

EL DERECHO A LA NO AUTOINCPULACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. UN COMENTARIO

DR. CARLOS E. WEFFE H.*

SUMARIO

- Introducción. • No autoinculpación y deberes de colaboración para el ejercicio *extra-penal* de competencias públicas. El caso de la determinación de oficio de tributos. • Las tendencias mundiales respecto del *nemo tenetur* en materia tributaria. • Dos amenazas, actuales y veladas, al *nemo tenetur*. • Regularización voluntaria, *yin y yang*. • Reporte obligatorio de esquemas fiscales: *The (Tax) Minority Report?* • Bibliografía. • A. Doctrina. • B. Videoconferencias. • C. Legislación. • D. Jurisprudencia. • E. Otros.

* Senior Research Associate y Coordinador Científico del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes, *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), Ámsterdam, Países Bajos. Profesor asociado y exjefe de la Cátedra de “Finanzas Públicas” Universidad Central de Venezuela. Profesor de “Tributación y Derechos Humanos”, Universidad Monteávila. Ha sido *Lecturer*, Maestría Avanzada en Tributación Internacional, IBFD-Universiteit van Amsterdam, Países Bajos; y profesor invitado en *Strathmore University*, Kenia; *University of Cape Town*, Sudáfrica; y Universidad Iberoamericana, México. Representante suplente por Panamá al Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Miembro de la Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario (APADEFT), Académico Ordinario y Miembro de la Junta Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal (AMDF).

INTRODUCCIÓN

El derecho a no autoinculparse (*nemo tenetur se ipsum accusare*) es, no cabe duda, una garantía fundamental: un *standard* mínimo de protección del ciudadano para cualquier campo de interacción entre éste y el Estado.¹ En su enunciado básico, el *nemo tenetur* actúa como un límite funcional a la actividad probatoria,² cuya técnica operativa consiste en la imposición al Estado de una *prohibición* de obtener medios de prueba procesalmente eficaces a través de la coacción, particularmente dirigida contra la persona cuyo *status jurídico* es susceptible de ser modificado unilateralmente a través del ejercicio de potestades públicas, especialmente el *ius puniendi*.³

A pesar de su prosapia,⁴ de la claridad de su enunciado, de su importancia⁵ y de su amplísima recepción en la regulación y la

¹ Carlos E. Weffe H., “The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations”, en *World Tax Journal* vol. 9, no. 3. IBFD, Amsterdam, 2017, p. 431. Disponible en <https://bit.ly/3CckAFE>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

² Claudio Meneses Pacheco, “Fuentes de Prueba y Medios de Prueba en el Proceso Civil”, en *Revista Ius Et Praxis*, vol. 14, no. 2, Universidad de Talca, 2008, p. 46. Disponible en <https://bit.ly/3M8wPrn>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

³ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p. 232; Richard H. Helmholz, “Introduction”, en *The Privilege Against Self-Incrimination. Its Origins and Development*. The University of Chicago Press. Chicago, 1997, p. 1; Enrique Bacigalupo, *Derecho Penal y el Estado de Derecho*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2005, p. 226.

⁴ Sus orígenes pueden rastrearse hasta al menos el Talmud. Irene Merker Rosenberg y Yale L. Rosenberg, “The Talmudic Rule Against Self-Incrimination”, en *Comparative American and Talmudic Criminal Law*. University of Houston Law Center, Houston, 2016, p. 230. Disponible en <https://bit.ly/3ynIXQB>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022. En contra, ver Sandra Oliveira e Silva, “O Arguido como Meio de Prova Contra Si Mesmo: Considerações em Torno do Princípio Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare”, Coimbra, 2014, p. 366. Disponible en <https://bit.ly/3EIIN9x>, consultado en fecha 8 de octubre de 2022.

⁵ Se ha dicho que el *nemo tenetur* es “uno de los grandes hitos en la lucha del hombre por civilizarse”. Traducción libre del autor. Richard. H. Helmholz, “Origins of the Privilege

práctica constitucional de una cantidad significativa de países,⁶ el derecho a no autoinculparse ha sido calificado como “el más malinterpretado, irrespetado y controversial de todos los derechos”.⁷ La polémica tiene fundamento en el calado de los intereses comprometidos en la correcta aplicación del *nemo tenetur*: la búsqueda de la *verdad material*, objetivo *ideal* que orienta el ejercicio de cualquier potestad pública, por una parte; y la *dignidad* del investigado, quien -lógicamente- no puede ser forzado, ni explícita ni implícitamente, a aportar los fundamentos de su propia condena,⁸ por la otra. La ponderación entre estos intereses es campo fértil para incontables problemas, que -a grandes rasgos- pasan por determinar la admisibilidad probatoria de situaciones como el uso de medios «ocultos» de investigación para la obtención de declaraciones autoincriminadoras (interrogatorios «disfrazados»),⁹ investigadores encubiertos,¹⁰

against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune” en *New York University Law Review*, vol. 65. New York University Press, New York, 1990, p. 962. Disponible en <https://bit.ly/3V5bjYp>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

⁶ Partiendo de su formulación más conocida, la llamada *advertencia Miranda* interpretada de la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, se ha dicho que el *nemo tenetur* es reconocido normativa o jurisprudencialmente en 108 países. Es llamativo que Venezuela no aparezca en este listado, a pesar de que el artículo 49.5 de la Constitución consagra expresamente este derecho como parte de la cláusula de debido proceso. Ello se debe, probablemente, a que la estadística se refiere a los países que regulan la forma de la *notificación* al indiciado de su derecho a la no autoinculpación en el momento de la detención. Sin embargo, el dato es lo suficientemente representativo para demostrar el punto. The Law Library of Congress Global Legal Research Directorate, *Miranda Warning Equivalents Abroad*. Washington, 2016, p. 1. Disponible en <https://bit.ly/3MbLx0E>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022; Suprema Corte de los Estados Unidos de América (SCOTUS), sentencia No. 384 U.S. 436 (1966) del 13 de junio de 1966, caso *Miranda v. Arizona*. Disponible en <https://bit.ly/3ehJF9Z>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022; Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N.º 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009; Weffe, *The Right...* ob. cit., p. 450 en pie de página.

⁷ Traducción libre del autor. Leonard Levy, *Origins of the Fifth Amendment*, 1968, p. X, cit. en Lutz Eidam, “Contemporary Problems of the Right to Remain Silent in Germany”, en Lutz Eidam, Michael Lindemann y Andreas Ransiek (eds.), *Interrogation, Confession and Truth: Comparative Studies in Criminal Procedure*. Nomos, Baden-Baden, 2020, p. 51. En el mismo sentido Helmholz, *Introduction...* ob. cit., p. 4.

⁸ O lo que es lo mismo, *nemo tenetur prodere seipsum*, frase que se atribuye a San Juan Crisóstomo. Helmholz, *Introduction...* ob. cit., p. 1.

⁹ Bacigalupo, ob. cit., p. 227.

¹⁰ *Ibidem*, p. 228.

intervenciones telefónicas y la recolección de muestras para análisis de ADN,¹¹ entre otros.

De entrada, cabe advertir que el esclarecimiento estatal de hechos sin límite jurídico alguno “entrañaría el peligro de destruir muchos valores colectivos e individuales”.¹² De por sí, la idea de que *todo vale* repugna al concepto mismo de Estado de Derecho, que como tal supone que el ordenamiento es, ontológicamente, fuente y *limitación* de todo poder.¹³ Por ello, “la averiguación de la verdad no es un valor absoluto en el procedimiento penal”,¹⁴ pues es únicamente la naturaleza del medio lo que garantiza la obtención del fin.¹⁵ En principio, tal aserto es predictable de cualquier ámbito de actuación estatal que requiera una actividad inquisitiva.

