alcance suficiente para «marcar los límites en la medida de la justa contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos»<sup>29</sup>.

Esta doble faceta del principio de legalidad, y dentro de él, el principio de capacidad económica refleja la tensión que sobresale entre los derechos individuales y el deber de contribuir, pues las imposiciones tributarias implican una «invasión en la esfera patrimonial del ciudadano al privarlo de una parte de su renta o patrimonio»<sup>30</sup>. Por tal motivo, es necesario abordar la solidaridad como un fundamento de la grave injerencia que representa el deber de contribuir en diversos derechos de los ciudadanos.

#### b) *Principio de Solidaridad*

La solidaridad entre los miembros de la sociedad es fundamento del deber de contribuir, ya que mediante los aportes tributarios se permite la consecución de los fines sociales del Estado, y, por ende, el sistema financiero así integrado, se convierte en «un medio de transformación social»<sup>31</sup>. Esta evidente conexión entre la solidaridad y el deber de contribuir con el sistema financiero del Estado hace que el desconocimiento o satisfacción de las cargas tributarias contribuya a la degradación o al bienestar de las necesidades básicas de la sociedad; «en virtud del deber de solidaridad, las personas tendrán el deber de colaborar con el bien común a todos los niveles»<sup>32</sup>.

Dada la importancia de la solidaridad en el desenvolvimiento del deber de contribuir y del sistema financiero del Estado, se ha afirmado que este principio conlleva «la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático»<sup>33</sup>. Las medidas legales para la lucha contra el fraude fiscal se fundamentan en la necesidad de proteger los ingresos económicos del Estado, «en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos»<sup>34</sup>. De allí que

---

<sup>27</sup> Collado, Miguel & Luchena, Gracia (Directores) Derecho financiero y tributario, parte general, 3ª edición, editorial Atelier, Barcelona (2013), pág. 115.

<sup>28</sup> Pérez Royo, Fernando & CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco, Derecho Financiero y Tributario, parte general, op. cit., págs. 72-73.

<sup>29</sup> Luque Cortella, Ana, «La extensión de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Decreto-Ley al ámbito del principio de capacidad económica (la valoración de la constitucionalidad depende de la posición de cada tributo en el conjunto del sistema)», en CUBERO TRUYO, Antonio (Director), Estudios sobre el Decreto-Ley como fuente del Derecho financiero y tributario, editorial Aranzadi, Pamplona (2016), pág. 207.

<sup>30</sup> Luque Cortella, Ana, «El principio de no confiscatoriedad en el marco del convenio europeo de Derechos Humanos», en CUBERO TRUYO, Antonio (Director), Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza, editorial Tiran lo Blanch, Valencia (2016), pág. 299.

<sup>31</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 145.

<sup>32</sup> Figueroa, Yvan, Delitos de infracción de deber, editorial Dykinson, Madrid (2008), pág. 126.

<sup>33</sup> España, STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ. 6.

<sup>34</sup> España, STC 194/2000, de 19 de julio, FJ. 8.

la solidaridad se erija como un valor que inspira el cumplimiento del deber de contribuir, aportando una cualidad ética al ordenamiento tributario, «en el sentido de que los ciudadanos saben que con sus contribuciones económicas están permitiendo el mantenimiento y la supervivencia de un Estado del que, a su vez, obtienen determinados servicios»<sup>35</sup>.

El deber de contribuir se refuerza en la solidaridad, «ya que la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos persigue una finalidad de justicia: las aportaciones económicas de los ciudadanos constituyen el instrumento necesario para sustentar financieramente el funcionamiento del Estado y el cumplimiento de sus finalidades garantizadas por la Constitución»<sup>36</sup>. Ahora bien, aunque las implicaciones materiales del deber de contribuir representan una ostensible limitación de garantías fundamentales para los ciudadanos<sup>37</sup>; es también el mecanismo mediante el cual se logra el goce efectivo de muchas otras prerrogativas. Además, no dejan de existir garantías en favor del contribuyente que limitan al propio deber de contribuir; e incluso, en caso de defraudación «deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE»<sup>38</sup>.

De esta forma, no hay confrontación entre derechos y deberes en la relación jurídico-tributaria, sino, más bien, una «cuestión de ponderación, en el sentido de que las leyes tributarias deben procurar un equilibrio razonable entre el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la protección de los derechos individuales; es decir, entre dos valores constitucionalmente reconocidos, de tal modo que la protección de los derechos no deje sin efecto el cumplimiento de aquel deber ni que, por el contrario, éste desvirtúe dicha protección»<sup>39</sup>. En esas circunstancias, el deber de contribuir se desenvuelve mediante la relación tributaria en la que Estado y ciudadano deben cumplir las obligaciones respectivas, pues, «el sostenimiento económico del Estado es un deber general de todos los ciudadanos cuya imposición surge de un poder también general del Estado que debe exigir el cumplimiento de esas obligaciones fiscales»<sup>40</sup>.

Por ello, una parte trascendental del deber de contribuir es la persecución de quienes lo incumplen, «ya sea porque configuran casos típicos de hechos ilícitos y, por tanto, son lesivos del interés público, ya sea porque a veces pueden resultar aún más graves y perjudiciales que las trasgresiones a la obligación de pagar impuestos»<sup>41</sup>. Así pues, la lucha contra el fraude se considera de primordial importancia para la sociedad y para el Estado, habida cuenta que ese comportamiento se constituye en una merma no solo financiera, justificando en ese sentido un aumento de las limitaciones en el ejercicio de derechos individuales<sup>42</sup>.

