

DOCUMENTOS

ELEMENTOS ADICIONALES DE ANÁLISIS EN MATERIA DE NO AUTOINCRIMINACIÓN TRIBUTARIA (*)

Autor: *J. Alberto Sanz Díaz-Palacios*
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. N.º 19/08

(*) Trabajo ultimado en Suecia, en agosto de 2008. El autor agradece al profesor WIMAN (Universidad de Uppsala) el inestimable apoyo brindado en sus labores de investigación durante el verano de dicho año.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN MATERIA TRIBUTARIA: UN PROBLEMA A RESOLVER
2. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE A RAÍZ DE LA SENTENCIA “JALLOH *VERSUS* ALEMANIA”
3. CONSIDERACIONES A PROPÓSITO DEL “HANSARD” BRITÁNICO

1. EL DERECHO A NO AUTOINCUPLARSE EN MATERIA TRIBUTARIA: UN PROBLEMA A RESOLVER

Abordamos nuevamente en estas páginas el conflicto que, en el ámbito tributario, genera el deber de colaborar con la Inspección de Hacienda en relación con el derecho fundamental a no autoinculparse. A pesar de las ya numerosas contribuciones doctrinales al respecto, en ocasiones magistrales (como es el caso de la reciente publicación del profesor PALAO TABOADA, “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”), la normativa en vigor y la jurisprudencia interna en España están lejos de dar una auténtica solución a la controversia. Por nuestra parte, mantenemos aquí, básicamente, la misma línea de pensamiento que en nuestros trabajos anteriores². No se trata de repetir ahora cansinamente todo lo que ya hemos dicho, sino de clarificar algunos aspectos de nuestra postura para extraer de ellos todas sus consecuencias, y de añadir nuevos elementos de análisis (sobre la base de pronunciamientos jurisdiccionales más recientes) que contribuyan a resolver el problema.

Como es sabido, el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales³ contempla el derecho fundamental a no autoinculparse⁴. En España, donde el Convenio está en vigor desde 1979, el artículo 24.2 de la Constitución de 1978 establece también que “todos tienen derecho [...] a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”; sin embargo, en el ámbito tributario, frente a ese derecho se hace primar tradicionalmente el deber de colaborar con los órganos de inspección de Hacienda, contemplado en el artículo 31.1 de dicho texto constitucional (“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”) y, en definitiva, un contribuyente puede ser castigado por delito contra la Hacienda Pública, o por infracción tributaria, sobre la base de sus propias declaraciones autoincriminatorias realizadas bajo coacción⁵.

Ciertamente, el artículo 31.1 de la Constitución no sólo comporta la obligación de pagar tributos, sino también (entre otras) la de atender los requerimientos que, en su caso, dirija al contribuyente la Inspección de Hacienda⁶. Dicha colaboración se ha previsto con carácter coactivo, de modo

¹ La referencia completa es la siguiente: “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”, *Cuadernos Civitas*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2008.

² Vid. especialmente *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004; “Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006, y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen (Reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación)”, *Impuestos*, núm. 20, 2006, págs. 17-27.

³ Roma, 4 de noviembre de 1950.

⁴ “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella...”

⁵ No olvidemos al respecto el valor probatorio público que reconoce la ley a la documentación de las actuaciones inspectoras, documentación que, en muchos casos, recogerá las declaraciones autoincriminatorias de carácter coactivo a las que nos referimos. (“Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, reza el artículo 107.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. “Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, leemos en el artículo 144.1 de dicha Ley.)

⁶ Sobre las facultades de la Inspección, vid. artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (dice el apartado 1 que “las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”). Vid. también los artículos 171 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.



que el contribuyente incumplidor se verá sancionado por “resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”⁷.

No discutimos que en un sistema fiscal como el español, en el que se ha generalizado el régimen de autoliquidaciones, es imprescindible la colaboración de los obligados tributarios con los funcionarios de Hacienda. Y, desde luego, la efectividad de dicha colaboración requiere que ésta pueda exigirse con carácter coactivo⁸. Ahora bien, al contrario de lo que viene ocurriendo en España con el beneplácito de los tribunales (incluido, en la cúspide del organigrama, el Tribunal Constitucional), el derecho a no autoinculparse exige un examen riguroso de aquello que, coaccionado, aporte el contribuyente a la Inspección de Hacienda, para determinar su legitimidad o no como elemento de convicción, de cara a la imposición de sanciones o penas por infracciones o delitos de índole tributaria respectivamente. Todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Pero no será legítimo utilizar todo ello en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o por delito contra la Hacienda Pública. Se impone ese análisis al que aludimos.

Inspirándonos en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (fundamentalmente en la Sentencia “Saunders *versus* Reino Unido”⁹), dicho análisis se concretaría, para cada uno de los elementos aportados bajo coacción por el contribuyente, en la respuesta dada a dos interrogantes. En primer lugar, hemos de preguntarnos si el elemento concreto de que se trata contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o de conocimiento. Si la respuesta fuera negativa, sería legítimo utilizar ese elemento en contra del contribuyente en sede administrativa o judicial. Pero si la respuesta dada fuera afirmativa, sería necesario responder a un segundo interrogante; en tal caso debemos preguntarnos si ese concreto elemento (que contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o de conocimiento) tiene su origen, en último término, en la voluntad de contribuyente, o bien tiene su origen último en la voluntad de terceras personas. Si la respuesta a esta segunda pregunta fuera que el elemento analizado tiene su génesis en la voluntad del contribuyente sometido a inspección, no podría utilizarse legítimamente contra éste a efectos represivos, pues ello sería contrario a su derecho fundamental a no autoinculparse. Por el contrario, si se determinara que el elemento en cuestión tiene su origen, en último término, en la voluntad de terceros, dicha utilización (a efectos represivos) no presentaría tacha de ilegitimidad, en cuanto al derecho que nos ocupa.