Paralelamente, el deber constitucional de colaboración con el poder público en la realización del bienestar común sirve de fundamento a una serie de preceptos en los que se establece un amplio elenco de deberes de aportar a la Administración elementos de prueba de los hechos relevantes para el recto ejercicio de sus competencias, todos -en principio- *fuerza* del ámbito del proceso penal a pesar de ser potencialmente productores de consecuencias equivalentes a las de la pena.¹⁶ He ahí, en el deber de colaboración en la práctica de diligencias de comprobación de hechos relevantes para el ejercicio *extrapenal* de competencias

¹¹ Oliveira e Silva, ob. cit., p. 362.

¹² Claus Roxin, *Derecho Procesal Penal*. Traducción de Gabriela E. Córdoba y Daniel R. Pastor, revisada por Julio B. J. Maier. Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 2000, p. 191.

¹³ Weffe H., *The Right...* ob. cit., p. 431.

¹⁴ *Ídem*.

¹⁵ Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón*. Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocío Cantarero Bandrés. Trotta, Madrid, 1995, p. 608.

¹⁶ Esto es, penales en sentido amplio. Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, sentencia en las aplicaciones acumuladas nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, del 8 de junio de 1976, caso *Engel y otros v. Países Bajos*, párrafo 82. Disponible en <https://bit.ly/3fJo62w>, consultada en fecha 9 de octubre de 2022; y Carlos E. Weffe H., “Taxpayers’ Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, en *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, no. 2, IBFD, Amsterdam, 2020, pp. 101-102. Disponible en <https://bit.ly/3CIfUZA>, consultado en fecha 9 de octubre de 2022.

públicas, el primer -probablemente el principal- peligro para el derecho a no autoinculparse.¹⁷

NO AUTOINCPULACIÓN Y DEBERES DE COLABORACIÓN PARA EL EJERCICIO EXTRAPENAL DE COMPETENCIAS PÚBLICAS. EL CASO DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE TRIBUTOS.

Un ejemplo paradigmático de estos deberes de colaboración son los derivados de la determinación tributaria de oficio.¹⁸ En efecto, la Administración tributaria tiene competencias para declarar unilateralmente con efectos jurídicos la existencia -o inexistencia- y la cuantía de obligaciones tributarias, siguiendo para ello el cauce formal que le ofrecen los distintos procedimientos determinativos regulados en la ley. En el caso venezolano destacan particularmente dos: la verificación¹⁹ y la fiscalización,²⁰ medios formales para “constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo”.²¹

En el primero de ellos, la Administración tributaria parte de un conocimiento *presunto* de la existencia y cuantía del hecho imponible, sobre la base de los datos aportados por el contribuyente en las declaraciones que, *bona fide*, está obligado a presentar en los ordenamientos que usan la *autodeterminación* como mecanismo por defecto de cumplimiento de obligaciones tributarias.²² Establecido así el *an debeatur*, a la Administración le queda por hacer una tarea de comprobación de

¹⁷ Stefan Kirsch, “¿Derecho a no autoinculparse?”, en Carlos María Romero Casabona (ed.), *La Insostenible Situación del Derecho Penal*. Comares, Granada, 2000, pp. 250-251.

¹⁸ Betty Andrade Rodríguez y Carlos E. Weffe H., “Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos”, en José Ignacio Hernández González (ed.), *Manual de Práctica Forense en Inspecciones y Procedimientos Administrativos Especiales*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2010, sec. 2.1. Disponible en <https://bit.ly/3Mh5x1O>, consultado en fecha 9 de octubre de 2022.

¹⁹ “Procedimiento” regulado en los artículos 182 a 186 del “Código” Orgánico Tributario (en lo adelante “COT”), publicado en Gaceta Oficial no. 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

²⁰ Procedimiento de determinación de oficio por excelencia, regulado en los artículos 187 a 204 del COT.

²¹ Artículo 131.2 COT.

²² Artículo 140 COT.

la *coherencia interna* de la declaración presentada, para acreditar así -también presuntivamente, partiendo de la veracidad de los datos así revisados- el *quantum debeatur*.²³

Por su parte, en el segundo la Administración tributaria parte de la *duda razonable* respecto de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, razón por la cual debe desplegar una actividad ampliamente inquisitiva, de *búsqueda de la verdad material*.²⁴ Esta circunstancia la legitima para requerir de “cualquier particular u organización (...) suministrar, eventual o periódicamente, las informaciones que con carácter general o particular le requieran los funcionarios competentes”,²⁵ con un objeto que -debe ser- limitadamente *tributario*.²⁶

Naturalmente, como «testigo principal» que es,²⁷ el contribuyente es el *primer* llamado a aportar los elementos de prueba del hecho generador y de su magnitud económica: él es la *fuente de prueba directa* por excelencia respecto de los hechos fiscalmente relevantes, en tanto fueron realizados por *él mismo*. A tal punto llega la importancia de la información que el contribuyente suministra -o que puede suministrar- que su ausencia, combinada con la *imposibilidad material* de acceder al conocimiento directo del hecho imponible y su cuantía por otras fuentes, legitima normativamente a la Administración tributaria para el uso de indicios y presunciones en ejercicio de su competencia tributaria: la determinación *sobre base presuntiva*.²⁸

La posibilidad de practicar la determinación sobre base presuntiva podría -por sí sola- ser calificada como un mecanismo *indirecto* de presión sobre el contribuyente para que éste aporte la prueba del hecho imponible y su cuantía *a pesar de su contenido autoincriminador*. La capacidad limitada de esta modalidad de determinación de oficio para establecer los hechos fiscalmente relevantes y medir la real capacidad contributiva del contribuyente sirve, al igual que la reducción de la pena

²³ Andrade Rodríguez y Weffe H., ob. cit., p. 8 en nota al pie.

²⁴ *Ibidem*, p. 19, en nota al pie.

²⁵ Artículo 134 COT.

²⁶ Andrade Rodríguez y Weffe H., ob. cit., p. 7 en nota al pie.

²⁷ Kirsch, ob. cit., p. 261.

²⁸ Artículo 140.3 COT.

respecto de los acuerdos reparatorios en el proceso penal,²⁹ como un poderoso incentivo para colaborar con la Administración tributaria.

A esta circunstancia se suma la comminación punitiva, bajo la forma de infracciones «administrativas» de deber³⁰ que castigan el *silencio* del contribuyente frente al requerimiento de información por la Administración tributaria, *incluso la de contenido autoincriminador*.³¹ Más allá de las «diferencias» entre infracciones administrativas e ilícitos penales,³² estamos en presencia de un supuesto difícilmente conciliable con el *standard* del *nemo tenetur* proveniente del Derecho penal (sección 1): el investigado sólo puede ser fuente de prueba a través de su actuar voluntario y libre de toda coerción, apremio o engaño, *sea cual sea el medio de prueba*.

Idealmente, este *standard* es trasladable -sin más- al Derecho tributario.³³ Según Baker y Pistone, el *nemo tenetur* debe respetarse en todas las inspecciones fiscales,³⁴ sean éstas propiamente de determinación tributaria o -incluso- si tienen carácter *autónomo*,³⁵ sirvan *o no* de cauce formal al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria. De ello se sigue la necesidad de identificar un punto dentro del procedimiento administrativo tributario en el que sea *previsible* que el requerimiento de información de la Administración tributaria *pueda implicar* la autoincriminación, situación en el cual el contribuyente debe tener una mayor garantía del *nemo tenetur*.³⁶ Esa «mayor garantía» debe instrumentarse a través del derecho a ser informado de la imputación³⁷ y de la prohibición de eficacia probatoria de las decla-

²⁹ Kirsch, ob. cit., pp. 260-261.