---

<sup>35</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., págs. 71-73.

<sup>36</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 151.

<sup>37</sup> España, STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 3.

<sup>38</sup> España, STC 194/2000, de 19 de julio, FJ. 5.

<sup>39</sup> Soler Rock, María, «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los Derechos humanos», en GARCÍA BERRO, Florián (Director), Derechos fundamentales y Hacienda pública: Una perspectiva europea, editorial Aranzadi, Pamplona (2015), pág. 24.

<sup>40</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 73-74.

<sup>41</sup> Giorgett, Armando, La evasión tributaria, op. cit., pág. 3-4

<sup>42</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., págs. 75-76.

En síntesis, por mandato constitucional, por principio de legalidad y solidaridad, los ciudadanos quedan inmersos en un entorno en el que deben cumplir las cargas tributarias y colaborar con la Administración para la efectiva recaudación. No obstante, ya entrados en la concreción de la relación jurídico-tributaria, entran en juego otra serie de garantías que veremos a continuación.

### ***El derecho de no autoincriminación (Garantías relacionadas y su alcance limitado)***

El derecho a no autoincriminarse está consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución española, disposición en la que también se consagra el derecho a la presunción de inocencia «junto a una serie de derechos y garantías de los ciudadanos en relación con la Administración de justicia»<sup>43</sup>. Este derecho no sólo implica una garantía de protección del ciudadano en cuanto a no obligarlo a declararse culpable, sino también un mandato en relación con la carga probatoria que recae en la acusación, según la cual, no puede «hacerse recaer en el acusado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación»<sup>44</sup>. Tanto el Tribunal Constitucional<sup>45</sup> como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>46</sup> han definido que, a consecuencia de esta garantía, las autoridades deber «probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada»; por consiguiente, se produce «un desplazamiento de la carga de la prueba a las partes acusadoras»<sup>47</sup>.

Sin embargo, una cosa es «que la presunción de inocencia le confiere al acusado la posibilidad de permanecer inactivo» en relación con la carga de la prueba<sup>48</sup>, y otra, que esta garantía haga incompatible la existencia de diligencias investigativas y procesales que requieren de la colaboración del implicado, en la medida que «exigen una actuación positiva del inculcado» y de las que «pueden resultar datos de signo incriminatorio»<sup>49</sup>. En efecto, aunque la presunción de inocencia incluye el derecho a no declarar contra sí mismo, «son incuestionables los numerosos deberes que suponen una actuación positiva por parte del inculcado»<sup>50</sup>. Las diligencias de investigación y recolección de elementos de prueba contraponen a esta carga de la prueba un deber general de colaboración, según el cual, este derecho «supone únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo»; por lo que se admiten ciertos deberes de colaboración mientras estos no se impongan de forma coercitiva e impliquen una declaración expresa de culpabilidad<sup>51</sup>.

---

<sup>43</sup> Vegas Torres, Jaime, Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal, editorial La Ley, Madrid (1993), pág. 13.

<sup>44</sup> España, STC 147/2009, de 15 de junio, FJ. 2; STC 142/2009, de 15 de junio, FJ. 3; STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; STC 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2; STC 75/2007, de 16 de abril, FJ 6; y STC 76/2007, de 16 de abril, FJ 8.

<sup>45</sup> España, STC 54/2015, de 16 de marzo, FJ. 7.

<sup>46</sup> Stedh de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 21 de diciembre de 2000, caso Quinn c. Irlanda, § 40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria, § 39.

<sup>47</sup> Montañéz Pardo, Miguel, La presunción de inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial, editorial Aranzadi, Pamplona (1999), págs. 81 y ss.

<sup>48</sup> Fernández López, Mercedes, Prueba y presunción de inocencia, editorial Iustel, Madrid (2005), pág. 281.

<sup>49</sup> Vegas Torres, Jaime, Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal, op. cit., pág. 81.

<sup>50</sup> Sánchez-Vera, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia, análisis funcional desde el Derecho penal, editorial Marcial Pons, Madrid (2012), pág. 38.

<sup>51</sup> Montañéz Pardo, Miguel, La presunción de inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial, op. cit., pág. 136.

Así las cosas, la imposición de unos deberes positivos a una persona que se presume inocente es perfectamente admisible, a pesar de que dichos deberes implican por lo general «una mayor injerencia» en otras prerrogativas fundamentales como la intimidad, la libertad, entre otras<sup>52</sup>. Aunque los deberes positivos del investigado «parecen contradecir el derecho a la presunción de inocencia» por la coexistencia de «un deber general de colaborar en el proceso»; tal controversia debe zanjarse al comprender que «el acusado se encuentra en el proceso como persona en sentido jurídico», lo que implica que «se halla revestido de derechos y obligaciones»<sup>53</sup>. De considerar al investigado como mero individuo le estaría permitido hasta el sustraerse del proceso; pero ello no es así, «precisamente porque la persona en general y en el proceso en particular, tiene derechos, pero también obligaciones, y no simplemente intereses fácticos no normativos»<sup>54</sup>.

