

REVISTA EDITADA POR LA
ASOCIACION FISCAL INTERNACIONAL (IFA)
GRUPO PERUANO

N° 25

MAYO, 2000

Año 16

EX PRESIDENTES

Alfonso Rubio Arena	(febrero 1984 a enero 1985)
Enrique Noriega del Valle Noguero	(febrero 1985 a enero 1986)
Luis Hernández Berenguel	(febrero 1986 a enero 1988)
Hugo Paniagüe Carrión	(febrero 1988 a enero 1990)
Guillermo Grellaud Guzmán	(febrero 1990 a enero 1992)
César Rodríguez Dueñas	(febrero 1992 a enero 1994)
Javier Luque Bustamante	(febrero 1994 a enero 1996)
Víctor Vargas Calderón	(febrero 1996 a mayo 1998)

CONSEJO DIRECTIVO
(mayo 1998 a abril 2000)

Presidente
Vice-Presidente
Secretaria
Pro-Secretaria
Tesorero
Pro-Tesorero
Vocal de Asuntos Científicos
Vocal de Congresos y Conferencias

César Talledo Mazú
Andrés Valle Billingham
Carmen Padrón Freundt
María Julia Sáenz Rabanal
Rolando León Tenicela
Gustavo López-Ameri Cáceres
César Chang Koo
Katica Svarcic Morales

Directora encargada de la Revista

Katica Svarcic Morales

Comité de Edición

María Julia Sáenz Rabanal
Verónica Chang Milla
Gustavo López-Ameri Cáceres

Secretaria de Organización y
del Comité de Edición

Alicia Vergara Blasco

Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Presentación

a cargo del Presidente de la Asociación
Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano

Dr. César Talledo Mazú

Martes, 16 de noviembre de 1999



En nombre del Consejo Directivo que tengo el honor de presidir, me complace entregarles este número de Cuadernos Tributarios, que recoge las exposiciones del Primer Congreso Institucional "El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000", realizado entre el martes 16 y el jueves 18 de noviembre de 1999.

Este Primer Congreso estuvo co-organizado por nuestra Asociación y sus institutos de base, el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y el Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET).

Por decisión del Comité Organizador, integrado por los Presidentes y Vice-presidentes de los Institutos organizadores, los expositores de este Primer Congreso presentaron su punto de vista personal respecto del tema que les tocó tratar. En este sentido, se estableció que no habría lugar para consideraciones y recomendaciones del Congreso, por cuanto no se trataba de unas Jornadas Nacionales, con asociados designados como Relatores Generales, que reciben el aporte de las Ponencias Individuales de otros asociados y con Comités de Resolución que redactan y proponen las conclusiones y recomendaciones que se someten a votación en la Sesión Plenaria Final. El Congreso Institucional, que pretendía más bien evaluar, ante la proximidad del nuevo Siglo y Milenio, la situación de nuestro Sistema Tributario, analizada por expertos en cada uno de los seis temas que se trataron. Es así que cada trabajo que a continuación se reproduce se entiende por sí mismo y contiene sus propias conclusiones o recomendaciones en su caso.

Cumplimos de este modo con la entrega de esta Revista, que constituye el último acto del Consejo Directivo que he tenido el honor de presidir y que cesará en sus funciones el día de entrega de la misma a los asociados y participantes en el Primer Congreso Institucional.

© Asociación Fiscal Internacional (IFA)
Grupo Peruano
Andrés Reyes 165 – F, San Isidro
Teléfono: 422-9965
Fax: 442-1793
e-mail: ifaperu@terra.com.pe

**PRIMER
CONGRESO
INSTITUCIONAL**

EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

PROPUESTA PARA EL 2000

**DERECHO CONSTITUCIONAL
TRIBUTARIO**

(Miércoles 17.11.99 - De 16:00 a 18:15 horas)

EUGENIO SIMON ACOSTA

Catedrático de la Univ. de Navarra (España)

LUIS HERNANDEZ BERENGUEL

Asociado de la IFA y del IPDT

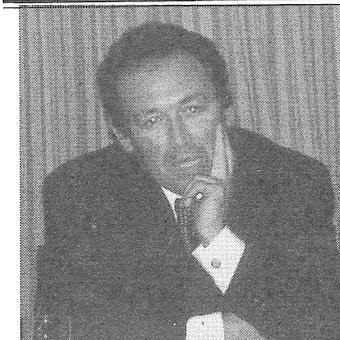
ANIBAL QUIROGA LEON

Prof. de la Pont. Univ. Católica del Perú

SECRETARIOS TECNICOS

Astrid Leigh Vetter

Gustavo López-Ameri Cáceres



Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Derecho Constitucional Tributario
Expositor Dr. Eugenio Simón Acosta
Miércoles, 17 de noviembre de 1999

DERECHOS FUNDAMENTALES Y TRIBUTOS

INTRODUCCION

Voy a desarrollar ante ustedes un tema que cada vez en mayor medida suscita la atención de los estudiosos del Derecho Tributario: las relaciones entre los derechos fundamentales y las actuaciones administrativas de aplicación de los tributos.

El estudio de los aspectos constitucionales del Derecho Tributario se ha concentrado en unos pocos principios que se clasifican en dos categorías: principios formales y principios materiales. Estos principios no se han concebido generalmente como normas que atribuyan derechos subjetivos a los contribuyentes, sino como criterios informadores para el legislador y para el intérprete y, en algún caso, como límites de la actividad legislativa. Rara vez, y en muy escasa medida, se han extraído de ellos consecuencias concretas que afecten a la posición jurídica del contribuyente en la fase de aplicación del tributo.