³⁰ Claus Roxin, *Täterschaft und Tatherrschaft*. De Gruyter, Berlín, 2006, pp. 352-355,

³¹ Artículo 105.1 COT.

³² Carlos E. Weffe H., *Culpabilidad, Infracciones Tributarias y Delitos Fiscales*. Thomson-Reuters, Ciudad de México, 2018, pp. 235-246.

³³ En el mismo sentido, respecto del derecho *correlativo* a ser informado de la investigación penal o tributaria, ver Weffe H., *The Right...* ob. cit., pp. 441-442.

³⁴ Philip Baker y Pasquale Pistone, “General Report”, en *The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights*. IFA Cahiers vol. 100B. IFA, 2015, pp. 39, 45. Disponible en <https://bit.ly/3ehWhy7>, consultado en fecha 10 de octubre de 2022.

³⁵ Weffe H., *The Right...* ob. cit., pp. 458-459.

³⁶ Baker y Pistone, ob. cit., pp. 45, 77-78.

³⁷ *Ibidem*, p. 45.

raciones del contribuyente dentro del procedimiento determinativo en el marco del procedimiento -y el proceso- sancionador.

Sin embargo, la práctica parece desmentir este *ídilico* escenario (sección 3), que ya desde la perspectiva teórica parece problemática. Por ejemplo, Baker y Pistone consideran que el *nemo tenetur* no puede invocarse para permitir a los contribuyentes «escapar» de su obligación de cooperar con las autoridades fiscales, tomando en cuenta su carácter de principal fuente de prueba directa de los hechos imponibles, lo que circunscribiría el principio a una protección, necesariamente limitada, de la prueba de la *intención* del contribuyente que puede derivar de su *testimonio* sobre los hechos imponibles objeto de investigación. En este sentido, si las autoridades tributarias encuentran evidencia de incumplimiento y el contribuyente opta por el silencio, dicho silencio no limita el derecho de la Administración tributaria de determinar de oficio el tributo “sobre la base de la mejor información disponible”, la que incluye principalmente aquella que haya podido recabarse del contribuyente *contra su voluntad*.³⁸

En efecto, Baker y Pistone limitan el ámbito material del principio al suministro de información “que revele la intención subjetiva del contribuyente, como sus declaraciones sobre hechos reales relacionados con el procedimiento”,³⁹ esto es, a la prueba testimonial, de modo que el contribuyente “no debe ser presionado para responder a preguntas, ya sea oralmente o por escrito, que puedan conducir a la autoinculpación”.⁴⁰ Esta definición «restringida» del *nemo tenetur* protege, claro está, la posibilidad de la Administración tributaria de conocer la *verdad material* respecto de los hechos imponibles y determinar “sobre la base de la mejor información disponible”,⁴¹ esto es, sobre base cierta. Así, las autoridades fiscales estarían habilitadas *a contrario* para conminar al contribuyente, incluso por vía del *ius puniendi*, a convertirse en fuente de cualquier otro medio de prueba del hecho imponible *independientemente de su potencial autoincriminador*, lo que es especialmente aplicable a la prueba documental del hecho imponible

³⁸ Traducción libre del autor. *Ibidem*, p. 39.

³⁹ Traducción libre del autor. Baker y Pistone, ob. cit., p. 39.

⁴⁰ *Ídem*.

⁴¹ *Ídem*.

que preexiste al requerimiento: fundamentalmente, libros de contabilidad y documentación soporte de los asientos contables respectivos.

Así las cosas, los deberes de colaboración con la Administración tributaria fundamentarían la posibilidad de que el contribuyente sea fuente de prueba *a pesar del nemo tenetur*, en línea con una cierta tendencia doctrinal en Derecho penal de acuerdo con la cual “no se puede exigir que los órganos de persecución penal actúen como si el acusado no existiese e ignoren los eventuales vestigios que su paso por el lugar del delito pueda haber dejado”.⁴²

Eso, en mi opinión, vacía *peligrosamente* de contenido al principio.⁴³ Tal como ocurre con el derecho a ser informado,⁴⁴ el *standard* mínimo de protección del *nemo tenetur* en materia tributaria es sustancialmente idéntico al *standard* aplicable a la salvaguarda de este derecho fundamental en materia penal y que mencioné en la sección 1: el contribuyente solo puede ser fuente válida de prueba de los hechos fiscalmente relevantes a partir de un actuar voluntario y libre de toda coerción, apremio o engaño, *sea cual sea el medio de prueba*.

El *nemo tenetur* garantiza -debe hacerlo, en todo caso- que el ciudadano “no pueda verse obligado de algún otro modo a colaborar en la formación de una convicción que vaya en contra suya”, de modo que “cualquier presión que sobre él se ejerza para que colabore activamente o para que participe en la formación de esta convicción es ilícita”.⁴⁵ Puesto en términos deliberadamente reduccionistas, requerir legalmente del contribuyente la prueba, documental o de cualquier otro tipo, del fraude fiscal que éste presuntamente ha cometido a riesgo de la aplicación de sanciones, sean éstas directas (como por ejemplo, multas por la omisión de suministro de información a la Administración tributaria) o indirectas (la determinación sobre base presuntiva *en exceso de la capacidad contributiva* sobre la base de la ausencia de elementos aportados por el

⁴² Traducción libre del autor. Oliveira e Silva, ob. cit., p. 379.

⁴³ Francisco Muñoz Conde, “De la Prohibición de Autoincriminación al Derecho Procesal Penal del Enemigo”, en Manuel da Costa Andrade, Maria João Antunes y Susana Aires de Sousa (coords.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*. Universidade de Coimbra, Coimbra, 2009, p. 1.021. Disponible en <https://bit.ly/3yUTIP9>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.

⁴⁴ Weffe H., *The Right...* ob. cit., pp. 441-442.

⁴⁵ Texto entre corchetes del autor. Kirsch, ob. cit., p. 254.

contribuyente para la determinación sobre base cierta),⁴⁶ es lo mismo que admitir que en la instrucción de un proceso penal por homicidio se castigue al presunto culpable con una sanción autónoma por no entregar el arma homicida, llena de la sangre de su víctima, al requerimiento de la policía. Como bien apunta Kirsch, “una clara delimitación entre lo que es cooperación [prohibida] y lo que es mera inspección [permitida] ni siquiera debería intentarse”.⁴⁷

LAS TENDENCIAS MUNDIALES RESPECTO DEL *NEMO TENETUR* EN MATERIA TRIBUTARIA

En este orden de ideas, la tendencia global sobre la materia se orienta, en mi opinión, hacia la reducción indebida del ámbito territorial y material del *nemo tenetur*.⁴⁸ En efecto, el reconocimiento del derecho en las jurisdicciones monitoreadas por el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), en lo adelante “Observatorio IBFD”, se ha reducido drásticamente, del 67% de 2015 a apenas el 42% para 2021⁴⁹ (Figura 1).

Sin embargo, es notable la tendencia hacia la instauración de incidencias procedimentales que permitan determinar, en el marco de una inspección fiscal, la probabilidad de que los datos suministrados por el contribuyente para efectuar la determinación de oficio puedan tener

⁴⁶ Weffe H., *Taxpayers’...* ob. cit., p. 105, en nota al pie.

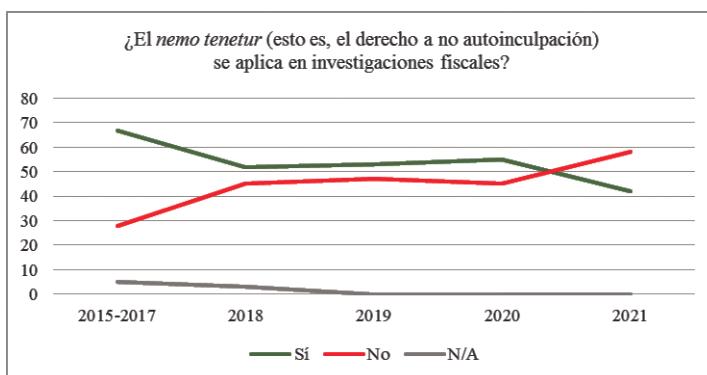
⁴⁷ *Ídem*. En contra Oliveira e Silva, ob. cit., p. 376.

⁴⁸ Carlos E. Weffe H., *The practical protection of taxpayers’ rights: more intensive audits and criminal and administrative sanctions*. 2019 IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights – Sections 5 & 7. Mins. 7:06 a 8:36, 8 de junio de 2020. Disponible en <https://bit.ly/3g3oFUU>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.

⁴⁹ Para todos los datos estadísticos, véase Baker y Pistone, ob. cit., p. 94; Observatorio IBFD, *2018 General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights*. IBFD. Ámsterdam, 2019, pp. 108-111. Disponible en <https://bit.ly/3rNCPMC>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022; Observatorio IBFD, *2019 General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights*. IBFD. Ámsterdam, 2020, pp. 84-87. Disponible en <https://bit.ly/3SV2COP>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022; Observatorio IBFD, *The IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights 2020*. IBFD. Ámsterdam, 2021, pp. 75-78. Disponible en <https://bit.ly/3RTTIWa>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022. Observatorio IBFD, *The IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights 2021*. IBFD. Ámsterdam, 2022, pp. 106-108. Disponible en <https://bit.ly/3MuOVUE>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.

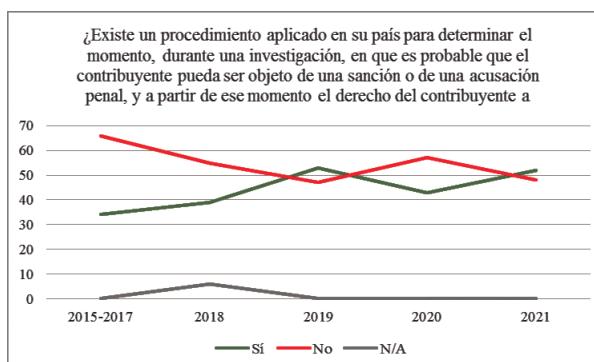
contenido autoinculpatorio y, en consecuencia, constituir *notitia criminis* para el inicio del procedimiento tributario sancionador o, en su caso, el proceso penal. De un escenario inicial -2015- donde una actuación de este tipo era *inexistente* en el 66% de las jurisdicciones monitoreadas por el Observatorio IBFD, hemos pasado a un escenario en el que la incidencia que permite activar las garantías del *nemo tenetur* existe en un 52% de jurisdicciones. La Figura 2 muestra esta tendencia, que es -ciertamente- un dato positivo para tener en cuenta.

Figura 1.
Aplicación del nemo tenetur en los procedimientos tributarios.



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022).

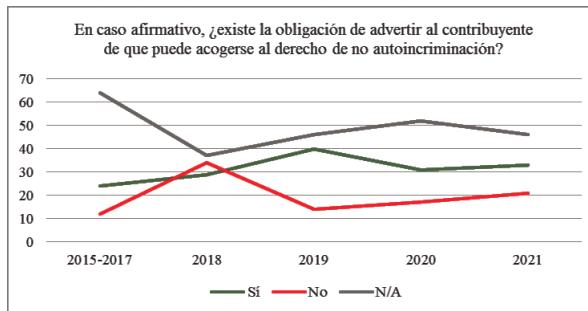
Figura 2.
Procedimiento especial para la aplicación del nemo tenetur.



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022)

La garantía procedural fundamental del *nemo tenetur* es el derecho a ser informado del potencial autoinculpatorio de la declaración o de la información requerida, esto es, la también conocida como «advertencia Miranda».⁵⁰ En forma correlativa con la tendencia a la formación de una incidencia procedural que reconozca el potencial autoinculpatorio de la participación del contribuyente en el procedimiento tributario, el derecho a ser informado del *nemo tenetur* pasó de la *duda*, representada en el 64% de las jurisdicciones monitoreadas por el Observatorio IBFD para 2015- a una progresiva -aunque tímida- admisión. Es curioso que la reducción de las jurisdicciones en las que no es posible determinar si efectivamente se aplica la «advertencia Miranda» (que aún es un sólido 46% para 2021) se ha distribuido equitativamente entre las jurisdicciones que admiten y que niegan la aplicación del derecho a ser informado del *nemo tenetur*. Los países que sí lo aplican ascendieron del 24% en 2015 al 33% en 2021, y las jurisdicciones que no lo aplican se incrementaron *también*, si bien con idas y venidas (donde destaca, en especial, 2018), del 12% en 2015 al 21% en 2021 (Figura 3).

Figura 3.
Derecho a ser informado del *nemo tenetur* («advertencia Miranda»).



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022)

Partiendo de las corrientes favorables a la incorporación formal del *nemo tenetur* en los procedimientos tributarios, previamente comentadas, parece lógico predecir una tendencia similar respecto del derecho del contribuyente de invocar *autónomamente* el derecho frente a los

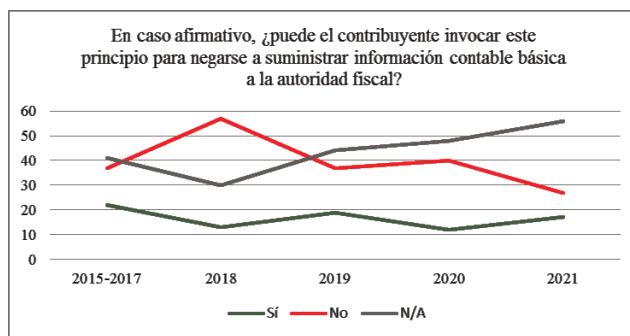
⁵⁰ SCOTUS, *Miranda*... ob. cit.; Muñoz Conde, ob. cit., p. 1.015 en nota al pie.

requerimientos de información, especialmente contable, de las autoridades fiscales. Sin embargo, es sorprendente constatar lo contrario. De acuerdo con los datos del Observatorio IBFD, tal posibilidad de invocar el *nemo tenetur* en los procedimientos tributarios es *indeterminada*, tendencia que ha ido al *alza* con la excepción notable de 2018: de 41% en 2015 al 56% en 2021. Paralelamente, las jurisdicciones que expresamente admiten la posibilidad de invocar el *nemo tenetur* frente a los requerimientos de la Administración tributaria se han inclinado, lenta pero sostenidamente, a la *baja*: del 22% de 2015 llegamos a un 17% en 2021, al tiempo que 2020 registró una baja notable al 12% de las jurisdicciones monitoreadas (Figura 4).

Sobre esta base, es lógico entonces que la existencia o no de restricciones a la eficacia probatoria de los elementos de convicción obtenidos a través de requerimientos coactivos al contribuyente en los procedimientos sancionadores -penales o administrativos- sea objeto de dudas en la práctica. Así lo evidencia el incremento de la incertidumbre respecto de la materia en las jurisdicciones monitoreadas por el Observatorio IBFD, del 29% en 2015 a un sólido 52% en 2021. Lo positivo es que ese aumento ha sido a costa de la posibilidad de reconocer efecto probatorio *pleno* a la información potencialmente autoinculpadora facilitada por el contribuyente, que de un 45% en 2018 se ha reducido *casi a la mitad*, al 25% registrado en 2021 (Figura 5).

Figura 4.

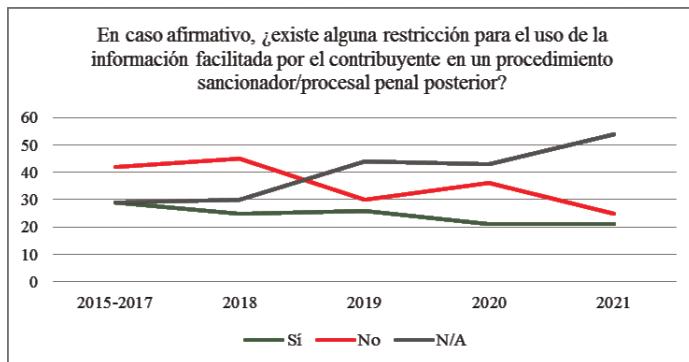
Legitimación para invocar el *nemo tenetur* frente a requerimientos de información contable



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022)

Figura 5.

Eficacia probatoria de los elementos aportados por el contribuyente en el procedimiento sancionador tributario regido por el *nemo tenetur*



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022)

Los datos expuestos confirman la tesis que defendí en la sección 2 sobre el vaciamiento del contenido material del *nemo tenetur*: en general, la protección práctica del principio parece estar en retirada. Si bien positiva, la progresiva incorporación en el procedimiento tributario de fórmulas de reconocimiento del momento en el que es ejercible el derecho al silencio y la emisión de «advertencias Miranda» choca con la inadmisibilidad del *nemo tenetur* como excusa para el suministro coactivo de información potencialmente autoincriminadora por el contribuyente, de una forma que, además de hacer inoperante al principio en la práctica, considero lesiva del «núcleo duro» del derecho humano al *nemo tenetur*: la no autoincriminación estatalmente forzada.⁵¹

En este orden de ideas, disiento respetuosamente de la posición según la cual estos datos podrían interpretarse de una forma atenuada, con base en la concepción «restringida» del *nemo tenetur* a la que me referí en la sección 2 y que entendería como admisible, por ejemplo, conceder eficacia probatoria -aunque sea limitada- a aquellos medios de prueba aportados por el contribuyente en el procedimiento determinativo distintos de su testimonio, o bien la ausencia de legitimación del

⁵¹ Claus Roxin, “Autoincriminación Involuntaria y Derecho al Ámbito Privado de la Personalidad en las Actuaciones Penales”, en *Pasado, Presente y Futuro del Derecho Procesal Penal*. Rubinzal-Culzoni. Buenos Aires, 2007, pp. 93-96.

contribuyente para invocar el *nemo tenetur* respecto de los requerimientos de documentación contable cuyo incumplimiento es susceptible de generar sanciones.

Si el «núcleo duro» del *nemo tenetur* es la prohibición de auto-incriminación estatalmente forzada, ésta debe aplicarse con todas sus consecuencias, esto es: (i) la prohibición de ejercer coerción sobre el investigado para que éste aporte los elementos de prueba de los que pudiera deducirse su responsabilidad, sea por vía testimonial o por cualquier otra; y (ii) la ineeficacia probatoria *total* de los elementos de convicción de cualquier especie que hayan podido ser recabados a través de esta coerción, tal como lo sostiene la doctrina de la fruta del árbol envenenado (*fruit of the poisonous tree*), cuyo origen histórico está ligado, precisamente, a la investigación de delitos fiscales.⁵² En mi opinión, el interés financiero del Estado en la recaudación tributaria no es suficiente para superar en la ponderación al derecho *fundamental* de toda persona a no traicionarse a sí misma, en los términos expresados en la sección 2. En este sentido, el § 393 (2) de la Ordenanza tributaria alemana prohíbe la traslación de elementos de prueba obtenidos coactivamente del contribuyente en el procedimiento determinativo de oficio, *antes* “de que se iniciara el proceso penal o en desconocimiento de la iniciación de un proceso penal en cumplimiento de las obligaciones fiscales” al referido proceso, si bien -en solución que no comparto- la norma *excepciona* de esta prohibición, precisamente, a los delitos tributarios y a los delitos “en cuya persecución concurra un interés público inexcusable”.⁵³

DOS AMENAZAS, ACTUALES Y VELADAS, AL NEMO TENETUR

Como nota final de este comentario, cabe reseñar brevísimamente dos situaciones actuales que -a mi juicio- constituyen amenazas veladas

⁵² SCOTUS, sentencia No. 251 U.S. 385 (1920) del 26 de enero de 1920, caso *Silverthorne Lumber Co., Inc. v. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3CkFsdC>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.

⁵³ Traducción libre del autor. Ordenanza Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial Federal (*Bundesgesetzblatt*) I, p. 1.142. Disponible en <https://bit.ly/3fYNQrG>, consultada en fecha 10 de octubre de 2022.

al *nemo tenetur*: la regularización voluntaria (sección 4.1.) y el reporte obligatorio de esquemas fiscales (sección 4.2.).

REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA, YIN Y YANG

Es obvio que el Estado debe favorecer el cumplimiento de la ley, y -entre otros cometidos- amparar la posibilidad del restablecimiento de la efectiva vigencia de la norma que, circunstancialmente, haya sido violada.⁵⁴ Pero la *prevención general o especial* producto de la pena no es un valor absoluto: el principio de *oportunidad*,⁵⁵ corolario del carácter contingente del Derecho sancionador y expresión de la proporcionalidad en esta rama del Derecho,⁵⁶ autoriza al titular de la acción sancionadora⁵⁷ a ponderar entre su ejercicio y el sobreseimiento del procedimiento, aún a pesar de la práctica certeza de que el investigado es, en efecto, responsable de la comisión de un hecho punible.⁵⁸ De este modo, el principio de oportunidad ratifica el carácter *instrumental* de la pena como *ultima ratio* para lograr este objetivo, condicionando el castigo a su necesidad social y a su conveniencia, siempre dentro de los parámetros del principio de legalidad: el principio de oportunidad no debe -en principio- ser fuente de arbitrariedad o, peor, de privilegio.⁵⁹

Uno de los casos típicos de oportunidad en el ejercicio de la acción sancionadora se da cuando un interés estatal prioritario (como, por ejemplo, el interés financiero en la recaudación fiscal) prevalece sobre el interés estatal en la aplicación de la pena,⁶⁰ con fundamento general en el *arrepentimiento* del contribuyente. A este grupo de causales de terminación anticipada del procedimiento -o del proceso- sancionador pertenece la llamada *regularización voluntaria*, una medida tendiente

⁵⁴ Günther Jakobs, *Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y Teoría de la Imputación*. Traducción de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 9.

⁵⁵ Carlos E. Weffe H., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Globe. Caracas, 2010, p. 496.

⁵⁶ Weffe H., *Taxpayers'...ob. cit.*, p. 99.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 191.

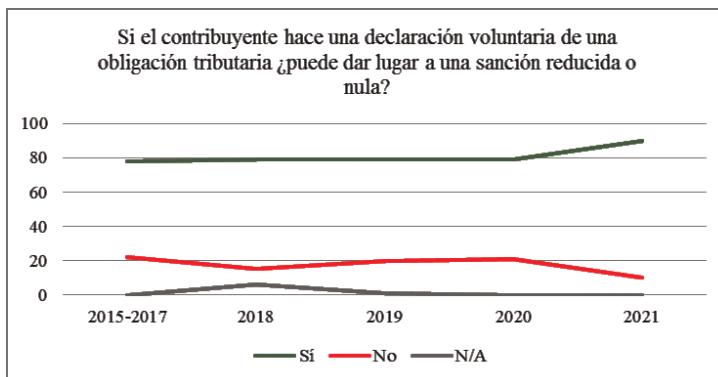
⁵⁸ Roxin, *Derecho... ob. cit.*, p. 89.

⁵⁹ *Ídem*.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 90.

a obtener una reducción en las sanciones aplicables a cambio de que el contribuyente aporte *voluntariamente* los datos necesarios para que la Administración tributaria determine de oficio y cobre obligaciones tributarias insolutas.

Figura 6.
Recepción práctica de la regularización voluntaria con reducción de sanciones tributarias



Fuente: Baker y Pistone (2015), Observatorio IBFD (2018, 2019, 2020, 2021, 2022).

La regularización voluntaria con reducción en las sanciones aplicables es generalmente valorada -con razón- de modo positivo. Baker y Pistone la catalogan como una medida “deseable”⁶¹ y, en consecuencia, la consideran un *standard* mínimo de protección de los derechos del contribuyente que caracteriza a una parte importante de los sistemas tributarios a nivel mundial. A este respecto, salvo el importante avance registrado en 2021, la regularización voluntaria lleva a una reducción de las penas aplicables en un promedio de 75% de las jurisdicciones monitoreadas por el Observatorio IBFD, como lo muestra la Figura 6.

A pesar de sus evidentes ventajas, el principal beneficio de la regularización voluntaria -la reducción o la eliminación de la sanción aplicable, a través de una causal de extinción de la acción penal⁶²- constituye fuente de potencial conflicto con el *nemo tenetur*, difícilmente solucionable en la práctica.

⁶¹ Traducción libre del autor. Baker y Pistone, ob. cit. p. 56.

⁶² Weffe H., *Garantismo...* ob. cit., pp. 498-499.

No es necesario mayor esfuerzo intelectual para intuir que la promesa de reducción de la sanción puede ser un instrumento *formidable* para «convencer» al contribuyente de autoinculparse. En un escenario tal se abren amplias posibilidades de que, como ocurre también en el proceso penal, se ejerza “una presión muy considerable sobre el imputado, (como sucede en los casos en que resulta claramente perjudicado el imputado que calla frente a aquel que decide prestar declaración)”.⁶³ El aumento de ofertas de cooperación al contribuyente investigado esconde también el peligro de una “alteración climática” del proceso, donde quien -luego de la «invitación»- no coopere “será visto como ‘amigo’ o ‘enemigo’, y de acuerdo con esta clasificación enjuiciado”.⁶⁴ Naturalmente, la situación en comentario afecta seriamente a la materia tributaria, dada la creciente criminalización de la ilicitud fiscal y, en general, por causa de la tendencia *expansiva* del Derecho sancionador tributario.⁶⁵

REPORTE OBLIGATORIO DE ESQUEMAS FISCALES: THE (TAX) MINORITY REPORT?

Una segunda amenaza al *nemo tenetur* proviene de la tendencia, nacida al amparo del plan de acción contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios fiscales (BEPS) de la OCDE y el G-20,⁶⁶ a la

⁶³ Kirsch, ob. cit., p. 261.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 262. En el mismo sentido Muñoz Conde, ob. cit., p. 1.021.

⁶⁵ Weffe H., *Taxpayers’...* ob. cit., p. 103; Carlos E. Weffe H., “Derechos del Contribuyente vs. Expansión Sancionadora. Una Aproximación Garantista al Derecho Tributario Sancionador Post-BEPS”, en Carlos Espinosa Berecochea (coord.), *Derechos de los Contribuyentes*. AMDF. Ciudad de México, 2019, p. 1.031; Carlos E. Weffe H., “La reforma penal tributaria de 2014. Un ensayo sobre Derecho Penal del Enemigo”, en Eugenio Hernández-Bretón (ed.), *Libro Homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su Fundación (1915-2015)*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2015, pp. 1489-1.525. Disponible en <https://bit.ly/3Cqk2ff>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022; Carlos E. Weffe H., “La Reforma Penal de 2014. Garantismo vs. Autoritarismo”, en *Revista de Derecho Público* no. 140. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2014, p. 352. Disponible en <https://bit.ly/3TiaaLk>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022; Carlos E. Weffe H., “La Codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela”, en *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*. Tomo III. AVDT. Caracas, 2012, pp. 421-424. Disponible en <https://bit.ly/3CR6dba>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.

⁶⁶ OECD/G20, *Mandatory Disclosure Rules – Action 12: Final Report*. OECD, Paris, 2015.

implementación de reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales, a través de las cuales las Administraciones tributarias pretenden obtener *ex ante* información relevante para anticipar los riesgos recaudatorios derivados del ejercicio (abusivo) de la *economía de opción*⁶⁷ del contribuyente, bajo la forma de la llamada «planificación fiscal agresiva».

Como sistemas de «alerta temprana» que son, las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales requieren que los intermediarios -abogados, contadores y demás asesores fiscales- o *los contribuyentes* presenten información que esté dentro de su conocimiento, posesión o control sobre las transacciones -o la cadena de ellas- sujetas a la obligación de reporte, en tanto identificadas como posible planificación fiscal «agresiva» sobre la base indicaria aportada por una serie de «señas distintivas». El análisis de los datos así aportados -entre otros, *por el propio contribuyente*- permitirá en principio identificar las tendencias prácticas en lo relativo a la planificación fiscal, alertando así *tempranamente* a la Administración tributaria sobre las alternativas operativas, regulatorias o legislativas que sean necesarias para cerrar las lagunas del ordenamiento y, en consecuencia, incrementar la recaudación fiscal.⁶⁸

Desde ya puede verse que las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales tienden su mirada hacia hechos *futuros*:⁶⁹ las transacciones que planea llevar a cabo el contribuyente y que, por su estructura, sus intervenientes o por los resultados fiscales que producen, pudieran indicar la presencia de «planificación fiscal agresiva», lo que abre inte-

Disponible en <https://bit.ly/3rO0XyS>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

⁶⁷ Carlos E. Weffe H., “La elusión tributaria”, en *Revista de Derecho Tributario* no. 122. AVDT, Caracas, 2009, p. 150. Disponible en <https://bit.ly/3VpV3BC>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022; Corte de Apelaciones del Segundo Circuito de los Estados Unidos, sentencia No. 69 F. 2d 809 (2d Cir. 1934) del 19 de marzo de 1934, caso *Helvering v. Gregory*. Disponible en <https://bit.ly/3SZOST1>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

⁶⁸ Carlos E. Weffe H., “Mandatory Disclosure Rules and Taxpayers’ Rights: Where Do We Stand?”, en *International Tax Studies*, vol. 4 no. 1. IBFD, Ámsterdam, 2021, p. 3.

⁶⁹ En efecto, el reporte obligatorio de esquemas fiscales da la impresión de remediar la metodología de detección del delito llamada “PreCrime”, descrita por el autor de ciencia ficción Philip K. Dick en su celebérrimo relato *The Minority Report*, cuya característica esencial la pretensión de disuadir el acto no deseado (en nuestro caso, la planificación fiscal “agresiva”) *antes de que suceda*, en un esfuerzo que parece ser “una afirmación sobre un futuro aún desconocido”. Philip K. Dick, *The Minority Report* (1956). Disponible en <https://bit.ly/3g4xQ7R>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022; Weffe H., *Mandatory… ob. cit.*, p. 3.

rrogantes sobre el tratamiento jurídico de la información así obtenida y su relación con el *nemo tenetur*.

A este respecto, el segundo considerando de la quinta modificación de la Directiva (UE) 2018/822, sobre Cooperación Administrativa de la Unión Europea⁷⁰ parece atribuir valor meramente estadístico a la información así recabada, toda vez que ésta no puede generar un conocimiento formal de los hechos reportados por parte de las autoridades tributarias. En consecuencia, el silencio de estas últimas con respecto a las primeras no puede considerarse una forma inadecuada de “silencio administrativo afirmativo”, ni dar lugar a confianza legítima ni expectativa plausible alguna en cuanto a la validez del régimen denunciado.

En principio, un escenario como el descrito limitaría el valor de los reportes de esquemas fiscales a fundar la *duda razonable* que sirve de base al inicio de la investigación *in extenso* de la situación fiscal del contribuyente a través del procedimiento de fiscalización, según lo expuesto en la sección 2, sin riesgo aparente para el *nemo tenetur*.

Sin embargo, no parece ser ese el caso.⁷¹ Ya mencioné en la sección 1 y en la sección 3 que el «núcleo duro» del derecho a la no autoinculación es la prohibición de instrumentalizar al ciudadano (contribuyente), volviéndolo *fuente de prueba* de los hechos de los que podría deducirse su responsabilidad penal en contra de su voluntad -y de su dignidad-, forzándolo a *traicionarse a sí mismo*⁷² a través de la cominación sancionadora. Así las cosas, la compatibilidad del reporte obligatorio de esquemas fiscales con el *nemo tenetur* es -cuando menos- dudoso, en la medida en la que la información así suministrada es susceptible de análisis y precalificación jurídica por parte de las autoridades fiscales, y en consecuencia es capaz de constituirse (al menos) en fuente de *notitia criminis* y fundamento de la actividad ulterior de la Administración tributaria (o del Ministerio Público) respecto del contribuyente que aporte

⁷⁰ Unión Europea. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea L 139/1, del 5 de junio de 2018. Disponible en <https://bit.ly/3yDQGZX>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

⁷¹ Weffe H., *Mandatory...* ob. cit., pp. 4, 5, 11.

⁷² *Nemo tenetur prodere seipsum*.

la información, o incluso de los asesores fiscales participantes en el diseño, puesta a punto que pudieran ser calificados como «facilitadores profesionales»⁷³ y, de este modo, ser considerados partícipes en la comisión de los eventuales ilícitos tributarios que puedan constatarse del esquema reportado.

Así parece reconocerlo la OCDE, cuando señala que el reporte obligatorio de esquemas fiscales debe tener efectos equivalentes a los de las declaraciones contentivas de las autodeterminaciones, o bien de las declaraciones de hechos relevantes que sirven de base a la determinación *mixta*.⁷⁴ Sin embargo, esta declaración es contradictoria con otra de la misma OCDE, de acuerdo con la cual el reporte obligatorio no entraña riesgo para el *nemo tenetur* porque los hechos allí reportados no son de aquellos que determinan la responsabilidad penal, o porque los hechos reportados, al ser *futuros*, no tienen relevancia sancionadora.

Respetuosamente disiento de ambas afirmaciones. En primer lugar, no es cierto que los hechos sujetos al reporte obligatorio de esquemas fiscales no tienen carácter penal. Muy por el contrario: son precisamente estos hechos los que pueden determinar sanciones tributarias por el incumplimiento de obligaciones tributarias, especialmente para aquellos casos en los que (expansivamente) se castiga la elusión tributaria. Por su parte, si bien es cierto que -a pesar de lo que el lector desprevenido de *The Minority Report* pueda concluir- ni los actos futuros ni los pensamientos son punibles,⁷⁵ no es menos cierto que la información contenida en los reportes obligatorios de esquemas fiscales es susceptible -como lo reconoce la propia OCDE-⁷⁶ de revelar información sobre esquemas potencialmente ilegales, abriendo la posibilidad de que éstos sean fuente -ya se ha dicho- de *notitia criminis* y, de este modo, den lugar al inicio de una averiguación (penal) tributaria.⁷⁷

⁷³ OCDE, *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*. OCDE, París, 2021. Disponible en <https://bit.ly/3CR4KSa>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

⁷⁴ OCDE y G20, ob. cit., p. 85.

⁷⁵ Ferrajoli, ob. cit., p. 482.

⁷⁶ OCDE y G20, ob. cit., p. 85.

⁷⁷ Weffe H. *Mandatory...* ob. cit., p. 4.

El *nemo tenetur* constituye, no cabe duda, una de las situaciones jurídicas subjetivas, bajo la forma de «derechos públicos subjetivos típicos»,⁷⁸ que merece mayor consideración y respeto⁷⁹ por parte del Estado en *todas* sus manifestaciones. Como dijo en señalada ocasión Henrique Iribarren Monteverde, el respeto a las situaciones jurídicas subjetivas, junto con la separación de poderes y la legalidad, “informan el contenido esencial de la noción de Estado de Derecho”.⁸⁰ Esos fueron los valores por los que Henrique Iribarren Monteverde abogó desde el ejercicio profesional, la cátedra universitaria y la investigación académica. Ese solo hecho lo hace merecedor de la estima y el recuerdo de toda la comunidad jurídica venezolana, presente y futura. Estas breves reflexiones procuran contribuir a ese propósito.

Ámsterdam, octubre de 2022.

BIBLIOGRAFÍA

A. Doctrina

ALEXY, Robert; *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty y WEFFE H., Carlos E.; «Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos», en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio (ed.), *Manual de Práctica Forense en Inspecciones y Procedimientos Administrativos Especiales*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2010. Disponible en <https://bit.ly/3Mh5x1O>, consultado en fecha 9 de octubre de 2022.

BACIGALUPO, Enrique; *Derecho Penal y el Estado de Derecho*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2005.

⁷⁸ Eduardo García de Enterría, “Sobre los derechos públicos subjetivos”, en *Revista Española de Derecho Administrativo* no. 6. 1975, pp. 427-448.

⁷⁹ Ronald Dworkin, *Taking rights seriously*. Bloomsbury, Londres, 2013, p. 218.

⁸⁰ Henrique Iribarren Monteverde, “Discurso de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales del Doctor Henrique Iribarren Monteverde el 7 de mayo de 2013”, en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* no. 152. Caracas, 2013, p. 467. Disponible en <https://bit.ly/3Eyn3No>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

- BAKER, Philip y PISTONE, Pasquale; «General Report», en *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*. IFA Cahiers vol. 100B. IFA, 2015. Disponible en <https://bit.ly/3ehWhy7>, consultado en fecha 10 de octubre de 2022.
- DWORKIN, Ronald; *Taking rights seriously*. Bloomsbury, Londres, 2013.
- EIDAM, Lutz; «Contemporary Problems of the Right to Remain Silent in Germany», en EIDAM, Lutz; LINDEMANN, Michael y RANSIEK, Andreas (eds.), *Interrogation, Confession and Truth: Comparative Studies in Criminal Procedure*. Nomos, Baden-Baden, 2020.
- FERRAJOLI, Luigi; *Derecho y Razón*. Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocío Cantarero Bandrés. Trotta, Madrid, 1995.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; «Sobre los derechos públicos subjetivos», en *Revista Española de Derecho Administrativo* no. 6. 1975, pp. 427-448.
- HELMHOLZ, Richard H.; «Introduction», en *The Privilege Against Self-Incrimination. Its Origins and Development*. The University of Chicago Press. Chicago, 1997.
- HELMHOLZ, Richard H.; «Origins of the Privilege against Self-Incrimination: The Role of the European Ius Commune» en *New York University Law Review*, vol. 65. New York University Press, New York, 1990. Disponible en <https://bit.ly/3V5bjYp>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.
- IBFD OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS; *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2021*. IBFD. Ámsterdam, 2022. Disponible en <https://bit.ly/3MuOVUE>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.
- IBFD OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS; *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020*. IBFD. Ámsterdam, 2021. Disponible en <https://bit.ly/3RTTIWa>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.
- IBFD OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS; *2019 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*. IBFD. Ámsterdam, 2020. Disponible en <https://bit.ly/3SV2COP>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.
- IBFD OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS; *2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*. IBFD. Ámsterdam, 2019. Disponible en <https://bit.ly/3rNCPMC>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.

- IRIBARREN MONTEVERDE, Henrique; «Discurso de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales del Doctor Henrique Iribarren Monteverde el 7 de mayo de 2013», en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* no. 152. Caracas, 2013, p. 467. Disponible en <https://bit.ly/3Eyn3No>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.
- JAKOBS, Günther; *Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y Teoría de la Imputación*. Traducción de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- KIRSCH, Stefan; «¿Derecho a no autoinculparse?», en ROMERO CASABONA, Carlos María (ed.), *La Insostenible Situación del Derecho Penal*. Comares, Granada, 2000.
- MENESES PACHECO, Claudio; «Fuentes de Prueba y Medios de Prueba en el Proceso Civil», en *Revista Ius Et Praxis*, vol. 14, no. 2, Universidad de Talca, 2008. Disponible en <https://bit.ly/3M8wPrn>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.
- MERKER ROSENBERG, Irene y ROSENBERG, Yale L.; «The Talmudic Rule Against Self-Incrimination», en *Comparative American and Talmudic Criminal Law*. University of Houston Law Center, Houston, 2016. Disponible en <https://bit.ly/3ynlXQB>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.
- MUÑOZ CONDE, Francisco; «De la Prohibición de Autoincriminación al Derecho Procesal Penal del Enemigo», en DA COSTA ANDRADE, Manuel; ANTUNES, Maria João y AIRES DE SOUSA, Susana (coords.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias*. Universidade de Coimbra, Coimbra, 2009. Disponible en <https://bit.ly/3yUTIP9>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.
- OCDE, *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*. OCDE, París, 2021. Disponible en <https://bit.ly/3CR4KSa>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.
- OECD/G20, *Mandatory Disclosure Rules – Action 12: Final Report*. OECD, Paris, 2015. Disponible en <https://bit.ly/3rO0XyS>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.
- OLIVEIRA E SILVA, Sandra; «O Arguido como Meio de Prova Contra Si Mesmo: Considerações em Torno do Princípio Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare», Coimbra, 2014. Disponible en <https://bit.ly/3EIIN9x>, consultado en fecha 8 de octubre de 2022.
- ROXIN, Claus; «Autoincriminación Involuntaria y Derecho al Ámbito Privado de la Personalidad en las Actuaciones Penales», en *Pasado, Presente y Futuro del Derecho Procesal Penal*. Rubinzel-Culzoni. Buenos Aires, 2007.

ROXIN, Claus; *Derecho Procesal Penal*. Traducción de Gabriela E. Córdoba y Daniel R. Pastor, revisada por Julio B. J. Maier. Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 2000.

ROXIN, Claus; *Täterschaft und Tatherrschaft*. De Gruyter, Berlín, 2006.

THE LAW LIBRARY OF CONGRESS GLOBAL LEGAL RESEARCH DIRECTORATE, *Miranda Warning Equivalents Abroad*. Washington, 2016. Disponible en <https://bit.ly/3MbLx0E>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

WEFFE H., Carlos E.; «Mandatory Disclosure Rules and Taxpayers' Rights: Where Do We Stand?», en *International Tax Studies*, vol. 4 no. 1. IBFD, Ámsterdam, 2021.

WEFFE H., Carlos E.; «Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», en *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, no. 2, IBFD, Ámsterdam, 2020. Disponible en <https://bit.ly/3ClfUZA>, consultado en fecha 9 de octubre de 2022.

WEFFE H., Carlos E.; «Derechos del Contribuyente vs. Expansión Sancionadora. Una Aproximación Garantista al Derecho Tributario Sancionador Post-BEPS», en ESPINOSA BERELOCHEA, Carlos (coord.), *Derechos de los Contribuyentes*. AMDF. Ciudad de México, 2019.

WEFFE H., Carlos E.; *Culpabilidad, Infracciones Tributarias y Delitos Fiscales*. Thomson-Reuters, Ciudad de México, 2018.

WEFFE H., Carlos E.; «The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations», en *World Tax Journal* vol. 9, no. 3. IBFD, Ámsterdam, 2017. Disponible en <https://bit.ly/3CckAFE>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

WEFFE H., Carlos E.; «La reforma penal tributaria de 2014. Un ensayo sobre Derecho Penal del Enemigo», en HERNÁNDEZ-BRETÓN, Eugenio (ed.), *Libro Homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su Fundación (1915-2015)*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 2015. Disponible en <https://bit.ly/3Cqk2ff>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.

WEFFE H., Carlos E.; «La Reforma Penal de 2014. Garantismo vs. Autoritarismo», en *Revista de Derecho Público* no. 140. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2014. Disponible en <https://bit.ly/3TiaaLk>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.

- WEFFE H., Carlos E.; «La Codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela», en *30 Años de la Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*. Tomo III. AVDT. Caracas, 2012. Disponible en <https://bit.ly/3CR6dba>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.
- WEFFE H., Carlos E.; *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Globe. Caracas, 2010.
- WEFFE H., Carlos E.; «La elusión tributaria», en *Revista de Derecho Tributario* no. 122. AVDT, Caracas, 2009. Disponible en <https://bit.ly/3VpV3BC>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022

B. Videoconferencias

- WEFFE H., Carlos E.; *The practical protection of taxpayers' rights: more intensive audits and criminal and administrative sanctions. 2019 IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights – Sections 5 & 7*. 8 de junio de 2020. Disponible en <https://bit.ly/3g3oFUU>, consultado en fecha 11 de octubre de 2022.

C. Legislación

ALEMANIA. Ordenanza Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial Federal (*Bundesgesetzblatt*) I, p. 1.142. Disponible en <https://bit.ly/3fYNQrG>, consultada en fecha 10 de octubre de 2022.

UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea L 139/1, del 5 de junio de 2018. Disponible en <https://bit.ly/3yDQGZX>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

VENEZUELA. Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial no. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

VENEZUELA. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N.º 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

D. Jurisprudencia

- TRIBUNAL EUROPEO DE LOS DERECHOS HUMANOS, sentencia en las aplicaciones acumuladas nos. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, del 8 de junio de 1976, caso *Engel y otros v. Países Bajos*. Disponible en <https://bit.ly/3fJo62w>, consultada en fecha 9 de octubre de 2022.

SUPREMA CORTE DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, sentencia No. 251 U.S. 385 (1920) del 26 de enero de 1920, caso *Silverthorne Lumber Co., Inc. v. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3CkFsdC>, consultado en fecha 12 de octubre de 2022.

SUPREMA CORTE DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, sentencia No. 384 U.S. 436 (1966) del 13 de junio de 1966, caso *Miranda v. Arizona*. Disponible en <https://bit.ly/3ehJF9Z>, consultado en fecha 6 de octubre de 2022.

CORTE DE APPELACIONES DEL SEGUNDO CIRCUITO DE LOS ESTADOS UNIDOS; sentencia No. 69 F. 2d 809 (2d Cir. 1934) del 19 de marzo de 1934, caso *Helvering v. Gregory*. Disponible en <https://bit.ly/3SZOST1>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.

E. Otros

DICK, Philip K.; *The Minority Report* (1956). Disponible en <https://bit.ly/3g4xQ7R>, consultado en fecha 13 de octubre de 2022.