En consecuencia, la propia naturaleza del derecho a no autoincriminarse supone per se un alcance limitado, admitiendo deberes positivos de colaboración. No obstante, que el derecho de no autoincriminarse tenga carácter limitado no implica que cualquier clase de deber puede imponerse para quien es investigado; en el caso del deber de contribuir se torna necesario verificar que clase de institución configura y ver si puede tener sustento de restricción de esta garantía de forma razonada.

### ***El escenario de confrontación: colaboración en materia tributaria***

#### a) Deber de contribuir ¿institución negativa o positiva?

En sociedad existen dos clases de instituciones: la institución negativa, fundada en el mandato básico de no lesionar, y la institución positiva, fundada en mandatos especiales de gestión y ayuda. Dependiendo de la correspondencia que tenga el deber de contribuir con alguna de estas instituciones, tendrá un mayor alcance en la imposición de deberes de colaboración. Hasta el momento hemos caracterizado el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas como «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones»<sup>55</sup>; pero con ello nada se nos dice respecto a su configuración como institución negativa o positiva.

Como señalamos, la institución negativa se refiere al mandato básico de la sociedad, según el cual, toda persona busca «la existencia de la voluntad libre» representada en la posibilidad de hacer o de no hacer algo en tanto no lesione el derecho de otro<sup>56</sup>. No lesionar a otro implica reconocerle el derecho que yo me reconozco a mí mismo, «el precepto jurídico reza, por ende: sé persona y respeta a los demás como personas»<sup>57</sup>. Que las personas en sociedad tengan como mandato básico de no lesionar implica en esa misma medida que toda persona

---

<sup>52</sup> Sánchez-Vera, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia, análisis funcional desde el Derecho penal, op. cit., pág. 39.

<sup>53</sup> Sánchez-Vera, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia, análisis funcional desde el Derecho penal, op. cit., pág. 39-40.

<sup>54</sup> Sánchez-Vera, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia, análisis funcional desde el Derecho penal, op. cit., pág. 40.

<sup>55</sup> España, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ. 2. Jurisprudencias referidas: STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; STC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9.

<sup>56</sup> Hegel, Georg F., Fundamentos de la filosofía del Derecho, editorial Libertarias-Prodhufo, Madrid (1993), págs. 150 y 153.

<sup>57</sup> Hegel, Georg F., Fundamentos de la filosofía del Derecho, op. cit., pág. 178.

«tiene al menos un derecho a no ser dañado»<sup>58</sup>. Este respetar o no dañar a los demás representa una única opción respecto de acciones concretas y relaciones morales y éticas, esto es, una prohibición en la que el «derecho se limita a lo negativo, a no lesionar la personalidad y lo de ahí derivado»; de modo que «sólo hay prohibiciones jurídicas, y la forma positiva de los preceptos jurídicos, según su contenido último, tiene que poner a lo prohibido como fundamento»<sup>59</sup>. En resumen, la institución negativa implica «un deber-derecho a no perturbar, ni ser perturbado por otro, una institución que permite excluir a los demás de la administración de los propios derechos»<sup>60</sup>.

La institución positiva, por su parte, se refiere a «formas de relación permanentes y jurídicamente reconocidas, sustraídas a la disponibilidad de los particulares, las cuales contribuirán a constituir a la persona individual, implicando la formación de relaciones de apoyo y solidaridad entre varias personas»<sup>61</sup>. De este modo, la institución positiva puede condensarse en un «deber de construcción de un mundo en común, lo es precisamente para ayuda, pero también para fomento de un determinado bien jurídico»<sup>62</sup>. Los deberes derivados de la institución positiva «pueden aparecer en forma incondicionada y universal»; sin embargo, dicha abstracción responderá a su consagración genérica que en todo caso requiere ser concretada en obligaciones específicas para su adecuada satisfacción, es decir, «se encuentran suficientemente individualizados»<sup>63</sup>.

En ese sentido, los deberes se dirigen a personas determinadas, pues, «se trata de una relación definida positivamente por medio de un estatus del autor con respecto al bien», en base a la cual, la persona vinculada no deberá conformarse con respetar la institución negativa de no lesionar<sup>64</sup>; sino que, en la institución positiva se trata de «deberes que propician la cooperación, el apoyo mutuo, la solidaridad entre las personas, para en su caso, el respaldo en situaciones de peligro o necesidad»<sup>65</sup>. POLAINO-ORTS indica que los roles especiales distinguen e individualizan al sujeto frente al resto de ciudadanos<sup>66</sup>. Esa particularización nos lleva a los delitos de infracción de deber que procuran el aseguramiento de unas expectativas que se hallan institucionalizadas y en el que la responsabilidad depende de un estatus<sup>67</sup>. El delito de infracción de deber comprende una institución positiva en la que adicional al deber básico de no dañar se tiene el mandato de edificar un mundo en común con el objeto de protección<sup>68</sup>.

---

<sup>58</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, editorial Marcial Pons, Madrid (2002), pág.93

<sup>59</sup> Hegel, Georg F., Fundamentos de la filosofía del Derecho, op. cit., pág. 180.

<sup>60</sup> Figueroa, Yvan, Delitos de infracción de deber, op. cit., pág. 53.

<sup>61</sup> Figueroa, Yvan, Delitos de infracción de deber, op. cit., pág. 30.

<sup>62</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, op. cit., pág. 74.

<sup>63</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, op. cit., págs. 149-150.