Pensemos, por ejemplo, en cierta comunicación mercantil que un empresario hubiera recibido inopinadamente de otro, por correspondencia. Si finalmente ese documento llegara a manos de la Inspección tributaria, en el transcurso (por ejemplo) de una entrada y reconocimiento del local de negocio del destinatario (dicho empresario lo aportaría entonces, bajo coacción¹⁰) podría utilizarse legítimamente en contra de éste, ya que el documento en cuestión (que contiene en sí mismo una o varias declaraciones de voluntad y/o de conocimiento) tendría su origen último en la voluntad de una tercera persona (el empresario remitente).

Por lo que respecta a la contabilidad, resulta claro que contiene en sí misma declaraciones de conocimiento (relativas a la realidad económica de la empresa) y que su existencia se debe en último término a la voluntad del legislador (dispone el art. 25 del Código de Comercio que “todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa...”). En definitiva, la ley ha previsto la llevanza obligatoria de determinados libros contables. Con carácter general, cabe afirmar, por tanto, que la contabilidad goza de virtualidad probatoria legítima a efectos represivos (administrativos o penales).

⁷ Artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁸ Concluye PALAO TABOADA que “en el seno de un procedimiento administrativo inquisitivo no sancionador, del que sería un arquetipo el de inspección tributaria, el sujeto no tiene derecho a rehusar la información que se le requiere, incluso cuando ésta le pueda inculpar, y aunque la negativa pueda dar lugar a la imposición de sanciones” (“El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”, *op. cit.*, págs. 201-202).

⁹ Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (demanda núm. 19187/91).

¹⁰ Utilizamos el término “aportación” (y sus variantes) en sentido amplio; podría tener lugar ya en virtud de una colaboración activa del sujeto, ya en virtud de su “dejar hacer”. Por lo tanto, cabe hablar también de “aportación” cuando la Inspección tributaria acceda a determinado material en el transcurso de una entrada y reconocimiento de finca, y el obligado tributario no haga nada por impedirlo, para evitar la imposición de sanciones.

Tratándose de un diario económico al que, por ejemplo, se acceda también en el transcurso de una entrada y reconocimiento de local de negocio (el empresario lo aportaría entonces coactivamente), el análisis propuesto lleva a concluir que resulta ilegítima su utilización en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o por delito. No olvidemos que ese diario, que contiene en sí mismo declaraciones de voluntad y/o de conocimiento del empresario, tiene su origen último en la voluntad de éste.

Siguiendo con nuestro análisis, podemos además preguntarnos acerca de la eventual legitimidad probatoria de la información relativa a las mercaderías almacenadas, cuyo examen permita el empresario-contribuyente, bajo coacción, al inspector actuario (examen del que dicho actuario extraería *directamente* la información, esto es, la obtendría en virtud de su propia percepción de las mercaderías¹¹). Es patente que esas mercaderías no contienen en sí mismas ni una declaración de voluntad ni una declaración de conocimiento. Por lo tanto, su incidencia represiva (a través de la documentación inspectora o de las declaraciones en sede jurisdiccional del propio actuario) tendría, a priori, carácter legítimo, según el análisis propuesto.

En cuanto a las manifestaciones, orales o escritas, realizadas bajo coacción por el propio obligado tributario a requerimiento de la Inspección, llegamos a la conclusión (aplicando los parámetros de análisis apuntados), que las declaraciones que contienen no podrían fundamentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias o penas. Nos encontramos en este caso ante el supuesto paradigmático de declaraciones autoinculporias coactivas.

Terminaremos el análisis que nos ocupa, considerando la aportación que, coaccionado, pueda realizar el contribuyente de un documento contractual a la Inspección tributaria. JIMÉNEZ JIMÉNEZ tiene escrito al respecto que “cuando al contribuyente se le requiera para aportar [...] un determinado contrato, y aunque el mismo pueda evidenciar el ánimo doloso/culposo/negligente del contribuyente, está obligado a su aportación”. En definitiva, para esta autora, gozarían de legitimidad probatoria a efectos represivos aquellos datos que se hayan aportado coactivamente por el infractor, siempre que los mismos tengan un soporte físico¹². Ahora bien, aplicando los parámetros de análisis apuntados, a nuestro juicio cabría distinguir dos supuestos: por un lado, el de aquellos contratos cuya documentación se haya previsto en la normativa como requisito formal indispensable para la validez y eficacia jurídica de éstos (forma escrita *ad solemnitatem*); y, por otra parte, los contratos cuya documentación tenga carácter puramente voluntario, como sería el caso de una compraventa mercantil. En cuanto a los supuestos de forma escrita *ad solemnitatem*, consideremos aquí que, según el artículo 633 del Código Civil, “para que sea válida la donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública”. Así pues, nos situamos ante dos supuestos claramente diferenciados. La respuesta a la primera pregunta de nuestro examen (*vid. supra*) sería afirmativa en ambos casos: resulta evidente que tanto el documento de compraventa mercantil como el documento contractual que recoge la donación de un bien inmueble contienen en sí mismos declaraciones de voluntad. Pero la respuesta al segundo interrogante varía en uno y otro caso, ya que el documento contractual de compraventa mercantil existe por voluntad de las partes, mientras que el documento contractual de donación inmobiliaria tendría su génesis en la voluntad del legislador. Por lo tanto, el documento de compraventa no podrá utilizarse legítimamente a efectos represivos contra el contribuyente que lo haya aportado bajo coacción. En cambio, el documento de donación de bienes inmuebles sí podría tener virtualidad probatoria legítima contra el contribuyente en cuestión, aunque éste lo hubiera aportado coactivamente. Habrá quien pueda entender que el criterio de referencia sería en ambos casos la libre voluntad contractual del contribuyente y que, por ello, tanto la compraventa mercantil como la donación inmobiliaria no podrían fundamentar legítimamente, desde la óptica del derecho a no autoinculparse, la sanción del contribuyente o su condena. Ahora bien, considerando la doctrina del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, el análisis habría de centrarse en la existencia “física” del documento de que se trate y no en la libertad contractual del sujeto (*vid. al respecto la Sentencia “Saunders versus Reino Unido”, cuyo párrafo 69 alude a documents*)¹³.

