

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

6870 *Sala Primera. Sentencia 68/2006, de 13 de marzo de 2006. Recurso de amparo 5786-2001. Promovido por don Emilio Bohigas Moreno frente a las Sentencia de la Audiencia Provincial y de un Juzgado de lo Penal de Palma de Mallorca que lo condenaron por delitos contra la hacienda pública.*

Supuesta vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo: información obtenida de una sociedad mercantil, no del acusado (STC 18/2005).

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta; don Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Trepms, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 5786-2001, promovido por don Emilio Bohigas Moreno, representado por la Procuradora de los Tribunales doña Teresa Castro Rodríguez y asistido por el Abogado don Joan Buades Feliu, contra la Sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, que revoca en parte la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca de 12 de septiembre de 2000. Han intervenido el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 8 de noviembre de 2001, doña Teresa Castro Rodríguez, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de don Emilio Bohigas Moreno, interpuso recurso de amparo contra la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca de 12 de septiembre de 2000 (procedimiento abreviado núm. 54-2000), que condenó al recurrente como autor de «cuatro delitos contra la Hacienda Pública del artículo 349 del Código Penal de 1973» y contra la Sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001 (rollo de apelación núm. 75-2001) que, estimando el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado, revoca en parte la Sentencia de instancia, condenando al demandante por «un delito contra la Hacienda Pública» —«delito fiscal relativo al año 1992» que el Juzgado había entendido prescrito— y manteniendo los restantes pronunciamientos de la Sentencia de instancia.

2. Los hechos más relevantes para la resolución de la presente demanda de amparo son, en síntesis, los siguientes:

a) El día 14 de abril de 1997, la Administración tributaria inició actuaciones de comprobación e investigación sobre la entidad Bravo Management, S. L., de la que don Emilio Bohi-

gas Moreno era socio y administrador, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1992 a 1995, ambos inclusive. En el curso de dichas actuaciones la Inspección de los tributos reclamó a la citada entidad diversa documentación (en particular, el listado de facturas emitidas, el listado de facturas recibidas y las facturas emitidas y recibidas de todos los años comprobados), que fue aportada por el representante de la misma. Concluidas las actuaciones inspectoras, el día 9 de octubre de 1997, en calidad de administrador de Bravo Management, S. L., el Sr. Bohigas Moreno firmó cinco actas de conformidad, de las que derivaba la siguiente deuda tributaria a ingresar por la entidad: en concepto de impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 1992 a 1995, un total de 117.218.087 pesetas (58.066.797 de cuota tributaria, 20.536.870 de intereses de demora y 38.614.420 de sanción); en concepto de impuesto sobre sociedades, 1.782.979 pesetas del ejercicio 1992 (874.209 de cuota, 419.213 de intereses de demora y 489.557 de sanción), 13.472.838 pesetas del ejercicio 1993 (6.889.917 de cuota, 2.411.093 de intereses y 4.171.828 de sanción), 26.837.037 pesetas del ejercicio 1994 (13.623.697 de cuota, 3.268.941 de intereses y 9.944.399 de sanción) y 14.007.046 pesetas del ejercicio 1995 (8.289.940 de cuota, 1.074.740 de intereses y 4.642.366 de sanción). No obstante, en todas las actas se advertía a la obligada tributaria de la posibilidad de que, de conformidad con el artículo 60.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de inspección (en adelante, RGIT), en el plazo de un mes desde la fecha de las actas incoadas, el Inspector jefe podría acordar, entre otras medidas, dejar sin eficacia las mismas y ordenar completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

b) El día 30 de octubre de 1997, el Inspector regional de la Agencia Estatal de Administración tributaria de las Islas Baleares acordó, en virtud del citado artículo 60.2 RGIT, dejar sin efecto las actas incoadas a Bravo Management, S. L., y completar las actuaciones inspectoras practicadas hasta el momento, al estimar que no se había observado lo previsto en el artículo 49.2 d) RGIT sobre el contenido preceptivo de las actas y que las diligencias obrantes en el expediente no sustentaban de forma suficiente la propuesta de liquidación contenida en las actas.

c) Reanudadas las actuaciones inspectoras, el día 27 de noviembre de 1997 comparecieron en las oficinas de la Inspección dos representantes de la entidad Bravo Management, S. L. En el curso de dicha comparecencia la Inspectora jefe de la Unidad Regional de Inspección 92 requirió a la entidad que aportara la contabilidad oficial y las facturas recibidas que faltaban con relación a los listados mecanizados facilitados, así como que aclarara la diferencia entre la cifra de negocios consignada en la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 1994 (272.301.738 pesetas) y las ventas que figuraban en los registros mecanizados de IVA de facturas emitidas (376.764.008 pesetas). Frente a dicho requerimiento, según consta en diligencia firmada por la Inspectora actuaria y los representantes de la entidad comparecientes, estos últimos manifestaron que consideraban que la propuesta de liquidación efectuada en las actas firmadas en conformidad había devenido liquidación definitiva y que los datos, documentos y antecedentes solicitados habían sido ya aportados, constaban en el expediente y habían sido contrastados, acreditados y probados a tenor de las actua-

ciones inspectoras realizadas documentadas en las actas de conformidad de fecha 9 de octubre de 1997.

d) Siguiendo las actuaciones en las oficinas de la Inspección el día 4 de diciembre de 1997, según consta en diligencia de dicha fecha firmada por los representantes de Bravo Management, S. L., y la Inspectora actuaria, esta última comunicó a dicha sociedad la necesidad de que completara la documentación aportada (en particular, las facturas recibidas que faltaban, a fin de poder determinar el IVA soportado deducible del IVA devengado de cada ejercicio), y solicitó nuevamente que se aportara la contabilidad oficial. Los apoderados de la entidad se ratificaron en la manifestación efectuada en la diligencia de 27 de noviembre de 1997 y reiteraron que las actas incoadas el 9 de octubre de 1997 habían originado una liquidación firme y definitiva, razón por la cual consideraban que los datos solicitados correspondían a ejercicios definitivamente comprobados por la Administración tributaria mediante liquidación definitiva y firme.

e) El 2 de diciembre de 1997, la Inspectora actuaria, tras poner de manifiesto que la entidad no iba a aportar más documentación, formula una propuesta de liquidación exclusivamente con los datos que constan ya en el expediente, propuesta en la que hace constar «la existencia de cuotas presuntamente eludidas superiores a 15 millones ptas. en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 y en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994», por parte del sujeto pasivo inspeccionado, Bravo Management, S. L., razón por la cual estimaba que se había cometido delito fiscal. Mediante escrito de 19 de diciembre de 1997, la Unidad especial de vigilancia y represión del fraude fiscal, apreciando también indicios de delito, estimó que, en aplicación del artículo 77 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (LGT) y el artículo 66 RGIT, procedía dar traslado del expediente al Delegado de Hacienda para su remisión al Ministerio Fiscal.

f) Presentada el 26 de enero de 1998, por el Ministerio Fiscal, denuncia contra don Emilio Bohigas Moreno, a instancias del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, finalmente el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca dictó Sentencia de 12 de septiembre de 2000, en la que, considerando prescrita la cuota tributaria del IVA correspondiente al ejercicio 1992, condenaba al ahora recurrente en amparo como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública del artículo 349 del Código penal de 1973, al considerar que el señor Bohigas Moreno había defraudado a la hacienda pública los importes estimados por la Inspección tributaria, en concepto de IVA de los ejercicios 1993, 1994 y 1995, e impuesto sobre sociedades del ejercicio 1994. Concretamente, el citado Juzgado condenó al acusado a la pena de seis meses y un día de prisión menor por cada uno de los delitos; a la pena de multa del duplo de la cantidad defraudada (173.546.854 pesetas), con arresto sustitutorio de seis meses caso de impago de la multa; a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y el derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante tres años; y al pago de las costas del juicio. Presentada solicitud de aclaración por el Abogado del Estado, acerca de si se condenaba o no al señor Bohigas Moreno como responsable civil y, en su caso, el alcance de la misma, el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Mallorca dictó Auto de 18 de octubre de 2000, en el que, apreciando la existencia de un error material manifiesto, rectificaba el fallo de la Sentencia de 12 de septiembre de 2000 en el sentido de añadir al final del primer párrafo del mismo lo siguiente: «Igualmente se le condena al pago de la cantidad de ochenta y seis millones setecientas setenta y tres mil cuatrocientas veintisiete pesetas a la Hacienda Pública como indemnización por la cuota no ingresada».

g) Contra dicha resolución interpusieron recurso de apelación (rollo núm. 75-2001) tanto don Emilio Bohigas Moreno, con fundamento, entre otros motivos, en la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo –del que, a su juicio, debió ser informado por la Inspección de los Tributos

al inicio de las actuaciones inspectoras-, como el Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por considerar no prescrita la cuota tributaria del IVA del ejercicio 1992. La Sección Primera de la Audiencia Provincial de Mallorca dictó Sentencia de 28 de septiembre de 2001 en la que, desestimando el recurso de apelación deducido por el señor Bohigas Moreno y estimando el interpuesto por el Abogado del Estado, revocaba en parte la Sentencia de 12 de septiembre de 2000 del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca, y condenaba al señor Bohigas Moreno, por dejar de ingresar la cuota tributaria del IVA del ejercicio 1992 (28.586.196), como autor de un delito contra la hacienda pública, a la pena de seis meses y un día de prisión menor; a una multa de 47.172.392 pesetas, con arresto sustitutorio de cinco meses en caso de impago; a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de tres años; a las penas accesorias de suspensión de cargo público y derecho de sufragio durante el tiempo que dure la condena; a que indemnice a la hacienda pública en la cantidad de 28.586.191 pesetas más los intereses legalmente previsto en el artículo 576 LEC; y al pago de una quinta parte de las costas procesales; declarándose, asimismo, la responsabilidad subsidiaria de la entidad Bravo Management, S. L.

3. Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo garantizado en el artículo 24.2 CE, con fundamento en los razonamientos que se exponen a continuación:

a) Comienza el recurrente subrayando que, tal y como sostuvo a lo largo del plenario y, posteriormente, en el recurso de apelación, el ordenamiento jurídico encomienda a la Administración tributaria en general y a la Inspección de los tributos en particular la función de comprobar –y, en su caso, regularizar– la situación tributaria de los contribuyentes; no obstante lo cual, en el supuesto de que se apreciase la existencia de un delito contra la hacienda pública, en virtud de los artículos 77.6 LGT y 66 RGIT, la Inspección de los tributos debe paralizar las actuaciones y remitir las mismas al Ministerio Fiscal. De los citados preceptos se colige que de las actuaciones de comprobación e investigación la Inspección de los Tributos pueden derivarse responsabilidades de índole penal para los ciudadanos, teniendo incluso dichos órganos encomendadas funciones de auxilio a la autoridad judicial en la investigación de los delitos, como si del cuerpo de policía se tratara.

A juicio del demandante de amparo, resulta lógico y aceptable que la Administración tributaria tenga atribuida una vis compulsiva y una facultad sancionatoria para aquellos casos en los que los contribuyentes incumplan los requerimientos de la Inspección actuaria o muestran un comportamiento obstruccionista, dado que, de otro modo, las facultades de la Inspección de los tributos serían ilusorias. En consecuencia, estima que los requerimientos practicados en forma y con respeto de los derechos de los ciudadanos no pueden reputarse per se contrarios a la Constitución. Sucede, sin embargo, que cuando un actuario inicia por cualquier motivo (como consecuencia de un plan de inspección, denuncia o indicios de defraudación) las actuaciones inspectoras conoce la posibilidad de que en el curso de las mismas se detecten indicios fundados de la comisión de un delito contra la hacienda pública tipificado en el Título XIV del Código Penal, en cuyo caso debe suspender las actuaciones y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. En suma, respecto de la mayoría de las otras actuaciones de investigación o comprobación de la Administración, en materia de inspección tributaria se da la peculiaridad de que existe la posibilidad real de que el contribuyente se vea inmerso en un procedimiento penal por delito contra la hacienda pública, precisamente como consecuencia de la investigación previa desarrollada por la Inspección, dado que la investigación de los ilícitos tributarios corresponde exclusivamente a la Ins-

pección de los tributos, sin que intervenga la policía salvo para realizar funciones de apoyo.

De todo lo anterior infiere el recurrente que cuando la Inspección de los tributos inicia sus actuaciones tiene que garantizar al contribuyente objeto de comprobación los mismos derechos que los que debe observar la policía cuando investiga otros comportamientos presuntamente delictivos, incluso en el supuesto de que no existan indicios solventes de la comisión de un delito contra la hacienda pública. Nuestro sistema jurídico no puede admitir que una instrucción o investigación en la que se obtienen pruebas que pueden ser empleadas para iniciar y fundamentar un proceso penal no respete los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y a la defensa. Por consiguiente, en el inicio de las actuaciones inspectoras debe hacerse una «lectura de derechos» al contribuyente, informándosele de la posibilidad de que se suspendan las actuaciones si se aprecia la existencia de indicios de la comisión de delitos contra la hacienda pública, así como del catálogo de derechos que ostenta a lo largo del expediente, entre ellos, y en la medida en que la Inspección puede concluir con la imputación de un delito, de los derechos a no declarar contra sí mismos y a no aportar pruebas que puedan constituir elementos de cargo o incriminatorios.

En opinión del recurrente en amparo, resultaría inconcebible en la actualidad que la policía, a quien se encomienda la tarea de reprimir e investigar los delitos, pudiera desarrollar su actividad al margen de los mandatos constitucionales y, en particular, sin la lectura de los derechos a los imputados. Siendo esto así, el mismo tratamiento merecen aquellos contribuyentes que se enfrentan a una investigación de su situación tributaria, dado que de la misma puede derivarse la imputación de delitos. Así pues, debe exigirse que en cualquier inspección tributaria de la que pueda derivarse una incriminación penal se observen los mismos principios garantistas que se aplican en cualquier investigación de conductas delictivas y no cabe duda de que entre los derechos que le asisten al contribuyente inspeccionado se encuentra el de no declarar contra sí mismo y no aportar documentos que, a la postre, se trasladan al proceso penal y son utilizados como elementos probatorios en su contra.

Se trata, en definitiva, de que los contribuyentes, después de que se les haya informado cabal y suficientemente acerca de la posibilidad de que la inspección concluya con la imputación de un delito, puedan decidir libremente si declaran o no, o si aportan o no la documentación que les reclama la Administración tributaria y puede servir de base para una incriminación. Si decidieran no colaborar, entiende el recurrente que los incumplimientos de los administrados no quedarían sin sanción, dado que la Administración tributaria siempre puede imponer sanciones pecuniarias por la negativa del sujeto inspeccionado a colaborar, y practicar las liquidaciones tributarias por medios distintos a la estimación directa.

b) Sentado lo anterior, el demandante de amparo pone de manifiesto que, tal y como se desprende rotundamente de los autos, durante las actuaciones inspectoras que originaron la apertura del proceso penal y, finalmente, la imposición de condenas por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública, la Administración tributaria no le informó de las posibles consecuencias que podrían derivarse de la aportación de pruebas o de su propia colaboración a la inspección en curso. Por el contrario, con «admoniciones, requerimientos y advertencias» se le intimó para que cumpliera con los mandatos que, a la postre, derivaron en su posterior encausamiento, enjuiciamiento y condena, sin que en ningún momento se le advirtiera de las consecuencias de esa colaboración. Paradójicamente, en un primer momento la Inspección tributaria levantó actas que, aceptadas en conformidad por el recurrente, carecían de consecuencias de índole penal. Posteriormente, sin embargo, dichas actas fueron dejadas sin efecto por el Inspector regional, reanudándose las actuaciones inspectoras que, finalmente, desembocaron en la denuncia que la Inspección trasladó al Ministerio Fiscal y éste puso en conocimiento del Juzgado.

La Administración tributaria –reitera el demandante– no puede ser ajena a las garantías constitucionales de los ciudadanos, de manera que viene obligada desde el inicio de sus actuaciones a informar a los contribuyentes inspeccionados de que, en el supuesto de existir incumplimientos tributarios, la inspección puede derivar en el inicio de un proceso penal contra ellos, con el objeto de que si lo desean puedan acogerse a los derechos que el ordenamiento otorga a quienes son objeto de una investigación que puede desembocar en un enjuiciamiento y condena. No entenderlo así, supone laminar la doctrina constitucional construida en torno al artículo 24 CE, de carácter garantista para el ciudadano.

En los supuestos en los que existe una conducta presuntamente delictiva, la inspección tributaria se transforma en inspección prejudicial o, en su caso, de auxilio al órgano judicial, teniendo sus actuaciones o informes el carácter de denuncia dirigida al Juzgado a través de la Fiscalía, esto es, de *notitia criminis* a la que se ha llegado, precisamente, por la colaboración del contribuyente que ha aportado los elementos de prueba incriminatoria que fundamentan la acusación. Por esta razón, entiende el recurrente que el inicio de las actuaciones inspectoras y su prosecución, especialmente a raíz de la decisión del Inspector regional de completar las actuaciones, sin informar al contribuyente inspeccionado de sus derechos constitucionales y de que cuanto declarara o aportara podría ser utilizado en su contra y aportado en un proceso penal, constituye una clara vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas de cargo reconocido en el artículo 24.2 CE, siendo por consiguiente nulas todas las actuaciones realizadas sin respetar los citados derechos, así como las Sentencias dictadas por la jurisdicción penal.

c) A continuación, la demanda de amparo examina el criterio que sobre la denunciada vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo manifiesta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca impugnada en su fundamento jurídico segundo. Dicha Sentencia –señala el demandante– funda su argumentación en la doctrina sentada por la STC 76/1990, de 26 de abril, doctrina que el recurrente da por sentada y no cuestiona. El demandante, en efecto, frente a lo que señala la Audiencia Provincial, en ningún caso pretende defender que existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria, derecho que dejaría sin eficacia el deber de contribuir consagrado en el artículo 31.1 CE. Lo que mantiene es el derecho de los contribuyentes a ser advertidos durante la comprobación e investigación tributaria de las consecuencias de sus actuaciones para poder hacer uso, en defensa de sus intereses, del haz de derechos que el artículo 24.2 CE le reconoce (defensa, asistencia letrada, información de las imputaciones que se le hacen, no declarar, no confesarse culpable, etc.).

Ciertamente, el incumplimiento de las exigencias que la Ley general tributaria impone al sujeto pasivo pueden comportar sanciones pecuniarias, liquidaciones tributarias practicadas por estimación, o incluso medidas coercitivas dirigidas a asegurar que el sujeto inspeccionado observa los mandatos legales que permiten a la Administración tributaria desarrollar su función inspectora. Pero ello no es óbice para que la inspección tributaria tenga la obligación de informar a los administrados sobre la situación de la investigación que se lleva cabo con ellos y de sus consecuencias.