<sup>64</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, editorial B de F, Buenos Aires (2014), pág. 37.

<sup>65</sup> Figueroa, Yvan, Delitos de infracción de deber, op. cit., pág. 63.

<sup>66</sup> Polaino-Orts, Miguel, Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal, op. cit. pág. 121.

<sup>67</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, op. cit. pág. 37.

<sup>68</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, op. cit., págs. 120-121.

Conforme a lo expuesto, podríamos relacionar la relación jurídico-tributaria:

i) Cómo institución negativa: el incumplimiento del deber de contribuir produce una trasgresión del «interés común que supone que el reparto de las cargas se realice de modo equitativo y general entre todos los ciudadanos»<sup>69</sup>. Es decir, el deber tiene una dimensión genérica que recae sobre personas indeterminadas, quienes solo deberán procurar no alterar el ejercicio sustancial de ese deber<sup>70</sup>. Si nos quedáramos con esta perspectiva sería indiscutido que la institución que caracteriza la relación jurídico-tributaria es la negativa; pues, el deber de contribuir, al ser general, debería reconducirse al mandato universal de no lesionar esferas de competencia ajenas, y «tales deberes dan lugar a delitos de competencia por organización»<sup>71</sup>.

ii) Como institución positiva: Sin embargo, el deber general de contribuir requiere de la ley, mediante la cual se particulariza, se concreta y hace recaer las obligaciones tributarias sobre sujetos determinados, que deberán satisfacer comportamientos positivos y negativos frente a otros sujetos también determinados<sup>72</sup>. Esta perspectiva se compagina con la institución positiva que sustenta los delitos de infracción de deber, en los que el «nexo entre el autor y el bien no es el mero no lesionar», sino que va más allá, exigiéndole hacer el bien por encima del simple no dañar<sup>73</sup>.

No podemos perder de vista que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es correlativo a la potestad tributaria, razón por la cual, ante la presencia del presupuesto tributario y la descripción de un hecho imponible, «el deber cede y surge la obligación o nace el derecho a exigir el pago del tributo»<sup>74</sup>, cobrando sentido lo que expresamos hace un momento sobre la generalidad del deber, y la especificidad de la obligación. Además, la relación jurídico-tributaria se compagina con la naturaleza de los deberes que sustentan los delitos de infracción de deber: su «naturaleza extrapenal, antepuesto en el plano lógico a la norma penal, en general proveniente de otras ramas del ordenamiento jurídico. El obligado por tal deber no será necesariamente todo interviniente en el hecho delictivo»<sup>75</sup>.

En materia penal, el delito fiscal es caracterizado como un tipo penal en blanco, es decir, «algunos vocablos que integran el tipo requieren remisión para ser valorados jurídicamente»<sup>76</sup>. Esto quiere decir, que incluso en materia penal podemos observar la necesidad de concreción del deber de contribuir mediante obligaciones específicas; «en materia tributaria la ley crea el derecho a la exacción, no hay más derecho que el creado por

---

<sup>69</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., págs. 35-36.

<sup>70</sup> Fuertes-Planas, Cristina, “Deberes y responsabilidades del hombre”, en SÁNCHEZ, Ángel & HOYO, Isabel (Editores), Modalidades de Responsabilidad jurídica: deber y obligación, editorial Dykinson, Madrid (2008), pág. 65

<sup>71</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, op. cit. pág. 47-48.

<sup>72</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 39.

<sup>73</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, op. cit. pág. 37.

<sup>74</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., págs. 36-37.

<sup>75</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, op. cit. pág. 23.

<sup>76</sup> Colina Ramírez, Iván, La defraudación tributaria en el Código Penal Español: (análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP, editorial Bosch, Barcelona (2010), pág. 92.

la norma: el ordenamiento tributario no preexiste»<sup>77</sup>. Al ver el principio de legalidad, y dentro de él, el principio de capacidad económica, nos dimos cuenta de que para exigir el cumplimiento del deber de contribuir, no basta el deber general «sino también como medida específica de la imposición»<sup>78</sup>. Si el delito fiscal reflejara la institución negativa del deber de contribuir, entenderíamos que el único reproche radicaría abstractamente en que no favorecen la esfera mediata y abstracta del bien jurídico protegido, pero, la esfera mediata no tiene incidencia en cuanto al reproche jurídico-penal, sino sólo la inmediata<sup>79</sup>. Así pues, el delito fiscal se centra en deberes especiales derivados de las normas que regulan cada impuesto, es decir, lo que se generan son infracciones particulares y no genéricas, porque se quebrantan deberes específicos propios de cada tributo<sup>80</sup>.

Adicionalmente, hemos de tener en cuenta que el sistema financiero se concibe como una realidad compleja, donde por las potestades para la aplicación de los mandatos normativos, encomendados a la «Administración financiera», la convierten «en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos»; igualmente, los ciudadanos mantienen su titularidad de derechos y de deberes, así como obligaciones enmarcados en esa la relación tributaria<sup>81</sup>. Cuando una persona incurre en un hecho imponible legitima la adjudicación de la prestación en cabeza de la Administración, funcionando a su vez como criterio de conexión de la obligación tributaria con los principios constitucionales<sup>82</sup>.