¹¹ Nótese que en este supuesto prescindimos de otras fuentes de información (documentos, manifestaciones del propio contribuyente) que podrían “complementar” el examen de las mercaderías de que se trate.

¹² JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: “La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 231, 2002, pág. 29.

¹³ *Documents acquired pursuant to a warrant / documents recueillis en vertu d'un mandat.*

2. EL DERECHO A NO AUTOINCUJPARSE A RAÍZ DE LA SENTENCIA “JALLOH *VERSUS* ALEMANIA”

Como es sabido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo desempeña un papel esencial en el desarrollo y protección del derecho a no autoinculparse, por lo que respecta al ámbito tributario. En publicaciones anteriores, nos hemos ocupado de su doctrina sobre la materia, y especialmente de las Sentencias “Funke *versus* Francia”¹⁴, “Saunders *versus* Reino Unido” y “J. B. *versus* Suiza”¹⁵. Pero aún no habíamos tenido ocasión de aludir a los matices que presenta el derecho a no autoincriminarse a la luz de la Sentencia “Jalloh *versus* Alemania”, de 11 de julio de 2006¹⁶. A éste, y (entre otros) a los demás pronunciamientos que acabamos de mencionar, se refiere el Tribunal de Estrasburgo en su más reciente Sentencia “O’Halloran y Francis *versus* Reino Unido”, de 29 de junio de 2007¹⁷. El resumen doctrinal que, de cada pronunciamiento, contiene dicha Sentencia (de 2007), confiere a ésta un indudable valor “recapitulativo” de carácter “oficial”. A ella, pues, remitimos al lector de estas páginas. Nosotros centraremos aquí nuestra atención en esos matices del derecho a no autoinculparse a los que nos referimos.

Repasando la jurisprudencia del Tribunal, nos damos cuenta de que, básicamente, se considera vulnerado el derecho a no autoinculparse en dos tipos de controversias: por un lado, cuando, en el marco de un procedimiento de índole penal contra el sujeto, éste aporta, bajo coacción, información relevante que lo incrimina; y, por otro lado, cuando la información autoinculpatoria aportada coactivamente, al margen de la vía penal, por el sujeto en cuestión, se utiliza contra aquél en el procedimiento de carácter penal que posteriormente se incoe. A la primera categoría de controversias correspondería la Sentencia “Funke *versus* Francia”; a la segunda, correspondería la Sentencia “Saunders *versus* Reino Unido”¹⁸.

La Sentencia “Jalloh *versus* Alemania”, que, como adelantamos ya, habría marcado un hito en la configuración del derecho a no autoinculparse, enjuicia la virtualidad de la prueba (“*un sachet de drogue avalé par le requérant*”) obtenida mediante la administración coactiva de un vomitivo. Según el Tribunal de Estrasburgo, cabe afirmar que la prueba a la que se refiere el litigio, esto es, la droga «escondida» en el cuerpo del demandante, correspondería a la categoría de elementos que existen (en último término) independientemente de la voluntad del sujeto y cuya utilización no se prohíbe, por tanto, en el marco del procedimiento penal.

La Sentencia “Jalloh *versus* Alemania” constata que el recurrente se ha visto obligado a vomitar aquello que se quería obtener, lo cual ha requerido la introducción coactiva de una sonda nasal y la utilización de una sustancia destinada a provocar una reacción patológica en el organismo. El Tribunal pone de manifiesto, además, que esa intervención no estaba desprovista de riesgo para la salud del individuo¹⁹.

Se ha dicho, y con fundamento, que en el caso «Jalloh» se habría adoptado una concepción nueva de la autoincriminación, y ello en virtud del análisis llevado a cabo por el Tribunal²⁰. En síntesis:

¹⁴ Sentencia de 25 de febrero de 1993 (demanda núm. 10588/83).

¹⁵ Sentencia de 3 de mayo de 2001 (demanda núm. 31827/96).

¹⁶ Demanda número 54810/00.

¹⁷ Demandas números 15809/02 y 25624/02.

¹⁸ Vid. voto disidente del juez PAVLOVSKI en la Sentencia “O’Halloran y Francis *versus* Reino Unido” (demandas números 15809/02 y 25624/02).

¹⁹ Aquí radica la principal diferencia con el caso “Saunders”. La fuerza empleada en el asunto “Jalloh” difiere considerablemente del grado de coerción que se requiere normalmente para reunir ese tipo de elementos. De cara a su obtención, el sujeto ha de soportar pasivamente un “atentado menor” a su integridad física (por ejemplo, cuando se tomen muestras de sangre, de cabellos o de tejidos corporales), e incluso si se requiriera su participación activa, resulta del asunto “Saunders” que ello se limitaría a elementos resultantes de un normal funcionamiento orgánico (considérense, por ejemplo, las muestras de voz). Es más, a juicio del Tribunal de Estrasburgo, en el asunto “Jalloh” las pruebas se han obtenido en contra de lo dispuesto en el artículo 3 del Convenio (“nadie podrá ser sometido a tortura ni a penas o tratos inhumanos o degradantes”); el método empleado en este caso contrasta abiertamente con los utilizados para, por ejemplo, tomar muestras de aliento o de sangre, los cuales no alcanzan en principio la entidad mínima requerida para infringir dicho artículo 3.