En las últimas décadas, los estudiosos y los tribunales se han preocupado más de reforzar el poder tributario del Estado que de desarrollar los derechos y garantías de los contribuyentes. Ambos merecen la misma atención. Los tributos son una institución esencial en el ordenamiento jurídico de los países libres y avanzados: las más altas cuotas de bienestar y de justicia social se logran en los Estados que, respetando la libertad, disponen de un sistema tributario robusto y eficientemente aplicado.

Hasta ahora, como he dicho, la preocupación doctrinal predominante ha sido la de fortalecer la posición del acreedor del tributo. En España hemos apreciado claramente esta tendencia a partir de la década de los 70. El momento culminante de esta tendencia en lo que a la actividad legislativa se refiere lo marcó la Ley 10/1985, de modificación de la Ley General Tributaria (LGT) -la LGT es el equivalente español del Código Tributario peruano-. La reforma de 1985 desbordó ampliamente los

límites de lo razonable y nos retrotrajo a épocas de rigor fiscal que se creían superadas. Lo más penoso es que el propio Tribunal Constitucional español avaló con su autoridad las tesis del poder legislativo, proclamando la doctrina del sometimiento del contribuyente al poder omnímodo de la Administración tributaria: "...para los ciudadanos (dice una lamentable y desafortunada frase de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 76/1990, de 26 de abril) este deber constitucional, el deber de contribuir, implica más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales".

Esta teoría es inaceptable y errónea. En un Estado de Derecho, los ciudadanos no tienen más vínculos de sujeción que el sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico, a los que están sometidas igualmente las Administraciones públicas.

Como reacción a esta trasnochada concepción de lo jurídico-tributario, han aumentado las voces que defienden los derechos del contribuyente y, en este contexto, una de las líneas de investigación ha sido la de profundizar en las normas de la Constitución para extraer de ella las líneas básicas de un "estatuto" del contribuyente que ampare su dignidad y sus derechos como ciudadano y como persona. El Derecho Tributario, del mismo modo que debe tutelar el crédito y los intereses de la Administración, ha de proteger los derechos y los intereses de los contribuyentes.

Manifestación de este nuevo enfoque es, en España, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La propia denominación de la norma es reveladora de su contenido. En ella se proclaman una serie de derechos que antes se ignoraban, como, por ejemplo, el derecho de obtener el resarcimiento del coste de los avales y garantías prestados para obtener la suspensión de los actos tributarios anulados por los Tribunales de justicia; el derecho a que el tipo de interés de demora sea el mismo cuando lo paga el contribuyente o la Administración; y algunos otros derechos y garantías de carácter formal que el tiempo no permite enumerar.

También he observado esta preocupación en los textos legales peruanos. El Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, hace una invocación expresa de los derechos

fundamentales que no está presente en otras Constituciones. Sin embargo he de añadir inmediatamente que he apreciado igualmente que existen algunos desarrollos legales del ordenamiento tributario peruano especialmente en el ámbito del derecho sancionador que vulneran abiertamente algunos de esos derechos fundamentales.

El Código Tributario peruano también contempla los derechos de los contribuyentes en los Artículos 92 y siguientes. Pero es necesario apostillar que los derechos que concretamente se reconocen en esos preceptos, son exiguos: el derecho a la confidencialidad, a obtener copia de sus declaraciones, a interponer recursos, a contar con el asesoramiento de expertos, a realizar consultas (sólo ciertas entidades), y poca cosa más.

Los tratadistas peruanos han sido sensibles a estos nuevos enfoques. Debo rendir homenaje en este momento a un grupo de ilustres estudiosos que, bajo el impulso ilusionado del tan tempranamente perdido Enrique Vidal Henderson, pusieron en marcha la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, de donde surgieron algunos estudios que han sido útiles para preparar las palabras que les dirigiré a continuación. Los nombres de Enrique Vidal Cárdenas, Raúl Ferrero Costa, Humberto Medrano Cornejo, Javier Luque Bustamante, Guillermo Grellaud Guzmán, Luis Hernández Berenguel y Julio Salas Sánchez, fundadores de la Asociación, merecen ser destacados en el pórtico de mi intervención.

I. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO EXPRESION DE IGUALDAD

a) Capacidad, igualdad formal e igualdad real

El principio de capacidad contributiva o capacidad económica es una manifestación del derecho fundamental a la igualdad, reconocido expresamente por el Artículo 14 de la Constitución Española (CE). Los derechos establecidos por los Artículos 14 al 29 de la CE gozan de una protección especial, mediante un procedimiento preferente y sumario y, en su caso, mediante el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Esa especial protección jurisdiccional otorga un valor jurídico preeminente al Artículo 14, según el cual "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".

La Constitución Peruana también eleva la igualdad a la categoría de derecho subjetivo en el Artículo Segundo.

La igualdad es, por un lado, un principio jurídico con valor normativo que obliga y vincula sin convertirse necesariamente en un derecho subjetivo de los particulares. Como principio programático, la igualdad limita el poder del legislador, puesto que la ley que vaya en contra de la igualdad puede ser declarada nula por el Tribunal Constitucional.

Pero el derecho subjetivo a la igualdad tiene más calado que el principio jurídico de igualdad, puesto que otorga a su titular una acción procesal para la tutela del derecho. Quien padece una lesión a su derecho a la igualdad puede acudir a los Tribunales y, en última instancia, al Tribunal Constitucional para conseguir el amparo de los poderes públicos. Así pues, el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto que es expresión o concreción del derecho a la igualdad.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, dos situaciones son iguales cuando la capacidad económica que se manifiesta en una y otra es la misma. Las situaciones que ponen de manifiesto igual capacidad contributiva deben recibir un tratamiento igual. La capacidad contributiva es la medida de la igualdad en el ordenamiento tributario.