Por si lo dicho fuera poco, la jurisprudencia no indica que el autor del fraude fiscal es el que vulnera el deber general de contribuir de la constitución, sino que es «la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible»<sup>83</sup>. Además, en aras a la responsabilidad penal se necesita «individualizar un interés menos abstracto y más específico, y un titular directo de él», si no se realiza esa puntualización la caracterización del delito se torna compleja, se requiere identificar «la titularidad del interés lesionado por la trasgresión»<sup>84</sup>. La propia consagración legal del delito fiscal, nos indica la exigencia previa de una «relación jurídica entre el ente público titular del derecho de crédito tributario y el particular deudor»<sup>85</sup>.

Lo expuesto debiera indicarnos la correspondencia del delito fiscal como un delito de infracción de deber, es decir, que el deber de contribuir y la relación jurídico-tributaria configuran una institución positiva. Quien está inmerso en una institución positiva se encuentra con deberes preexistentes «en los cuales únicamente puede ser autor aquel que

---

<sup>77</sup> Escribano, Francisco, La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, op. cit., pág. 95.

<sup>78</sup> Luque Cortella, Ana, «La extensión de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Decreto-Ley al ámbito del principio de capacidad económica (la valoración de la constitucionalidad depende de la posición de cada tributo en el conjunto del sistema)», op. cit., pág. 204

<sup>79</sup> Colina Ramírez, Iván, La defraudación tributaria en el Código Penal Español: (análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP, op. cit., pág. 122.

<sup>80</sup> España, STS 7775/2001, del 10 de octubre, M.P. D. Enrique Bacigalupo Zapater. F. 2.3.a).

<sup>81</sup> Luchena, Gracia, «Tema 12: La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible», en COLLADO, Miguel & LUCHENA, Gracia (Directores) Derecho financiero y tributario, parte general, 3ª edición, editorial Atelier, Barcelona (2013), pág. 255.

<sup>82</sup> Pérez Royo, Fernando & Carrasco González, Francisco, Derecho Financiero y Tributario, parte general, op. cit., págs. 155-157

<sup>83</sup> España, STS 3235/2005, de 19 de mayo, M.P. D. José Antonio Martín Pallín. F. 4.4

<sup>84</sup> Giorgett, Armando, La evasión tributaria, op. cit., pág.111-112

<sup>85</sup> De la Peña, Gaspar, Algunas consideraciones sobre el delito fiscal, Consejería de Economía Hacienda y Empleo, Murcia (1984), pág. 71.

lesiona un deber especial extrapenal que existía ya con anterioridad a [la formulación del] tipo»<sup>86</sup>. En ese sentido, la relación jurídico-tributaria es preexistente en cualquiera de las modalidades de realización que consagra el tipo. Sólo una mirada poco profunda al deber de contribuir y al delito de defraudación fiscal nos hará relacionarlo con una institución negativa. Si se asocia el delito fiscal al deber de contribuir conforme se consagra en la constitución, se entiende que la única sujeción del sujeto es no obstaculizar su desenvolvimiento<sup>87</sup>, y debería ser, por ello, un delito de organización.

A pesar de dichas implicaciones, las razones y argumentos nos llevan por otros caminos. Tal es el caso de la jurisprudencia constitucional que nos señala que el deber constitucional va «más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico», pues estatuido en una relación jurídico-tributaria, se impone «una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria», que se desenvuelve más allá del simple pago de tributos<sup>88</sup>. De hecho, en relación con el deber tributario, los intervinientes «aparecen sencillamente como las partes de una relación jurídica. Una relación, se dice dando un paso más, de contenido obligacional» que incardina «obligaciones correlativas a potestades de carácter formal o procedimental»; es decir, «una constelación de deberes y facultades de carácter instrumental o procedimental»<sup>89</sup>.

En materia tributaria y penal se destaca la vinculación especial del sujeto, limitando la eventual responsabilidad de quien no ostente esa vinculación, «de tal suerte, no será posible participar en un injusto especial sin un hecho principal con un rol especial»<sup>90</sup>. Frente al tipo penal de fraude fiscal, se ha dicho que la «conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina»<sup>91</sup>. De este modo, no hay inconveniente en concebir el delito fiscal como un delito de infracción de deber basado en una institución positiva, aunque la misma conlleve unas exigencias mayores para el sujeto, es claro que «quien está obligado a tributar más, es quien debe soportar las responsabilidades más graves»<sup>92</sup>.

Si el deber de contribuir y la relación jurídico-tributaria, configuran, incluso desde la esfera penal, una institución positiva, nos hallamos ante los presupuestos con los cuales poder resolver la confrontación que se da respecto al deber de colaboración y el derecho de no autoincriminarse.

#### b) La prevalencia de la colaboración en materia tributaria

En el ámbito tributario el deber de colaboración adquiere una doble connotación, la primera, por su incidencia frente al derecho a la presunción de inocencia y a no declararse culpable; la segunda, por las implicaciones del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos,

---

<sup>86</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, op. cit., pág. 30.

<sup>87</sup> Pauner, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, op. cit., pág. 39.

<sup>88</sup> España, STC 76/1990, de 26 de abril, M.P. D. Jesús Leguina Villa. FJ 3

<sup>89</sup> Pérez Royo, Fernando & CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco, Derecho Financiero y Tributario, parte general, op. cit., págs. 144-145

<sup>90</sup> Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, op. cit. pág. 41.

<sup>91</sup> España, STS 6787/2008, de 26 de noviembre, M.P. D. Diego Ramos Gancedo. F. 4.