²⁰ Vid., en este sentido, voto disidente del juez PAVLOVSKI en la Sentencia “O’Halloran y Francis *versus* Reino Unido” (demandas núms. 15809/02 y 25624/02).

sis, según la Sentencia que resuelve ese asunto, para determinar si se ha actuado al margen del derecho a no autoinculparse es preciso examinar la naturaleza y el grado de coerción empleados de cara a la obtención de los elementos probatorios en cuestión. También se ha de analizar el peso específico del interés público en la persecución de las infracciones de que se trate y en la sanción de su autor, interés que podría justificar, por ejemplo, eventuales limitaciones del derecho a la vida privada (según el art. 8.2 del Convenio, “no podrá haber ingerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta ingerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”). Otros dos elementos que, según la Sentencia “Jalloh *versus* Alemania”, se han de considerar para determinar eventuales violaciones del derecho a no autoinculparse son la existencia de garantías apropiadas en el procedimiento seguido y la utilización que se haya hecho de los elementos obtenidos²¹.

Centrándonos en el ámbito tributario, y en cuanto a los dos últimos elementos de análisis aludidos, remitimos al lector a la esencia de lo argumentado al respecto, sobre el ordenamiento español, en nuestra monografía *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. No incurriremos, pues, en reiteraciones innecesarias. Baste decir aquí que la incidencia del procedimiento de inspección sobre el procedimiento sancionador, y el modo en que se ha configurado la actuación administrativa previa a la vía penal crean un marco propicio para la vulneración sistemática del derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

Por lo que se refiere al interés público en la persecución de las infracciones tributarias, interés que justificaría eventuales limitaciones en materia de derechos fundamentales, quisiéramos llamar la atención del lector sobre la situación en el ordenamiento español por lo que atañe al derecho a la intimidad (“se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”, dice el art. 18.1 de la Constitución) y al derecho al secreto de la correspondencia (“se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”, establece el art. 18.3 del texto constitucional). Y ello considerando que las actuaciones inspectoras se realizarán también mediante el examen de la “correspondencia con trascendencia tributaria” (nos remitimos al art. 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Pues bien, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se ha de concluir que ese examen de la correspondencia del contribuyente no vulnera, en principio, el derecho al secreto de las comunicaciones. Son poco numerosas las resoluciones dictadas por dicho Tribunal, en las que se haya hecho referencia a las comunicaciones postales como objeto de protección constitucional. Ahora bien, de esos pronunciamientos resulta que la vulneración de este derecho requiere alguna “interferencia en el proceso de comunicación”, lo cual no tendría lugar en análisis de la correspondencia ya recibida y guardada por su destinatario²².

Tampoco el examen de la correspondencia por parte de la Inspección tributaria encontraría protección en el derecho a la intimidad, pues el Tribunal Constitucional, quien no duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, termina por situar tales datos, o información relativa a la “intimidad económica”, fuera de ese ámbito de protección²³.

En cuanto al primero de los elementos de análisis expuestos, resulta evidente que el respeto al derecho a no autoinculparse de los contribuyentes requiere que la naturaleza y el grado de coerción empleado por la Inspección tributaria sean proporcionados al elemento de convicción concre-

²¹ Vid. párrafos 117 a 121 de la Sentencia “Jalloh *versus* Alemania”.

²² Vid., por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional 281/2006, de 9 de octubre de 2006 (nos remitimos, en concreto, a su Fundamento Jurídico 3.º).

²³ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 434. Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 206/2007, de 24 de septiembre (Fundamento Jurídico 5.º); 233/2005, de 26 de septiembre (Fundamentos Jurídicos 4.º y 5.º); 142/1993, de 22 de abril (Fundamentos Jurídicos 7.º y 8.º); 110/1984, de 26 de noviembre (Fundamentos Jurídicos 8.º y 9.º). Vid. también el Auto del Tribunal Constitucional 642/1986, de 23 de julio (Fundamento Jurídico 3.º).

to que se pretende obtener. Pues bien, poniendo en relación la Sentencia “Jalloh *versus* Alemania” y la Sentencia “O’Halloran y Francis *versus* Reino Unido”²⁴, la proporcionalidad exigiría también que el deber de colaborar no tuviera un carácter excesivamente amplio o ilimitado²⁵. Ello es digno de consideración, teniendo en cuenta que, como hemos dicho, resulta legítimo otorgar virtualidad represiva a los elementos de convicción aportados por el contribuyente bajo coacción, cuando la existencia de esos elementos tenga carácter obligatorio *ex lege* (nos remitimos, por ejemplo, a lo expuesto más arriba sobre la virtualidad probatoria de la contabilidad). A nadie se le escapa que este requisito de legitimidad podría verse “neutralizado” en la práctica, como consecuencia de un incremento en la previsión de materiales obligatorios por ley. Repetimos que una lectura conjunta de las Sentencias relativas a los asuntos “Jalloh” y “O’Halloran y Francis” lleva a rechazar una proliferación normativa en ese sentido: se impondría un análisis de legitimidad de las nuevas previsiones, a la luz del principio de proporcionalidad. Consideremos además, de cara a ese rechazo, la gran amplitud de las facultades inspectoras y, como contrapartida, de las obligaciones de colaboración que pesan sobre los contribuyentes.

Por otro lado, parece lógico, a la luz, asimismo, del principio de proporcionalidad, que la entidad de la coerción empleada para obtener la colaboración del contribuyente constituya un importante elemento de análisis, de cara a determinar eventuales violaciones del derecho a no autoinculparse. Ahora bien, se ha de considerar al respecto que nuestro régimen sancionador tributario reviste carácter penal, en el sentido autónomo de este concepto dentro del Convenio de Roma de 1950²⁶. Evidentemente, cuando el sistema represivo que sirve como instrumento de coacción revista (como

²⁴ Las dos controversias sometidas a la consideración del Tribunal se resumen como sigue:

Demanda número 15809/02. Cierta vehículo, relativo al demandante (señor O’Halloran), es fotografiado en un puesto de control cuando circulaba a 111 kilómetros por hora, en un lugar donde el límite de velocidad se había establecido en 65 kilómetros por hora. El sujeto había de comunicar el nombre y la dirección completos de la persona que se encontraba al volante en el momento en que se cometió la infracción, o proporcionar cualquier otra información que tuviera, susceptible de permitir la identificación del conductor. El demandante contesta al requerimiento coactivo que se le dirige, confirmando que él conducía el vehículo cuando se cometió la infracción. Se le declara culpable, y es sancionado por ello. Finalmente, acude al Tribunal de Estrasburgo, invocando el derecho a no autoinculparse, consagrado en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Demanda número 25624/02. Un vehículo, relativo al demandante (señor Francis), es fotografiado en un puesto de control, sobrepasando el límite de velocidad permitido (75 kilómetros por hora, sobre un máximo permitido de 50 kilómetros por hora). El sujeto, que es requerido de cara a la identificación del conductor (nombre y dirección completos), rechaza su colaboración en este sentido, sobre la base del derecho a no autoinculparse. El demandante es sancionado por su falta de colaboración (la sanción en este caso es similar a la que corresponde por la infracción de tráfico propiamente dicha: consiste en una multa y en la retirada de puntos del carné de conducir), y por último recurre ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

La Sentencia que resuelve estos litigios niega que se haya vulnerado el derecho fundamental de los recurrentes a no autoinculparse.

²⁵ Dispone la norma aplicable al caso (*Road Traffic Act 1988*, art. 172.2 –la traducción es nuestra–):

“Cuando el conductor de un vehículo es sospechoso de haber cometido una infracción a la que se aplica el presente artículo: a) quien tiene a su cargo el vehículo debe proporcionar, a propósito de la identidad del conductor, la información que pueda requerírsele...”

Según el Tribunal de Estrasburgo, esta disposición sólo tiene virtualidad cuando el conductor de un vehículo es sospechoso de haber cometido una infracción que entre en su campo de aplicación, y sólo autoriza a requerir información sobre la identidad del conductor. Por lo tanto, no cabe apreciar una excesiva amplitud en el deber de colaborar (*vid.* párrafo 58 de la Sentencia “O’Halloran y Francis *versus* Reino Unido”).

²⁶ Para determinar si la materia controvertida pertenece al ámbito de la represión de infracciones administrativas o tiene carácter penal, el Tribunal de Estrasburgo atiende, primeramente, a la clasificación del ilícito en el ordenamiento interno del Estado en cuestión. Sin embargo, reconoce que esta clasificación tiene un valor meramente “formal y relativo”: “la naturaleza misma de la infracción representa un elemento de apreciación de gran peso”, ya que si, discrecionalmente, los Estados contratantes pudieran clasificar una infracción como administrativa en lugar de criminal, la aplicación de las garantías consagradas en el artículo 6 del Convenio quedaría supeditada a la voluntad soberana de dichos Estados; el Tribunal considera necesario analizar asimismo el grado de severidad de la sanción que puede sufrir el interesado, y afirma, incluso, que el carácter general de la norma transgredida y la finalidad preventiva y, a la vez, represiva de la sanción ponen de manifiesto la naturaleza penal del ilícito para los propósitos del artículo 6.1 del Convenio (*vid.* Sentencia “Engel y otros *versus* Países Bajos”, de 8 de junio de 1976, demanda núm. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, párrafos 81 y 82; *vid.* también Sentencia “Öztürk *versus* Alemania”, de 21 de febrero de 1984, demanda núm. 8544/79, párrafos 49 y 54; *vid.* asimismo “Lutz *versus* Alemania”, de 25 de agosto de 1987, demanda núm. 9912/82, párrafo 54; leemos en el párrafo 19 de la Sentencia “Hüseyin Turan *versus* Turquía”, de 4 de marzo de 2008, demanda núm. 11529/02: “... *le caractère général de la disposition légale transgressée par le requérant ainsi que l’objectif à la fois préventif et répressif de la sanction infligée suffisent à établir la nature pénale de l’infracción litigieuse au regard de l’article 6 de la Convention*”). Este criterio y el anterior –la severidad de la sanción– tienen carácter alternativo, no acumulativo (*vid.* Sentencia “Öztürk *versus* Alemania”, de 21 de febrero de 1984, demanda número 8544/79, párrafos 53 y 54; *vid.* también Sentencia “Ezeh y Connors *versus* Reino Unido”, de 9 de octubre de 2003, demandas números 39665/98 y 40086/98, párrafo 104). Pues bien, las sanciones tributarias previstas en nuestro ordenamiento tienen ese alcance general y esa finalidad preventiva y, al mismo tiempo, represiva a los que alude el Tribunal; ello revela el carácter penal de dichas sanciones y de los ilícitos a los que se refieren, en orden a la aplicación del citado artículo 6.1.

es el caso en materia tributaria) esa naturaleza penal a la que nos referimos, sería contrario al derecho a no autoinculparse otorgar trascendencia represiva legítima, asimismo penal, a los elementos de convicción obtenidos en virtud de ese instrumento. En otras palabras, no es legítimo castigar penalmente a un sujeto (a un contribuyente, por lo que respecta a nuestra disciplina), sobre la base de su propia colaboración autoinculpatoria, prestada bajo amenaza de sanciones que revisten también carácter penal (esto es, que tienen la misma naturaleza que la sanción finalmente impuesta).

Nos parece, en verdad, acertado que se analice la entidad de la coerción ejercida sobre el contribuyente, para, de este modo, contribuir a esclarecer una hipotética violación de su derecho a no declarar contra sí mismo (como veremos en el epígrafe siguiente, la doctrina británica nos brinda también argumentos en ese sentido, en el marco del que se dio en llamar procedimiento “Hansard”). Ahora bien, ello siempre dentro de los parámetros que impone la coherencia interna de dicho análisis.

3. CONSIDERACIONES A PROPÓSITO DEL “HANSARD” BRITÁNICO

La problemática del derecho a no autoinculparse en materia tributaria se ha planteado también en el ordenamiento británico²⁷. Resultan de indudable interés las reflexiones doctrinales de HILLIARD²⁸ al respecto, ante la revisión, en 2002, del llamado procedimiento “Hansard”, cuyos orígenes se remontan a principios de los años veinte, y cuyo nombre se debe a su registro parlamentario²⁹. En efecto, esas reflexiones doctrinales resultan de indudable interés y, como veremos, recurren a la entidad de la coerción ejercida sobre el contribuyente como criterio de análisis en materia de autoincriminación tributaria.

Hemos de aclarar previamente que, en virtud del procedimiento “Hansard”, los contribuyentes sospechosos de fraude fiscal grave han tenido la oportunidad de confesar todas las irregularidades tributarias en las que pudieran haber incurrido y, de ese modo, evitar la persecución penal de los hechos.

Destacaremos que ese procedimiento se había revisado el 18 de octubre de 1990, en virtud de una declaración parlamentaria que establecía que, ante el presunto fraude cometido por un contribuyente, la Administración tributaria podría admitir acuerdos económicos, en lugar de acudir a la vía penal. Ahora bien, esta posibilidad no garantizaba al contribuyente que la autoridad tributaria descartara en todo caso acudir al procedimiento penal, aunque dicho contribuyente hubiera hecho una confesión completa y hubiese brindado toda clase de facilidades para la investigación administrativa del caso, posibilitando el examen de los libros, papeles, documentos e información necesarios. En definitiva, la plena cooperación del obligado tributario con la Administración durante la investigación que ésta llevase a cabo creaba la expectativa de que el asunto no llegara a la vía penal, pero no existía una seguridad absoluta al respecto³⁰.

²⁷ La discusión sobre la aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos a cuestiones de tributación en el Reino Unido se puede dividir en dos períodos de tiempo: antes del 2 de octubre de 2000, y después de esa fecha. El 2 de octubre de 2000 entra en vigor la *Human Rights Act 1998*, que incorpora algunos de los artículos del Convenio Europeo de Derechos Humanos al Derecho interno del Reino Unido. Ello da lugar a un florecimiento de la jurisprudencia británica sobre la aplicación de dicho Convenio en materia fiscal.

BAKER, P.: “The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters in the United Kingdom”, *Gray’s Inn Tax Chambers*, London, pág. 1 (http://www.taxbar.com/documents/App_European_Convention_Philip_Baker_QC.pdf).

²⁸ “The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *British Tax Review*, 1, 1-76, 2003, páginas 6 y ss.

²⁹ “The term *Hansard* is used, because the practice of the Board of Inland Revenue is set out in a statement by the Chancellor of the Exchequer in the Parliamentary *Hansard* records./ *Hansard* is a long established concept and its origins can be traced back to the latter part of the First World War. It first appears in *Hansard* by way of a lengthy written answer by Sir W. Johnson Hicks, in the House of Commons 19 July 1923”. Cfr. “Changes to the «Hansard» procedure”, *Tax Bulletin*, 62, diciembre, 2002, página 979. (El Inland Revenue se fusionó en abril de 2005 con el HM Customs and Excise para formar un nuevo departamento: el HM Revenue and Customs.)

³⁰ “Changes to the «Hansard» procedure”, *op. cit.*, págs. 979-980.

En este orden de consideraciones, es importante referirse también al asunto “Regina versus Allen”³¹, donde la parte recurrente alegó que se había incumplido la garantía de no incoación de la vía penal, implícita en el procedimiento “Hansard”, por lo que la admisión como prueba de las declaraciones que había efectuado en el marco de dicho procedimiento vulneraba su derecho a un juicio justo, de conformidad con el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Ahora bien, conviene aclarar que, en este caso, la argumentación de dicha parte recurrente presentaba una falla importante, a saber, que aquélla habría proporcionado a la Administración tributaria información falsa en el marco del procedimiento “Hansard”, quedando así expedita la vía penal. En otras palabras, la referida argumentación de parte carecería de fundamento legítimo; y es que no se habría prestado una colaboración ajustada a las exigencias de ese procedimiento³².

El procedimiento “Hansard” invitaba a una revelación completa y exacta por parte del contribuyente. Un sujeto que sólo hubiera admitido parcialmente las irregularidades en las que hubiese incurrido habría podido enfrentarse a cargos penales, tanto en lo relativo a los aspectos no revelados o “tergiversados”, como en lo concerniente a los revelados completamente y con exactitud. El “Hansard” requería asimismo la total colaboración del contribuyente con la Administración tributaria en el transcurso de la investigación, dando toda clase de facilidades a la actuación administrativa, incluido el examen de libros, papeles, o documentos necesarios. Así pues, incluso en los casos de una revelación plena por parte del contribuyente, si su cooperación administrativa no se mantenía en unos niveles “adecuados”, se enfrentaba a la posible apertura de la vía penal³³.

Hay que subrayar que la “oportunidad” que el procedimiento “Hansard” brindaba los contribuyentes no se mantenía incondicionalmente en el tiempo. Si la participación de éstos no hubiese tenido lugar en un plazo razonable, o no hubiera reunido en todo caso las condiciones exigidas (colaboración total y revelación completa y exacta), existía la posibilidad de una persecución penal de los hechos³⁴.

Así las cosas, en noviembre de 2002 se introduce una modificación importante en el procedimiento “Hansard”: se garantiza la exclusión de la vía penal a los contribuyentes que cumplan con las exigencias de dicho procedimiento administrativo (recordemos que hasta entonces no tenían la plena seguridad de dicha exclusión)³⁵.

Pues bien, HILLIARD escribe en 2003 que la referida modificación del “Hansard” ha de ser bienvenida. A su juicio, ese procedimiento ha de brindar al contribuyente la oportunidad de escapar a la persecución penal, si se produce su total cooperación en los términos señalados. No obstante, en opinión de este autor subsisten dos problemas. El primero es que, en aquellas situaciones en las que el contribuyente hubiera hecho revelaciones parciales en el “Hansard”, la Administración tendría la posibilidad de utilizar, en un procedimiento penal ulterior contra dicho contribuyente, la información obtenida; la revisión introducida en el “Hansard” no lo impediría. El segundo problema aludido es que seguía sin aclararse por qué motivo se habría de rechazar la posibilidad de utilizar en el procedimiento penal posterior contra el contribuyente la información obtenida conforme a las exigencias del “Handard”³⁶.

Ese segundo problema se plantea claramente, según HILLIARD, si consideramos la sección 20 de la *Taxes Management Act 1970*; nos recuerda dicho autor que, sobre la base del asunto “Allen

³¹ [2001] UKHL 45.

³² “Changes to the «Hansard» procedure”, *op. cit.*, pág. 980.

³³ “Changes to the «Hansard» procedure”, *op. cit.*, págs. 980-981.

³⁴ “Changes to the «Hansard» procedure”, *op. cit.*, pág. 981.

³⁵ “Further to the statement made on 18th October 1990 at column 882 by the then Chancellor, the Rt. Hon. John Major, the practice of the Board of Inland Revenue in cases of suspected serious tax fraud is as follows:

The Board reserves complete discretion to pursue prosecutions in the circumstances it considers appropriate.

Where serious tax fraud has been committed, the Board may accept a money settlement instead of pursuing a criminal prosecution.

The Board will accept a money settlement and will not pursue a criminal prosecution, if the taxpayer, in response to being given a copy of this Statement by an authorised officer, makes a full and complete confession of all tax irregularities.”

Cfr. “Changes to the «Hansard» procedure”, *op. cit.*, pág. 981.

³⁶ HILLIARD, J.: “The Hansard procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *op. cit.*, pág. 9.

versus Reino Unido³⁷, la información suministrada por un contribuyente en el marco de la sección 20 podría utilizarse en vía penal, en su contra. Ahora bien, la información recabada en virtud de dicha sección 20 tiene carácter coactivo: el contribuyente ha de pagar una multa, si no revela la información requerida. HILLIARD se pregunta entonces por qué sería legítimo utilizar en vía penal la información obtenida en el marco de la sección 20, pero no la información que se haya obtenido como resultado del procedimiento “Hansard”. A juicio del mencionado autor, la respuesta es la siguiente: en ambos casos habría en principio una violación del derecho a no autoinculparse, porque la información obtenida bajo coacción se utilizaría en procedimientos penales contra el contribuyente. En cuanto al uso de información obtenida en el procedimiento “Hansard”, la situación no podría justificarse, debido al elevado grado de coacción utilizada para obtener esa información: los contribuyentes se enfrentarían a la posibilidad de que se incoara la vía penal (*serious criminal proceedings*), si no la aportaran. Por el contrario, en el caso de la mencionada sección 20, la coacción tendría menor peso específico; en definitiva, las consecuencias de esa falta de aportación serían menores (*financial penalties*), y por tanto la trascendencia penal de la información aportada podría justificarse (pues, de cara al correcto funcionamiento del sistema tributario, sería preciso un cierto grado de coacción para obtener información de los contribuyentes)³⁸. (Como adelantábamos más arriba, HILLIARD recurre la entidad de la coerción ejercida sobre el contribuyente, como criterio de análisis en materia de autoincriminación tributaria.)

El procedimiento “Hansard” desaparece como tal (*the death of Hansard*) en 2005; la versión revisada del *Code of Practice 9* se aplica a partir del 1 de septiembre de ese año. Destacaremos que, en el momento de la reforma, se dijo que el cambio más significativo era que la aplicación del *Code of Practice 9* impediría la vía penal, aunque el contribuyente retirase su cooperación, y que esa vía sólo se abriría si el contribuyente en cuestión realizara una declaración falsa o presentase un documento falso: “*the most significant change from Hansard is that once the Code of Practice has been issued, the taxpayer will not be prosecuted for tax fraud, even if he withdraws co-operation. The taxpayer will only be prosecuted if he makes a materially false statement or submits a materially false document. It is for this type of conduct that criminal proceedings may be taken*”³⁹.

Además de esas interesantes reflexiones a propósito de la reforma del procedimiento “Hansard”, HILLIARD se refiere a otro acontecimiento que, a su juicio, pone de relieve la creciente toma de conciencia del derecho a no autoinculparse: la publicación, el 11 de septiembre de 2002, de una serie de directrices que se da a sí misma la Administración tributaria británica, en aras del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, y en concreto de los derechos del contribuyente al silencio y a no autoinculparse. La Administración se propone así evitar eventuales infracciones de esos derechos, asegurando la correcta información a los contribuyentes acerca de los mismos⁴⁰.