Entiende el demandante que la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca se confunde al considerar que en el recurso de apelación se sostenía la inconstitucionalidad de la exigencia de datos relativos a la situación económica del contribuyente. A su juicio, la vulneración del artículo 24.2 CE se produce porque la Inspección de los tributos, apreciando indicios de que el contribuyente había cometido un delito contra la hacienda pública tipificado en el Código Penal, dejó sin efectos unas actas levantadas por el Inspector actuario y firmadas en conformidad por el contribuyente; designó un nuevo Inspector tributario que, sin ambages, dirigió sus

actuaciones a investigar la posible comisión de un delito fiscal; y, en fin, no advirtió al contribuyente del cambio de criterio que subyacía tras el Acuerdo del Inspector Regional de dejar sin efecto las actas de conformidad. En suma, en la medida en que iniciaba una investigación de un presunto ilícito penal, la Inspección de los tributos dejó de cumplir su función propia y genuina –verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la hacienda pública– para asumir funciones cuasi-policiales. Y esa transmutación de la función inspectora no se comunicó al recurrente que, al desconocerla, no hizo uso de los derechos que el artículo 24.2 CE le otorga. Considera el recurrente que esta conducta de la Inspección tributaria se apreciará aún más grave si se tiene en cuenta que, pese a estimar que las infracciones del contribuyente podían ser constitutivas de los delitos contra la hacienda pública (razón por la cual se anularon las actas de conformidad y se sustituyó al primer Inspector actuante), en lugar de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, tal y como ordena el artículo 76 LGT, se prosiguió realizando unas actuaciones con la clara finalidad de imputar la comisión de delitos, vulnerando, de este modo, los derechos constitucionales del contribuyente.

Por otro lado, el demandante de amparo considera desafortunada la comparación que hace la Audiencia Provincial del deber de aportar documentación a la Administración tributaria establecido en la Ley general tributaria con la colaboración que exigen las normas en el ámbito de las pruebas de paternidad o de alcoholemia, dado que el recurrente no sostiene que los ciudadanos puedan negarse a colaborar, sino que simplemente defiende que el sujeto que se vea inmerso en dichos trances esté cabalmente informado sobre su alcance.

d) Finalmente, de las afirmaciones anteriores el demandante de amparo extrae las siguientes conclusiones: en primer lugar, que nada tiene que objetar a la obligación de los contribuyentes de colaborar en la investigación destinada a determinar si cumplen con el deber establecido en el artículo 31.1 CE; en segundo lugar, que tampoco cuestiona que en esa investigación pueda exigirse la colaboración coercitivamente, puedan llegar a imponerse sanciones, incluso la pérdida de derechos, o, en fin, se determinen las bases y cuotas mediante estimación indirecta; en tercer lugar, que no pone en duda la constitucionalidad del artículo 83.3 LGT, conforme ha señalado la STC 76/1990, de 26 de abril; en cuarto lugar, que, a su juicio, cuando en el curso de una comprobación e investigación tributaria el Inspector actuante llega a la conclusión de que el sujeto investigado ha cometido un delito contra la hacienda pública debe concederse a este último los mismos derechos que tiene cualquier persona objeto de una investigación policial por la comisión de una conducta delictiva –en particular, las garantías del artículo 24.2 CE– en la medida en que en tales casos la inspección pierde su naturaleza de comprobación tributaria para transformarse en la investigación de un delito; en quinto lugar, que en el caso enjuiciado se ha producido una clara vulneración de los derechos fundamentales del recurrente, porque, pese a que las actas firmadas en conformidad fueron dejadas sin efecto por apreciar indicios de la comisión de delitos contra la hacienda pública, se iniciaron actuaciones complementarias sin advertir al recurrente que se dirigían a fundamentar una imputación penal y sin garantizarle los derechos del artículo 24.2 CE, entre ellos, los derechos a la defensa, a la asistencia letrada y a no declarar contra sí mismo; en último lugar, que las Sentencias del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca y de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de dicha ciudad, al no estimar la lesión constitucional denunciada por el recurrente y apreciar la comisión de delitos, han vulnerado las garantías del artículo 24.2 CE, razón por lo cual deben ser anuladas.

4. Por providencia de 13 de octubre de 2003, la Sección Primera de este Tribunal acordó la admisión a trámite del

recurso de amparo formulado por don Emilio Bohigas Moreno, y tener por personado y parte en nombre y representación del mismo a la Procuradora doña Teresa de Jesús Castro Rodríguez. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el artículo 51 LOTC, se acordó en dicho proveído requerir a la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca y al Juzgado de lo Penal núm. 2 de dicha capital para que en el plazo de diez días remitiesen testimonio del rollo núm. 75-2001 y del procedimiento abreviado núm. 54-2000, respectivamente, interesándose al mismo tiempo se emplazase a quienes fueron parte en el mencionado procedimiento, con excepción del recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer, si lo estimasen pertinente, en este proceso constitucional.

5. Por diligencia de ordenación del Secretario de Justicia de la Sala Primera de este Tribunal, el 26 de noviembre de 2003 se tienen por recibidos los testimonios de las actuaciones remitidos por la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca y por el Juzgado de Ejecuciones Penales núm. 2 de Madrid; así como el escrito del Abogado del Estado, a quien se tiene por personado y parte en el procedimiento. Asimismo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 52 LOTC, se ordenó dar vista de las actuaciones por plazo común de veinte días al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y a la Procuradora doña Teresa Castro Rodríguez, para que dentro de dicho plazo pudieran presentar las alegaciones que a su derecho conviniese.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el 18 de diciembre de 2003, el Ministerio Fiscal interesó la desestimación de la demanda de amparo.

Tras una breve descripción de los hechos y una síntesis de las alegaciones del recurrente en amparo, el Fiscal expone las razones por las que, a su juicio, no se ha producido en el caso enjuiciado la denunciada vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo consagrado en el artículo 24.2 CE. A tal fin, comienza recordando que, conforme al fundamento jurídico 10 de la STC 76/1990 (que transcribe), ni existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la hacienda pública –de existir tal derecho, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 CE consagra–, ni la aportación o exhibición de documentos contables que exige el artículo 83.3 f) LGT puede considerarse como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable proclamados en los artículos 17.3 y 24.2, ambos de la CE, dado que, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Además, subraya que aunque el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996 y de 3 de mayo de 2001 que se vulnera el derecho a no contribuir a la propia incriminación que establece el artículo 6 del Convenio (deducido por el Tribunal del derecho a un proceso equitativo) cuando se recurre a elementos de «prueba o informaciones obtenidas mediante presiones, coacción, ahora bien precisando que ha de tratarse de informaciones que existen independientemente de la voluntad de la persona concernida» (*sic*).

A continuación, precisa el Fiscal que el demandante de amparo no cuestiona ante este Tribunal la circunstancia de que la Inspección de los tributos le requiriera la aportación de documentos al objeto de comprobar la veracidad de sus declaraciones tributarias, sino únicamente que, pudiéndose derivar de dicha comprobación la imputación de delitos contra la Hacienda pública, no se le hubiera informado desde el inicio de las actuaciones de tal posibilidad con el fin de que pudiera hacer uso de sus derechos de defensa.

A este respecto, señala el Fiscal que en nuestro ordenamiento el incumplimiento de los deberes tributarios puede ser objeto de una sanción penal por razones estrictamente cuantitativas; y que es precisamente la persona a quien se somete a una comprobación tributaria la que puede saber con mayor seguridad desde el principio el alcance de su defraudación y, por ende, si puede o no ser denunciada ante la jurisdicción penal. Sin embargo, pese a este conocimiento, el recurrente colaboró con la Inspección tributaria aportando los listados y facturas que tuvo por pertinentes y firmó actas de conformidad.

Destaca el Fiscal que en defensa de su tesis el recurrente divide la comprobación tributaria de la que fue objeto en dos fases. Una primera fase, la anterior a la firma de las actas de conformidad, en la que, por no haberse apreciado ilícito penal, el procedimiento no le merece reproche alguno; y una segunda fase en la que dichas actas fueron dejadas sin efecto por Acuerdo del Inspector Regional al objeto de proseguir las actuaciones inspectoras. A su juicio, este último Acuerdo transmutó la comprobación tributaria en una investigación criminal y produjo la vulneración denunciada en un doble sentido: hacia atrás, tornando su previa y voluntaria colaboración en una vulneración de su derecho de defensa al tomarse en consideración lo actuado como base de la ulterior condena criminal; y hacia adelante, al no habersele comunicado que se le investigaba con fines exclusivos de imputación criminal con el fin de que pudiera desplegar con plenitud sus derechos constitucionales de defensa.

El Fiscal responde a estas alegaciones de la demanda con dos argumentos. En primer lugar, resalta que de los hechos no se desprende que la Inspección de los tributos acordara dejar sin efectos las actas con la finalidad de imputar al recurrente la comisión de delitos contra la hacienda pública: las actas de conformidad se dejaron sin efecto —señala— al entender el Inspector regional que carecían de la adecuada fundamentación y que debían proseguirse las actuaciones, pudiendo haber resultado de las mismas consecuencias distintas de las de índole penal. En segundo lugar, recalca que, como se desprende del examen de las actuaciones, tras dejarse sin efecto las actas el demandante de amparo se abstuvo de proporcionar nueva documentación, razón por la cual carece de soporte material su reproche de posterior indefensión, dado que tras la —a su juicio— transmutación no notificada de la naturaleza y finalidad de la comprobación el recurrente no proporcionó ningún dato que haya podido contribuir a su condena, habiéndose sustentado ésta exclusivamente en los datos obtenidos con anterioridad a las actas.

Seguidamente, reitera el Fiscal que este Tribunal Constitucional no considera que la obligación del contribuyente de aportar documentos sea «equiparable a una declaración» y, por ende, que vulnere el derecho a no confesarse culpable, «equiparándolo a la obligación de sometimiento a las pericias de determinación alcohólica». Ahora bien, entiende que dicha doctrina constitucional debe ser matizada por la emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que no ha considerado justificado equiparar el deber de aportar documentos a la obligación de someterse a pruebas como la de alcoholemia «al existir los documentos de forma independiente a la voluntad, y poderse obtener sin necesidad de emplear poder coactivo, en los sometidos a procesos penales» (*sic*).