<sup>92</sup> De la Peña, Gaspar, Algunas consideraciones sobre el delito fiscal, op. cit., pág. 108.

mandato por el cual «la actividad inspectora y comprobatoria de la administración tributaria» es también obligatoria y necesaria, particularmente si con dichas diligencias se busca combatir el fraude fiscal<sup>93</sup>.

El Tribunal Supremo ha puesto de presente la defraudación tributaria no puede terminar amparada, al utilizar como excusa el derecho a no autoincriminarse; el alcance de esta garantía no puede abarcar la posibilidad de sustraerse de exigencias necesarias para la labor que desempeñan las autoridades judiciales o administrativas<sup>94</sup>. El derecho a no autoincriminarse no implica que el sujeto investigado pueda sustraerse de los actos de prevención, indagación o de prueba, ello implicaría dejar «inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva»<sup>95</sup>.

Tanto el derecho a no autoinculparse como el deber de contribuir son mandatos constitucionales, por ello, «la interpretación que de los mismos se efectuó debe realizarse de tal modo que el contenido esencial y la vigencia de los valores representados en cada caso queden debidamente asegurados»<sup>96</sup>. De ahí que el Tribunal Supremo negara que los deberes de declaración y colaboración que recaen sobre el obligado tributario en la relación jurídico-tributaria supongan una vulneración del derecho a no autoincriminarse, pues ello supondría hacer ineficaz la persecución del fraude fiscal<sup>97</sup>.

Dentro del marco de interacción de los mandatos constitucionales no es posible darle un alcance ilimitado a la no autoincriminación, pues de esa forma, cada ciudadano tendría potestad de decidir si le resulta provechoso colaborar o no con la Administración tributaria; lo que sería un retroceso «no ya en el objetivo recaudatorio sino fundamentalmente en la consecución de los principios de igualdad, capacidad económica y justicia tributaria»<sup>98</sup>. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional también niega que el contribuyente pueda negarse a colaborar en virtud del derecho a la no autoinculpación, una tal facultad «haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes, de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido»<sup>99</sup>.

La colaboración en la relación jurídico-tributaria es un deber necesario para el desenvolvimiento de la institución positiva que representa el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. No se trata de actividades arbitrarias de la administración, sino en numerosas fórmulas de auxilio, apoyo, asistencia o cooperación, que en todo caso están reglamentadas para dar fe de su objetividad; sólo mediante un deber de facilitar las actuaciones de comprobación, el suministro de información o antecedentes que se estimen convenientes se logra hacer efectivo el funcionamiento del sistema de

---

<sup>93</sup> España, STC 76/1990, de 26 de abril, Fj. 3.; STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ. 5.

<sup>94</sup> España, STS 2582/2001, de 28 de marzo, F. 23.

<sup>95</sup> España, STS 8670/1999, de 21 de diciembre, F. 37.

<sup>96</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., págs. 24-25

<sup>97</sup> España, STS 3556/2005, de 2 de junio, F. 8; STS 7740/2003, de 4 de diciembre, F. 2.

<sup>98</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., pág. 95.

<sup>99</sup> España, STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 10.

recaudación<sup>100</sup>. Nunca podría argumentarse bajo esta perspectiva, que el deber de contribuir, concretado en la declaración de impuestos, se convierte en «una especie de autodenuncia que exime de tan gravosa carga y que, por tanto, hace ineficaz cualquier intento de persecución del fraude fiscal»<sup>101</sup>.

Ahora bien, es de tener en cuenta que «no constituirán prueba de cargo legítima, en los procesos por delito fiscal, aquellos elementos aportados a la inspección de los tributos por el contribuyente bajo coacción»<sup>102</sup>. La jurisprudencia constitucional se ha acoplado a este planteamiento: «si la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado»<sup>103</sup>. Tampoco se puede admitir que la ausencia de colaboración por parte del implicado llegue a servir perjudicialmente como fundamento para sustentar su responsabilidad penal, o tener alguna injerencia en la punibilidad del delito; sin embargo, «la colaboración del culpable podrá utilizarse como una circunstancia favorable a la modificación de la responsabilidad criminal (por ejemplo, art. 21 CP)»<sup>104</sup>.

Con estas salvedades, es de tener en cuenta que la administración tributaria no actúa si no tiene mandado hacerlo, y en todo caso lo hacen fungiendo como herramienta del sistema jurídico «en el ejercicio de una función indisponible e irrenunciable que el ordenamiento le atribuye»<sup>105</sup>. El obligado tributario, de acuerdo con la institución positiva está sujeto a unas exigencias particulares por su *status*, «el deber de colaborar resulta necesario en la medida en que forma parte del núcleo esencial del deber de contribuir. Un sistema tributario basado en los principios de capacidad y justicia (...) sería hoy irrealizable sin contar con cierta colaboración por parte de los contribuyentes»<sup>106</sup>. Cuando una persona es titular de derechos y de deberes, tiene que observar los mandatos jurídicos y sujetarse al cumplimiento de sus deberes, «tienen el deber de cumplir el Derecho sin que este deber pueda estar sujeto a cualesquiera excepciones o cautelas»<sup>107</sup>.