HILLIARD se muestra crítico con tales directrices y hace dos interesantes observaciones sobre las mismas: primeramente, que éstas ofrecen poca fundamentación (*explanation or discussion*)

³⁷ Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Decisión “Allen *versus* Reino Unido”, demanda núm. 76574/01.

³⁸ HILLIARD, J.: “The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *op. cit.*, pág. 10.

³⁹ *Vid. Tax Investigations Newsletter*, Autumn 2005.

Subrayamos, en su idioma original, las siguientes previsiones del *Code of Practice 9* revisado:

“*This Code of Practice applies only to investigations that started after 1 September 2005. It covers cases where we suspect serious fraud and we give you the opportunity to disclose fully all irregularities in your tax affairs.*

[...]

— *The Commissioners reserve complete discretion to pursue a criminal investigation with a view to prosecution where they consider it necessary and appropriate.*

— *Where a criminal investigation is not considered necessary or appropriate, the Commissioners may decide to investigate using the Civil Investigation of Fraud procedure.*

— *Where the Commissioners decide to investigate using the Civil Investigation of Fraud procedure they will not seek a prosecution for the tax fraud which is the subject of that investigation. The taxpayer will be given an opportunity to make a full and complete disclosure of all irregularities in their tax affairs.*

— *However, where materially false statements are made or materially false documents are provided with intent to deceive in the course of a civil investigation, the Commissioners may conduct a criminal investigation with a view to a prosecution of that conduct.*

— *If the Commissioners decide to investigate using the Civil Investigation of Fraud procedure the taxpayer will be given a copy of this statement by an authorised officer.”*

⁴⁰ HILLIARD, J.: “The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *op. cit.*, págs. 6-7.

en cuanto al ámbito del derecho a no autoinculparse, debido a la incertidumbre que encierra esta cuestión; y, en segundo lugar, considera dicho autor que puede ponerse en duda la efectividad de las directrices, y es que parecen responder al criterio de que, asegurando que el sujeto es consciente de su posición, se protegen suficientemente los derechos que le reconoce el artículo 6 del Convenio de Roma de 1950. Por supuesto, HILLARD es favorable a que se maximice la información dada al contribuyente sobre sus derechos y posibilidades⁴¹. Sin embargo, en muchos casos, incluso aunque el sujeto tenga plena consciencia de la situación en que se encuentra, no cambiará el hecho de que sea sancionado si no revela la información requerida. En otras palabras, decir al contribuyente que no está obligado a revelar información no le brinda una protección adecuada, si la consecuencia de su negativa a colaborar es que se le impone una sanción. HILLARD invoca al respecto el párrafo 68 de la Sentencia “Saunders *versus* Reino Unido”, donde (además de afirmarse que la razón de ser de los derechos al silencio y a no autoinculparse reside en la protección del acusado frente a la coerción abusiva de las autoridades, lo cual evita errores judiciales y permite lograr los objetivos del artículo 6 del Convenio) se dice que, particularmente, el derecho a no autoinculparse presupone que, en un asunto penal, la acusación fundamente su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacción, esto es, en contra de la voluntad del acusado⁴².

HILLARD insiste en que lo que importa para decidir si existe o no una infracción del derecho a no autoinculparse son las consecuencias que tiene para el contribuyente su negativa a aportar la información requerida. En principio, siempre que la información obtenida bajo coacción se utilice más tarde en el procedimiento penal contra el contribuyente, se vulneraría su derecho a no autoinculparse; y el hecho de que el contribuyente de que se trate tenga plena consciencia de su “difícil” situación no eliminaría este peligro. Por otro lado, como también pone de manifiesto HILLARD, que el contribuyente pueda hacer frente a una sanción, si no colabora del modo exigido, propiciaría posibles errores judiciales (la presión que se ejerce sobre él podría suscitar dudas en cuanto a la fiabilidad de la información aportada)⁴³.

⁴¹ En cuanto al ordenamiento español, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN manifiesta en este sentido que, ciertamente, el obligado tributario ha de “ser informado de su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable desde el momento en que se dirija contra él un proceso de carácter penal o sancionador [...] pero dado que este derecho debe ser conocido *tempesivamente*, debería ser informado de su derecho *tan pronto como* el órgano administrativo entienda que los hechos o antecedentes de que tenga conocimiento *pudiesen ser constitutivos de una infracción tributaria*” (RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.^a, *La Prueba en Derecho Tributario*, Tomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, pág. 270).

⁴² HILLIARD, J.: “The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *op. cit.*, pág. 7. Leemos en la Sentencia “Saunders *versus* Reino Unido”:

“68. *La Cour rappelle que, même si l'article 6 de la Convention (art. 6) ne le mentionne pas expressément, le droit de se taire et –l'une de ses composantes– le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales généralement reconnues qui sont au coeur de la notion de procès équitable consacrée par ledit article (art. 6). Leur raison d'être tient notamment à la protection de l'accusé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui évite les erreurs judiciaires et permet d'atteindre les buts de l'article 6 (art. 6) [...] En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination pré-suppose que, dans une affaire pénale, l'accusation cherche à fonder son argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions, au mépris de la volonté de l'accusé. En ce sens, ce droit est étroitement lié au principe de la présomption d'innocence consacré à l'article 6 par. 2 de la Convention (art. 6-2).*”

⁴³ HILLIARD, J.: “The *Hansard* procedure and the right against self-incrimination: recent developments”, *op. cit.*, págs. 7-8.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.