Sentado lo anterior, recuerda el Fiscal que el recurrente entiende que los documentos que aportó durante las actuaciones de comprobación e investigación no pueden ser empleados para fundamentar la imposición de condenas penales, dado que, cuando le fueron requeridos, no fue expresamente advertido de esta última posibilidad. Para el Fiscal, sin embargo, esta alegación no puede ser atendida porque de lo actuado no se desprende que la Inspección de los tributos reclamara coactivamente la colaboración del demandante de amparo con el fin de que éste contribuyera a su propia condena, ya que cuando la Administración tributaria requirió la colaboración ignoraba cuál sería el resultado

de la comprobación. Por otra parte, ni el demandante aportó información alguna después de que se dejaran sin efecto las actas de conformidad, ni la Inspección de los tributos realizó actuación alguna tras constatar la posible existencia de delitos contra la hacienda pública, momento a partir del cual se incoó un procedimiento penal en el que el recurrente gozó con plenitud de sus derechos de defensa.

7. Por escrito registrado en este Tribunal el 23 de diciembre de 2003, el Abogado del Estado interesa se dicte Sentencia denegatoria del amparo pretendido.

Comienza la representación pública en su escrito delimitando la lesión del derecho fundamental alegada. A este respecto, pone de manifiesto que, aunque en la demanda de amparo se alega la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable garantizado en el artículo 24.2 CE, dicha violación se habría producido porque la Inspección de los tributos no «leyó sus derechos» al señor Bohigas Moreno, administrador de la sociedad Bravo Management, S. L., durante la investigación tributaria que llevó a cabo en relación con dicha entidad (ejercicios 1992 a 1995); en particular, no le informó del derecho que le asistiría a no declarar contra sí mismo en las actuaciones inspectoras, en la medida en que el procedimiento administrativo podía desembocar —como así fue— en un proceso penal por delito contra la hacienda pública. Lesión del derecho a no declarar contra sí mismo del señor Bohigas que tendría su origen en la documentación aportada por la entidad Bravo Management, S. L., a requerimiento de la Inspección.

Por otra parte, destaca el Abogado del Estado que, pese a que de los términos de la demanda de amparo se desprende que, a juicio del recurrente, era la Inspección de los tributos quien debería haber «leído los derechos» al señor Bohigas Moreno durante un procedimiento de comprobación e investigación en el que el contribuyente inspeccionado era Bravo Management, S. L.; sin embargo, en la demanda se imputa la infracción del derecho fundamental a los dos órganos jurisdiccionales penales. No obstante, considera el Abogado del Estado que, en la medida en que, según consta en las actuaciones, al tomarle declaración el Juez instructor informó de sus derechos al recurrente, debe entenderse que implícitamente se reprocha a los Tribunales penales haberse valido de los documentos que aportaron los representantes de Bravo Management, S. L., para fundar la condena del señor Bohigas, administrador de dicha sociedad, sin que éste hubiera sido informado por la Inspección de los tributos de su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Bajo estas premisas, considera la representación del Estado que el problema se debería haber planteado en el contexto de los derechos a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia garantizados en el artículo 24.2 CE, por utilización de una prueba de cargo obtenida mediante la violación de un derecho fundamental.

Seguidamente, el Abogado del Estado expone las razones por las que considera que no ha existido la lesión del derecho a no autoincriminarse alegada en la demanda de amparo. A su juicio, frente a lo que entiende el recurrente en amparo, la Constitución no impone a la policía judicial la carga de informar de sus derechos a toda persona a la que investigue; de otro modo, difícilmente podría investigar la policía nada ni a nadie. En realidad, el artículo 17.3 CE atribuye el derecho a «ser informada de forma inmediata, y de manera que le sea comprensible de sus derechos», no a cualquier investigado, sino a «toda persona detenida» (cita las SSTC 107/1985, de 7 de octubre, y 127/2000, de 16 de mayo), información que, además, ha de facilitarse al detenido cuando esté en dependencias policiales (STC 21/1997, de 10 de febrero).

Para el Abogado del Estado, dado que la demanda de amparo se centra en la omisión de la lectura de los derechos a que estaría obligada la Inspección de los tributos una vez que el Inspector regional dejó sin efectos las actas de conformidad, bastarían las anteriores consideraciones para que el

amparo fuera denegado. Porque ningún precepto constitucional, legal o reglamentario impone a la Inspección de los tributos semejante deber, ni, menos aún, eleva la lectura de los derechos a requisito de validez de las actuaciones inspectoras o de un subsiguiente proceso penal en el que se utilicen los documentos y actuaciones documentadas por la Inspección o comparezca el inspector como perito. Más aún si, como es el caso, el procedimiento inspector se dirige contra una persona jurídica y no contra la persona física que, como administrador de aquélla, resulta luego condenada.

Cabría pensar que el presente recurso de amparo plantea un problema constitucional de algún relieve a la vista de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. contra Suiza*, en la que dicho Tribunal examinó si los requerimientos que hizo la Administración tributaria suiza al actor (J.B.) para que aportara los documentos relativos a las sociedades en las que había invertido dinero –requerimientos que se llevaron a cabo bajo la amenaza de sanción, cuya desatención fue efectivamente sancionada– violaban el derecho a no autoincriminarse consagrado en el artículo 6.1 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (CEDH). Sin embargo, la demanda no contiene los elementos mínimos para hacer esta reconstrucción dado que, ni dice cuáles son los documentos que la Inspección tributaria reclamó al recurrente, en qué fechas y por qué razones; ni indica qué medios de compulsión empleó la Inspección o, al menos, amenazó con usar, para lograr del señor Bohigas la entrega de dichos documentos; ni, en fin, explica si los documentos que el recurrente aportó coaccionado o compelido fueron los que fundamentaron su condena. Falta de precisión que, a juicio del Abogado del Estado, obedece simplemente a que en ningún momento se forzó al señor Bohigas Moreno a contribuir a su propia incriminación.

En definitiva, entiende el Abogado del Estado que para poder plantear si la doctrina de la citada Sentencia *J.B. contra Suiza* podía ser o no relevante en el caso enjuiciado sería preciso reconstruir íntegramente la demanda de amparo haciéndola decir lo que no dice y supliendo la patente insuficiencia del relato fáctico, lo que por sí solo justifica la denegación del amparo, dado que, conforme a reiterada doctrina constitucional (cita las SSTC 57/2003, de 24 de marzo; 104/2003, de 2 de junio; 105/2003, de 2 de junio; 128/2003, de 30 de junio; 143/2003, de 14 de julio; y 174/2003, de 29 de septiembre), no corresponde al Tribunal Constitucional –y, mucho menos aún, a las partes pasivas del amparo– reconstruir las demandas.

No obstante lo anterior, el Abogado del Estado razona a continuación los motivos por los que, ni siquiera tomando en consideración la doctrina sentada en la Sentencia *J.B. contra Suiza*, podrían entenderse vulnerados en el caso enjuiciado los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. A este respecto, recuerda que este Tribunal ha definido los citados derechos como garantías instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan su cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente a sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (cita las SSTC 36/1983, de 11 de mayo; 127/1992, de 28 de septiembre; 197/1995, de 21 de diciembre; 229/1999, de 13 de diciembre; y 38/2003, de 27 de febrero). Y destaca, asimismo, que otras Sentencias de este Tribunal se han hecho eco de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de febrero de 1996, caso *Murray*, y de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* (cita las SSTC 127/2000, de 16 de mayo; y 67/2001, de 17 de marzo), y que, incluso, al citar la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, la STC 127/2000 parece haber otorgado a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable un

alcance más vasto y penetrante como «derecho a no contribuir a la propia incriminación», de modo que la acusación ha de fundamentar su pretensión «sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacción o presiones, o con desprecio de la voluntad del acusado».

Aclarado lo anterior, destaca el Abogado del Estado algunas de las afirmaciones que se contienen en la Sentencia *J.B. contra Suiza*. Así, en primer lugar, señala que en el párrafo 63 el Tribunal de Estrasburgo comienza dejando claro que en aquel caso no se estaba enjuiciando «si el Estado puede o no obligar a un contribuyente a dar información con el único propósito de asegurar una correcta liquidación de los impuestos»; resalta que en el párrafo 64 se afirma que el derecho a no autoincriminarse presupone que «las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la “persona acusada”»; subraya que el párrafo 65 precisa que el demandante fue requerido en varias ocasiones «para remitir todos los documentos relativos a las sociedades en las que había invertido dinero», requerimientos cuyo incumplimiento dio lugar a la imposición de varias multas pecuniarias, de manera que –párrafo 66– «las autoridades intentaron obligar al demandante a presentar documentos que les habrían proporcionado información con respecto a sus ingresos de cara a la liquidación de sus impuestos»; destaca que en el párrafo 68 el Tribunal de Estrasburgo afirmó que la información de la que se trataba en el caso enjuiciado «difiere de los datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada», como la evocada por el mismo Tribunal en el asunto *Saunders*, razón por la cual «no se podía obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esa persona»; y, en fin, recuerda que en el párrafo 71 el Tribunal Europeo de Derechos Humanos concluyó declarando que la Administración tributaria suiza había vulnerado el derecho a no autoincriminarse consagrado en el artículo 6.1 CEDH.

A juicio del Abogado del Estado, de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo expuesta parece desprenderse que resulta aceptable el empleo de medidas compulsivas dirigidas a obtener los documentos o, en general, los datos que precise la Administración tributaria para comprobar las declaraciones del sujeto pasivo y, en su caso, regularizar su situación fiscal mediante una nueva liquidación de la cuota con intereses de demora. Pero que los documentos o datos obtenidos bajo compulsión no pueden servir para fundamentar una pretensión acusatoria penal contra quien los haya proporcionado y, por consiguiente, para fundamentar la condena. Aún más, habida cuenta de que las garantías del artículo 24.2 CE se aplican también a los procedimientos administrativos sancionadores, los documentos o datos obtenidos mediante coacción o compulsión tampoco podrán ser utilizados para incoar un procedimiento por infracción tributaria, y menos aún para concluirlo mediante la imposición de una sanción. Desde otra perspectiva, parece defendible entender que mientras que los documentos obtenidos o consultados por la Inspección tributaria mediante la entrada y reconocimiento (arts. 141 LGT y 39 RGIT) pueden ser empleados tanto a efectos de liquidar cuota e intereses de demora como a efectos sancionadores, administrativos o penales, los documentos aportados por el contribuyente mediante compulsión sólo podrían emplearse para lo primero, pero no para lo segundo.

La STC 76/1990, de 26 de abril, se centró en el fundamento jurídico 10 en determinar si se ajustaba a la Constitución garantizar mediante sanciones tributarias el deber de aportar documentos contables u otros datos. Y aunque la respuesta que entonces dio este Tribunal fue afirmativa, ésta se circunscribió a la aportación de documentos y datos para la «comprobación de la veracidad de las declaraciones», esto es, para lograr regularizar la situación tributaria dictando una nueva liquidación de cuota e intereses de demora. Sin embargo, la citada STC 76/1990 nada dijo acerca de si los documentos o datos obtenidos coercitivamente del sujeto

pasivo en un procedimiento de inspección tributaria pueden servir para fundamentar una condena penal o una sanción tributaria sin que con ello se vulnere el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Sea como fuere, considera el Abogado del Estado que no puede oponerse tacha alguna de constitucionalidad a que, con el fin de garantizar el ejercicio de las potestades que precisa la Administración tributaria para hacer efectivo el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 CE (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre; y 76/1990, de 26 de abril), el legislador establezca determinadas obligaciones formales de los contribuyentes como las de presentar declaraciones censales o autoliquidaciones, llevar y conservar libros y registros y aportarlos a la Administración tributaria, expedir y entregar factura y, en fin, las demás recogidas en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Y si el legislador puede imponer legítimamente determinadas obligaciones tributarias formales, es evidente que también puede habilitar a la Administración para exigir su cumplimiento y garantizarlo mediante la conminación de sanciones tributarias. Todo lo cual es perfectamente armonizable con que si se efectúan singulares requerimientos compulsivos de información en el contexto de un procedimiento de inspección, pueda el contribuyente inspeccionado invocar, si procede, el derecho a no autoincriminarse.

Una vez sintetizada la doctrina de este Tribunal y el Tribunal de Estrasburgo acerca del derecho a no autoincriminarse, pasa el Abogado del Estado a examinar las peculiares circunstancias concurrentes en el caso del señor Bohigas Moreno, circunstancias de las cuales, a su juicio, se desprende claramente que no se lesionó el derecho fundamental del recurrente a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, aun en el caso de que se entendiera como derecho a no contribuir a su propia incriminación. Y a este respecto, la representación pública resalta los siguientes hechos: en primer lugar, que el procedimiento inspector no se siguió con el señor Bohigas Moreno, sino con la sociedad de la que era Administrador, Bravo Management, S. L.; en segundo lugar, que la comunicación del inicio del procedimiento inspector no se notificó al señor Bohigas sino a la señora Bravo Vázquez; en tercer lugar, que el requerimiento, bajo la amenaza con sanciones, contenido en dicha comunicación no se dirigía tampoco al recurrente en amparo, sino a la sociedad inspeccionada (Bravo Management, S. L.); en cuarto lugar, que las sucesivas diligencias de la Inspección de los tributos se entendieron con dos representantes de Bravo Management, S. L. (don Damián Benasser Gomila y don José Pradel Alfaro); y, finalmente, y sobre todo, que todas las peticiones de documentos efectuadas por la Inspección y consignadas en las diligencias se cumplieron voluntariamente por los representantes procedimentales de Bravo Management, S. L., sin la más mínima protesta, resistencia o alegación. En relación con este último dato, subraya el Abogado del Estado que, al firmar las actas de conformidad, el señor Bohigas Moreno acepta voluntariamente que la sociedad Bravo Management, S. L., no llevaba contabilidad, y que los «registros contables han posibilitado las bases imposables». Asimismo, recuerda que en las diligencias de 27 de noviembre y 4 de diciembre de 1997 firmadas por la Inspectora jefe, los representantes de Bravo Management, S. L. (señores Benasser Gomila y Pradel Alfaro) insistieron en que consideraban «firme y definitiva» la propuesta de liquidación contenida en las actas de conformidad; y que mientras que en la diligencia de 27 de noviembre de 1997 expresaron su «total voluntad de cooperación» con la Inspección tributaria y manifestaron que «los datos, documentos y antecedentes solicitados necesarios para la actuación de comprobación han sido ya aportados, constan en el expediente y han sido contrastados, acreditados y probados a tenor de las actuaciones inspectoras», en la diligencia de 4 de diciembre de 1997, cuando era ya patente que podía existir delito contra la Hacienda pública, los representantes de Bravo Management, S. L., se limitaron a aseverar que «no expresan ningún

tipo de conformidad ni disconformidad sobre los datos que constan en la presente diligencia».

De todo lo anterior infiere el Abogado del Estado que no hubo la más mínima compulsión sobre el señor Bohigas Moreno para que aportara documentos o datos incriminatorios contra él mismo y que la Administración tributaria no empleó ningún medio coercitivo, sino que simplemente se benefició de la voluntad cooperativa de quienes representaron a Bravo Management, S. L., no al señor Bohigas, en el procedimiento de inspección.

8. El 23 de diciembre de 2003, la Procuradora de los Tribunales doña Teresa Castro Rodríguez, en nombre y representación de don Emilio Bohigas Moreno, evacuó el trámite conferido conforme al artículo 52 LOTC. En dicho escrito, tras precisar que se alega la vulneración al recurrente en amparo de las garantías constitucionales recogidas en el artículo 24.2 CE y, en especial, del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, se pasa a delimitar los motivos por los que dicha garantía resultaría lesionada con el objeto –se afirma– de evitar la confusión en la que habría incurrido la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca.

A este respecto, se comienza advirtiendo que el recurrente en amparo nunca ha defendido la existencia de un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria, derecho que, como señaló la STC 76/1990, de 26 de abril (algunos de cuyos párrafos transcribe), dejaría totalmente vacío de contenido el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE. Asumiendo, pues, que el citado deber de contribuir precisa de una labor inspectora eficaz, el demandante de amparo pone el acento en que dichas actuaciones de la Inspección tienen límites que recoge la propia Carta Magna con el fin de proteger otros bienes constitucionalmente garantizados. Límites entre los cuales se hallan las garantías procesales contenidas en el artículo 24.2 CE.

A juicio del demandante, por mandato constitucional, en todo proceso penal deben observarse las garantías recogidas en el citado artículo 24.2 CE, so pena de incurrir en nulidad de todo lo actuado. Y, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, los principios esenciales reflejados en el artículo 24 CE en materia de procedimiento «han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto», principios entre los que se encuentra el derecho a no declarar contra sí mismo (STC 276/2000, de 16 de noviembre). Resulta indiscutible, pues, conforme a la propia jurisprudencia constitucional, que dentro del procedimiento administrativo sancionador, esto es, aquel que, como sucede con el de inspección tributaria, puede acabar con la imposición de sanciones, se respeten las garantías recogidas en el artículo 24.2 CE, incurriendo, en caso contrario, en nulidad de todo lo procedido.

Sentado lo anterior, examina el recurrente la aplicación que el artículo 24.2 CE, en general, y el derecho a no declarar contra sí mismo, en particular, tienen en el procedimiento de inspección tributaria. A estos efectos, señala que, dado que, tal como advertía la STC 110/1984, la actividad investigadora de la Inspección de los tributos permite la obtención de pruebas de que el contribuyente ha defraudado al fisco, es evidente que el procedimiento inspector puede concluir, bien con la imposición de una sanción administrativa al contribuyente inspeccionado, bien con la apertura a éste de un proceso penal con la consiguiente imputación de responsabilidad criminal (en aquellos casos en los que la defraudación supere la cifra prevista en el Código penal). Esta circunstancia, a juicio del demandante de amparo, debe conducir a la conclusión de que en el procedimiento inspector resultan aplicables las garantías del artículo 24.2 CE y, en particular, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Con ello –se advierte– no se pretende configurar

dichas garantías como instrumento al servicio de la defraudación fiscal. Antes al contrario, el demandante asume que la Administración está habilitada desde el plano constitucional para exigir de todos los ciudadanos los datos relativos a su situación económica (ATC 462/1986), dado que sin dicha colaboración del contribuyente la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Lo que se pretende poner de manifiesto –afirma– es que el deber de contribuir del artículo 31.1 CE convive con otros bienes constitucionalmente reconocidos que aquél no puede desconocer, entre los cuales se integran las garantías consagradas en el artículo 24.2 CE, cuya aplicación a los procedimientos administrativos sancionadores como el de inspección tributaria no puede ser discutida conforme a la doctrina de este Tribunal. En particular, este planteamiento vendría a ser acogido por la STC 76/1990, de 26 de abril, cuando afirma que «el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución».