Pero además de eso, el principio de Capacidad Contributiva es también una aplicación o forma de ser de la igualdad entendida como igualdad real, frente a su concepto puramente formal. Cuando la CE dice que todos contribuirán según su capacidad económica, nos está indicando además que quien más tiene, tiene que contribuir proporcionalmente más que quienes tienen menos. Las personas con más riqueza deben de contribuir de un modo más intenso a la financiación de los gastos públicos. De esta manera el Derecho Tributario se erige en instrumento para lograr uno de los objetivos o funciones esenciales del Estado Social de Derecho: la redistribución de la renta y la riqueza.

Quien tiene más, debe contribuir en proporción superior al sostenimiento de las cargas públicas. Así se justifica y cobra vigencia el principio de progresividad, también formulado de manera expresa en la CE. Este principio está al servicio de

la igualdad real, incorporada al ordenamiento español por el Artículo 9 de nuestra Constitución: "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".

No es suficiente ser igual ante la Ley. El Estado tiene que adoptar una posición activa y beligerante para corregir las desigualdades propiciadas por el normal ejercicio de la libertad.

La capacidad contributiva tiene, por tanto, dos manifestaciones diferentes. Por una parte es un derecho subjetivo de los ciudadanos a obtener el mismo trato si se encuentran en la misma situación de capacidad económica y a la eliminación de toda discriminación basada en criterios distintos de esa capacidad (sin perjuicio de que otros preceptos constitucionales puedan justificar otras discriminaciones, como ocurre en los tributos de ordenamiento o con fines no fiscales). Por otro lado, es un principio jurídico, sin llegar a constituir un derecho subjetivo, en cuya virtud el legislador debe crear un sistema tributario redistribuidor de la renta y de la riqueza, en el que impere también el principio de progresividad.

b) La interpretación del Tribunal Constitucional español

El Tribunal Constitucional español (TC) que, en general, ha procurado evitar fricciones con el poder legislativo, no ha sabido o no ha querido extraer todas las consecuencias que derivan del principio de capacidad contributiva como expresión del derecho subjetivo a la igualdad.

Antes al contrario, el TC ha utilizado su ubicación dentro del Artículo 31 para negarle esa virtualidad que le correspondería si se tratase de un derecho subjetivo como el contenido en el citado Artículo 14. Recordemos que el art. 31 de la CE, según el cual "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", no está protegido por el recurso de amparo.

Por ejemplo, el Fundamento Jurídico (FJ) 4 de la STC 27/1981 dice que "el sistema justo que se proclama (por el Artículo 31) no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello

porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del Artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio".

En el FJ 3 de la STC 19/1987 podemos leer que "en las normas constitucionales relativas a la igualdad, no es impertinente señalar que no todas tienen el mismo carácter y el mismo alcance. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el Artículo 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia..."

Y en las STC 55/1988, 159/1997 ó 183/1997: "si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar (...) una infracción del Artículo 14 por la Ley tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del Artículo 14 CE, en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el Artículo 31.1 CE, precepto éste que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del Artículo 53.2 CE y del Artículo 41.1 LOTC".

En definitiva, el TC español recorta el alcance del principio de capacidad económica, en cuando manifestación del derecho subjetivo a la igualdad, por el hecho de haber sido mencionada la igualdad en el Artículo 31 de la CE. Esta consecuencia, no me parece que merezca ser aceptada. Antes al contrario la igualdad del Artículo 31 tiene, a mi juicio, las dos funciones que he señalado: es un derecho subjetivo y, a la vez, es un principio jurídico orientador del legislador en su tarea de corregir las desigualdades reales existentes entre las personas.

El propio TC ha tenido que reconocer en una ocasión esta faceta de derecho subjetivo que tiene el principio de capacidad contributiva. Ocurrió en los años 1988 y 1989, con motivo de un recurso de amparo que derivó en una cuestión de inconstitucionalidad en la que se llegó a la anulación de algunos preceptos esenciales de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), creando un vacío normativo sin precedentes en el ordenamiento tributario español.

El problema de fondo era el de la tributación de las unidades familiares. Conforme

a la ley anterior a 1989, en caso de matrimonio se acumulaban las rentas del marido y la esposa en una base imponible única. Como el impuesto tiene una tarifa progresiva, la acumulación provocaba el efecto de que un matrimonio (tributación conjunta) pagaba más impuesto que una pareja no casada con la misma renta, pues en este segundo supuesto cada uno de los miembros de la pareja tributaba separadamente y con un tipo medio de gravamen más reducido.

En este proceso, el TC dictaminó que se infringía el derecho a la igualdad. Las personas que tributaban más por el hecho de estar casadas, estaban arbitrariamente discriminadas respecto de las parejas de hecho. El mayor gravamen correspondiente a la renta acumulada del matrimonio solamente estaba provocado por el hecho de haber contraído matrimonio. La circunstancia personal y no indicativa de capacidad contributiva de estar casado originaba un mayor gravamen contrario al derecho a la igualdad.

"Si lo que implica incremento de la capacidad económica -dice el FJ 9 de la STC 209/1988- y, por consiguiente, tributaria de los sujetos pasivos del impuesto integrados en una unidad familiar es la vida en común, esta circunstancia debería ser el supuesto de la norma reguladora del régimen en cuestión, y ciertamente no lo es. Y no lo es porque el único índice que para la asunción de su existencia ha tenido en cuenta el legislador al respecto, es el mero hecho del matrimonio. En definitiva, el régimen establecido en la Ley 44/1978 sólo se aplica prácticamente a los cónyuges en cuanto tales generase así un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, y más concretamente los que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial, sin que este trato desigual aparezca justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido, como podría ser la protección de la familia que impone a los poderes públicos el Artículo 39.1 de nuestra Norma fundamental..."

Y, en la STC 45/1989, el TC dijo que "como exigencia derivada de los Artículos 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendría si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada."

A la vista de ello no se comprende fácilmente el afán del TC de subrayar que el principio de capacidad económica no es susceptible de protección en amparo. No lo será cuando se trate de defender su faceta de criterio de igualdad real. Pero lo será siempre que se denuncien discriminaciones que, no basadas en objetivos o fines redistributivos, establezcan diferencias entre contribuyentes por causas ajenas al principio de capacidad contributiva. Esto es lo que, en definitiva, se desprende de las dos sentencias que acabo de citar. Cuando se afirma que infringe el derecho a la igualdad la implantación de criterios de discriminación distintos del de capacidad contributiva, se está defendiendo indirectamente que cualquier impuesto no basado en el citado principio es inconstitucional porque infringe un derecho fundamental de la persona, con naturaleza de verdadero derecho subjetivo.

Como ya he indicado antes, el TC ha sido muy condescendiente con el poder legislativo, renunciando más de una vez a ejercer rigurosamente sus atribuciones de garante de la Constitución. Esto se demuestra también a través de las lecturas de las sentencias que han tratado de concretar el contenido o significado de la capacidad económica.

Por ejemplo, al enjuiciar el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, creado por la Comunidad Autónoma de Andalucía, el TC adhirió a la tesis de que se puede gravar una riqueza inexistente: basta con una riqueza potencial, aunque no sea actual o real. "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas -dijo el FJ 13 de la STC 37/1987- no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto."

Aplicando esta teoría, a mi juicio inaceptable en un sistema evolucionado como es el español, se podría gravar, por ejemplo, a las personas ociosas por no trabajar.

En otras ocasiones el TC ha incorporado a su bagaje doctrinal la tesis del *id quod plerumque accidit*, según la cual el impuesto puede gravar una situación que no

manifieste capacidad económica, pues basta con que en la generalidad de los casos esa misma situación sea indicativa de capacidad de contribuir. Tampoco es de recibo semejante teoría en un sistema moderno. La injusticia no deja de ser injusticia por el hecho de que sean pocos los que la padezcan. Los medios de que hoy dispone la Administración Tributaria permiten afinar mucho más y no es tolerable que un contribuyente sin capacidad económica tenga que soportar un impuesto por el hecho de que la mayoría de los sujetos que se encuentran en su situación sí disponen de dicha capacidad. En España todavía subsisten impuestos de este jaez: por ejemplo, el Impuesto sobre Actividades Económicas, que recae sobre el mero ejercicio de la actividad y grava la renta media presunta de los empresarios y profesionales.

II. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

En el ordenamiento español el principio de no confiscatoriedad está expresamente reconocido en el Artículo 31 de la CE: "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".

También lo recoge el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú: "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

El problema está en definir o determinar el alcance y el contenido del principio de no confiscatoriedad ¿Cuándo un tributo es inconstitucional porque infringe este principio?

Nuevamente he de decir que las aportaciones del TC en orden a la solución de este problema son más bien pobres. No ha llegado más allá de afirmar una obviedad tan elemental como la de que un tributo es confiscatorio cuando agota totalmente la riqueza gravada, cuando su tipo de gravamen alcanza el 100%.

Así, la STC 150/1990, al analizar un recargo sobre el IRPF del Estado establecido por la Comunidad Autónoma de Madrid, dijo lo siguiente: "Y dado que este límite constitucional -la no confiscatoriedad- 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. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el art. 31.1 de la Constitución..."

En definitiva, poco aporta el TC español a la investigación de la frontera de lo confiscatorio.

Otra ha sido, sin embargo, la actitud del TC alemán, cuya sentencia de 22-7-1995 provocó la expulsión del Impuesto sobre el Patrimonio del ordenamiento tributario. La tesis defendida por el TC alemán es que resulta confiscatorio un impuesto cuando el Estado se apropia de una cifra superior al límite aproximado del 50% de la riqueza del contribuyente. Paradójicamente esta conclusión ha sido alcanzada en un ordenamiento, como el alemán, en el que no se ha establecido de forma expresa no sólo el principio de no confiscatoriedad sino ni tan siquiera el principio de capacidad contributiva.

El fundamento legal en que se basa en TC alemán es el Artículo 14.2 de su Constitución, donde se ordena que la riqueza sirve por igual a los intereses generales y particulares: "La propiedad soporta limitaciones. Su utilización debe servir por igual a los intereses generales". (*"Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen"*).

El término *zugleich* ha sido interpretado por el Tribunal en el sentido de que no se puede rebasar con el importe del tributo aproximadamente la mitad de la renta gravada. Se trata, sin duda, de una afirmación arriesgada y cargada de un cierto voluntarismo, pero está extendiendo su influencia por la autoridad y prestigio que tiene el TC de Alemania.

Para conocer mejor el fondo de la sentencia citada es bueno acudir al ponente, el profesor del Heidelberg Paul KIRCHHOF. En opinión de este autor, el tributo no se

fundamenta, como habitualmente se dice, en la necesidad del Estado de obtener recursos económicos. Los recursos pueden obtenerse con el tributo y con otros instrumentos no tributarios, por lo que esta idea puede explicar que el Estado obtenga recursos pero no que lo haga precisamente a través del mecanismo del tributo. El tributo sólo tiene razón de ser en un sistema de economía de mercado en que se reconoce a las personas la libertad y el derecho de apropiarse de la riqueza creada por ellas. El poder de imposición -dice el autor citado- "ni se justifica ni se limita por la mera existencia del Estado y de las necesidades financieras, sino por la concepción de un Estado liberal ... mientras una Constitución deje en poder de los particulares el dominio individual sobre los bienes económicos... el Estado sólo puede financiarse a través de la participación en el éxito de la economía privada. El impuesto no contradice, por tanto, la garantía de la propiedad, sino que reafirma la utilidad privada para la ordenación de la propiedad y el enriquecimiento" ("La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria", traducido por César GARCÍA NOVOA, Garantías constitucionales del contribuyente, Valencia, 1998, pág. 26).

A partir de esta idea, el profesor alemán desarrolla sus argumentos para justificar la participación del Estado en la riqueza de los particulares: la actividad de los entes públicos es imprescindible para que la riqueza particular pueda producirse y existir. Permítanme recordar la anécdota que hace unas horas relataba, con la brillantez que siempre le ha caracterizado, nuestro buen amigo César Luna-Victoria, como Ministro responsable de la pesca: la falta de fondos para fletar el barco oceanográfico obstaculiza gravemente la explotación de la riqueza pesquera. El Estado no es sólo un agente consumidor de riqueza, no es siempre un elemento improductivo. El Estado desempeña un papel activo e insustituible en la creación de la riqueza y, por ello, debe participar en la riqueza generada pues sólo de este modo puede financiar su actividad. La renta que obtiene una persona no se debe sólo a su esfuerzo, sino también al mercado y a la comunidad. La mejor empresa nada ganaría sin su clientela. El hombre más rico viviría en la miseria si se instala en el desierto.

En definitiva, una parte de la riqueza privada debe revertir al Estado. La propiedad tiene una dimensión y una función social indiscutible. El problema es fijar los límites de la injerencia estatal, la frontera donde comienza lo "excesivo" o, en nuestra versión, lo "confiscatorio".

Aquí es donde el TC se acoge al Artículo 14.2 de la Constitución alemana. En

palabras de KIRCHHOF, "las consecuencias prácticas de la protección de la propiedad en su condición de «limitación del exceso» se perfilan por el TC, en un elemental esbozo, en dos sentencias de 22-6-1995, referidas a la base patrimonial y a los rendimientos que de la misma se puedan derivar, a la existencia del patrimonio y a la transmisión del mismo, al respeto de los bienes de uso personal y a la limitación de la carga tributaria global a, aproximadamente, una participación por mitad de lo público y de lo privado".

A pesar de que la conclusión es, como he dicho antes, un tanto aventurada, en España ha ejercido una clara influencia en la reciente reforma del IRPF cuyo tipo marginal máximo era -antes de la reforma- del 56%. La Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas de Reforma del IRPF, en la que tuve el honor de participar, aconsejó un tipo marginal no superior al 50% argumentando, entre otras consideraciones de carácter económico, "que en algún país -concretamente, en Alemania- el Tribunal Constitucional ha calificado como confiscatorios los tipos que superan el 50 por 100, cosa que pueden terminar haciendo también otros Tribunales Constitucionales del continente". Atendiendo las sugerencias de la Comisión, las Cortes Generales han establecido un tipo marginal del 48%.

III. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Otro principio clásico del Derecho Tributario es el principio de reserva de ley, del que no quisiera repetir aspectos sobradamente sabidos, sino destacar su sentido garantista y de tutela de derechos fundamentales, en este caso del derecho fundamental a la seguridad jurídica.

Conviene conjurar algunos equívocos y deformaciones del principio de reserva de ley que se han gestado en la doctrina científica, a partir de algunos tópicos que no reflejan la verdad. Se dice últimamente que la reserva de ley está en crisis, pues ha perdido gran parte de su valor desde que el poder ejecutivo, el Gobierno, tiene origen democrático. El Gobierno es una emanación del Parlamento y también tiene su origen último en la soberanía popular. Por tanto, el principio de reserva de ley -entendido como autoimposición, según la regla *no taxation without representation*- también se respetaría con la intervención del Gobierno. Por lo menos se podría afirmar que la reserva de ley pierde importancia en un ordenamiento en que el Gobierno emana del ejercicio de la soberanía popular aunque sea indirectamente a través del Parlamento.

Yo creo que en esta idea hay un error de partida: confundir el principio de reserva de

ley con la llamada "autoimposición", idea que procede, a su vez, de la equivocada y generalizada afirmación de que la reserva de ley se origina en la Edad Media. Los constitucionalistas suelen decir que los parlamentos nacen para instrumentar el principio de autoimposición: que el Parlamento surgió para que los súbditos "consintieran" los impuestos.

Nada más lejos de la realidad. Como escribí en otro lugar,¹ D. Ramón CARANDE ya observó con sorpresa que las Cortes dispensaron sistemáticamente la autorización solicitada por el monarca con generosidad desmedida, no teniendo éstas tampoco una función fiscalizadora, ni aún consultiva, en materia de gasto público. La explicación resultaba sencilla: el pueblo que soportaba los impuestos no estaba representado por quienes intervenían en las Cortes en nombre de las ciudades. Los representados eran una clase privilegiada que habitualmente quedaba libre de las cargas que soportaban los "pecheros", a los que no se pedía consentimiento ninguno para someterlos a imposición. Así lo ha sabido destacar también CHECA GONZALEZ².

El distanciamiento de los orígenes históricos del principio de legalidad con respecto a la idea de autoimposición es subrayada certeramente por BERLIRI, que cita un texto inglés de 1297 en el que, para establecer gravámenes, se exige el consentimiento de "Arzobispos, Obispos, Nobles, Militares, Burgueses y otros hombres de nuestro reino". "Ahora bien, puesto que los Arzobispos y los Obispos estaban exentos de impuestos, y también lo estaban los nobles (obligados a proporcionar las milicias), si el principio de legalidad de los tributos hubiera estado determinado por la autoimposición... probablemente o no se habría insertado en un documento que se refería en primer lugar a sujetos exentos del impuesto o por lo menos se hubiera colocado entre las últimas disposiciones y no entre las primeras. Si, por el contrario, el principio de legalidad se introducía por motivos políticos, para limitar la soberanía del Rey, entonces la intervención del clero y de la nobleza estaba más que justificada"³

Se trataba simplemente de limitar los poderes del rey y no de garantizar la soberanía popular ni el consentimiento de los impuestos. En el juego de fuerzas de las clases

¹ "El principio de legalidad o reserva de ley tributaria", Principios constitucionales tributarios, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México, 1993, págs. 148 a 170.

² "El principio de reserva de ley en materia tributaria", Estudios de Derecho y Hacienda, vol. II, Madrid, 1987, págs. 792 y 793.

³ BERLIRI, Principi di Diritto Tributario I, Milano, 1972, p. 326.

dominantes, la aprobación de los impuestos era el instrumento de que disponían los nobles para limitar las aventuras militares y los fastos de la realeza. Este planteamiento no tiene nada que ver con el verdadero origen decimonónico y liberal del principio de reserva de ley.

La reserva de ley adquiere su sentido y función actuales en el Estado Constitucional liberal. Desde esta perspectiva, la reserva de ley no ha sufrido ni sufre hoy ninguna crisis. Sigue siendo lo que fue en su origen: garantía de seguridad y de libertad de los ciudadanos. Esta garantía no se funda en el origen más o menos democrático del Gobierno y del Parlamento, sino en el particular modo de funcionamiento de este último, que permite que sus decisiones y el proceso de su elaboración estén dotados de una publicidad y posibilidades de debate que no tienen los acuerdos del Gobierno.

Desde esta perspectiva garantista del principio de reserva de ley, es fácil llegar a la conclusión de que la reserva de ley implica asimismo "tipicidad" del tributo. Cuando se dispone que sólo por ley se pueden establecer tributos, se presupone el principio de tipicidad, en cuya virtud los elementos esenciales del tributo tienen que estar expresamente definidos y predeterminados normativamente. En concreto, predeterminados por una norma con rango legal. Este es quizá uno de los significados esenciales, y lamentablemente olvidado o postergado, del principio de reserva de ley.

Los estudiosos del Derecho Tributario hemos tenido en los últimos años la preocupación de defender y dignificar nuestra parcela científica. Afán loable, sin duda, y, además, muy propio de las disciplinas nacientes. Pero hay que abandonar las actitudes meramente defensivas originadas por un cierto complejo de marginación, pues hemos llegado ya a la mayoría de edad: nadie niega hoy la juridicidad del Derecho Tributario, ni se pone en duda la dignidad del deber de contribuir, y todos admiten que el tributo es una institución esencial para el logro de objetivos básicos de justicia social.

Pero tenemos que volver al saltar las murallas que nosotros mismos hemos edificado. En concreto, hay que corregir los errores desatados por el pavor que provocó la identificación entre Derecho Tributario y Derecho Penal. Que se trate de ramas del Derecho con fundamentos y principios diferentes no significa que no tengan algunas instituciones comunes, entre ellas la reserva de ley.

La reserva de ley tributaria y la reserva de ley penal nacen al mismo tiempo y en el

mismo contexto del Estado constitucional. También han existido otras reservas que tienen otro alcance, pues son simple derivación del principio de separación de poderes (v.gr. la reserva de ley del Derecho Civil: los reglamentos no son normas aptas para regular las relaciones civiles), pero se diferencian de las primeras por la acusada función garantista de la libertad y propiedad que siempre tuvieron la reserva de ley penal y la tributaria, función que requiere que la reserva de ley se entienda además como exigencia de tipicidad (tanto del tributo como de los delitos y penas).

El tributo y la pena, a pesar de ser muy diferentes en sus fundamentos, tienen un elemento común, que ya destacaba JELLINECK: ambos constituyen ordenamientos de injerencia. No regulan el ejercicio de la libertad por los particulares. Son ordenamientos de imposición (no en vano se habla de "impuestos"), son normas no nacidas de la voluntad de quienes las soportan y obedecen, sino establecidas por una voluntad exterior que se impone coercitivamente. No regulan ámbitos de libertad, sino que restringen y coartan la libertad, por más que se trate de restricciones plenamente razonables y jurídicamente fundamentadas.

Por tratarse de ordenamientos de injerencia, el constituyente se preocupó de establecer la garantía de la reserva de ley y de la tipicidad, en beneficio de quienes se encuentran obligados a soportar los efectos de sus normas. El ciudadano tiene derecho a conocer las consecuencias de su conducta, cuando ésta se encuentra afectada por ordenamientos de injerencia. La reserva de ley, entendida también como tipicidad del tributo, es una garantía básica del contribuyente: no hay más tributos que los establecidos por ley.

De aquí se derivan importantes consecuencias para la aplicación de los tributos. Concretamente, el rechazo de la interpretación económica, la extensión analógica del hecho imponible y de la calificación de los hechos con criterios distintos de los establecidos por la ley para definir y delimitar el hecho imponible.

Hace algo más de un año tuve ocasión de dirigirme, en esta misma encantadora ciudad de Lima, a los miembros del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Entonces hablé del fraude a la ley tributaria, propugnando una orientación decididamente superadora de los enfoques tradicionales. El fraude a la ley tributaria no es otra cosa que un instrumento para justificar la extensión analógica de la ley a supuestos no previstos por ella. Es un método rechazable, desde la perspectiva de la reserva de ley bien interpretada. Igualmente rechazable es, a mi juicio, la calificación económica

propugnada por la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. La incapacidad del legislador no debe suplirse mediante el recurso a técnicas incompatibles con los principios básicos del Derecho Tributario: a la larga son más graves los perjuicios que se causan a la seguridad, que los problemas que se resuelven con la aplicación de las normas tributarias a supuestos no previstos por ellas. La ley incompleta o imperfecta se debe modificar, pero no se deben admitir las técnicas que consisten en anticipar la aplicación de la reforma futura mediante la manipulación de los hechos (calificación económica) o de la ley (interpretación económica o extensión analógica).

IV. LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS JURIDICAS TRIBUTARIAS

En el tratamiento de la retroactividad de las leyes, la Constitución Peruana se diferencia mucho de la CE. En efecto, el Artículo 103 de la Constitución Peruana adopta una posición maximalista en relación con el principio de irretroactividad: "Ninguna Ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo". No sé hasta qué punto una disposición tan rígida como esta se puede llevar hasta sus últimas consecuencias ¿No puede tener efecto retroactivo, por ejemplo, una Ley que apruebe subvenciones para las personas que han padecido los efectos de un desastre natural? La norma que otorga esa subvención es retroactiva, porque extrae efectos jurídicos de una situación ocurrida en el pasado. Si interpretamos literalmente el Artículo 103, la subvención sería inconstitucional.

La Constitución Española establece con más matices el principio de irretroactividad de las normas en su Artículo 9: "La Constitución garantiza ... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales..."

Con apoyo en esta norma, se impugnó ante el TC una disposición que derogaba una serie de incentivos fiscales otorgados a las viviendas de protección oficial. Las bonificaciones fiscales que habían sido otorgadas por un plazo de veinte años pasaron a tener una duración máxima de cinco años. Así se planteó el problema de si esa norma era o no retroactiva y si era o no limitativa de derechos.

La tesis del TC en este punto fue muy ponderada. Afirmó que la irretroactividad del Artículo 9 CE no afecta a las normas tributarias porque no son normas sancionadoras ni restrictivas de derechos individuales. Estos últimos son solamente los derechos

civiles y políticos fundamentales. Los derechos individuales no son ni los derechos adquiridos ni los derechos económicos tutelados por la Constitución. Por lo tanto, en España las normas tributarias pueden ser retroactivas.

Para comprender correctamente la cuestión deben distinguirse dos tipos de retroactividad.

Hay una retroactividad plena, que consiste en extraer consecuencias jurídicas pasadas de hechos pasados. Este tipo de retroactividad es contraria al principio de seguridad jurídica en caso de que los efectos de la ley sean perjudiciales para el sujeto que no pudo conocer los efectos jurídicos de su conducta en el momento de realizarla.

Hay otra retroactividad la de grado medio, que consiste en extraer consecuencias futuras de hechos pasados. Esta no es siempre y en todo caso contraria a la seguridad jurídica y, por ello, puede ser compatible con la Constitución. La retroactividad de grado medio se puede presentar con frecuencia en Derecho Tributario si se modifican los tributos después de iniciado el período impositivo y antes del devengo.

Por ejemplo ¿Se pueden modificar en junio las normas del Impuesto a la Renta? Según la Constitución Peruana ello no es posible, pues lo prohíbe el Artículo 74: "Las leyes relativas a los tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación".

En España, estaríamos ante un caso de retroactividad de grado medio porque se trata de un hecho imponible que todavía no está consumado. Ha empezado a realizarse pero los efectos jurídicos no se extraen del pasado sino que se producirán el 31 de diciembre que es cuando se devenga el tributo. En casos como éste, el TC se reserva la facultad de ponderar los intereses en juego para decidir sobre la conformidad o disconformidad de la norma con la Constitución.

Según el FJ 4 de la STC 197/1992 "en el contexto de la seguridad jurídica, resulta relevante distinguir entre una retroactividad «auténtica», donde la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo cualificadas excepciones podrían oponerse a tal principio, y otra irretroactividad «impropia», donde la licitud o ilicitud de la medida retroactiva dependería de una ponderación de bienes que tuviese en cuenta ciertamente la seguridad jurídica, pero también las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, etc.; habría retroactividad auténtica

cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la Ley y ya consumadas, mientras existiría una retroactividad impropia, cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas."

V. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE

Este es un tema de candente actualidad en Derecho Español, porque presenta aspectos muy relevantes que aún no han recibido solución satisfactoria.

Para hablar del principio de no autoinculpación en materia tributaria hay que partir de una premisa que en la doctrina española se admite casi unánimemente: que las sanciones penales y las sanciones tributarias (administrativas) son esencialmente iguales. Las penas previstas por el Código penal tienen la misma naturaleza que las sanciones administrativas y, entre ellas, las sanciones tributarias. Todas ellas son manifestación de un único *ius puniendi* del Estado.

En España el problema se plantea porque el Artículo 58 de la LGT engloba en un único concepto de deuda tributaria tanto el tributo como la sanción. Lo mismo ocurre en el Artículo 28 del Código Tributario peruano, según el cual la deuda tributaria "está constituida por el tributo, las multas y los intereses". En España la deuda se integra por la cuota, los intereses, las sanciones y otros recargos que ahora no vienen al caso.

En estas normas se genera una confusión grave entre el tributo y la sanción, siendo radicalmente diferente el fundamento jurídico de uno y de otra. Al unir sanción y tributo en un único concepto de deuda se corre el peligro de aplicar promiscuamente los principios propios de cada uno de ellos. Esto ha ocurrido en España, donde las sanciones tributarias han venido gozando de privilegios y prerrogativas que sólo se justifican como instrumentos de garantía y defensa del tributo.

El derecho a no declarar contra sí mismo está expresamente establecido en el Artículo 24.2 de la CE: "todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia".

Pero no es necesario que lo recoja expresamente la Constitución para que deba entenderse vigente, pues se trata de una consecuencia inmediata de los fundamentos

en que se sustenta el Derecho Penal moderno. Así lo ha explicado con claridad el TC español, en el FJ 6 de la sentencia 197/1995:

"La doctrina sitúa los orígenes de ambos derechos, en cuanto manifestación del derecho de defensa, en la lucha por un proceso penal público, acusatorio, contradictorio y con todas las garantías que se inicia en la Europa continental hacia la segunda mitad del siglo XVIII, frente al viejo proceso penal inquisitivo. Mientras que en éste, regido por el sistema de prueba tasada, el imputado es considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban, en el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que su declaración, a la vez que medio de prueba o acto de investigación, es y ha de ser asumida esencialmente como una manifestación o un medio idóneo de defensa. En cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones.

Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable contemplan, como su enunciado indica, los que en el proceso penal al imputado o a quien pueda adquirir tal condición corresponde, y acerca de los cuales los órganos judiciales deben ilustrar desde el primer acto procesal en el que pueda dirigirse contra una determinada persona el procedimiento, de no prestar declaración en contra de sí mismo y de no confesar la culpabilidad. Tanto uno como otro son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa..."

Pues bien, la naturaleza indudablemente penal de las sanciones administrativas unida al derecho a no declarar contra sí mismo pone en tela de juicio la constitucionalidad del procedimiento de inspección en el que la Administración exige, con la amenaza de una sanción administrativa, que proporcione datos y presente documentos que pueden llegar a ser utilizados como prueba de cargo de una eventual infracción tributaria. Los instrumentos probatorios obtenidos de esta forma pueden ser utilizados para la gestión del tributo, pero nunca pueden servir como prueba de cargo para calificar y sancionar la eventual infracción que haya cometido el sujeto pasivo. Si la ley permite utilizar los datos y documentos aportados por el interesado como prueba de cargo de la sanción, éste puede legítimamente negarse a entregarlos o proporcionarlos.

La postura del TC ante este problema adolece del grave defecto de confundir la

gestión del tributo y el procedimiento sancionador. La causa puede estar en la unidad de procedimiento, que hasta hace poco tiempo se practicaba en España: en un mismo procedimiento de inspección tributaria y en una única liquidación se determinaba la cuota del tributo y la sanción correspondiente. El TC declaró que la Administración tiene derecho a obtener los datos e informes, puesto que son necesarios para el control de un deber constitucional: el deber de contribuir. Veamos el texto de la STC 76/1990, FJ 10:

"En la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tributos 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 aquél 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 éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible...

En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación..."

Parece claro que el TC yerra el tiro, pues no se discute que la Administración tenga derecho a exigir al contribuyente los datos, antecedentes y justificantes necesarios para comprobar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. El vicio de inconstitucionalidad reside en que la información así obtenida se utilice como prueba de cargo para imponer una sanción.

Tampoco acierta el TC cuando afirma que los documentos contables que está obligado a proporcionar el sujeto pasivo no constituyen una declaración:

"Los documentos contables -sigue diciendo la sentencia que acabamos de citar- son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o

exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad".

Como puede observarse, se ha efectuado una interpretación muy raquíca del derecho a no declarar, considerando la declaración en su sentido estricto de manifestación de conocimiento de un hecho. Pero el derecho fundamental consiste no sólo en no declarar, sino en no colaborar positivamente en la integración de la prueba de cargo, lo que no es óbice para que la Administración pueda obtener la prueba por medios incluso violentos (v.gr., cuando, con la autorización del juez, entra por la fuerza en un domicilio).

La doctrina del TC pende de un hilo, porque no se trata sólo de que sea criticable con la lógica. Además está en contradicción con la jurisprudencia elaborada por Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en aplicación del Artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950. Dice el citado Artículo 6:

"1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley".

Como puede apreciarse, este artículo no establece expresamente en derecho de no autoinculpación, pero el TEDH ha ido perfilando, en sucesivas sentencias, el alcance del precepto.

En la primera (caso Funke, sentencia de 25-2-1993) se afirma que el Convenio

resulta aplicable incluso cuando del procedimiento no se derivan directamente consecuencias sancionadoras, sino que éstas son un efecto mediato o posterior, debiendo equipararse la persona incurso en un procedimiento sancionador administrativo al acusado en un proceso penal.

Más tarde, en el caso Bendenoun (sentencia de 24-2-1994) se reitera el derecho a invocar el Artículo 6 del Convenio por parte de cualquier persona afectada por un procedimiento, en concreto por el procedimiento de inspección tributaria, del que puedan derivarse multas u otro tipo de sanciones.

En fin, en el caso Saunders (sentencia de 17-12-1996) el Tribunal se opone a que se utilicen en un proceso penal las declaraciones obtenidas compulsivamente en un procedimiento administrativo de inspección llevado a efecto por el Departamento de Comercio e Industria del Reino Unido, afirmando que el derecho a guardar silencio y el no declararse culpable, son generalmente reconocidos en normas internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un juicio justo. El Tribunal considera que "las exigencias generales de justicia contenidas en el art. 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción... No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal... Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho".

Se desprende de aquí que el procedimiento de inspección o comprobación tributaria debe mantenerse separado del procedimiento sancionador y que las manifestaciones realizadas por el contribuyente en el procedimiento tributario no pueden ser utilizadas en su contra en el procedimiento sancionador.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha realizado algún avance en esta materia, aunque es opinión generalizada que se ha quedado corta. El Artículo 34 de dicha Ley dispone, por un lado, que la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Pero a continuación añade que cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o

circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia.

Es decir, la incomunicación de procedimientos es sólo formal. La solución arbitrada por el legislador español incurre en los vicios declarados por el TEDH porque, a la postre, la prueba de cargo se constituye con los documentos procedentes del expediente de inspección tributaria.

VI. EPILOGO

Mi tiempo concluye, aunque no la materia que es más extensa de lo que he podido resumir con mi modesta capacidad de síntesis. Dejaremos para ulteriores ocasiones, si tengo la fortuna de que algún día lleguen a presentarse, el estudio de otros derechos fundamentales relacionados con el proceso de aplicación de los tributos: el derecho a la intimidad, la presunción de inocencia, la libertad de residencia, la tutela judicial efectiva, que también ofrecen aspectos interesantes desde la perspectiva del Derecho Tributario. Sólo me resta darles las gracias por la atención con que me han escuchado.