Sólo asumiendo la relación jurídico-tributaria, como una institución positiva, se entienden las implicaciones en materia de responsabilidad penal para el obligado tributario y las exigencias derivadas del deber de colaboración: «los deberes de las instituciones positivas restringen la libertad de comportamiento en sociedad más que los deberes procedentes de la institución negativa»<sup>108</sup>. Ante tal razonamiento, nos queda sólo recordar que, el deber de colaboración pertenece a un sistema «de derechos y obligaciones, potestades y deberes que

---

<sup>100</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., pág. 32-33.

<sup>101</sup> España, STS 3556/2005, de 2 de junio, M.P. D. Francisco Monterde Ferrer. F. 8

<sup>102</sup> Sanz, Alberto, “Tema 22: Delitos contra la Hacienda Pública”, en COLLADO, Miguel & LUCHENA, Gracia (Directores) Derecho financiero y tributario, parte general, 3ª edición, editorial Atelier, Barcelona (2013), pág. 508.

<sup>103</sup> España, STC 54/2015, de 16 de marzo, M.P. D. Juan José González Rivas. FJ. 7

<sup>104</sup> España, STC 147/2009, de 15 de junio, M.P. Dña. Elisa Pérez Vera. FJ. 2

<sup>105</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., pág. 35-36.

<sup>106</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., pág. 37.

<sup>107</sup> Jakobs, Günther & POLAINO-ORTS, Miguel, Persona y enemigo: teoría y práctica del Derecho penal del enemigo, Ara editores, Lima (2011), pág. 37.

<sup>108</sup> Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, op. cit., pág. 148.

configuran la relación existente entre la Administración tributaria y los ciudadanos»; es decir, «solo se justifican al servicio de los fines que le son propios»<sup>109</sup>.

### **Conclusiones**

1. La existencia y funcionamiento de los Estados subyace en sus actividades financieras que recaen principalmente en la recaudación y gestión de los tributos; por ello, la regulación de la imposición, exacción y exigencia de las diversas cargas tributarias resulta esencial para el desenvolvimiento y el cumplimiento de los objetivos y finalidades estatales. Este complejo marco de relaciones denota la necesidad de establecer parámetros que protejan a los involucrados, con el fin de evitar de un lado, dificultades presupuestarias que afectan el interés general, y del otro, arbitrariedades violatorias de garantías fundamentales de los ciudadanos.
2. La relación jurídico-tributaria es un escenario en el que entran en confrontación intereses colectivos con intereses particulares, los que, a su vez, giran en torno a conveniencias patrimoniales de uno y otro involucrado. Sin embargo, a simple vista parece evidente que el ciudadano se encuentra en una posición de inferioridad frente al Estado, en la medida que los entes públicos abrigan un gran abanico de facultades que les permite la exigencia de los tributos y la sanción de los incumplimientos, las cuales, dependiendo de la gravedad de la actuación elusiva del obligado van desde sanciones por infracciones de carácter administrativo hasta llegar incluso a reproches jurídico-penales.
3. Ante el gran impacto de las mencionadas exigencias o injerencias del Estado sobre los derechos y libertades de los contribuyentes, cabe cuestionarse si existe posibilidad de que ciertas garantías se pueden hacer valer frente a estas facultades de los entes públicos, o si existen parámetros para que los mandatos constitucionales no resulten afectados más allá de lo necesario en el desenvolvimiento de esta relación jurídico-tributaria. Tal es el caso del derecho a no autoincriminarse que es una garantía básica dentro de cualquier Estado democrático, que puede verse tensionado ante la coerción que puede ejercer la Hacienda pública.
4. Desde ese punto de vista, resulta de vital importancia comprender el alcance que los requerimientos jurídicos por el incumplimiento de obligaciones con el fisco representan, pero en la que no se puede perder de vista el respeto por garantías fundamentales de orden constitucional; garantías que en todo caso deben ser vistas desde una doble vertiente, no solo como barrera y sustento de la actuación de las autoridades, sino como complemento de la exigibilidad que tiene para el ciudadano el abrigo de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes, lo cual es de vital importancia en la estructuración del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.
5. Dada la forma en que se desenvuelve el deber de contribuir, en los ámbitos constitucional, tributario y penal, hemos encontrado que la relación jurídico-tributaria caracterizaría una institución positiva que permite la imposición de deberes a determinados sujetos especiales. Asumir el deber de contribuir como una mera institución negativa, cuyo fundamento es el mandato básico de no lesionar, no podría justificar las exigencias de la Hacienda pública frente a los obligados tributarios y la responsabilidad penal que recae sobre estos sujetos en caso de la comisión del delito de fraude fiscal.

---

<sup>109</sup> Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, op. cit., pág. 33-34.

6. En este contexto, la confrontación de garantías deja como prevalente el deber de colaboración con la administración tributaria; pero, atendida a las limitaciones del principio de legalidad, la solidaridad y el derecho de no autoincriminación. Así pues, como la relación jurídico-tributaria es una institución positiva, tiene el sustento para imponer diversos requerimientos y exigencias a los obligados tributarios. No obstante, queda un núcleo básico que tales imposiciones no pueden flanquear, que consiste en la exigencia coercitiva de información o datos de los investigados. Si la información es obtenida mediante coacción la misma excedería el alcance de la institución positiva y vulneraría los derechos fundamentales del obligado tributario.