Partiendo de la premisa de que en el procedimiento de inspección tributaria resultan aplicables las garantías del artículo 24.2 CE y, en particular, el derecho a no declarar contra sí mismo, el demandante procede a precisar su alcance, sobre la base de que su contenido tiene límites, porque de lo contrario se estaría permitiendo que, al amparo de dicha garantía, se pudiera rechazar la colaboración con la Administración tributaria dentro del procedimiento inspector. Y, a su juicio, el contenido y virtualidad del derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento de inspección tributaria se deducen de la STC 87/2001, de 2 de abril, en virtud de la cual, el artículo 24 CE prohíbe que el inculcado no haya podido participar en la tramitación de las diligencias de investigación judiciales o que la acusación se «haya fraguado a sus espaldas», de forma que «el objetivo y finalidad del artículo 118 LECrim reside en informar al acusado acerca de su situación para que pueda ejercitar su derecho de defensa y evitar, de esta forma, una real indefensión derivada del desconocimiento de su condición procesal». No se está defendiendo –se advierte– que una cosa es el cumplimiento del deber de colaborar que la legislación tributaria impone a los sujetos en fase de inspección –que, en caso de incumplimiento, puede ser objeto de sanción– y otra muy distinta la utilización de dicha documentación en el procedimiento sancionador que en su caso se incoe; esto es, no se está afirmando que, en virtud de los derechos a no confesarse culpable y a no autoincriminarse, la Administración tributaria no pueda tener en consideración en el procedimiento sancionador la documentación coactivamente entregada por el señor Bohigas Moreno en el curso del procedimiento administrativo de comprobación, debiendo aquélla determinar las bases imponibles mediante el régimen de estimación indirecta. Y no se argumenta tal cosa porque la sola existencia de sanciones administrativas para el supuesto de falta de colaboración pone de manifiesto que existe la obligación de colaborar y la posibilidad de exigir la coactivamente, por lo que no cabe escudarse en el derecho a no declarar contra sí mismo para evitar el cumplimiento del citado deber.

Para el demandante de amparo, lo que se desprende de la citada STC 87/2001, de 2 de abril, es que desde el momento en que la Administración actuante encuentra visos de punibilidad, aunque sea administrativa y, en todo caso, *a fortiori*, penal, tiene el deber constitucional de poner en conocimiento del afectado tal circunstancia a los efectos de que éste pueda ejercer sus derechos constitucionales, entre ellos el derecho a no declarar contra sí mismo. Ello no supone, sin embargo, que desde ese momento el sujeto inspeccionado tenga el derecho a negarse a exhibir cualquier documentación incriminatoria, sino que simplemente debe dársele la oportunidad de obrar con conocimiento de causa, pues «la

coactividad de la exhibición de la información con repercusión fiscal, debe de encontrarse siempre en el régimen sancionatorio previsto en el Capítulo VI, del Título II, de la Ley General Tributaria». En este sentido, pone de manifiesto la Sentencia de 5 de noviembre de 2002 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que cuando la Administración impone el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación no se exige del afectado que «declare contra sí mismo», sino que se le «faculta» para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito); y en el fundamento jurídico-co 10 de la STC 76/1990 se afirma que la «Sala Tercera del Tribunal Supremo no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, pero encuentra un límite de ese deber en el derecho del contribuyente a no “autoinculparse”», lo que, a juicio del recurrente, supone la necesidad *ex artículo 24 CE* de poner en conocimiento del afectado su concreta situación con el objeto de que pueda obrar con conocimiento de causa.

A mayor abundamiento, señala el recurrente que la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 establece que «mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho a la defensa y del derecho a la presunción de inocencia», amplitud que, sin embargo, «debe someterse a un doble tamiz: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio». Y ambas condiciones concurrirían en el caso enjuiciado, dado que, de un lado, la persona que aportó la información a la Administración tributaria –quien realizó «la contribución»–, el señor Bohigas Moreno, resultó finalmente imputado; y, de otro, la contribución o aportación que realizó el recurrente, desde el momento en que se acordó completar las actuaciones y nombrar nuevo actuario, pasaron a tener un contenido claramente incriminatorio.

En conclusión, nuestro ordenamiento jurídico no puede admitir una instrucción o investigación que, pudiendo concluir con la apertura de un proceso penal en el que se empleen las pruebas obtenidas, no respete los principios constitucionales de «tutela efectiva y defensa». La Inspección tributaria conoce desde el principio la posibilidad de detectar que el contribuyente ha cometido un delito contra la hacienda pública, supuesto en el que deberá suspender las actuaciones y pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Por esta razón, desde el inicio de las actuaciones inspectoras debe informarse al contribuyente de las consecuencias de dicha investigación así como de la posibilidad de que se deriven responsabilidades penales. Se trata, en definitiva, de una «lectura de derechos» al contribuyente, a quien habrá que informarle tanto de la posibilidad de que se suspenda el expediente en el supuesto de que se aprecien indicios de la existencia de delito contra la hacienda pública, como del catálogo de derechos que ostenta a lo largo del expediente, entre ellos, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas que pueden constituir elementos de cargo o incriminatorios, ya que la Inspección puede concluir con una imputación delictiva.

9. Por providencia de 9 de marzo de 2006 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 13 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001 que, estimando el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado, revoca en parte la Sentencia del Juz-

gado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca de 12 de septiembre de 2000, que había condenado al señor Bohigas Moreno como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública (por defraudar en el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los ejercicios 1993, 1994 y 1995, así como el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1994) y, ratificando las penas ya impuestas, condena además al recurrente en amparo como autor de un delito contra la hacienda pública cometido en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1992.

Se alega en la demanda de amparo la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo reconocido en el artículo 24.2 CE. Entiende el recurrente que, cuando en el procedimiento inspector se aprecie la posible comisión de un delito contra la hacienda pública deben suspenderse las actuaciones inspectoras y remitir el expediente al Ministerio Fiscal y quien es objeto de las actuaciones de comprobación e investigación debe ser informado por la Administración tributaria, no sólo de la posibilidad de que se inicie contra él un proceso penal, sino también de todos los derechos que le asisten durante el procedimiento, entre ellos –dado que la inspección tributaria puede concluir con la imputación de ilícitos penales– los derechos a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas incriminatorias garantizados en el artículo 24.2 CE. Derechos que le habrían sido vulnerados al recurrente en amparo porque, lejos de advertirle al inicio de las actuaciones inspectoras de sus derechos constitucionales y de las consecuencias penales que podrían derivarse de su colaboración, se le requirió bajo coacción la información que, a la postre, fundamentó el inicio del proceso penal y las condenas por delitos contra la hacienda pública que se le impusieron. Ese incumplimiento del deber de informar al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo sería especialmente grave en este caso porque, pese a que desde que el Inspector regional dejó sin efectos las actas de conformidad, las actuaciones inspectoras iban dirigidas directamente a fundar la imputación de delitos al señor Bohigas Moreno, la nueva Inspectoría actuaría no sólo no le advirtió sobre la verdadera finalidad de la reanudación de dichas actuaciones, sino que además continuó requiriendo al recurrente en amparo para la aportación de documentos incriminatorios.

El Abogado del Estado rechaza que se haya producido la vulneración denunciada porque ni existe precepto constitucional alguno que imponga a la Inspección de los tributos advertir a los sujetos inspeccionados de su derecho a no declarar contra sí mismos ni, de todos modos, el demandante de amparo puede lícitamente invocar la citada garantía constitucional. Y no puede hacerlo porque, frente a lo que exige la doctrina de este Tribunal y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no sólo no existió compulsión alguna sobre el señor Bohigas Moreno para que aportara documentos u otros datos incriminatorios, dado que el procedimiento de inspección se siguió exclusivamente con la entidad Bravo Management, S. L. (sociedad a quien se comunicó el inicio de actuaciones inspectoras, a la que se reclamó conminando con multa la entrega de los documentos con trascendencia tributaria, y con quien se entendieron las sucesivas diligencias de la Inspección) sino que, además, toda la información que obtuvo la Administración tributaria durante la inspección fue aportada por los representantes de la citada sociedad voluntariamente.

El Ministerio Fiscal solicita, asimismo, la desestimación de la demanda de amparo señalando ante todo que el incumplimiento de los deberes tributarios genera sanción penal por razones estrictamente cuantitativas, de suerte que la persona que es sometida a un procedimiento de comprobación tributaria conoce «el alcance de su defraudación», por lo que la eventualidad de incriminación por delito le consta más cabalmente a ella que a la Inspección cuando inicia sus actuaciones. Entiende que durante las actuaciones inspectoras el señor Bohigas Moreno no colaboró a su propia condena bajo coacción. A su juicio, en efecto, antes de que fir-

mara las actas de conformidad el recurrente facilitó voluntariamente los documentos que estimó pertinentes; y después de que el Inspector regional acordara dejar sin efecto dichas actas y completar las actuaciones inspectoras practicadas hasta el momento, ni el señor Bohigas volvió a aportar documentación o información alguna con trascendencia tributaria, ni tras apreciar que podían haberse cometido delitos contra la hacienda pública la Inspección de los tributos realizó acto alguno, salvo remitir el expediente al Ministerio Fiscal, momento desde el cual el demandante gozó con plenitud de sus derechos de defensa.

2. Una vez delimitado el objeto del presente proceso constitucional, procede examinar la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo consagrado en el artículo 24.2 CE que denuncia la demanda de amparo. A este respecto, conviene comenzar recordando que, conforme señala el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, «aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular –ha señalado–, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la “persona acusada”. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6» (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; 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 3 de mayo de 2001, caso *Quinn c. Irlanda*, § 40; de 8 de abril de 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39). «En este sentido –concluye el Tribunal de Estrasburgo– el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio» (Sentencias *Saunders*, § 68; *Heaney y McGuinness*, § 40; *Quinn*, § 40; *Weh*, § 39).

A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (en adelante, CEDH), nuestra Constitución sí menciona específicamente en su artículo 24.2 los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables» que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5). En particular, hemos afirmado que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6]. Y hemos declarado asimismo que los citados derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5).

3. Como hemos señalado, a juicio del recurrente en amparo, la vulneración del derecho a no autoincriminarse se habría producido, en esencia, porque, no habiéndosele informado de su derecho a no declarar contra sí mismo desde el inicio del procedimiento inspector que se siguió en relación con él, la documentación que proporcionó bajo coacción en el curso de dicho procedimiento fue empleada finalmente para condenarle por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública.

Ya en este punto es de señalar, como con acierto advierte el Abogado del Estado, que el recurrente no ha mencionado concretamente las «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimaciones entregó, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a «proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar, y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas» (STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 9).

Pero independientemente de lo que acaba de indicarse, dado que, tanto por los hechos que la originaron como por la cuestión constitucional que plantea, la presente demanda de amparo es sustancialmente igual a la que dio lugar a la STC 18/2005, de 1 de febrero, seguiremos ahora el mismo itinerario de sus razonamientos.

4. Tal y como sucedía en el supuesto enjuiciado en dicha Sentencia, en la que también se denunciaba la vulneración del derecho a no autoincriminarse garantizado en los artículos 24.2 CE y 6 CEDH, el análisis de las actuaciones del presente proceso de amparo pone claramente de manifiesto que, frente a lo que se sostiene en la demanda, ni el procedimiento inspector del que derivó en última instancia la denuncia del Ministerio Fiscal por la comisión de delitos contra la hacienda pública contra el señor Bohigas Moreno se siguió en relación éste, ni la información que se empleó para fundamentar las condenas que le impusieron el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca y la Audiencia Provincial de dicha capital fue aportada por el recurrente bajo coacción.

En efecto, a este respecto debe señalarse, en primer lugar, que no es objeto de discusión que las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad Bravo Management, S. L., para comprobar la situación tributaria de la misma en relación con los tributos de los que era sujeto pasivo, concretamente, el impuesto sobre el valor añadido (correspondiente a los ejercicios 1992 a 1996) y el impuesto sobre sociedades (correspondiente a los ejercicios 1991 a 1995). Así se desprende de la comunicación del Acuerdo de iniciación de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de 14 de abril de 1997 (folio 73 del anexo); de las diligencias extendidas por el primer Inspector actuario (don Juan Fuster Lareu) en 1997 en los días 7, 12, 19 y 27 de mayo (folios 74 a 77 del anexo), 6 y 13 de junio (folios 83 y 84 del anexo), 28 de agosto (folio 85 del anexo), 12 y 22 de septiembre (folios 86 y 87 del anexo) y 7 de octubre (folio 88 del anexo); de las actas de conformidad extendidas todas ellas el 9 de octubre de 1997 (folios 89 a 105 del anexo), de los Acuerdos del Inspector regional de 30 de octubre de 1997 por los que se dejaban sin efecto las citadas actas en virtud de lo expuesto en el art. 60.2 del Reglamento general de inspección de los tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (folios 114 a 117 y 120 a 123 del anexo); de las comunicaciones del reinicio de las actuaciones inspectoras como consecuencia de dichos Acuerdos fechadas el 31 de octubre de 1997 (folios 118 y 124 del anexo); de

las diligencias extendidas por la nueva Inspectora actuaria (doña Juana Serrano García) los días 27 de noviembre y 4 de diciembre de 1997 (folios 125 a 134 del anexo); del informe elaborado por dicha Inspectora el 2 de diciembre de 1997, en el que ponía de manifiesto la posible comisión de delitos contra la hacienda pública (folios 134 a 138 del anexo); de la diligencia de 26 de enero de 1998, en la que la Inspección tributaria pone de manifiesto la suspensión de las actuaciones inspectoras y la remisión de las mismas al Ministerio Fiscal (folios 172 a 175 de los autos); de la denuncia presentada por el Ministerio Fiscal y el informe de la Agencia tributaria que se acompaña a la misma (folios 2 a 32); y, en fin, del propio relato de hechos probados de la Sentencia de 12 de septiembre de 2000 del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca.

Obviamente, no habiéndose seguido las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en ningún momento respecto del señor Bohigas Moreno, sino única y exclusivamente en relación con la entidad de la que era administrador, Bravo Management, S. L., resulta evidente la inconsistencia de la denunciada vulneración del artículo 24.2 CE que el recurrente afirma haber padecido al no haber informado la inspección de los tributos desde el inicio del procedimiento «al contribuyente inspeccionado» de sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas que le incriminen.

Interesa subrayar, en segundo lugar que, aunque en la demanda de amparo se sostiene que la Administración tributaria exigió al actor su colaboración «con admoniciones, requerimientos y advertencias», como destaca el Abogado del Estado, en el curso de las citadas actuaciones inspectoras, los requerimientos de información se dirigieron, todos ellos, sin excepción, a la entidad mercantil Bravo Management, S. L., en ningún caso al ahora solicitante de amparo. Concretamente, según se desprende de la comunicación del inicio del procedimiento inspector de comprobación e investigación de 14 de abril de 1997 en la que se contiene la advertencia de que «la desatención a este requerimiento será sancionada según lo dispuesto en los artículos ... con multa de 1000 a 150.000 pesetas» (folio 73 del anexo), así como en las diligencias de la Inspección de 7 y 19 de mayo de 1997 (folios 74 y 76 del anexo), 6 y 13 de junio del mismo año (folios 83 y 84 del anexo), tanto los listados de facturas emitidas y de facturas recibidas, como las facturas emitidas y recibidas de todos los ejercicios objeto de comprobación (1992 a 1995), fueron requeridas a la entidad inspeccionada o a su representante, Bravo Management, S. L. Y a esta última se requirió también para que aportara la «contabilidad oficial» y «las facturas recibidas que faltan con relación a los listados mecanizados aportados», y que aclarara la «diferencia entre la cifra de negocios consignada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994, 272.301.738 pesetas y las ventas que figuran en los registro mecanizados de IVA de facturas emitidas, 376.764.008 pesetas», según consta en las diligencias de 27 de noviembre y de 4 de diciembre de 1997 (folios 125 a 133 del anexo) extendidas por la Inspección tras la reanudación de las actuaciones por haberse dejado sin efecto las actas de conformidad en aplicación del citado art. 60.2 del Reglamento general de inspección de los tributos. Dicho de otro modo: resulta también pacífico que, tal y como sucedió en el caso enjuiciado en la STC 18/2005, de 1 de febrero, «la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los tributos aportando pruebas y documentos contables [art. 83.3 g) LGT] se ejerció única y exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era administrador», sin que para resolver el presente recurso sea preciso examinar tampoco aquí «si los datos reclamados tienen una existencia independiente de la voluntad de la sociedad afectada y, por tanto, no cabe denegar su aportación al amparo del derecho a la no autoincriminación (Sentencias *Saunders c. Reino Unido*, § 69, y *J.B. c. Suiza*, § 68)» (FJ 3).

En tercer lugar, en tanto que los requerimientos de información se dirigieron exclusivamente a la entidad Bravo Management, S.L., es evidente que, de no haber sido atendidos debidamente, las sanciones que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT) establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre aquella entidad –que, en virtud del art. 77.1 LGT, podía tener la condición de sujeto infractor– y no sobre su administrador. De hecho, no resulta ocioso destacar que, como señalamos en la STC 18/2005, de 1 de febrero, «el ordenamiento tributario entonces vigente no preveía sanción alguna para los administradores de las sociedades que hubieran incumplido los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación» (FJ 3).

Finalmente, debe subrayarse que, aunque en la demanda de amparo se sostiene que los datos que finalmente fundamentaron la condena del señor Bohigas Moreno por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública fueron proporcionados por el propio recurrente, lo cierto es que toda la documentación reclamada por la Administración tributaria se aportó exclusivamente por la entidad Bravo Management, S. L., a través de sus representantes. Así se pone de manifiesto en la diligencia de la Inspección de 28 de agosto de 1997 (folio 85 del anexo); consta en el informe de 19 de enero de 1998 emitido por la Inspectora jefe de URI doña Juana Serrano García (que el Ministerio Fiscal adjunta a su denuncia), que señala que a lo largo de las actuaciones «se aporta por la sociedad» los listados de facturas emitidas y recibidas de los ejercicios 1992 a 1995, así como las facturas emitidas y recibidas de dichos años (folio 7); lo reconoce el testigo don Damián Bennaser Gomila, asesor fiscal de Bravo Management, S. L., durante la inspección, en la declaración prestada en el acto del juicio oral, que figura en el acta de 27 de marzo de 2000 (folio 380), en la que manifiesta que fue él quien presentó diversas «declaraciones y facturas», lo suscribe asimismo la Inspectora doña Juana Serrano García, quien durante el juicio oral afirmó que los libros-registro de IVA y las facturas de los años 1992 a 1995 las «había aportada la propia empresa» (folio 403); y, en fin, lo destaca la Sentencia de 12 de septiembre de 2000 del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca, en la que se declara como hecho probado que en las actuaciones inspectoras iniciadas en relación con la entidad Bravo Management, S. L., correspondiente a los ejercicios 1992 a 1995, «el representante de la sociedad ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el señor Bennasar Gomila, presenta distinta documentación consistente, en cuanto al IVA, en listado de facturas de los citados años, listado de facturas recibidas, y facturas emitidas y recibidas durante los citados años».

De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad Bravo Management, S. L.–, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, como sucedió en el caso enjuiciado en la citada STC 18/2005, «conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era administrador invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable» (FJ 3, *in fine*).

5. Para fundamentar la vulneración del derecho a no autoincriminarse el recurrente pone el acento en que, pese a que desde que el Inspector regional acordó anular las actas de conformidad era evidente que el procedimiento inspector tenía como única finalidad obtener las pruebas necesarias para imputar al señor Bohigas Moreno la comisión de varios delitos contra la hacienda pública, la inspectora actuaria siguió reclamándole bajo coacción documentación incriminatoria. Existen, sin embargo, varias razones que impiden

acoger dicha alegación. En primer lugar, como señala el Ministerio Fiscal, no consta que la reanudación de las actuaciones inspectoras tuviera la finalidad de recabar pruebas para fundamentar la denuncia del recurrente ante la jurisdicción penal. Lo que, por el contrario, sí consta en los Acuerdos por los que se dejaban sin efecto las actas, dictados el 30 de octubre de 1997 por el Inspector regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de las Islas Baleares, don Javier Guillot Marzo, es que dicha decisión se fundó en que se apreciaba que no se había observado «lo preceptuado en la letra d) del número 2 del artículo 49 del Reglamento general de la inspección de los Tributos, como contenido preceptivo de las actas», y en que las diligencias que obraban en el expediente no sustentaban «de forma suficiente la propuesta de liquidación contenida en el acta»; motivación de los Acuerdos adoptados que ratificaría el señor Guillot en la declaración formulada durante el acto del juicio oral (folio 387).

En segundo lugar, conviene también aclarar que los citados Acuerdos por los que se dejaron sin efecto las actas firmadas en conformidad por la entidad Bravo Management, S. L., no determinaron el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el señor Bohigas Moreno, sino, como hemos señalado, simplemente la reanudación del procedimiento inspector seguido desde el 14 de abril de 1997 con la citada entidad, «de acuerdo con cuyos resultados –según reza en el Acuerdo– debería procederse a incoar, en su caso, nuevas actas y nuevas propuestas de liquidación» a la sociedad.

Finalmente, como también pone de manifiesto el Fiscal, consta claramente en las actuaciones que tras el referido Acuerdo, ni la entidad inspeccionada ni, desde luego, el señor Bohigas Moreno, proporcionaron documentación o información de cualquier clase a la Administración tributaria. Así se refleja en las diligencias extendidas por la Inspectora doña Juana Serrano García para documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas tras la reanudación de la inspección. Concretamente, en la diligencia de 27 de noviembre de 1997, tras especificar la información cuya aportación se reclama de Bravo Management, S. L., se pone de manifiesto que «los mandatarios del administrador de la entidad manifiestan que consideran que la propuesta de liquidación efectuada en las actas firmadas en conformidad ha devenido liquidación definitiva» y que «los datos, documentos y antecedentes solicitados necesarios para la actuación de comprobación han sido ya aportados, constan en el expediente y han sido contrastados, acreditados y probados a tenor de las actuaciones inspectoras realizadas documentadas en las actas de conformidad de fecha 9 de octubre de 1997». Y, del mismo modo, en la diligencia de 4 de diciembre de 1997, inmediatamente después de señalar que se comunica una vez más a la sociedad «la necesidad de que complete la documentación aportada» en su día, se hace constar que «los apoderados de la entidad» reiteran que «las actas incoadas por la Inspección de los tributos de fecha 9 de octubre de 1997, han originado una liquidación firme y definitiva, con lo que consideran que los datos solicitados en la presente diligencia corresponden a ejercicios definitivamente comprobados por la Administración tributaria mediante liquidación definitiva y firme». Esta negativa de la sociedad inspeccionada a aportar nueva información se vuelve a poner de manifiesto por la citada Inspectora en la diligencia de 26 de enero de 1998, por la que se suspenden las actuaciones al apreciarse la existencia de delitos contra la hacienda pública (folio 174), y viene ratificada por las declaraciones que efectuaran en el acto del juicio oral tanto los representantes de la entidad don Damián Bennaser Gomila y don José Pradel Alfaro (folios 381 y 382), como la propia Inspectora, que señaló que las nuevas propuestas de liquidación (que, a la postre, determinaron la imputación de delitos al señor Bohigas Moreno) fueron elaboradas tras el examen de los mismos documentos que se tuvieron en cuenta para extender las actas de conformidad posteriormente dejadas sin efecto (folio 403).

6. En suma, del mismo modo que en la STC 18/2005, hemos de concluir que «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información inculminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo» (FJ 4), dado que la utilización para fundamentar las condenas impuestas al señor Bohigas Moreno por las Sentencias de 12 de septiembre de 2000 del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca y de 28 de septiembre de 2001 de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de dicha capital de la información proporcionada a la Inspección de los tributos por Bravo Management, S. L., no lesionó el derecho del recurrente a la no autoincriminación, por lo que será procedente el pronunciamiento establecido en el artículo 53 b) LOTC.

FALLO

En atención a lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por don Emilio Bohigas Moreno.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a trece de marzo de dos mil seis.—María Emilia Casas Baamonde.—Javier Delgado Barrio.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez-Tremps.—Firmado y rubricado.

6871 *Sala Segunda. Sentencia 69/2006, de 13 de marzo de 2006. Recurso de amparo 763-2002. Promovido por don José Borrell Fontelles frente a las Sentencias de la Sala Primera de lo Civil del Tribunal Supremo y de la Audiencia Provincial de Madrid que le condenaron al abono de indemnizaciones por intromisión en el derecho al honor de unos funcionarios.*

Supuesta vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la libre información: condena civil por unas declaraciones en rueda de prensa de un Secretario de Estado sobre expediente disciplinario a funcionarios que no están protegidas por el derecho fundamental, no ofrecieron información veraz ni fueron recitificadas; sentencia que no es incoherente. Voto particular.

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Guillermo Jiménez Sánchez, Presidente; don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Ramón Rodríguez Arribas y don Pascual Sala Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 763-2002, interpuesto por don José Borrell Fontelles, representado por la Procuradora de los Tribunales doña María del Carmen Ortiz Cornago y

asistido del Letrado don Pedro Manuel Rubio Escobar, contra la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2001 recaída en casación contra otra dictada por la Audiencia Provincial de Madrid el 17 de abril de 1996, que a su vez estimaba el recurso de apelación interpuesto por don Eugenio Aguado de Andrés y don José Luis Mateos Llagues contra Sentencia dictada por el Juez de Primera Instancia núm. 34 de Madrid el 21 de marzo de 1994. Ha intervenido el Ministerio Fiscal. Han sido parte don Eugenio Aguado de Andrés y don José Luis Mateos Yagüez, representados por el Procurador de los Tribunales don Enrique Sorribes Torra y asistidos del Letrado don Fernando Arranz Moraga. Ha sido Ponente el Magistrado don Guillermo Jiménez Sánchez, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 11 de febrero de 2002 don José Borrell Fontelles interpuso demanda de amparo contra las resoluciones judiciales del Tribunal Supremo y de la Audiencia Provincial de Madrid de las que se deja hecho mérito en el encabezamiento.

2. Los hechos de los que trae causa el recurso de amparo son, sucintamente expuestos, los que siguen:

a) Tras la detención de un Subinspector de Hacienda en Lloret, el recurrente, a la sazón Secretario de Estado de Hacienda, señaló en una rueda de prensa que a determinadas personas («les voy a dar sus cargos. Uno de ellos era el Gerente del Consorcio ... se encuentra actualmente en situación de excedencia voluntaria ... y el otro funcionario se trataba del jefe de la unidad de informática que también abandonó su cargo hace algún tiempo y pasó a otro destino en la Administración, en el cual como consecuencia de este expediente será objeto del correspondiente cese en el caso de que se determine su separación del servicio») se les había abierto un expediente porque presuntamente habrían valorado fraudulentamente a precio menor que el real varios inmuebles de la Costa Brava, en connivencia con seis inmobiliarias de las zonas, lo que habría ocasionado un perjuicio económico «incifrable».

Siete periódicos, una revista especializada, dos agencias de prensas y varios telediarios se hicieron eco de las declaraciones del Secretario del Estado, pero dos diarios (*El Periódico*, de Barcelona, y *Punt Diari*, de Girona), concretaron el nombre de uno de los afectados, don Eugenio Aguado.

b) Los dos afectados presentaron una demanda civil por eventual lesión de su derecho al honor que, si bien fue desestimada en primera instancia (Sentencia del Juez de Primera Instancia de Madrid núm. 34, de 24 de marzo de 1994), prosperó en apelación (Sentencia de la Sección 18 de la Audiencia Provincial de Madrid de 17 de abril de 1996, recaída en el rollo núm. 303/94, que fue confirmada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en la Sentencia 1231-2001, de 20 de diciembre, que resolvió el recurso de casación núm. 2575/96).

La Sentencia del Juez de Primera Instancia núm. 34 de Madrid razona que el único dato identificador de los aludidos por las declaraciones del ahora recurrente viene dado en ellas por la referencia al hecho de que los expedientes ocuparon, en un tiempo indeterminado, determinados cargos (Gerente del Consorcio y Jefe de la Unidad de Informática), por lo que solamente habrían podido ser hipotéticamente identificados por personas muy allegadas, pero no por la opinión pública (FD 2). De hecho, mientras que unos medios editoriales aluden a las personas que en aquel momento ocupaban tales cargos, otros hacen referencia a quienes los habían desempeñado con anterioridad (FD 3), sin que sea imputable al demandado que algún medio editorial recogiera el nombre de uno de los demandantes (FD 3).

La Audiencia Provincial de Madrid no comparte este criterio. La Sala recuerda que «aparecen las declaraciones del demandado en siete diarios, una revista especializada, dos