### **Referencias**

- Colina Ramírez, Iván, *La defraudación tributaria en el Código Penal Español: (análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP)*, editorial Bosch, Barcelona (2010).
- Collado, Miguel & Irujo, Gracia (directores) *Derecho financiero y tributario, parte general*, 3ª edición, editorial Atelier, Barcelona (2013).
- De la PEÑA, Gaspar, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía Hacienda y Empleo, Murcia (1984).
- Escribano, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, 2ª edición, editorial Grijley, Lima (2009).
- Fernández López, Mercedes, *Prueba y presunción de inocencia*, editorial Iustel, Madrid (2005).
- Figuroa, Yvan, *Delitos de infracción de deber*, editorial Dykinson, Madrid (2008).
- Fuertes-Planas, Cristina, “Deberes y responsabilidades del hombre”, en Sánchez, Ángel & Hoyo, Isabel (Editores), *Modalidades de Responsabilidad jurídica: deber y obligación*, editorial Dykinson, Madrid (2008).
- Giorgetti, Armando, *La evasión tributaria*, editorial Depalma, Buenos Aires (1967).
- Hegel, Georg F., *Fundamentos de la filosofía del Derecho*, editorial Libertarias-Prodhufi, Madrid (1993)
- Hegel, Georg F., *La constitución de Alemania*, editorial Tecnos, Madrid (2010).
- Hesse, Konrad, *Escritos de derecho constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, (1983).
- Jakobs, Günther & Polaino-Orts, Miguel, *Persona y enemigo: teoría y práctica del Derecho penal del enemigo*, Ara editores, Lima (2011).
- Luque Cortella, Ana, «El principio de no confiscatoriedad en el marco del convenio europeo de Derechos Humanos», en CUBERO TRUYO, Antonio (Director), *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, editorial Tiran lo Blanch, Valencia (2016).
- Luque Cortella, Ana, «La extensión de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Decreto-Ley al ámbito del principio de capacidad económica (la valoración de la constitucionalidad depende de la posición de cada tributo en el conjunto del sistema)», en Cubero Truyo, Antonio (Director), *Estudios sobre el Decreto-Ley como fuente del Derecho financiero y tributario*, editorial Aranzadi, Pamplona (2016).
- Montañés Pardo, Miguel, *La presunción de inocencia, análisis doctrinal y jurisprudencial*, editorial Aranzadi, Pamplona (1999).
- Pauner, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid (2001).

- Pérez royo, Fernando & Carrasco González, Francisco, Derecho Financiero y Tributario, parte general, 26ª edición, editorial Civitas, Pamplona (2016).
- Polaino-Orts, Miguel, Funcionalismo normativo. Bases dogmáticas para el nuevo Sistema de Justicia penal, Centro de estudios superiores en ciencias jurídicas y criminológicas, México (2014).
- Portillo, María J., Manual de Fiscalidad: teoría y práctica, 9ª edición, editorial Tecnos, Madrid (2016).
- Reston, María I., Los delitos de infracción de deber: ¿Es admisible un doble criterio de determinación de autoría?, editorial B de F, Buenos Aires (2014).
- Sánchez-Vera, Javier, Delito de infracción de deber y participación delictiva, editorial Marcial Pons, Madrid (2002).
- Sánchez-Vera, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia, análisis funcional desde el Derecho penal, editorial Marcial Pons, Madrid (2012).
- Sanz, Alberto, “Tema 22: Delitos contra la Hacienda Pública”, en COLLADO, Miguel & Luchena, Gracia (Directores) Derecho financiero y tributario, parte general, 3ª edición, editorial Atelier, Barcelona (2013).
- Sarró, Jorge, El derecho a no auto inculparse del contribuyente, editorial Bosch, Barcelona (2009).
- Soler Roch, María, «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los Derechos humanos», en GARCÍA BERRO, Florián (Director), Derechos fundamentales y Hacienda pública: Una perspectiva europea, editorial Aranzadi, Pamplona (2015).
- Vegas Torres, Jaime, Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal, editorial La Ley, Madrid (1993).

#### Sentencias del Tribunal Supremo español

- STS 8670/1999, de 21 de diciembre
- STS 2582/2001, de 28 de marzo
- STS 7775/2001, del 10 de octubre
- STS 7740/2003, de 4 de diciembre
- STS 3235/2005, de 19 de mayo
- STS 3556/2005, de 2 de junio
- STS 6787/2008, de 26 de noviembre

#### Sentencias del Tribunal Constitucional español

- STC 76/1990, de 26 de abril
- STC 221/1992, de 11 de diciembre
- STC 50/1995, de 23 de febrero
- STC 161/1997, de 2 de octubre
- STC 182/1997, de 28 de octubre
- STC 194/2000, de 19 de julio
- STC 245/2004, de 16 de diciembre
- STC 18/2005, de 1 de febrero
- STC 189/2005, de 7 de julio
- STC 233/2005, de 26 de septiembre

- STC 75/2007, de 16 de abril
- STC 76/2007, de 16 de abril
- STC 142/2009, de 15 de junio
- STC 147/2009, de 15 de junio
- STC 100/2012, de 8 de mayo
- STC 83/2014, de 29 de mayo
- STC 54/2015, de 16 de marzo
- STC 26/2017, de 16 de febrero

#### Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido
- STEDH de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia
- STEDH de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda
- STEDH de 21 de diciembre de 2000, caso Quinn c. Irlanda
- STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza
- STEDH de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria