

**EL DERECHO A SER INFORMADO.
PARALELISMOS ENTRE EL DERECHO PENAL
Y EL DERECHO TRIBUTARIO, CON ESPECIAL ÉNFASIS
EN SITUACIONES TRANSFRONTERIZAS¹**

Carlos E. WEFER H.²

SUMARIO

I. Introducción. II. Los standards de protección del ciudadano. III. Standards de protección procesal penal del derecho a ser informado: Un punto de referencia. IV. Determinación tributaria y standards procesales penales de protección: Un análisis comparativo. V. Conclusiones. VI. Fuentes de información.

RESUMEN

Este artículo define al derecho a ser informado de la investigación en materia tributaria como un derecho humano, que forma parte del haz de “posiciones jurídicas fundamentales” (R. Alexy) del ciudadano para su defensa frente a la actividad estatal limitativa de derechos, y condiciona en consecuencia los modos de actuación del Estado para el ejercicio de sus competencias. En este sentido, y sobre la base del estudio de los parámetros de configuración del derecho en el proceso penal, se ensaya una aproximación al derecho a ser informado en el procedimiento de determinación de tributos, y se aplican los estándares comunes a este derecho especialmente en el contexto del intercambio de información entre administraciones tributarias en situaciones transfronterizas.

ABSTRACT

This article defines the right to be informed of any investigations in tax matters as a human right, part of the bundle of the citizen’s “constitutional rights positions” (R. Alexy) for their defence against any attempt of limitation of their rights by the State, and thus determines the ways through which the State exercises its powers. In this regard, this article approaches the right to be informed in tax assessment procedures on the basis of the study of the configuration parameters of said right in Criminal Law, and applies the resulting common standards in the context of the exchange of information between tax administrations in cross-border situations.

¹ © IBFD. La versión original en inglés fue publicada en ese idioma en *World Tax Journal*, volumen 9, número 3, Amsterdam, IBFD, 2017, *World Tax Journal* está disponible en línea: <http://www.ibfd.org>. Traducido y reproducido con permiso.

² Abogado especialista en Derecho Tributario y Doctor en Derecho. *Senior Research Associate*, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Países Bajos. Profesor Asociado de Finanzas Públicas, Universidad Central de Venezuela. Profesor de Problemas Federales y Municipales, Universidad Monteávila. Académico ordinario, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

PALABRAS CLAVE

Derecho a estar informado. *Standard* de protección. Derechos fundamentales. Derechos humanos. Derecho Penal. Derecho Tributario. Contribuyente. Acusado. Determinación tributaria. Situaciones Transfronterizas. Intercambio de información.

KEY WORDS

Right to be informed. Minimum standard of protection. Fundamental rights. Human rights. Criminal Law. Tax Law. Taxpayer. Criminally accused. Tax assessment. Tax procedures. Cross-border situations. Exchange of information.

I. INTRODUCCIÓN

Toda persona que –actual o eventualmente– esté sujeta a alguna clase de medida *ablativa* por parte del Estado, es decir, tiene derecho a ser *informada previamente* de tal pretensión, de sus fundamentos y de las acciones que puede desarrollar en su defensa. En principio, esta afirmación puede tomarse como un *standard mínimo de protección* del ciudadano en su interacción con el Estado, para cualquier campo en el que exista tal acción o influencia mutua entre ellos, como consecuencia necesaria del carácter jurídico del Estado³.

En propiedad, el derecho del ciudadano a estar informado de la actividad estatal potencialmente limitativa de sus derechos es una de las formas que adopta el derecho general a estar informado. Al respecto, son notables las manifestaciones de este derecho en el contexto de relaciones jurídicas privadas, como las que hay entre *proveedores y consumidores*, o entre *médicos y pacientes*.

En el primero de estos casos, las Directrices de las Naciones Unidas para la Protección del Consumidor califican como “necesidad legítima” del consumidor el “acceso de los consumidores a una información adecuada que les permita hacer elecciones bien fundadas conforme a los deseos y necesidades de cada cual”⁴. Por su parte, la –divulgación y transparencia–, entendida como el deber de facilitar “información completa, exacta y no capciosa sobre los bienes y servicios, términos, condiciones, cargos aplicables y costo final para que los consumidores puedan tomar decisiones bien fundadas”, así como el deber de los vendedores de facilitar el acceso a dicha información, “especialmente a los términos y condiciones claves, con independencia del medio tecnológico empleado”, constituye uno de los principios para unas buenas prácticas comerciales. En razón de esto, las Directrices exigen de los proveedores de bienes y servicios del mercado el *suministro de información* clara y oportuna como a) sobre los bienes y servicios ofrecidos, los términos y condiciones del contrato respectivo; b) para contactar al proveedor o a los

³ Esto es, al Derecho como fuente y límite de su poder.

⁴ Naciones Unidas, *Resolución N° 70/186 sobre protección del consumidor*, adoptada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2015, p. 5, en <http://bit.ly/293y1M6>, 27 de junio de 2016.

prestadores de servicio técnico, de ser necesario; c) sobre los riesgos derivados del uso del bien o del aprovechamiento del servicio; d) que sea necesaria para que los consumidores puedan tomar decisiones bien fundadas e independientes, y que se adopten medidas para garantizar la exactitud de la información suministrada; e) sobre los efectos de los productos, o de su uso, en el medio ambiente; f) sobre la creación de asociaciones de consumidores, en especial en zonas rurales; g) sobre los procedimientos vigentes para obtener compensación y solucionar controversias; y h) para dar cabida a las características especiales del comercio electrónico, garantizar que los consumidores y las empresas estén informados, sean conscientes de sus derechos y obligaciones en el mercado digital, entre otros.

De otro lado, en el caso de las relaciones entre médicos y pacientes se ha calificado al derecho a estar informado como un derecho humano fundamental, que exige –en razón de la dignidad propia del paciente como persona humana– que éste reciba información adecuada sobre la propia enfermedad y el tratamiento a seguir⁵.

En este sentido, el Artículo 5o. de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y la Dignidad del Ser Humano con relación a la aplicación de Biología y Medicina⁶ señala en relación a las intervenciones quirúrgicas, *standard* extensible a cualquier forma de acto médico, que el paciente⁷ tiene derecho a recibir previamente información apropiada sobre el propósito y naturaleza del tratamiento a seguir, así como de sus consecuencias y riesgos. En ese tenor, el Artículo 10 de la Convención garantiza el carácter privado de los datos sobre la propia salud, así como el derecho del paciente a conocer los datos obtenidos por terceros sobre su salud; posteriormente el Artículo 16 protege el derecho de las personas que participan en investigaciones médicas a obtener información sobre sus derechos, riesgos asumidos y las salvaguardas a implementarse contra aquellos.

Asimismo, en el ámbito del ejercicio de potestades públicas potencialmente limitativas de derechos individuales, el derecho a estar informado se sostiene *axiomáticamente* como una de las bases fundamentales de las relaciones entre el Estado, titular del *ius puniendi*⁸, y el ciudadano eventualmente sujeto a su ejercicio en el contexto de una acu-

⁵ Vall Casas, Aurora, "Patients' right to information: A review of the regulatory and ethical framework", *BID textos universitaris de biblioteconomia i documentació*, número 21, diciembre de 2008, <http://bid.ub.edu/21/vall3.htm>.

⁶ Consejo de Europa, *Convención para la protección de los Derechos Humanos y la dignidad del ser humano con relación a la aplicación de la Biología y Medicina: Convención sobre Derechos Humanos y Biomedicina*, European Treaty Series, número 164, <http://bit.ly/293Dgv8>.

⁷ Su representante o tutor en caso que éste no tenga conciencia o libertad en sus actos, de acuerdo con el Artículo 6o. de la Convención.

⁸ Instrumentalmente, el *ius puniendi* es la medida de *imperium* estatal que le permite tipificar, perseguir y castigar las conductas que afectan de modo más grave a la convivencia social, a través de la lesión de los bienes jurídicos protegidos por el rdenamiento; o alternativamente, como

sación penal: así lo afirma, entre otros muchos textos normativos⁹, el décimo principio de los *standards* para la protección de las personas bajo cualquier forma de detención o prisión de las Naciones Unidas¹⁰:

Toda persona arrestada será informada en el momento de su arresto de la razón por la que se procede a él y notificada sin demora de la acusación formulada contra ella.

Otro tanto, ocurre con la relación entre el Estado, titular de la *competencia tributaria*¹¹, y el particular eventualmente sujeto a su ejercicio en el contexto de la determinación

lo explica Jakobs, como el poder estatal de garantía de vigencia de las normas irrenunciables para el mantenimiento de la configuración social, como respuesta jurídicamente organizada a la decepción de las expectativas de mantenimiento individual de los círculos de organización esenciales para la convivencia. Fernández Carrasquilla, Juan, *Derecho Penal Fundamental*, 2ª. ed., Bogotá, Temis, 1998, volumen 1, p. 13; Welzel, Hans, *Derecho Penal Alemán-Parte General*, 11ª. ed., trad. de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, pp. 11-21; Jakobs, Gunther, *Derecho Penal. Parte General. (Fundamentos. Teoría de la Imputación)*, 2ª. ed., trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Madrid, Marcial Pons, 1997, pp. 11- 12.

⁹ Como por ejemplo: (i) el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo Artículo 14.3. a) establece que "*en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella... toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad... a ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella*"; (ii) la Convención Europea de Derechos Humanos, cuyo Artículo 6.3.a) dispone que "*Toda persona tiene derecho... sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella... como mínimo... a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él*"; y (iii) la Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo Artículo 8.2.b) establece que "*Toda persona tiene derecho... en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter... a las siguientes garantías mínimas: ...comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada*". Jordash y Coughlan apuntan que la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos no contiene previsión expresa al respecto, pero que la Comisión Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos, en la Comunicación N° 224/98, adoptada en el 28º período de sesiones (23 de octubre al 6 de noviembre de 2000), caso *Media Rights Agenda (en representación de Niran Malaolu) v. Nigeria*, parágrafo 43, determinó que el derecho al debido proceso incluye la garantía de que las personas detenidas "*deban ser informadas al tiempo de su detención, en un lenguaje comprensible para ellas, de las razones para su arresto, y deben ser informadas detalladamente de todos los cargos contra ellas*". Cfr. Jordash, Wayne, y Coughlan, John, "The Right to be Informed of the Nature and Cause of the Charges: A Potentially Formidable Jurisprudential Legacy", Darcy, Shane, y Joseph Powderly, *Judicial Creativity at the International Criminal Tribunals*, Oxford, Oxford University Press, 2010, p. 286.

¹⁰ Traducción no oficial del autor. Anexo a la Resolución N° 43/173 de Naciones Unidas, citado en "United Nations Office on Drugs and Crime", *Compendium of United Nations standards and norms in crime prevention and criminal justice*, Nueva York, Naciones Unidas, 2006, p. 31, en <http://bit.ly/290xEIT>, 25 de junio de 2016.

¹¹ Entendida aquí como la actividad procedimental a través de la cual las autoridades tributarias, a la luz de sus propios descubrimientos fácticos, fiscalizan los tributes determinados por los

de oficio de obligaciones tributarias. Así se estatuye, por ejemplo, en los Artículos 150 y 154 del Modelo de Código Tributario para América Latina¹²:

Artículo 150. Los interesados o sus representantes y sus abogados tendrán acceso a las actuaciones, inclusive a los sumarios por infracciones, y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad.

Artículo 154. La determinación a que se refiere el Artículo 135 se iniciará con el traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen. En este caso, la autoridad administrativa podrá –si lo estima conveniente– requerir la presentación de nuevas declaraciones o la rectificación de las presentadas¹³.

En este orden de ideas, el derecho del sujeto pasivo a estar informado previamente del objeto, alcance y contenido del potencial ejercicio de la competencia tributaria, con el objeto de limitar jurídicamente la actividad administrativa y permitir al ciudadano –en consecuencia– obtener el conocimiento necesario para su defensa frente a la pretensión estatal, es calificado por el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 2015 como una “garantía fundamental”; reflejo “de lo que las normas constituciones o las cartas de derechos fundamentales o el propio Modelo reconocen a los ciudadanos y constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria”¹⁴, en los siguientes términos:

Artículo 75. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes:...

j) Derecho a acceder a las actuaciones administrativas y conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.

contribuyentes o terceros en su nombre, examinan libros de contabilidad y documentación, así como cualquier punto de interpretación legal que sean relevantes para el propósito de determinar definitivamente tributos. Baker, Phillip, y Pistone, Pasquale, “General Report: Practical Protection of taxpayers’ rights”, *IFA Cahier 2015*, Basilea, 2015, volumen 2, p. 35.

¹² Al contrario de lo que ocurre en materia penal, como se evidenció en el ejemplo previo, es necesario acudir a las regulaciones tributarias *sectoriales* para encontrar las reglas que establecen *standards* mínimos de protección, pues como apuntan Baker y Pistone, no existen *standards mínimos de protección tributaria* que hayan sido formalmente reconocidos a nivel internacional. Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 21.

¹³ *Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*, 2ª ed., Washington D.C., Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, 1968, pp. 107-109.

¹⁴ *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Comentario al Artículo 75*, Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Banco Interamericano de Desarrollo, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), GmbH y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, p. 80, en <http://bit.ly/293qPzu>.

k) Derecho a conocer la identidad del personal de la Administración Tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que sea parte.

l) Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos de ley¹⁵.

Como puede constatarse, la idea de la información respecto de la potencial actividad *ablatoria* estatal como *standard* mínimo de protección de la persona humana resulta naturalmente aplicable a los órdenes en los que la intervención estatal en la esfera subjetiva particular tiene una mayor intensidad, esto es, las medidas estatales de limitación unilateral de la *libertad* y de la *propiedad*, cuya expresión paradigmática son las *penas* y los *tributos*¹⁶. En otras palabras, el derecho a ser informado del objeto, contenido y alcance de la actividad estatal potencialmente limitativa de derechos particulares, como es el caso de la libertad (delitos) o de la propiedad (tributos), tiene naturaleza de *derecho humano fundamental*¹⁷; es, en consecuencia, un *standard* mínimo de protección de la *dignidad* de la persona humana¹⁸.

¹⁵ *Idem*, pp. 79-80.

¹⁶ Parafraseando a Ferrajoli, es posible caracterizar a las ablaciones estatales modernas como "privaciones de derechos", que recaen generalmente contra los derechos para cuya tutela, junto con la vida y la dignidad, se constituye y se justifica el Estado moderno: la *libertad* y la *propiedad*. Como dice Ferrajoli, comentando la *estandarización* y formalización legal de estas privaciones bajo la forma de penas, la regulación jurídica de tales ablaciones "son un fruto de la *revolución política burguesa, que marca el nacimiento de la figura del 'ciudadano' y del correspondiente principio de abstracta igualdad ante la ley*". Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del Garantismo Penal*, 5ª. ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocío Carretero Bandrés, Madrid, Trotta, 2001, Colección Estructuras y Procesos, Serie Derecho, p. 390.

¹⁷ Así lo han calificado, en el contexto del Derecho Penal Internacional, Jordash y Coughlan, *op. cit.*, p. 286.

¹⁸ De acuerdo con la Corte Constitucional de Colombia, la dignidad humana como concepto jurídico "puede presentarse de dos maneras: a partir de su objeto concreto de protección y a partir de su funcionalidad normativa. Al tener como punto de vista el objeto de protección del enunciado normativo 'dignidad humana', la Sala ha identificado a lo largo de la jurisprudencia de la Corte, tres lineamientos claros y diferenciables: (i) La dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características (vivir como quiera). (ii) La dignidad humana entendida como ciertas condiciones materiales concretas de existencia (vivir bien). Y (iii) la dignidad humana entendida como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad física e integridad moral (vivir sin humillaciones). De otro lado al tener como punto de vista la funcionalidad, del enunciado normativo 'dignidad humana', la Sala ha identificado tres lineamientos: (i) la dignidad humana entendida como principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor. (ii) La dignidad humana entendida como principio constitucional. Y (iii) la dignidad humana entendida como derecho fundamental autónomo". En este sentido, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucio-

Puesto en estos términos, el derecho ciudadano a ser informado, categoría en la que es encuadrable con facilidad el derecho a ser informado de la actividad estatal tendiente al posible establecimiento de límites ablatorios a la esfera jurídico-subjetiva de un particular, sugiere *a priori*¹⁹ un *standard* mínimo de protección único para todos los ámbitos de posible intervención que, en principio, es susceptible de ponderación²⁰ en función de la naturaleza e intensidad de la intervención estatal de que se trate.

Así las cosas, tomando como premisa *a priori* la existencia del derecho a estar informado, y su reconocimiento como un *standard* mínimo de protección respecto del ejercicio del *imperium* en la imposición de penas y tributos, cabe cuestionarse si el derecho a estar informado constituye un *standard* mínimo y único de protección *de igual intensidad* en ambos órdenes de intervención estatal, dada la identidad sustancial en la naturaleza ablatoria de los poderes estatales bajo análisis y su aplicación a la persona humana, como sujeto dotado de *dignidad* inherente a su condición de tal²¹, o si, por el contrario, el dere-

nal Federal de Alemania, la dignidad supone, como concepto jurídico, que “los seres humanos no pueden ser profanados al ser tratados por el poder estatal como un simple objeto,” directriz que sirve, de acuerdo con el Tribunal, “para determinar los casos en los que se da una violación a la dignidad humana.” Ello ocurre, en términos generales, cuando “la persona haya sido sometida a un trato que cuestiona principalmente su cualidad de sujeto, o que en el tratamiento dado en un caso concreto exista una desvalorización arbitraria de la dignidad humana.” En otras palabras, las del Voto Salvado de los Magistrados Geller, Dr. von Schlabrendorff y Dr. Rupp, “*Todo poder estatal tiene que considerar y proteger al ser humano en sus valores propios y su autonomía. No puede ser tratado de manera ‘impersonal’, como un objeto, aun cuando esto ocurra sin desconocer los valores personales, sino con ‘buenas intenciones’.*” Sentencia del Tribunal Constitucional de Colombia N° T-881/02, en <http://bit.ly/1svSjzq>; y Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional Federal Alemán del 15 de diciembre de 1970, en Schwabe, Jürgen (comp.), *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*, trad. de Marcela Anzola Gil, Bogotá, Konrad Adenauer Stiftung-Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2003, pp. 17-18.

¹⁹ En tanto constituye una proposición independiente de la experiencia que, al ser pensada, es simultáneamente *necesaria*. Kant, Immanuel, *Crítica de la razón pura*, trad. de Pedro Ribas, Madrid, Taurus, 2005, pp. 42, 43. Como recuerda Hohfeld, los conceptos jurídicos son, por su naturaleza, nociones referidas a objetos ideales, solo perceptibles *a priori* y no asociados directamente con los objetos físicos sobre los cuales los conceptos jurídicos ejercen su influencia. Hohfeld, Wesley N., *Conceptos jurídicos fundamentales*, 3ª. ed., trad. de Genaro R. Carrió, México, Fontamara, 2015, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, número 2, pp. 31-37.

²⁰ De acuerdo con la ley de la ponderación, “*la medida permitida de no satisfacción o de afectación de uno de los principios depende del grado de importancia de la satisfacción del otro.*” Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. de Ernesto Garzón Valdés, revisión por Ruth Zimmerling, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 161.

²¹ A este respecto, es emblemático que el primer párrafo del Preámbulo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos toma a la dignidad humana como concepto *a priori*, que califica como la base de la libertad, la justicia y la paz en el mundo, en los siguientes términos: “la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad

cho a ser informado es exigible bajo *standards* ontológicamente diferentes, de intensidad variable en su exigibilidad y cumplimiento, dependiendo del ámbito de interacción Estado-ciudadano de que se trate, en función de los distintos *presupuestos fácticos, contenido e intensidad* de los poderes estatales bajo análisis y considerando que en cada uno de ellos se incide de forma *diferente* en la esfera jurídico-subjetiva particular, en tanto se identifiquen distintos *grados mínimos* de preservación de la libertad y la dignidad humana en su realización. Las siguientes consideraciones pretenden responder a esta pregunta.

II. LOS STANDARDS DE PROTECCIÓN DEL CIUDADANO

Como con acierto indica Hierro, los derechos humanos son una especie del género “derecho subjetivo”; lo que –en consecuencia– determina para su titular una posición jurídica de *exigibilidad*, frente a un tercero, de una determinada “prestación” provechosa para él²². Tales derechos adquieren el calificativo de “humanos”; por cuanto su característica definitoria es “*la exigencia moral de que sean jurídicamente protegidos*”; esto es, “*que son condición necesaria para que una persona, un ser humano, pueda desenvolverse como agente moral en un contexto dado*” y que son, por consiguiente, condición necesaria y suficiente para justificar la existencia, el origen y el contenido de un sistema jurídico²³.

De este modo, argumentando *a contrario* es posible definir a los derechos humanos –o siendo deliberadamente reduccionistas, a su “núcleo duro”–, como una posición jurídica *mínima* de garantía de su titular frente a las pretensiones limitativas de terceros; esto es, un *mínimo minimorum* inatacable que, por esa misma circunstancia, forma naturalmente parte de las Cartas de Derechos contenidas en los textos constitucionales.

1. *Los standards de protección, desde una perspectiva constitucional*

Sobre la base previa, cabe definir a los *standards de protección* como parámetros, reglas o patrones de medida de las posiciones jurídicas *fundamentales*²⁴ del ciudadano, inherentes a su dignidad humana, frente al ejercicio de potestades públicas. A estas últimas debe

intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana”; *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Naciones Unidas, en <http://bit.ly/1hHDu9u>.

²² Es “derecho” la situación jurídica en la que un particular está en condiciones de formular una “pretensión” (*claim*) a otro sujeto, titular del “deber”; a realizar la prestación que constituye el objeto de este último; de este modo, es posible definir al “deber” como la situación correlativa en la que un determinado sujeto puede ser combinado coercitivamente por otro a dar cumplimiento a su pretensión. Hohfeld, *op. cit.*, pp. 47-50.

²³ Hierro, Liborio, “El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho”, en Marzal, Antonio (Editor), *El núcleo duro de los derechos humanos*, Multiva Baja (Navarra), ESADE-Facultad de Derecho, Universidad de Deusto, J. M. Bosch, pp. 21, 23-24.

²⁴ Fundamentales en las dos acepciones posibles del término, tanto por su consagración expresa en la Constitución como por su naturaleza legitimadora del orden jurídico como *criterio de optimización*. Cfr. Hierro, *op. cit.*, p. 24.

entendérselas, siguiendo a Hohfeld, como la posibilidad de modificación unilateral de la situación jurídica de un particular, en forma positiva o negativa, *sin que participe la voluntad del afectado en la limitación que le es, así, impuesta*²⁵.

En este sentido, y siguiendo para ello a Alexy, es posible caracterizar a los *standards* de protección como derechos fundamentales, subjetivos, a un determinado *status* personal de salvaguarda frente a la acción de terceros, cuya técnica operativa consiste en la imposición a dichos terceros de *modos de actuación determinados*, resumibles bajo el esquema de acuerdo con el cual toda competencia ablatoria –en concreto, la posible determinación de penas y tributos– debe ejercerse en condiciones que permitan al sujeto pasivo *conocer* las condiciones en las que tales competencias deben ejercerse, y en consecuencia garantizarle el ejercicio efectivo de los derechos que le asistan en ese contexto.

A. Son derechos fundamentales

Las posiciones jurídicas derivadas de los *standards* de protección son, como emanación –y, al mismo tiempo, como concreción– de la dignidad humana, calificables como derechos *fundamentales*. No solo por su *tipificación constitucional*, lo que hoy día constituye la acepción más usual del término a partir de los desarrollos del Tribunal Constitucional Federal alemán, sino porque ellos sirven de auténticos *criterios de validez del ordenamiento*, bajo la forma de *imperativos categóricos* de índole axiológica, auténticos *mandatos de optimización*. Hierro, en una síntesis muy clara, lo expone en los siguientes términos:

Un segundo elemento caracterizador de lo que se viene entendiendo por “derechos humanos” es su carácter fundamental lo que suele entenderse como que sirven de fundamento legitimador de los sistemas jurídicos. Es una vieja idea acuñada por el iusnaturalismo racionalista que supo resumir lapidariamente el señor Jefferson en el Preámbulo de la “Declaración de Independencia”: “*que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados*”. Puesto que no pretendo ofrecer una definición nominal o meramente explicativa, sino una definición estipulativa de carácter valorativo he de señalar que, en ella, este segundo carácter que podríamos subordinar a la del carácter anterior. Es decir, sólo asumiendo que el primer valor moral se sitúa en la autonomía del individuo (Mackie 1984, p. 176; Alexy 1995, p. 26), sólo entonces los derechos humanos tienen carácter fundamental (o legitimador) y ofrecen una respuesta concreta a los tres grandes problemas teóricos de la Justicia: por qué es justo ordenar (la justicia como legalidad), quién está justificado para ordenar (la justicia como legitimidad en origen), y qué es lo que está justificado ordenar

²⁵ Hohfeld, *op. cit.*, p. 68. En el mismo sentido, Alexy, *op. cit.*, p. 232.

(la justicia como legitimidad en contenido). Los derechos humanos ofrecen una respuesta completa porque en base a un mismo principio resuelven las tres cuestiones: las normas son legítimas porque son necesarias para el desarrollo de la autonomía individual, la competencia normativa es legítima si y sólo si deriva del ejercicio de la autonomía por los destinatarios de las normas (esto es, del consentimiento) y las normas son justas si y sólo si tienen como contenido la protección y la promoción de esa misma autonomía²⁶.

Normativamente, esto es, desde el punto de vista de la determinación de la decisión correcta a un problema jurídico, de declaración de lo debido en un caso determinado *como lo haría el juez*²⁷, el derecho a ser informado parece no presentar mayores disyuntivas, tanto en materia penal como en materia tributaria. Como fácilmente puede verse, configura un auténtico *derecho subjetivo a algo*, concretamente *a una prestación fáctica positiva*: una posición jurídica que otorga al ciudadano el poder de exigir del Estado una prestación –suministro de información– ocurridas determinadas circunstancias, concretamente la pretensión de ejercer el poder punitivo o el poder tributario, según corresponda.

B. Son derechos subjetivos

En efecto, si partimos de la definición de Kelsen, de acuerdo con la cual el derecho subjetivo es un *status* individual o colectivo a cuya realización se encuentra asociado el deber jurídico de un tercero, a través de la norma jurídica²⁸, y considerando las dos posibilidades lógicas que plantea Alexy²⁹, el contenido regulativo de los ordenamientos jurídicos modernos reconoce expresamente el derecho *subjetivo* a ser informado, tanto del contribuyente como del acusado penal. Ejemplos de lo anterior fueron expuestos previamente³⁰: parece claro que cada sistema jurídico contiene una norma “N” que confiere de forma «universal» el derecho a ser informado, y que su aplicación, relativamente sencilla, tiene lugar cada vez que el Estado busca determinar si a una persona “A” le es exigible o no una pena o un tributo, respectivamente. De este modo, parafraseando a Alexy³¹, es posible predicar como normas “individuales” las siguientes:

“A” tiene frente al Estado el derecho a ser informado previamente de la pretensión estatal de ejercer el *ius puniendi* sobre él.

²⁶ Hierro, *op. cit.*, pp. 24-25.

²⁷ Alexy, *op. cit.*, pp. 32-33.

²⁸ Kelsen, Hans, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Editora Nacional, 1959, pp. 72-78.

²⁹ Esto es, tanto en el caso en el que es claro si la norma N confiere un derecho subjetivo a un sujeto A pero se duda si la situación fáctica de A es subsumible en N, como en el supuesto en el que es claro que la norma N es aplicable a la situación de A, más se duda de si aquella confiere un derecho subjetivo. Alexy, *op. cit.*, pp. 174-175.

³⁰ Introducción.

³¹ Alexy, *op. cit.*, p. 177.

"A" tiene frente al Estado el derecho a ser informado previamente de la pretensión estatal de ejercer el poder tributario sobre él.

De los enunciados previos queda clara la titularidad de "A" de una posición jurídica que le permite exigir del Estado *información*: la relativa a la pretensión de ejercicio del *ius puniendi* o de la competencia tributaria, o lo que es lo mismo, "A" *tiene un derecho subjetivo a la información respecto del potencial ejercicio del poder punitivo o de la competencia tributaria que sea susceptible de afectarlo, así como sobre los modos y condiciones en los que dichos poderes han de ser ejercidos*, según corresponda. Naturalmente, estos enunciados también definen, limitativamente, el "derecho subjetivo" del Estado, su competencia: así, *el Estado tiene la capacidad de modificar unilateralmente³² la situación jurídica de "A" a través de su poder punitivo o de su poder tributario, si y solo si –además de otros requisitos– "A" es informado previamente*. Una forma más acabada de formular esta posición jurídica es caracterizándola como "derecho a una acción positiva fáctica"³³, en los siguientes términos:

"A" tiene frente al Estado el derecho a que éste le informe previamente de su pretensión de ejercicio del *ius puniendi* sobre él.

"A" tiene frente al Estado el derecho a que éste le informe previamente de su pretensión de ejercicio de la competencia tributaria sobre él.

Sin embargo, ello no parece suficiente. A pesar de su aparente claridad, los enunciados previos suponen una dificultad empírica considerable. Supongamos que, con base en estas reglas, el Estado se limita a poner en conocimiento de "A" el *inicio* de los procedimientos tendientes a la constatación del acaecimiento de supuestos fácticos legitimadores del ejercicio del poder punitivo o de la competencia tributaria –hecho punible, hecho imposible–, dejando en la *ignorancia* al sujeto pasivo respecto de los fundamentos y modo de potencial ejercicio de tales poderes jurídicos. No hace falta mayor esfuerzo para constatar que una situación tal es *absurda por insuficiente*, en tanto infringe *fraudulentamente³⁴* el «fundamento moral» del derecho a ser informado, que es, como ya se ha sostenido, la dignidad humana ínsita al conocimiento –y consecuentemente, la posibilidad *real* de defensa– frente a las pretensiones de terceros limitativas del *status* jurídico particular³⁵.

³² Esto es, sin que para la validez o la eficacia de tal modificación participe la voluntad de "A".

³³ Alexy, *op. cit.*, pp. 194-196.

³⁴ A través del despliegue de una conducta formalmente "conforme" a las reglas previamente descritas, pero contraria al *principio*, que le sirve de base axiológica como *criterio de validez* de la regla y, con ella, del propio ordenamiento, como es característico de los derechos fundamentales. Cfr. Atienza, Manuel, y Ruiz Manero, Juan, *Ilícitos atípicos*, Madrid, Trotta, 2000, p. 125.

³⁵ En materia tributaria, como indica Öner, la información debe permitir al sujeto pasivo la comprensión del procedimiento determinativo de oficio en marcha y permitirle, en consecuencia, advertir sus posibles instrumentos de defensa. En este contexto, por ejemplo, podría con-

Por ello, en la opinión del autor el derecho a ser informado califica como un derecho a una protección jurídica efectiva, de modo que "el resultado del procedimiento garantice los derechos materiales del respectivo titular de derechos"³⁶, o lo que es lo mismo, un proceso aplicativo de dos pasos: (i) la identificación de las situaciones fácticas en las que el contenido, tiempo, modo y condiciones del ejercicio del poder estatal podría suponer una limitación de derechos del ciudadano que justifique racionalmente que se le informe previamente de tal circunstancia; y (ii) la ponderación del derecho del ciudadano a ser informado de estas situaciones con otros derechos que puedan entrar en conflicto con aquél³⁷, como lo es el riesgo de que el ciudadano obstruya ilegítimamente el recto ejercicio de la competencia por el Estado, destruyendo la evidencia de los hechos relevantes, según el caso.

C. Son un status personal

Adicionalmente, como consecuencia de lo expuesto, el derecho fundamental a ser informado de la actividad estatal potencialmente limitativa de sus derechos es igualmente caracterizable como un *status personal positivo*, en tanto relación jurídica que califica al individuo como titular de posiciones jurídicas de derecho subjetivo frente al Estado: en concreto, el derecho a que éste *le informe*³⁸. En las palabras de Alexy:

Si se prescinde del aspecto de la competencia, al igual que de otros refinamientos, se obtiene como núcleo del status positivo el derecho del ciudadano frente al Estado a acciones estatales. A ello se refiere Jellinek cuando declara que el status positivo es 'justamente el reflejo del negativo'. Al derecho de *a* frente al Estado a la acción *h* de este último corresponde la obligación del Estado frente a *a* de realizar la acción *h*. Así como en una discusión acerca del contenido del status negativo de *a* de lo que se trate es de saber si a *a* le está ordenada la realización u omisión de una acción *h'* o si es libre con respecto a *h'*; hay, pues, que 'decidir acerca de la libertad del Estado'. El discurso del reflejo apunta, pues, al hecho de que la extensión del status positivo del ciudadano se corresponde con la extensión de aquello que uno podría llamar el "status pasivo

siderarse lógico que todas las notificaciones dentro de un procedimiento determinativo de oficio deban hacerse en el idioma oficial del Estado, o al menos en un lenguaje comprensible para el contribuyente. Sin embargo, la jurisprudencia alemana –citada por Öner– ha dicho que la notificación al contribuyente del intercambio de información entre Alemania y Noruega, puede darse en un idioma diferente al alemán o al noruego (en el caso concreto, inglés), "sin" que ello afectara –según el tribunal de primera instancia– el *status* de defensa del sujeto pasivo. Öner, Cihat, "Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection", *European Taxation*, Amsterdam, volumen 51, número 4, Journals IBFD, 2011, p. 134, en nota al pie número 92.

³⁶ Alexy, *op. cit.*, p. 472.

³⁷ Pues si no priman principios opuestos, existe un derecho definitivo a la vigencia de los derechos fundamentales a prestaciones estatales de corte procedimental. *Ibidem*, p. 474.

³⁸ *Ibidem*, p. 462.

del Estado”, como así también a que en la relación Estado/ciudadano todo aquello que no pertenece al status positivo del ciudadano se cuenta entre aquello que podría llamarse “status negativo del Estado”³⁹.

En conclusión, aplicando los criterios antes expuestos, es posible definir al derecho a ser informado como un derecho subjetivo fundamental, que concede al ciudadano un *status* personal como titular de una posición jurídica que lo habilita a exigir frente al Estado la realización de las acciones *informativas* necesarias para una protección jurídica efectiva de sus derechos⁴⁰ frente a la actividad estatal potencialmente limitativa de éstos, y cuyo “núcleo duro” supone un *standard* mínimo de protección para el ciudadano, vigente en cualquier supuesto de pretensión estatal de ejercicio de sus posibilidades jurídicas de modificación unilateral del *status* jurídico del ciudadano⁴¹.

2. Qué protegen los standards de protección

Concebido así el derecho a ser informado como un *standard* mínimo de protección del ciudadano en sus relaciones con el Estado, caben dos posibilidades lógicas respecto de su *objeto de protección*.

A. Diferentes categorías, regidas por standards particulares para cada una

En primer lugar, es posible plantear la existencia de tantos *standards* mínimos de información como relaciones con el Estado puedan configurarse, en función del objeto de cada una y de la cualidad particular que ostente el ciudadano en cada una de esas relaciones. Así, habría un *standard* de información mínima a la que tendría derecho el *contribuyente* en el contexto de la determinación tributaria, sustancial y teleológicamente distinto del *standard* aplicable –en razón de su objeto– para establecer la información mínima a la que tendría derecho el *acusado* en el contexto del proceso penal, con fundamentos racionales y axiológicos diferentes.

A esa *ratio* responde, posiblemente, la “*tradicional reticencia*” a extender la protección de los derechos humanos más allá de sus componentes civiles y penales, particularmente dentro de los confines de la Convención Europea de Derechos Humanos⁴². A este respecto, el Artículo 6o. de la Convención establece que el derecho a un juicio justo, considerado como derecho humano, es (solo) aplicable para la determinación de los derechos

³⁹ *Ibidem*, p. 257.

⁴⁰ Según Öner, su importancia llega al punto de que de ello depende la *confianza* que el ciudadano pueda desarrollar respecto de la efectividad de sus restantes derechos frente al Estado. Öner, *op. cit.*, p. 134.

⁴¹ Lo que es lo mismo, de sus *competencias*, en el sentido que asignan Hohfeld y Alexy al término.

⁴² No es ese el caso de la Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo Artículo 8o. extiende *expresamente* las garantías del debido proceso a la determinación de las responsabilidades tributarias de los ciudadanos.

y obligaciones de naturaleza *civil* o de los cargos de naturaleza *criminal* contra el ciudadano, sin mención alguna de la *determinación de obligaciones tributarias*. Adicionalmente, el Artículo 1o. del Protocolo N° 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos limita la protección de la propiedad como derecho humano por aquellas leyes que los Estados Contratantes estimen necesarias “*para asegurar el pago de tributos u otras contribuciones o penas*”. Como resultado, la Convención Europea de Derechos Humanos ha sido tenida por aplicable a los procedimientos determinativos de *recargos* tributarios, cuando la ofensa es de naturaleza penal, o cuando los siguientes elementos están presentes⁴³: (i) la ley que establece las penas cubre a todos los ciudadanos en su condición de contribuyentes; (ii) el recargo está esencialmente orientado a fines preventivos y represivos; (iii) el recargo fue impuesto bajo una regla general con los fines antes señalados; y (iv) el recargo fue sustancial.

Con base en estas reglas y sus *standards* de interpretación, Cordeiro Guerra y Dourigo señalan la existencia de una “tradicición” en Europa⁴⁴, de acuerdo con la cual el Derecho Tributario implica el ejercicio de un poder soberano por las autoridades del Estado, una “*esfera aparte*”, que no está automáticamente limitada por los derechos humanos⁴⁵. Consecuentemente, en este contexto el interés público se entiende como preeminente, de modo que “no solo no hay derechos sustantivos del contribuyente con relación a las autoridades públicas cuando éstas deciden cómo financiar los servicios para la colectividad, sino también durante los procedimientos, cuando estas reglas generales son aplicadas a cada caso particular, no habrá una forma de protección como la provista

⁴³ Traducción no oficial del autor. *Guide on Article 6 of the European Convention of Human Rights*. Estrasburgo, Council of Europe/European Court of Human Rights, 2014, pp. 9-10, en <http://bit.ly/1jJAZr8>.

⁴⁴ Ese *no* es el caso de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, cuyo Artículo 8o. *expresamente* extiende las garantías del debido proceso a la determinación de las obligaciones fiscales.

⁴⁵ Esto es, las regulaciones administrativas y tributarias. Schwartz, Bernard, “Administrative Law and the Sixth Amendment: ‘Malaise in the Administrative Scheme’”, *American Bar Association Journal*, volumen 40, número 2, febrero de 1954, pp. 107-110, 166. En este sentido, la Corte Europea de los Derechos Humanos estableció, en *Ferrazzini v. Italia* que, a pesar de que intereses pecuniarios “están claramente en juego en los procedimientos tributarios... demostrando meramente que una disputa es ‘pecuniaria’ en su naturaleza no es en sí mismo suficiente para atraer la aplicabilidad del Artículo 6 § 1 bajo su parte ‘civil’, y en consecuencia considera (§ 29) que las disputas en materia tributaria “todavía forman parte del núcleo duro de las prerrogativas de la autoridad pública, con la naturaleza pública de la relación ente el contribuyente y la comunidad permaneciendo como predominante. Teniendo en cuenta que la Convención y sus Protocolos deben interpretarse como un todo, la Corte también observa que el Artículo 1o. del Protocolo N° 1, que regula la protección de la propiedad, reserva a los Estados el derecho de promulgar las leyes que consideren necesarias para el propósito de asegurar el pago de tributos... A pesar de que la Corte no atribuye una importancia decisiva a ese factor, sí lo toma en cuenta. Considera que las disputas tributarias caen fuera del ámbito de los derechos y obligaciones civiles, a pesar de los efectos pecuniarios que necesariamente producen sobre el contribuyente”. Traducción no oficial del autor. Stedh, *Ferrazzini v. Italy* (2001), §§ 25, 29, en <http://bit.ly/2eXFvB6>.

por el Derecho internacional y usualmente resumida en la fórmula del ‘juicio justo’”. En otras palabras, el ciudadano no sería portador de ningún *derecho fundamental* frente al Estado⁴⁶ desde la perspectiva del debido proceso, *incluyendo* al derecho a ser informado, en tanto *contribuyente*, creando –en las palabras de Perrou– una «brecha» en la armonización de la aplicabilidad del derecho a un juicio justo entre el Europeo y otros sistemas de protección de derechos humanos⁴⁷.

Como puede verse, en el contexto de la Convención Europea de Derechos Humanos, se entiende al Derecho Tributario –de acuerdo con la tradición previamente descrita– como una rama enfocada primigeniamente en el ejercicio de la soberanía en la recaudación impositiva, más que conciliar esta actividad con la protección de los derechos de los contribuyentes⁴⁸ y, por lo tanto, asumiendo su derecho fundamental –como se indica enseguida– a protección a través de *standards* de información equivalentes a los aplicables, por ejemplo, en un contexto de procedimiento penal⁴⁹.

⁴⁶ Cordeiro Guerra, Roberto, y Dourigo, Stefano, “Taxpayer’s Rights as Human Rights during Tax Procedures”, en Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel, y Pistone, Pasquale (cords.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, p. 425.

⁴⁷ En sus palabras, “Luego de la adopción de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, tres grandes sistemas regionales de derechos humanos fueron desarrollados: el sistema Europeo en los 1950s, el sistema Interamericano en los 1970s, y el sistema Africano en los 1980s... El derecho a un juicio justo está presente en los tres instrumentos. Los asuntos tributarios, sin embargo, están expresamente regulados solamente en el texto del artículo relevante del sistema Interamericano. En el sistema Africano, la amplitud del texto de las disposiciones relevantes y el hecho de que su interpretación sigue la interpretación del Artículo 14 del PIDCP resulta en la inclusión de los asuntos tributarios en el ámbito de aplicación de la Carta Africana también. La situación es diferente en Europa, donde la jurisprudencia establecida de la Corte Europea de Derechos Humanos incluye a los asuntos fiscales en la protección de la CEDH solo en tanto ellos puedan ser clasificados como ‘cargos criminales’. Este es un desarrollo extraño dado el hecho de que la protección de los derechos humanos pretende ser armonizada tanto verticalmente (entre los sistemas universales y regionales) y horizontalmente (entre los varios sistemas regionales). El sistema europeo crea una brecha en este sentido”. Traducción no oficial del autor. Perrou, Katerina, “Capítulo 5 Access to an Effective Remedy and International Tax Disputes–The Creation of Positive Obligations for the States in Taxpayer Participation”, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, Amsterdam, IBFD, 2014, Online Books.

⁴⁸ Sin embargo, hay un espacio para la aplicación limitada del Artículo 6.1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, de acuerdo con Maisto: las etapas de litigio pre y post-judicial. Del mismo modo, hay situaciones tributarias en las que la protección de la Convención Europea de Derechos Humanos es significativa. Maisto, Guglielmo, “The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention”, en Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel, y Pistone, Pasquale, (Editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, pp. 373-395.

⁴⁹ Lo opuesto, esto es, una evolución hacia la expansión de las garantías del debido proceso desde los casos penales, hacia los casos de Derecho privado, y luego gradualmente hacia los casos administrativos y tribunales, ha sido señalado por Perrou, en una aguda aproximación. Perrou, *op. cit.*, Online Books IBFD, y Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel, y Pistone, Pasquale (Editores) “Preface”, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, p. xxi.

B. *Una única categoría: La persona humana, como individuo con derecho a dignidad y a igual consideración y respeto.*

A contrario, como indican Cordeiro Guerra y Dorigo, “los contribuyentes son, primero que todo, seres humanos y como tales titulares de derechos humanos frente al Estado que impone el tributo”⁵⁰. En consecuencia, es posible entender al derecho a ser informado como un *standard* mínimo de protección de carácter único, adscrito a la norma constitucional que consagra el *status* jurídico general del ciudadano de poder exigir del Estado le suministre información *relevante y eficaz* a los fines de la *protección efectiva* de su situación jurídica general a través de las restantes manifestaciones del derecho a la defensa frente al ejercicio estatal de sus competencias, *independientemente de la cualidad que ostente el ciudadano en cada tipo de relación jurídica con el Estado*⁵¹ y que se exterioriza variadamente, en lo que Alexy llama un *haz de posiciones iusfundamentales*:

Pero ¿qué es un derecho fundamental como un todo? La respuesta más simple es que un derecho fundamental como un todo es un haz de posiciones iusfundamentales. Queda abierta la cuestión de saber qué es lo que reúne las distintas posiciones individuales iusfundamentales en un derecho fundamental. Una vez más, la respuesta más simple reza: su adscripción a una disposición de derecho fundamental. A las posiciones jurídicas corresponden siempre normas que las confieren. Al ensamblamiento de un haz de posiciones en un derecho fundamental corresponde entonces la *adscripción* de un haz de normas a una disposición de derecho fundamental⁵².

⁵⁰ Cordeiro Guerra y Dorigo, *op. cit.*, p. 425.

⁵¹ Así lo afirman Kofler, Poiaras Maduro y Pistone, para quienes “La protección de los derechos humanos, como derechos fundamentales de la humanidad, es particularmente apto como objeto de este diálogo, dado que los contribuyentes no son ontológicamente diferentes a todos los demás seres humanos y, de hecho, el tiempo ha llegado para que una visión moderna de la tributación reconsidere la naturaleza absoluta de los poderes tributarios y los enmarque dentro de límites que reconozcan la existencia de márgenes técnicos de apreciación, mientras excluyen poderes más amplios”. En el mismo sentido, Lipton sostiene que la protección de las garantías constitucionales de los potenciales evasores fiscales requieren de salvaguardas sustancialmente idénticas a las de cualquier proceso penal, en especial en lo relativo a la vigencia del principio *nemo tenetur*. Igualmente, Castillo Alva considera que el derecho a ser informado encarna “una obligación de todos los poderes públicos de informar oportunamente de los cargos (penales, disciplinarios, administrativos sancionatorios, etc.) que pesan en contra del ciudadano”. Kofler, Poiaras Maduro, y Pistone, *op. cit.*, p. xxii; Lipton, Paul P., “Constitutional Rights in Criminal Tax Investigations”, *American Bar Association Journal*, volumen 53, número 6, pp. 517-521, en <http://bit.ly/2bu2CRg22>; Castillo Alva, José Luis, “El derecho a ser informado de la imputación”, en Hurtado Pozo, José, y García Cavero, Percy (coords.), *Temas penales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Anuario de Derecho Penal 2008*, Lima, Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010, pp. 191-192, en <http://bit.ly/1Uxbesj>.

⁵² Alexy, *op. cit.*, p. 241.

Bajo este supuesto, el derecho a ser informado tendría *un único fundamento ético* en la dignidad de la persona⁵³, y en su derecho a igual consideración y respeto, que según Dworkin es un “postulado mínimo de moralidad” que exige del Estado tratar a sus ciudadanos con igual consideración, “*como seres humanos capaces de sufrimiento y de frustración*” y asimismo con igual respeto, “*como seres humanos capaces de llegar a concepciones inteligentes de cómo han de vivir su vida, y de actuar de acuerdo con ellas*”⁵⁴, noción que, como fácilmente puede verse, está directamente vinculada con la idea del «plan racional de vida» que es objeto de la Libertad como derecho fundamental⁵⁵.

Como consecuencia, el derecho a ser informado supondría por igual, tanto en el contexto de la determinación tributaria como en el ámbito del proceso penal, (i) una única fundamentación ética; y (ii) *criterios únicos de ponderación* para la determinación del *grado de intensidad* de su aplicación *en la mayor medida posible*, en razón de las circunstancias fácticas y en consideración del contexto valorativo en el que el derecho a ser informado esté llamado a aplicarse en un caso concreto, con base en lo que Alexy califica como una “teoría estructural” de los derechos fundamentales⁵⁶. En esos términos, y luego del análisis comparativo respectivo, la cuestión quedaría circunscrita a lo siguiente:

- (i) La determinación de las *situaciones comunes* a los dos ámbitos de intervención estatal objeto de análisis, para de allí identificar los posibles supuestos de:
 - a. *Identidad aplicativa de corte axiológico*, que permitan estructurar unas pautas de aplicación del derecho a ser informado *con pretensión de universalidad* y, en consecuencia, aplicables por igual al contribuyente y al acusado penal.
 - b. *Diversidad aplicativa de corte axiológico*, que permitan identificar los distintos grados de *intensidad* en la aplicación concreta del derecho a ser informado para cada uno de los status jurídicos objeto de análisis, contribuyente y acusado penal.
- (ii) La individualización de las *situaciones de aplicación diversas* que, comparativamente, pudieran verificarse respecto de cada una de las cualidades que el ciudadano puede asumir frente al Estado en las relaciones jurídicas objeto de nuestro estudio, de forma que puedan identificarse *criterios justificados racionalmente* para la solución

⁵³ Lo que es lo mismo, “*se trata de un derecho fundamental que es exigible a todos los poderes públicos y que es un principio general de las legislaciones derivado de la esencia misma de un Estado de derecho*”; Castillo Alva, *op. cit.*, p. 191.

⁵⁴ Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Marta Guastavino, Barcelona, Ariel, 2002, pp. 388-389.

⁵⁵ Cfr. Finnis, John, *Natural Law and Natural Rights*, 2ª. ed., Oxford, Oxford University Press, 2011, Clarendon Law Series, pp. 103-105; y Rawls, John, *Teoría de la justicia*, trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, Sección de Obras de Filosofía, pp. 370-377.

⁵⁶ Alexy, *op. cit.*, pp. 39-46.

eficiente de los distintos problemas interpretativos que pueden generarse en esos casos.

Así las cosas, el autor cree posible asumir como hipótesis de trabajo la afirmación de acuerdo con la cual el derecho a ser informado configura un *standard* único de protección, bajo la forma de un haz de posiciones jurídicas fundamentales que son aplicables por igual al contribuyente y al acusado penal, y cuyas diferencias aplicativas no equivalen a su distinta naturaleza, sino que son resultado de la *textura abierta* que es característica de la ponderación como mecanismo de aplicación de derechos fundamentales.

III. STANDARDS DE PROTECCIÓN PROCESAL PENAL DEL DERECHO A SER INFORMADO: UN PUNTO DE REFERENCIA

1. *Antecedentes históricos*

Puede afirmarse válidamente que el derecho a ser informado ha sido objeto tradicional de regulación por el Derecho Penal⁵⁷, como emanación del *principio acusatorio*⁵⁸ como Briseño Sierra apunta:

⁵⁷ McSweeney, Thomas J., "Magna Carta and the right to trial by jury", Holland, Randy J. (Editor), *Magna Carta: Muse and Mentor*, Washington, Library of Congress y Thomson Reuters, 2014, p. 144; Hurley, Jennifer L., "Has the Supreme Court 'wrench[ed]' the Sixth Amendment from its proper context?"; Hall, Kermit L. (Editor), *The rights of the accused: the justices and criminal justice*, New York-London, Garland Publishing Inc., 2000, p. 138.

⁵⁸ Esto es, un sistema procesal basado en la separación entre las funciones de (i) *acusación*, atribuida a la víctima del delito o a un tercero (p. e., el Ministerio Público), y que permite una individualización preliminar de la persona respecto de la cual se pretende el ejercicio del *ius puniendi*; y (ii) *juzgamiento*, atribuida a un tercero imparcial, que se limitará a declarar la existencia o no del delito, la inocencia o la culpabilidad de la persona a la que aparentemente el hecho le es atribuible, sea como autor o como partícipe, y la medida de la pena a la que –en caso de culpabilidad– se ha hecho acreedor. En razón de ese divorcio entre acusación y juzgamiento, es presupuesto del sistema acusatorio el que se *informe*, tanto al acusado como al Juez, de la pretensión de condena ínsita a la acusación con todos sus fundamentos, para así permitir tanto al acusado *una defensa apropiada* como al Juez fijar equilibradamente el contenido de la *litis*, para garantía de *igualdad de armas* los participantes en el proceso. El sistema acusatorio, como indica Freiberg, "se encuentra en el núcleo del sistema de justicia moderno, filosófica, sustantiva, procesal, cultural y éticamente". Traducción no oficial del autor. Freiberg, Arie, "Non-adversarial approaches to criminal justice", *Journal of Judicial Administration*. MelbourneThomson-Reuters y Australasian Institute of Judicial Administration, 2007, volumen 16/4, pp. 205-222, en <http://bit.ly/2dVHsyV>; Briseño Sierra, Humberto, "El principio acusatorio en el proceso penal", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana México*, Universidad Iberoamericana, número 2, 1970, pp. 47-53, en <http://bit.ly/2cYdgoC>; Castillo Alva, José Luis, *op. cit.*, pp. 191-192; y Ambos, Kai, "El principio acusatorio y el proceso acusatorio: Un intento de comprender su significado actual desde la perspectiva histórica", *Fundamentos y ensayos críticos de Derecho Penal y Procesal Penal*, Lima, Palestra Editores, 2010, pp. 155-182, en <http://bit.ly/2cCAbq2>.

El proceso acusatorio que se vislumbra en las legislaciones orientales, florece en Grecia y en Roma y se extingue durante el Bajo Imperio, lo encontramos, aunque en forma harto tosca, en el Derecho de los pueblos germanos, en los Fueros municipales españoles y asimismo en las ciudades italianas durante su época de apogeo medieval, y lo vemos en la actualidad recluido en Inglaterra y en los Estados Unidos, si bien en los últimos se conoce la institución del ministerio público, que no se compagina con el sistema acusatorio puro⁵⁹.

En efecto, por un lado el proceso penal en la antigua Atenas –del siglo VI al IV a. C.– respondía al modelo acusatorio puro⁶⁰, “*pues cualquier ciudadano ateniense (en torno al 399 a. C.), podía formular la acusación ante el oficial competente (arconte), por lo que existía una verdadera acusación popular*”. Por su parte, en Roma el inicio del proceso penal estaba marcado por la *accusatio*, con la que el acusador “*asumía la obligación ética de presentar una acusación justa frente al acusado y a su vez asumía que el proceso podía dirigirse contra el propio acusador*”. Esta situación se mantuvo hasta un estadio avanzado de ambas civilizaciones, aun cuando la investigación respecto de la culpabilidad –*inquisitio*– estaba atribuida a un funcionario, *questorii* o *tresviri capitales*, según la época, y a pesar de la coexistencia de este sistema acusatorio con un proceso fundamentalmente *inquisitivo* para la persecución de determinados delitos⁶¹.

Por su parte, tanto en el Derecho germánico como en el Canónico regía el principio clásico del modelo acusatorio *nemo iudex sine actore*, no hay juez sin acusador. El proceso penal estaba condicionado a la formulación de una acusación, de origen privado, que perseguía la reparación del daño y el castigo del culpable, sea judicial o extrajudicialmente. Solo fue posteriormente que, debido a la creciente influencia del Monarca –Rey o Papa, según el caso– fueron incorporándose crecientes elementos inquisitivos, sin que –emperero– desapareciese del todo la necesaria acusación formal, que debía ponerse siempre en conocimiento del acusado⁶².

En este contexto, el origen formal del derecho a ser informado, como elemento del debido proceso aplicado a asuntos penales, puede ubicarse en las *Constituciones de Clarendon*, dictadas por Enrique II de Inglaterra (1164)⁶³. De acuerdo con su párrafo 6:

⁵⁹ Briseño Serra, *op. cit.*, p. 82, nota al final número 3.

⁶⁰ En este sentido, Ferrajoli, *op. cit.*, p. 564.

⁶¹ Ambos, *op. cit.*, pp. 1-3; y Ferrajoli, *op. cit.*, p. 565.

⁶² Ambos, *op. cit.*, pp. 3-5.

⁶³ Como señala Ferrajoli, “*Tras la caída del imperio romano, el proceso se vuelve acusatorio, confundiendo en las primeras jurisdicciones bárbaras con los ritos de las ordalías y los duelos judiciales, evolucionando después en la forma de la disputatio y del contradictorio, elaborados entre el fin del primer milenio y el siglo XII, y desarrollándose y consolidándose en Inglaterra y en el mundo anglosajón en las formas del adversary system*”. Ferrajoli, *op. cit.*, p. 565.

Los laicos no deben ser acusados sino a través de acusadores confiables y legales, y testigos en presencia del obispo, de tal modo que el archidiácono no pierda su derecho, ni cualquier otra cosa que él debería obtener de él. Y si aquellos que son inculcados son de tal manera que nadie desea o se atreve a acusarlos, el Comisario (*Sheriff*), a solicitud del obispo, hará jurar a doce hombres de bien del vecindario o pueblo en la presencia del obispo que ellos manifestarán la verdad en la materia, según su conciencia⁶⁴.

Poco después, el parágrafo 2 de las *Assize de Clarendon* (1166) establecieron, si bien arcaicamente, la obligación de hacer conocer al acusado de homicidio, hurto o robo las razones de la acusación de doce de los miembros más acreditados de su comunidad, incorporado como forma de *declaración de inocencia* en la Eucaristía que precedía al juicio por ordalía de agua⁶⁵. Posteriormente, el parágrafo 38 de la *Magna Carta* de Juan I de Inglaterra, “Sin Tierra” (1215), dispuso en concordancia que “*Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto fuera de la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier otra forma, ni usaremos de la fuerza contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares o por ley del reino*”⁶⁶. En ese mismo año, el Canon 8 del IV Concilio de Letrán, bajo la égida del Papa Inocencio III, consagró una forma algo más acabada de *formulación de cargos*, que implicaba el derecho a ser informado:

Una acusación penal que implica la pérdida de condición, es decir, degradación, no se permitirá en ningún modo a menos que sea precedida por un cargo bajo la forma legal...

La persona sobre la cual se hace la investigación debe estar presente, a menos que se ausente por rebeldía. Los puntos de la investigación deben serle mostrados para que él esté en capacidad de defenderse. Los nombres de los testigos, así como sus deposiciones han de hacerse saber, de manera que tanto lo que ha sido dicho como quién lo ha dicho será evidente; excepciones y respuestas legítimas serán admitidas, pues la supresión de los nombres lleva a los temerarios a las falsas acusaciones y la exclusión de las excepciones lleva a que se hagan falsas declaraciones⁶⁷.

En este orden, resulta interesante constatar que el presunto origen de estas instituciones –incluido el derecho a ser informado– se halle en la *adaptación* de los procedimientos *romanos* de determinación tributaria, afirmación que refuerza la idea de un único derecho a ser informado, igualmente aplicable tanto al procedimiento penal como al tributario:

⁶⁴ *Constituciones de Clarendon*, en <http://bit.ly/2bSTANc>.

⁶⁵ *Assize de Clarendon*, en <http://bit.ly/2ck8gt3>.

⁶⁶ *Magna Carta*, en <http://bit.ly/2bSTANc>.

⁶⁷ *Cánones del IV Concilio de Letrán*, en <http://bit.ly/2cmzy1F>.

El jurado inglés ha sido tan altamente apreciado por los ingleses, tantas veces copiado por los extranjeros, que su origen ha sido buscado en muchas direcciones diferentes. Al presente, sin embargo, puede haber poca duda sobre el camino al que debemos poner nuestra vista. Debemos mirar a la *inquisitio* Franca, las prerrogativas de los reyes Francos. No al procedimiento ordinario de los tribunales Francos; que, como el procedimiento de nuestras propias y antiguas cortes comunales, solo conoce de medios tan antiguos de prueba como las ordalías y el juramento con auxiliares jurados [*oathhelpers*]. Pero el rey Franco se ha colocado en cierta medida fuera del formalismo de la antigua ley popular; su corte puede administrar equidad que tempera el rigor de la ley y permite acceso directo a la verdad. En particular, imitando, puede ser, el procedimiento del *fiscus* Romano, él asume para sí el privilegio de determinar y mantener sus propios derechos por medio de una investigación. Él ordena que un grupo de hombres, los mejores y más confiables de un distrito, juren declarar qué tierras, qué derechos, él tiene o debería tener en su distrito⁶⁸.

Luego vendría la decadencia del principio acusatorio –y con él, en la práctica, el del derecho a ser informado– por obra del *principio inquisitivo*, que alcanzó su cúspide por la promulgación de la *Constitutio Criminalis Carolina* alemana, del Emperador Carlos V (1532), considerada como la “madre” del proceso penal inquisitivo. Según este principio, la acusación, investigación y juicio de si un delito se ha realizado y la responsabilidad de su autor es atribuido, privada y *secretamente*, solamente a una sola persona: el juez⁶⁹. Paradójicamente, la distinción entre la inquisición general para la determinación de los hechos (*corpus delicti*) y la inquisición especial con la imputación del hecho a un autor concreto (*auctor delicti*), extendida al proceso penal por influencia de la *Carolina*, confería al acusado una protección teóricamente equivalente a la del derecho a ser informado, pues era necesaria la fijación previa del hecho incriminado antes de su imputación efectiva⁷⁰.

⁶⁸ En este contexto, es notable que el *Domesday Book*, el registro fiscal de toda la propiedad británica para 1086, se compiló a través del veredicto de jurados. Pollock, Sir Frederick, y William Maitland, Frederic, *The History of English Law before the time of Edward I*, Indianapolis, Liberty Fund, Inc., 2010, pp. 150, 152. En el mismo sentido, sobre la influencia del procedimiento de *common law* para la recaudación tributaria en Roma en el proceso de los Francos y, por esa vía, fundamentando el derecho a ser informado, Brunner apunta que los recaudadores eran instruidos para realizar una *inquisitio*, en un sentido muy similar al anotado en el texto principal, a través del testimonio de “los más creíbles y respetados hombres del Condado” (*die glaubwürdigsten und angesehenste Männer der Grafschaft*). Brunner, Heinrich, *Die Entstehung der Schwurgerichte*, Berlin, Weidmannsche Buchhandlung, 1871, pp. 87-92, en <http://bit.ly/2cE11uT>.

De acuerdo con Ferrajoli, es inquisitivo “todo sistema procesal donde el juez procede de oficio a la búsqueda, recolección y valoración de las pruebas, llegándose al juicio después de una instrucción escrita y secreta de la que están excluidos o, en cualquier caso, limitados la contradicción y los derechos de la defensa”, Ferrajoli, *op. cit.*, p. 564.

⁷⁰ Ambos, *op. cit.*, pp. 6-7, 10.

Más de 400 años después de la promulgación de las *Assize de Clarendon* y la *Magna Charta*, hubo un par de precedentes importantes en relación con el derecho a ser informados y el derecho a la no autoincriminación, o principio de *nemo tenetur se ipsum accusare*⁷¹. En primer lugar, la *Petition of Rights* de 1628 vinculó directamente al derecho a ser informado con el debido proceso, en la medida en la que la falta de aplicación de aquel fue considerada una violación de éste. En efecto, el párrafo III de la *Petition* invocó el párrafo 39 de la *Magna Charta* como protección de su derecho a ser juzgados conforme con la ley, a pesar de lo cual, según se denuncia en el párrafo 5 de la *Petition*,

Sin embargo, contra el tenor de los dichos estatutos, y además de las buenas leyes y estatutos de su reino a tal fin, varios de sus súbditos han sido últimamente encarcelados sin haberles sido mostrada ninguna causa; y cuando para su liberación fueron traídas ante los jueces de Su Majestad peticiones de hábeas corpus, para allí ser recibidas y tramitadas tal como la corte debe ordenar, y sus cuidadores ser ordenados a certificar las causas de la detención, ninguna causa fue certificada, sino únicamente que ellos fueron arrestados por órdenes especiales de Su Majestad, representado por los señores de su Consejo Privado, y sin embargo fueron devueltos a varias prisiones, sin ser acusados de cualquier cosa frente a lo cual pueda responderse de acuerdo con la ley⁷².

En segundo lugar, en diciembre de 1637, John Lilburne, también conocido como "Freeborn" por sus posiciones radicales respecto de la libertad ciudadana frente al Estado⁷³, se hizo famoso por hacer valer tanto el derecho a ser informado de los cargos por los que estaba siendo acusado como a no declarar contra sí mismo en juicio ante la Corte del *Star Chamber*⁷⁴, donde estaba siendo juzgado por imprimir, contrabandear

⁷¹ Wolfram, Harold W., "John Lilburne: Democracy's Pillar of Fire", *Syracuse Law Review*, Syracuse, N. Y., volumen 3, número 2, Syracuse University College of Law, 1952, p. 218.

⁷² *Petition of Rights*, en <http://bit.ly/1Q8b5sv>.

⁷³ Al punto que Lilburne ha sido considerado como "uno de los primeros auténticos libertarios"; Richards, Peter, *Lilburne: the first English libertarian*, en <http://bit.ly/2cGeL85>.

⁷⁴ El Tribunal del *Star Chamber*, parte importante del Poder Judicial inglés en el siglo XVI y principios del siglo XVII, "renombrado por sus métodos de opresión, injusticia y tiranía, poseía poderes que habían crecido lenta y vagamente, y en el tiempo de los Estuardo ejercía jurisdicción casi ilimitada. Su procedimiento fue creado por ella misma, y no era el del common law. No había jurados; podía actuar por el mero rumor; podía aplicar tortura e infligir cualquier castigo excepto la muerte. Estaba admirablemente diseñado para mantener al despotismo contra la libertad individual o nacional. El Parlamento abolió esta Corte en 1641; y, sobra decirlo, no ha sido nunca revivida". Parry, Leonard A., *Some Famous Medical Trials*, Washington D. C., Beard Books, 2000, p. 277. El *Star Chamber* "ha sufrido más del apelativo 'malo' que lo que lo han sido la mayoría de las demás instituciones legales abolidas. En el caso del *Star Chamber*, 'malo' ha tenido una connotación moral; el *Star Chamber* se califica junto con nombres propios del tipo de 'la Inquisición' y 'Maquiavelo' como una de las pocas palabras realmente sucias de la historia moderna. Miembros del Congreso y Miembros del Parlamento, especialmente abogados-legisladores, y jueces

desde los Países Bajos y distribuir en Inglaterra libros de doctrina puritana no autorizados, escritos por el Dr. John Bastwick⁷⁵.

En efecto, en el procedimiento británico de esa época –según lo dispuesto en la *Magna Charta* y en los *Assize de Clarendon*, antes mencionados– era necesaria una presentación formal de cargos al acusado antes de que éste declarase al respecto, fuese por testigos acusadores o por un acusador privado. Sin embargo, las cortes eclesiásticas británicas del período iniciaron la práctica de la declaración indagatoria *de oficio*, ante la simple sospecha de la posible comisión de delitos contra la religión, en tanto en dichos delitos era prácticamente imposible obtener el *testimonio* que permitiese la acusación de acuerdo con el procedimiento ordinario, dada su naturaleza de actos del *fuero interno* del individuo⁷⁶. En este contexto “El principio de que nadie puede ser constreñido a inculparse a sí mismo de un crimen del que no ha sido formalmente acusado probó ser útil para un hombre de los talentos de Lilburne. Se aferró a él, sosteniendo que éste era parte de la ley del país (*law of the land*) protegida por la *Magna Charta* (par. 39) y presionó por su extensión a las cortes eclesiásticas⁷⁷.

El juicio adquirió tal significación que, luego de su anulación y la consecuente liberación de Lilburne, el Parlamento abolió la Corte del *Star Chamber* y el juramento *ex officio* fue prohibido en los procesos criminales en las cortes eclesiásticas⁷⁸. Posteriormente, poco después de la decapitación del Rey Carlos I de Inglaterra (1649), Lilburne, junto con sus compañeros *Levellers*⁷⁹, William Walwyn, Thomas Prince y Richard Overton, todos prisioneros en la Torre de Londres⁸⁰, consiguieron publicar la tercera –y última– versión

nunca se cansan de endilgar el apelativo ‘Star Chamber’ a cualquier procedimiento o institución que con razón o sin ella parece denegar justicia, o viciar el debido proceso”. Barnes, Thomas G., “Star Chamber Mythology”, *The American Journal of Legal History*, Oxford, volumen 5, número 1, Oxford University Press, 1961, pp. 1-2, en <http://bit.ly/2cUKFNn>.

⁷⁵ Wolfram, *op. cit.*, p. 216. Sobre el proceso del Dr. Bastwick por escribir estos textos, *cf.* Parry, *op. cit.*, pp. 277-279.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 219.

⁷⁷ El texto entre corchetes es de este autor. *Ibidem*, p. 220.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 221.

⁷⁹ Los *Levellers* era un grupo de radicales políticos que defendían ardientemente la propiedad, así como los llamados “derechos naturales”, básicamente equivalentes a los hoy denominados *derechos fundamentales*. Su programa incluía reformas legislativas, tolerancia religiosa, libre comercio, y especialmente un reconocimiento expreso de los derechos individuales, incluyendo el derecho a la no autoinculpación, garantizados bajo una Constitución escrita –redactada por ellos como *acuerdos (agreements)*, o contratos entre el pueblo inglés y sus representantes– en orden a definir la forma y poderes del gobierno, y limitando dichos poderes a través de la reserva de algunos derechos inalienables al pueblo. Lilburne ha sido reconocido como uno de sus líderes, junto con William, Prince y Overton. *Cfr. British Civil Wars Project*, en <http://bit.ly/2c85aZM> y <http://bit.ly/2c84ILf>.

⁸⁰ Sobre el segundo juicio y prisión de Lilburne, *cf.* Wolfram, *op. cit.*, pp. 228-230.

de su *Acuerdo para el pueblo*, dado al pueblo inglés “como una oferta de paz para esta nación atribulada”⁸¹. En este documento, los *Levellers* establecieron, en su punto XVI, “que no estará en el poder de ningún Representante el castigar, o hacer que se castigue, a cualquier persona o personas por rehusarse a contestar preguntas contra sí mismos en casos criminales”; reivindicación profundamente enlazada con el derecho de los acusados a ser informados de los cargos, cuestión que –en su caso– ocurrió *siete meses* luego de su prisión, en su primer día en Corte⁸². Como señala Wolfram:

Originalmente, la única función de la acusación era informar al rey y a sus oficiales de los crímenes cometidos en la jurisdicción donde el Gran Jurado estaba establecido. Al acusado, en consecuencia, no le era dada una copia de la acusación ni se le permitía examinarla, pero obtenía la información que pudiera tomar de escuchar su lectura, normalmente en el día inicial del juicio... La ilustración que obtenía un acusado de escuchar la lectura de la acusación en juicio abierto era generalmente muy ligera, a pesar de que fuese leída en inglés. Hasta 1362, todas las acusaciones en juicio abierto eran preparadas en francés y luego en latín, excepto por un breve interludio durante el tiempo de Cromwell cuando eran redactadas en la “lengua vulgar”. No fue sino hasta 1751 que se requirió que las acusaciones se redactaran en inglés⁸³.

A este respecto, es notable que en su segundo juicio Lilburne exigiera enfáticamente que se le permitiese *copia* de la acusación, junto con el tiempo y medios suficientes para su defensa, lo que comprendía la asistencia de abogados de su confianza, en los siguientes términos: “*fervientemente os ruego, que fueseis tan amables de darme una copia de mi acusación, o gran parte de ella, así como vosotros esperáis una respuesta sobre ella, y me sea asignado abogado, tiempo de debate con él y citaciones de los testigos*”⁸⁴. Ante la insistente negativa de la Corte de proveerle de la asistencia de abogado en cuestiones de hecho, Lilburne hizo una terminante defensa del derecho a ser informado como elemento indispensable para la *efectividad* del derecho a la defensa: “Mis acusadores han tenido el tiempo suficiente para consultar con abogados de toda clase y tipo para destruirme, sí, y con vosotros mismos; y yo no he tenido nada de tiempo, sin saber en lo más mínimo qué es lo que vosotros me imputaréis, y en consecuencia sin poder proveer ninguna defensa por aquello que no sé qué podría ser”⁸⁵.

⁸¹ Lilburne, John, William, Walwyn, Prince, Thomas, y Overton, Richard, *An agreement of the Free People of England. Tendered as a Peace-Offering to this distressed Nation*, en <http://bit.ly/2cUHfdD>.

⁸² Wolfram, *op. cit.*, pp. 232-233.

⁸³ *Ibidem*, pp. 228-229, en nota al pie de página número 58.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 235.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 237.

Y en su *tercer* juicio (1653), habiendo sido acusado de violar el destierro que se le impuso por la emisión de un libelo “falso, malicioso y escandaloso”⁸⁶, finalmente Lilburne obtuvo *copia* de la acusación *al momento de la imputación*, junto con la designación asistencia adecuada y el tiempo y medios para su efectiva defensa *antes de contestar los cargos*. De este modo, Lilburne había “realizado una hazaña que nadie antes había logrado, extraer de la Corte una copia de su acusación en orden a que el pudiera asesorarse y ser instruido sobre las objeciones que pudieran hacersele”⁸⁷. Además, obtuvo su *absolución*.

El pensamiento ilustrado⁸⁸, con base parcial en la influencia grecorromana⁸⁹, retomó la idea de la acusación *informada y pública* como un elemento esencial del proceso penal, tanto por razones de certeza y seguridad jurídica como por considerar al imputado un sujeto *de y con derechos*⁹⁰. La expresión modélica de la información como derecho del acusado en la filosofía de la Ilustración es la de Beccaría:

Sean públicos los juicios, y públicas las pruebas del delito, para que la opinión, que acaso es el solo cimiento de la sociedad, imponga un freno a la fuerza y a las pasiones, para que el pueblo diga *nosotros no somos esclavos y estamos defendidos*, sentimiento que inspira esfuerzo y que equivale a un tributo para el soberano que entiende sus verdaderos intereses...

Es opinión del señor de *Montesquieu* que las acusaciones públicas son más conformes al gobierno republicano, donde el bien público debe formar el primer cuidado de los ciudadanos, que al monárquico, donde esta máxima es debílsima por su misma naturaleza, y donde es un excelente establecimiento destinar comisarios, que en nombre público acusen los infractores de las leyes. Pero así en el republicano, como en el monárquico, debe darse al calumniador la pena que tocaría al acusado⁹¹.

⁸⁶ Apunta Wolfram que el Parlamento vio en una petición que hizo Lilburne a nombre de un pariente, la oportunidad de deshacerse del que consideraban un peligroso enemigo. La orden parlamentaria implicaba el destierro a perpetuidad, bajo pena de muerte. *Ibidem*, pp. 252-253.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 254.

⁸⁸ Al respecto, Ferrajoli señala que el principio acusatorio, junto con los demás axiomas que definen el modelo garantista de Derecho Penal, “fueron elaborados sobre todo por el pensamiento *iusnaturalista* de los siglos XVII y XVIII, que los concibió como principios políticos, morales o naturales de limitación del poder penal “absoluto.”Y han sido ulteriormente incorporados, más o menos íntegra y rigurosamente, a las constituciones y codificaciones de los ordenamientos desarrollados, convirtiéndose así en principios jurídicos del moderno estado de derecho”. Ferrajoli, *op. cit.*, p. 93.

⁸⁹ Cfr. Briseño Sierra, *op. cit.*, p. 48.

⁹⁰ En las palabras de Ferrajoli, “La batalla cultural y política contra la irracionalidad y la arbitrariedad de este proceso es uno de los motivos que animaron a la Ilustración reformadora. De Thomasius a Montesquieu, de Beccaria a Voltaire, de Verri a Filangieri y Pagano, todo el pensamiento ilustrado fue concorde al denunciar la inhumanidad de la tortura y el carácter despótico de la inquisición, así como en el redescubrimiento del valor garantista de la tradición acusatoria, recibida en el ordenamiento inglés del antiguo proceso romano”. Ferrajoli, *op. cit.*, p. 566.

⁹¹ Beccaría, Césare, *Tratado de los delitos y de las penas*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, 2015, Serie Historia del Derecho número 32, pp. 37-39.

Esta evolución, se ha dicho, ha influido grandemente en la consagración de muchos derechos procedimentales en varias –*Declaraciones de Derechos*– por ejemplo, en los Estados Unidos hay Declaraciones tales como la de Virginia, cuyo Artículo 8o. estableció que “*en toda causa capital o criminal un hombre tiene derecho a demandar la causa y naturaleza de su acusación para ser confrontado con los acusadores y testigos... ni puede ser compelido a dar evidencia contra sí mismo*”⁹², o la de Massachusetts, que declara también el derecho a ser informado en los siguientes términos: “*Nadie debe ser constreñido a responder por cualquier crimen u ofensa, hasta que éste le haya sido total y claramente, sustancial y formalmente, descrito: o ser compelido a acusar, o suministrar pruebas contra sí mismo*”⁹³, así como en la Constitución de los Estados Unidos de América⁹⁴, a través de su Sexta Enmienda⁹⁵. En su interpretación, la Suprema Corte de los Estados Unidos ha establecido algunos *standards* mínimos de protección del derecho a ser informado en el contexto del procedimiento penal que han sido entendidas como *garantías constitucionales*⁹⁶, tales como el de requerir una “*notificación razonable del cargo contra él [acusado], y una oportunidad de ser escuchado en su defensa*”; y de incluir “*como mínimo, el derecho a examinar los testigos de cargo, ofrecer testimonio y ser representado por abogado*”⁹⁷. Dicha notificación, o acusación, debe expresar de manera total, directa y expresamente precisa, sin ninguna incertidumbre o ambigüedad⁹⁸, todos los elementos fácticos y jurídicos necesarios para constituir el tipo del delito que se imputa y que se pretende castigar,

⁹² *The Virginia Declaration of Rights*.

⁹³ *A Constitution or Form of Government for the Commonwealth of Massachusetts*, en <http://bit.ly/2ct9rll>.

⁹⁴ Wolfram, *op. cit.*, p. 258, en nota al pie de página número 161, y también el voto salvado del Magistrado de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Hugo L. Black en *Adamson v. California*, 332 U.S. 46, 1947, en nota al pie de página número 14, en <http://bit.ly/2cx9kpW>.

⁹⁵ La Sexta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos establece el derecho a ser informado en los siguientes términos: “*En todos los procesos penales, el acusado debe disfrutar el derecho a un juicio rápido y público, realizado por un jurado imparcial del Estado y distrito donde el delito se supone ha ocurrido, que deberá ser determinado previamente por la ley, y de ser informado de la naturaleza y causa de la acusación; a ser confrontado con los testigos en su contra; que se obligue a comparecer a los testigos en su favor y de contar con la ayuda de asesoría legal para su defensa*”. Cfr. en <http://bit.ly/KIC6uO>.

⁹⁶ *Dickerson v. United States*, 530 U.S. 428, 2000, en <http://bit.ly/2cildkQ>.

⁹⁷ El texto entre corchetes es de este autor. Suprema Corte de los Estados Unidos de América *in re Oliver*, 333 U.S. 257, 1948, en <http://bit.ly/2cy7jel>.

⁹⁸ En consecuencia, una condena donde la acusación no cumple con estos requerimientos es equivalente a enviar al acusado a prisión *sin juicio*. Como *Cole v. Arkansas* señaló, “*es tanto una violación del debido proceso enviar a un acusado a prisión por una condena sobre un cargo sobre el que no ha sido juzgado como lo sería el condenarlo sobre un cargo que nunca ha sido hecho*”. *Cole v. Arkansas*, 333 U.S. 196, en http://bit.ly/2cgYJSE_1948; y también *DeJonge v. Oregon*, donde la Corte estableció que la acusación debía analizarse “*tal cual fue hecha. La condena sobre un cargo no hecho sería una negación pura del debido proceso*”. *De Jonge v. Oregon*, 299 U.S. 353, en <http://bit.ly/2cLZ5jD>, 1937.

expresados en un lenguaje directo y comprensible⁹⁹, suficiente para permitir al acusado una defensa adecuada¹⁰⁰; en la medida en la que le permite protegerse del peligro de transgresión de la prohibición de *bis in idem* al ser juzgado nuevamente por los mismos hechos¹⁰¹; y aunque el acusado tenga derecho también a una copia de la acusación por anticipado para preparar adecuadamente su defensa, ésta no debe obtenerse necesariamente a expensas del Estado¹⁰². Adicionalmente, para la admisión en juicio de cualquier declaración hecha en respuesta a un interrogatorio, el acusado tiene derecho a ser informado previamente de su derecho a no autoinculparse, y a contar con asistencia letrada antes y durante el interroga-

⁹⁹ *United States v. Carll*, 105 U.S. 611, en <http://bit.ly/2cQajm1>, 1881; *United States v. Cruikshank*, 92 U.S. 542, 1875, en la que el Chief Justice Waite expresó la opinión de la mayoría señalando que una descripción minuciosa de los cargos imputados "es material a una descripción de la sustancia de la ofensa, y no puede ser suplida por implicación. Cada cosa esencial debe ser imputada positivamente, y no por inferencia"; e igualmente estableció que "el objeto de la imputación es, primero, equipar al acusado con una descripción tal del cargo contra él que lo habilite para hacer su defensa, y lo haga acogerse a su condena o absolución en protección contra una futura persecución por la misma causa; y, segundo, para informar a la corte de los hechos alegados, de manera que ésta pueda decidir si ellos son suficientes en derecho para sustentar una condena, si ha de haber alguna. Por esto, los hechos deben ser declarados, no solamente las conclusiones de derecho. Un delito está compuesto de actos e intención, y éstos deben expresarse en la acusación con la particularidad de tiempo, lugar y circunstancias razonable"; en <http://bit.ly/1vk5kBd>; *United States v. Mills*, 32 U.S. 7 Pet. 138, declaró que "en todos los casos, el delito debe ser descrito con claridad y toda la necesaria certeza para informar al acusado del crimen por el que se le imputa"; en <http://bit.ly/2cA68tx>, 1833; *United States v. Cook*, 84 U.S. 17 Wall. 168, que dijo: "la regla es universal de que cada ingrediente que compone al delito debe ser precisa y claramente alegado en la acusación, o la acusación será mala, y podría ser anulada a petición, o el fallo podría ser revocado, o anulado por error"; en <http://bit.ly/2cLtPkI>, 1872.

¹⁰⁰ En consecuencia, a veces la simple descripción del tipo es suficiente para permitir al acusado el conocimiento del tipo que se le imputa, para que se entienda que la acusación es clara y precisa. *United States v. Gooding*, 25 U. S. 12 Wheat. 460, en <http://bit.ly/1BiEWto>, 1827.

¹⁰¹ *Russell v. United States*, 369 U.S. 749, en la que la Corte declaró que la acusación debía ser precisa en la descripción de los hechos en protección del acusado, de modo que "en caso de que se tome cualquier otro procedimiento contra él por una ofensa similar los registros muestren con precisión hasta qué punto él puede alegar una absolución o condena anterior"; en <http://bit.ly/2cXx63P>, 1962.

¹⁰² *United States v. Van Duzee*, 140 U.S. 169, donde se sostuvo que "No existe ninguna otra disposición legal para llevar a cabo la obligación constitucional del gobierno de informar al preso de la naturaleza y causa de la acusación, o para convocar a testigos o procurar la asistencia de letrado salvo que por el § 878, los acusados indigentes tienen derecho a que sus testigos sean citados a expensas del gobierno. No hay, sin embargo, obligación general por parte del gobierno a proporcionar copias de las denuncias, convocar a testigos o retener a abogados para los acusados o prisioneros. El objeto de la disposición constitucional fue simplemente garantizar los derechos que las antiguas reglas del common law le habían negado a los acusados, pero no se contempla que esto debe hacerse a expensas del gobierno. No dudamos, sin embargo, del poder de la Corte para pedir una copia de la acusación a petición del demandado y a expensas del gobierno, y si se expide tal orden, el empleado tiene derecho al arancel respectivo por la copia"; en <http://bit.ly/2czbzw4>, 1891.

torio¹⁰³; derechos que deben ejercerse o renunciarse en una forma consciente, voluntaria e inteligente¹⁰⁴, dado que el acusado los ha comprendido totalmente¹⁰⁵, sin importar la naturaleza o severidad del delito cuya comisión se le presume imputable¹⁰⁶.

2. Fundamento, contenido, elementos, función

Como se deduce de la exposición anterior, el derecho a ser informado de la acusación comprende, tanto axiológica como teleológicamente, la *igualdad de armas* de las partes de la relación jurídica procesal penal¹⁰⁷: según el viejo aforismo, *sin acusación no hay juicio válido*.

Así, el derecho a ser informado encuentra fundamento, tal como se indicó previamente¹⁰⁸, en el *status personal positivo* de protección jurídica efectiva de las posibilidades de *defensa* del ciudadano frente a la pretensión unilateral de limitación de derechos por el Estado¹⁰⁹, concretamente –en materia penal– la *libertad*, como corolario de la *dignidad hu-*

¹⁰³ De acuerdo con *Miranda v. Arizona*, 384 U.S. 436, el acusado tiene derecho de “*ser advertido antes de cualquier interrogatorio que tiene el derecho a permanecer callado, que cualquier cosa que él diga puede ser utilizada en su contra en juicio, que tiene el derecho a la presencia de un abogado, y que si no puede sufragar uno el Estado le nombrará defensor antes de cualquier pregunta, si así lo desea*”, en <http://bit.ly/2csYIOj>, 1966.

¹⁰⁴ Según *Berghuis v. Thompkins*, la condición de «inequívoca» debe también agregarse a la renuncia de dichos derechos. Vid. *Berghuis v. Thompson*, 560 U.S., en <http://bit.ly/2cO4hGy>, 2010.

¹⁰⁵ Sin embargo, la Corte sostuvo en *Colorado v. Connelly*, 479 U.S. 157 (1986) que, mientras que la condición mental del acusado es un “*factor máximamente significativo*” para determinar el carácter consciente, voluntario e inteligente de la renuncia a los denominados «derechos Miranda», esto “*no justifica concluir que la condición mental de un acusado, por sí misma y aparte de su relación con la coerción oficial, deba alguna vez invalidar el criterio constitucional de ‘voluntariedad’*”; esto es, “*mientras que la condición mental es claramente relevante para la susceptibilidad de un individuo a la coerción policial, el mero examen del estado mental del confesante no puede anular la investigación en el debido proceso*”. El autor concuerda con el voto salvado del Magistrado Brennan, quien citando a *Blackburn v. Alabama* afirma que “*en el estado actual de nuestra civilización, el más básico sentimiento de justicia es ultrajado por el espectáculo de encarcelar a un hombre sobre la base de una declaración hecha mientras se halla mentalmente enfermo*”, de modo que “*el uso de la confesión involuntaria de una persona mentalmente enferma es antitética con la noción de equilibrio fundamental encarnada en la cláusula de debido proceso*”, en <http://bit.ly/2cNSipo>, 2010. También *Blackburn v. Alabama*, 361 U.S. 199, en <http://bit.ly/2cBCRSA>, 1960, y *Spano v. New York*, 360 U. S. 315, en <http://bit.ly/2csUgiD>, 1959.

¹⁰⁶ *Berkemer v. McCarty*, 468 U.S. 420, en <http://bit.ly/2cT8X9V>, 1984.

¹⁰⁷ *Stedh Pélissier y Sassi v. Francia*, en <http://bit.ly/2cZvNxP>.

¹⁰⁸ *Standards* de protección del ciudadano como constitutivos de un *status personal de garantía*, desde una perspectiva constitucional, (párrafos 2.1.2 y 2.1.3).

¹⁰⁹ Como indica Binder, una consecuencia “*de fundamental importancia que se deriva del derecho de defensa es el hecho de que, para poder ejercer este derecho plenamente, el imputado debe tener acceso a la imputación que se le formula. En otras palabras, debe tener la posibilidad de conocer cuáles son los hechos que se le imputan y en virtud de qué pruebas se fundamenta dicha imputación. Esto implica que el imputado debe tener la mayor libertad posible para acceder a la*

mana y de su derecho a *igual consideración y respeto*¹¹⁰. Desde el punto de vista axiológico, ello abre el *haz de posiciones iusfundamentales* a las que hacíamos previa referencia¹¹¹: el derecho a ser informado sirve a la aplicación racional del ordenamiento a través de su utilidad *instrumental* para la protección jurídica efectiva de los derechos del ciudadano frente a la actividad *punitiva* estatal, a través del paradigma del debido proceso, y que exige del Estado la realización de las acciones *informativas* necesarias para una protección jurídica efectiva de sus derechos¹¹², expresada en la práctica en la posibilidad real de conocer con el tiempo, oportunidad y medios suficientes, de la información relevante a su defensa¹¹³.

En este orden de ideas, para que el ciudadano cuya conducta –y su calificación jurídica– es *objeto* expreso o tácito del proceso penal¹¹⁴ tenga ocasión de *participar eficientemente* en la potencial modificación unilateral de su *status* jurídico¹¹⁵ por obra de la realización de un hecho castigado por la ley con una pena, se exige lógicamente que éste *conozca* de manera inmediata, clara, total, directa, expresa y detallada, en un lenguaje totalmente comprensible para él:

- (i) El hecho punible cuya realización se le atribuye potencialmente, con todos los elementos fácticos y jurídicos necesarios para constituir el tipo de delito que se pretende castigar¹¹⁶, así como sus elementos calificantes. Además de permitir al

información que se va acumulando a lo largo del procedimiento". Binder, Alberto, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, 2^a. ed., Buenos Aires, Ad Hoc, 1999, p. 157.

¹¹⁰ Cfr. Dworkin, *op. cit.*, pp. 388-389; Finnis, *op. cit.*, pp. 103-105; y Rawls, *op. cit.*, pp. 370-377.

¹¹¹ Derecho a ser informado como categoría única, aplicable a la persona humana como individuo con derecho a dignidad y a igual consideración y respeto (párrafo 2.2.2).

¹¹² Por ello, " *todas las características que hemos señalado como básicas en el derecho de defensa, se deben manifestar de un modo privilegiado durante el juicio. Por ejemplo: el necesario conocimiento de la imputación, se transforma en la exigencia de una acusación concreta y precisa que fije con claridad los hechos por los cuales esa persona va a ser sometida a juicio y el significado jurídico que tales hechos tienen. La precisión y la claridad de la acusación son muy importantes, porque es la acusación la que fija el objeto del juicio. El objeto del juicio está fijado fundamentalmente por el relato de los hechos que hace la acusación. Subsidiariamente, está fijado por la calificación jurídica que propone la acusación*". Binder, *op. cit.*, p. 162.

¹¹³ Como indica Castillo Alva, " *el derecho a ser informado de la acusación permite la realización del principio de igualdad de armas y es un presupuesto de la justicia intrínseca del proceso y de su legalidad democrática*". Castillo Alva, *op. cit.*, p. 197.

¹¹⁴ A través de un acto de procedimiento que vincule a la persona con el hecho investigado en calidad de autor o de partícipe, como por ejemplo la prisión preventiva.

¹¹⁵ Hohfeld, *op. cit.*, p. 68. En el mismo sentido, Alexy, *op. cit.*, p. 232.

¹¹⁶ En este sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo en *Fermín Ramírez v. Guatemala*, que " *La descripción material de la conducta imputada contiene los datos fácticos recogidos en la acusación, que constituyen la referencia indispensable para el ejercicio de la defensa del imputado y la consecuente consideración del juzgador en la sentencia. De ahí que el imputado tenga derecho a conocer, a través de una descripción clara, detallada y precisa, los hechos que se le imputan*". *Fermín Ramírez v. Guatemala*, SCIDH, en <http://bit.ly/2cR5AzE>.

imputado instrumentar su *defensa*, ello constituye garantía práctica de la prohibición de doble persecución –principio del *non bis in ídem*– y contribuye, en el contexto de la resolución de una auténtica *controversia* entre partes *iguales*, a la determinación del *thema decidendum* en condiciones de *certeza* para los intervinientes en tal proceso.

(ii) Los elementos de convicción de los que el acusador deriva la probabilidad razonable de que el sujeto ha cometido el hecho del que se le acusa; esto es, los recaudos, pruebas o indicios que permiten llegar a una determinada inferencia fáctica o a la acreditación de un hecho al que se lo vincula como autor o partícipe¹¹⁷

(iii) Los medios y oportunidades formales y materiales para el ejercicio de su defensa, lo que incluye –como mínimo– el derecho a examinar los testigos de cargo y contar con asistencia profesional durante todo el proceso, bien sufragada por el propio acusado o por el Estado, en caso que aquel no pueda costearla¹¹⁸.

(iv) El derecho a decidir consciente, voluntaria e inteligentemente, libre de toda coacción o apremio, a guardar silencio, sin que pueda extraerse consecuencia *autoinculpatoria* alguna de su reserva, o bien si desea ofrecer testimonio en su descargo, debiendo contar antes, durante y después del interrogatorio con la debida asistencia letrada¹¹⁹.

(v) Las eventuales modificaciones que sufra la acusación en el curso del proceso, sea por la extensión y tipo de los hechos imputados, o bien por las pruebas que soportan la fundada convicción de la autoría o de la participación del acusado en el hecho punible, o bien por el cambio de calificación jurídica de tales hechos¹²⁰.

¹¹⁷ Castillo Alva, *op. cit.*, p. 218.

¹¹⁸ Constituyéndose así en un ejemplo concreto de la acción estatal correctiva de las *externalidades negativas* sobre el sistema de justicia y la protección de la dignidad humana que supone la adopción del modelo social y democrático de Derecho: de este modo se traslada al Estado la obligación de proveer a una prestación concreta –defensa pública– que permita al individuo ejercer válidamente su derecho a la defensa, y así preservar la dignidad inherente a su condición humana, a través de la llamada “procura existencial” (*die Daseinvorsorge*). Cfr. Forsthoff, Ernst, “Problemas constitucionales del Estado social”, Abendroth, Wolfgang, Forsthoff, Ernst, y Doehring, Karl, *El Estado social*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1986, Colección Estudios Constitucionales, pp. 47-53.

¹¹⁹ Pues “*solo es justo que se someta a proceso a una persona y, eventualmente, se condene, siempre que previamente se le haya informado de las razones fácticas y jurídicas de la imputación que pesa en su contra, a fin de que sepa que hacer: resistir la imputación, defendiéndose, o declararse culpable, confesando o reconociendo el hecho. La imputación condiciona la defensa y el proceso. Sin una imputación clara ni siquiera la confesión es posible*”. Castillo Alva, *op. cit.*, p. 193.

¹²⁰ Castillo Alva, *op. cit.*, p. 220.

De tal manera, es posible sintetizar la *ratio* del derecho a ser informado señalando que éste configura “una técnica específica de calificación penal idónea para garantizar, con la taxatividad de los presupuestos de la pena, la decidibilidad de la verdad de su enunciación”¹²¹, o incluso en sentido negativo, con máxima sencillez, diciendo que “una persona no puede estar sometida a proceso manteniéndose ignorante de qué y por qué se le acusa”¹²². En efecto, la ausencia de garantía de conocimiento respecto del contenido de la imputación “debilita todas las demás, y en particular las garantías procesales de la presunción de inocencia del imputado antes de la condena, de la carga acusatoria de la prueba y del contradictorio con la defensa”¹²³, situación que se evidencia, según el ejemplo de Ferrajoli, “con la exclusión de la defensa y, por tanto, del contradictorio en las fases secretas de las investigaciones preliminares”¹²⁴, en la que la denominada «decisión justa» es más importante “que su controlabilidad; el papel de la defensa resulta irrelevante o, peor todavía, se considera un obstáculo para la buena marcha del juicio; el objeto privilegiado del proceso no es el hecho-delito sino la personalidad criminal del reo”¹²⁵.

IV. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA Y STANDARDS PROCESALES PENALES DE PROTECCIÓN: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

1. *Principio acusatorio, igualdad de armas e igualdad de las partes de la relación tributaria: tanto el contribuyente como el acusado tienen igual derecho a ser informados de la investigación llevada a cabo por el Estado contra ellos*

De lo dicho, puede deducirse sin dificultad una relación *directa* entre *principio acusatorio* e *igualdad de armas* de las partes en el procedimiento. En la opinión del autor, esa idea

¹²¹ Ferrajoli, *op. cit.*, p. 97.

¹²² Castillo Alva, *op. cit.*, p. 193. En este sentido, Ferrajoli puntualiza que “la acusación debe formularse en términos unívocos y precisos, idóneos para denotar exactamente el hecho atribuido y para circunscribir el objeto del juicio y de la sentencia que le pondrá fin, por contraste con la indeterminación del antiguo proceso inquisitivo”. Adicionalmente, ella debe “ser completa, es decir, integrada por la información de todos los indicios que la justifican, de forma que el imputado tenga la posibilidad de refutarlos y nada le sea escondido de cuanto se prepare para su daño o de cuanto se hace, o se hará, para reforzar el preconcepto de su culpabilidad y destruir la presunción de inocencia, que siempre le asiste”, y además “debe ser oportuna, es decir, debe dejar al imputado el tiempo necesario para organizar su defensa y a la vez proveer a cualquier otro acto instructorio de su interés. Por último, la notificación de la acusación ha de ser, además de expresa y formal, sometida a refutación desde el primer acto del juicio oral que es el interrogatorio del imputado”. Ferrajoli, *op. cit.*, pp. 606-607. En el mismo sentido, Binder, *op. cit.*, pp. 164-165.

¹²³ Ferrajoli, *op. cit.*, p. 99.

¹²⁴ *Idem.*

¹²⁵ Ferrajoli, *op. cit.*, p. 541.

está también relacionada con el *concepto obligacional del tributo* como vínculo entre *iguales*, sujetas del mismo modo frente a la Ley¹²⁶. Por el contrario, el proceso inquisitivo es uno que, si bien se basa en la búsqueda de la *verdad material*, fundamental a la hora de dimensionar el tributo conforme con la real capacidad contributiva, parte de una concepción *desigual* de las partes en el proceso: una es al mismo tiempo acusador, juez y verdugo¹²⁷, reduciendo significativamente las posibilidades de la otra de defenderse.

Es por ello, tal como lo evidencia la evolución histórica, que el proceso penal es *acusatorio*, en tanto se privilegia la garantía de la defensa del imputado como ser humano dotado de conciencia y voluntad, como expresiones de su libertad y dignidad¹²⁸, a causa

¹²⁶ Los tributos, dice Valdés Costa, “son prestaciones de naturaleza obligacional. La ley crea un vínculo, una relación jurídica entre los sujetos, el Estado y el contribuyente... Es decir, el ingreso público se hace efectivo por el cumplimiento –voluntario o forzado– de una obligación que satisface un derecho personal... y no como consecuencia del ejercicio de un derecho real del Estado en la cosa o contra la cosa”. Como necesaria consecuencia, la relación jurídica así trabada se rige “por los principios generales de las obligaciones, asumiendo el Estado, por medio de la administración, la posición del acreedor y el contribuyente la del deudor, ambos en un plano de igualdad jurídica”. Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª. ed., Bogotá, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, p. 73. Ello no debe entenderse como un aval a una supuesta naturaleza *ex contractu* de la relación jurídica tributaria. Ésta es una típica obligación *ex lege*, con fuente inmediata en la ley, la cual reconduce el nacimiento de la obligación a un hecho particular calificado, en nuestro caso el *hecho imponible*. El Derecho Tributario, recuerda Trotabas, regula relaciones jurídicas entre el Estado y el ciudadano, de modo que es Derecho Público. A pesar de que ello permite al Derecho Tributario configurar autónomamente esas relaciones legales, debe también reconocerse la existencia de “un cierto fondo común jurídico, que hace al derecho fiscal necesariamente tributario del derecho privado, porque este derecho común se acerca en gran parte, a lo que hoy llamamos derecho civil” y a su Teoría de las Obligaciones, a la cual se le ha reconocido la capacidad de estructural las categorías esenciales de la Teoría General del Derecho, y en consecuencia a la relación jurídica tributaria como una *obligación*. Trotabas, Louis, “Respecto de la autonomía del Derecho Fiscal”, trad. de León Cortinas-Peláez, *Alegatos*, número 9, México, Universidad Autónoma Metropolitana, 1988, en <http://bit.ly/2bFjG9j>. Además, Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, volumen IV, pp. 15, 166-173; García Novoa, César, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 16; y García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2010, p. 91.

¹²⁷ Reduciendo significativamente la *imparcialidad* del llamado a emitir juicio sobre la calificación jurídica de la conducta. En las gráficas palabras de Beccaría: “El juez se hace enemigo del reo, de un hombre encadenado, presa de la suciedad, de los tormentos y de la expectativa más espantosa; no busca la verdad del hecho, busca solo el delito en el encarcelado, le pone lazos y se cree desairado si no sale con su intento, en perjuicio de aquella infalibilidad que el hombre se atribuye en todos sus pensamientos. Los indicios para la captura están al arbitrio del juez; para que un hombre se halle en la precisión de probar su inocencia debe antes ser declarado reo. Esto se llama hacer un proceso ofensivo, y tales son los procedimientos en casi todos los lugares de la iluminada Europa en el siglo XVIII”. Beccaría, *op. cit.*, p. 44.

¹²⁸ En palabras de ambos, “Por encima del proyecto encarnado por la ‘pérfida Jagdwissenschaft’ (‘ciencia a la caza’) de elaborar una instrucción que incidiera en lograr la confesión del acusado,

de la vigencia del principio democrático, e instrumentalmente de la separación de las funciones estatales. En otras palabras, el *proceso acusatorio* se adapta mejor a la idea del ejercicio de las potestades públicas en el Estado democrático de Derecho que el paradigma inquisitivo¹²⁹: ello se constata de su amplia adopción en el proceso penal, si bien con algunos elementos inquisitivos que buscan ponderar la necesidad de defensa del sujeto con la búsqueda, como se ha dicho, de la verdad material¹³⁰.

Llevando esas consideraciones al Derecho tributario, la respuesta pareciera ser evidente. Partiendo del tributo como *obligación de derecho*, conformada entre *iguales*, la naturaleza de las relaciones procesales de todo orden –administrativo o judicial– entre ellos debe adaptarse en la mayor medida posible a ese paradigma de igualdad: el proceso que mejor logra ese objetivo es, evidentemente, el *acusatorio*. Solo en la concepción del tributo como una relación de *poder*, donde se privilegia el interés recaudatorio frente al contribuyente y su patrimonio particular sin considerarlo como *ser humano dotado de derechos “humanos”*, y como sujeto autoconsciente con *dignidad*, y con derecho a ser tratado con *igual consideración y respeto*, podría justificarse la adopción del *secreto*, base del procedimiento inquisitivo, como regla general de actuación para la determinación de una verdad pretendidamente «material». Una verdad que, lejos de ser *real*, es al menos *incompleta*, que no toma en consideración los elementos de prueba que el contribuyente o responsable tiene derecho a aportar para la verificación –o la reconstrucción, si se quiere– de los hechos con significación económica potencialmente imponibles, o bien a su calificación jurídica.

Se opondrá, con lógica, que la relación jurídico-penal no es una de iguales: es el Estado con todo su poder quien se impone al individuo transgresor de la norma penal, haciéndole sufrir el *mal* ínsito a la pena como institución jurídica. Pero ello refuerza el argumento, en opinión de este autor. Si para la relación jurídico-penal, prototipo de las relaciones

habría de imponerse la teoría que reconocía al acusado su condición de sujeto del proceso, con la posibilidad de defenderse en un juicio público”. Ambos, *op. cit.*, p. 11.

¹²⁹ Pues como dice Zamora Grant, “un país democrático no puede menos que aspirar a un sistema de corte acusatorio”. Zamora Grant, José, *Derecho victimal: La víctima en el nuevo sistema penal mexicano*, 2ª. ed., México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2009, p. 112.

¹³⁰ Aunque sin embargo, como señala Briseño Sierra, la combinación de una etapa “pre-procesal” como el *sumario* de corte inquisitivo con una etapa procesal *stricto sensu* de corte adversarial supone que “para el indiciado y luego acusado, inculcado o procesado, la situación es tan aflictiva con un calificativo como con otro, y las posibilidades de defensa son tan reducidas en este ‘sistema’ como en el inquisitivo”. Briseño Sierra, *op. cit.*, p. 53. En el mismo sentido, *pesimista* respecto del carácter garantista de los sistemas acusatorios modernos, específicamente el estadounidense. Nunn, Kenneth B., “The trial as text: allegory, myth and symbol in the adversarial criminal process-A critique of the role of the Public Defender and a proposal for reform”, *American Criminal Law Review*, volumen 32, número 3, 1994-1995, pp. 743-754, en <http://bit.ly/2dgbLRW>.

de *imperium* estatales, la regla es la de la *acusación debidamente informada en pro de la igualdad de las partes procesales*, con mayor razón debe serlo en el proceso de determinación de las obligaciones que tienen entre sí partes *que son ontológicamente iguales*, como resulta del concepto obligacional del tributo en el Estado democrático de Derecho. Así, el principio acusatorio en el proceso penal cumple la función de proteger al individuo frente al potencial ejercicio abusivo del poder punitivo¹³¹; con mayor razón, este principio –y sobre todo el corolario aquí estudiado, el derecho a ser informado– garantiza la efectiva defensa en condiciones de libertad, dignidad y de la *igualdad de partes* que es arquetípica al concepto de tributo en el Estado democrático de Derecho.

En consecuencia, parece fuera de toda discusión que el contribuyente, en tanto asuma un rol equivalente al del acusado en el procedimiento de determinación de tributos, tiene derecho a ser informado *en la misma medida* que lo está el acusado en el procedimiento penal.

2. Investigación preliminar penal y fiscalización tributaria: de los hechos a su autor, ¿y viceversa?

Sin embargo, hay aquí una distinción importante. En el proceso penal que impera actualmente en la mayoría de los países, existe propiamente un sistema *mixto*: elementos y fases de inclinación *inquisitiva* combinados con elementos y fases netamente acusatorios. Así, el proceso penal se divide en (i) una *fase previa de investigación*, que es marcadamente *inquisitiva* y en la que se busca la *verdad material* de lo ocurrido, para determinar si –luego de su calificación jurídica– los hechos son penalmente relevantes; y (ii) una fase *contradictoria de juicio*, en la que la igualdad de armas propia del sistema acusatorio tiene plena vigencia¹³². Al tiempo, es perfectamente posible trazar la *misma distinción* en el procedimiento de determinación de tributos: (i) una fase *preliminar*, de investigación de la *verdad material* respecto de la existencia y significación económica de los hechos potencial-

¹³¹ Al respecto, Binder recuerda que el principio general “*es que el juicio no puede resultar ‘sorpresivo’ para el imputado. El tribunal debe preocuparse porque no se sorprenda al imputado en ninguna de las fases o dimensiones del juicio porque, en ese caso, se estaría afectando su posibilidad de ejercer adecuadamente el derecho de defensa*”. Binder, *op. cit.*, p. 163.

¹³² Cfr. Ambos, *op. cit.*, pp. 14-15; Zamora Grant; *op. cit.*, p. 113; y Briseño Sierra, *op. cit.*, p. 50. Por su parte, Binder identifica cinco fases procedimentales: “*Una primera fase de investigación, preparación o instrucción, cuyo cometido principal consiste en la preparación de la acusación o del juicio. Una segunda fase donde se critica o analiza el resultado de esa investigación. Una tercera etapa plena, principal, que es el juicio propiamente dicho. Una cuarta fase en la que se controla el resultado de ese juicio, la sentencia, a través de distintos medios de impugnación o recursos y, finalmente, una quinta fase en la que se ejecuta la sentencia que ha quedado firme. Éstas son, a grandes rasgos, las etapas principales en las que se divide cualquier proceso penal*”. Binder, *op. cit.*, p. 235.

mente objeto de la imposición; y (ii) una fase *contradictoria*, de *juicio*, respecto del establecimiento y valoración jurídica de esos hechos entre acreedor y deudor, para determinar su relevancia tributaria, en la que –una vez más– rige la igualdad de armas característica del sistema acusatorio.

Así las cosas, cabe cuestionarse la efectiva vigencia del derecho a ser informado en los actos de *instrucción preliminar* del procedimiento, que como su equivalente en el proceso penal son predominantemente *inquisitivos* –y en consecuencia *secretos*– *en protección de la investigación*. En efecto, se ha dicho que los actos de la fase inicial del proceso penal *stricto sensu* deben participar del secreto que es característico del principio inquisitivo, para evitar que el autor del delito impida o perturbe la investigación alterando, ocultando o destruyendo la evidencia del hecho punible¹³³.

Una asimilación simplista de los procedimientos equivaldría a admitir la viabilidad del *secreto* de las actuaciones administrativas tendientes al establecimiento de los hechos potencialmente imposables en la fase preliminar de la determinación tributaria; ello, se argumentaría, con el fin de evitar que el contribuyente o responsable dificulte la investigación a través de la alteración, ocultación o destrucción de la evidencia que permita comprobar la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

Nada más alejado de la realidad. Hay una diferencia *fundamental* entre la fase preliminar penal y la fiscalización tributaria, que fundamenta una *respuesta diferente* en cada caso. En materia penal, la fase preliminar de la investigación ocurre, en la mayoría de los supuestos¹³⁴, cuando existen fundamentos racionales de la posible comisión de un delito (*corpus delicti*, o cuerpo del delito), *mas todavía no se ha identificado al posible autor y, en consecuencia, no puede hablarse aún en propiedad de proceso*¹³⁵, ni mucho menos de

¹³³ Briseño Sierra, *op. cit.*, p. 53.

¹³⁴ Salvo los supuestos de *flagrancia* o de *denuncia*.

¹³⁵ En las palabras de Briseño Sierra, “el binomio acusación-defensa, entendido en su común expresividad semántica es realmente intrascendente para el derecho. Lo que le convierte en concepto técnico procesal es su inclusión en el contexto de la serie de instancias proyectivas que constituyen el mismo proceso... Fuera de este encadenamiento dinámico, acusación-defensa es una situación que puede darse de hecho y aún en diversos procedimientos no procesales. Propiamente esto vendría a representar en lo penal lo que el litigio, a la manera que lo entiende Carnelutti, representa en lo civil, es decir, una discrepancia y hasta un conflicto, pero no un debate procesal. Sin duda la acusación-defensa es un dato perceptible en la averiguación policíaca, pero la inteligencia del mismo no puede llevar a confundirlo con el contraste de pretensiones que son el objeto del proceso penal... La razón por la que la acusación-defensa en la averiguación, no pasa de ser algo fáctico, es porque las imputaciones del agente, aun en caso de ser contradichas por el indicado, no conducen a resolución alguna. Si acaso, sirven para crear convicción en el investigador; pero esta actitud implicará una manifestación de autotutela, esto es, algo semejante a lo que sucedería si el deudor requerido se sostuviera en su negativa de pago: se reforzaría la intención de llevarlo a juicio”. Briseño Sierra, *op. cit.*, p. 62.

proteger el derecho a ser informado de alguien –el autor del delito– *cuya identidad es, para el momento, desconocida*¹³⁶. Esto es, la investigación penal *va desde los hechos hacia el autor*. Ello impone a la investigación el mayor *sigilo*, pues –como es obvio– el conocimiento público de la investigación permitiría al autor destruir impunemente la evidencia de su responsabilidad en la comisión del hecho, frustrando así el objeto mismo de la investigación penal. Ello no obsta a que, al exteriorizarse la *sospecha razonable* de la posible autoría del delito, *la investigación debe abrirse a la persona cuya conducta es objeto de la eventual acusación*¹³⁷, precisamente, porque tal imputación exige dotar al ciudadano –persona hu-

¹³⁶ Como indica Briseño Sierra, “puesto que la finalidad práctica del principio acusatorio es alcanzar la igualdad de oportunidades para las partes, de nada serviría llevarlo a un procedimiento en el que técnicamente es inadecuado, como sería la averiguación policíaca. Así pues, cabe pugnar porque en esta ocasión, el indiciado esté asistido de abogado, que se respeten ciertas condiciones mínimas de trato humano y legal, como son la espontaneidad en las declaraciones, el destierro de cualquier tipo de violencia, advertir al indiciado sobre sus derechos y obligaciones; pero no es aconsejable que sea entonces que se prevea el ejercicio de la –defensa–, tanto porque realizada ante el investigador sería una declaración más, cuanto porque hacerlo llevaría a implementar el inquisitorio puro”. *Ibidem*, pp. 70-71. En este sentido, la Suprema Corte de los Estados Unidos, en *Morrissey v. Brewer*, sostuvo que el debido proceso requiere al menos “una investigación informal razonablemente pronta y razonable conducida por un oficial de audiencia imparcial” para “determinar si hay motivos razonables para creer que” el acusado ha hecho algo mal. Exige que el acusado “debe recibir notificación previa de la investigación, su propósito y las supuestas violaciones”; y “presentar información pertinente y (aparte de consideraciones de seguridad) repreguntar a los testigos de cargo”; es decir, teniendo en cuenta que hay un autor identificado. *Morrissey v. Brewer*, 408 U.S. 471, en <http://bit.ly/2cZt1so>, 1972.

¹³⁷ En este sentido, Binder señala enfáticamente que el derecho a acceder a la información “es muy amplio; es decir, no puede ser restringido. Una investigación donde el imputado no pueda saber cuál es el hecho que se le imputa y en virtud de qué pruebas, es absolutamente inconstitucional. También en este caso, la práctica de nuestros sistemas procesales tiende a admitir que se sorprenda al imputado –muchas veces premeditadamente– mediante el ocultamiento de la prueba o mediante el retaceo de la información. Tales prácticas van en contra de los principios de un *fair trial*, que deben informar a todo el conjunto del proceso penal, a partir del conjunto de todas las garantías procesales pero, especialmente, a partir de esta garantía del derecho de defensa. Cualquier restricción a este derecho a la información debe ser excepcional, debe ser limitada tanto en cuanto a su duración como a los actos sobre los cuales rige, y debe fundarse en verdaderas razones de urgencia o necesidad imperiosa con relación a la eficacia de un determinado acto del proceso. Por ejemplo: se podría mantener en secreto cierta información en virtud de la cual se van a solicitar algunos allanamientos, para evitar que tales allanamientos se frustren; pero es auténticamente discutible la posibilidad de que nuestra Constitución admita el establecimiento de un secreto total sobre el conjunto de las actuaciones. Lo cierto es que, aun cuando se admitiere la posibilidad constitucional de este secreto general y absoluto, ésta debe ser muy restrictiva en cuanto a sus posibles fundamentos. En mi opinión, solo es admisible constitucionalmente el secreto parcial de las actuaciones en el caso y en la medida en que sirva a la eficacia de un acto particular del proceso”. Binder, *op. cit.*, pp. 157-158. En esta misma orientación, Castillo Alva, *op. cit.*, p. 194.

mana, titular de derechos fundamentales en su condición de tal y merecedor de consideración y respeto por las actuaciones estatales— de la *posibilidad de defenderse*, para que el procedimiento se alinee axiológicamente con los parámetros del Estado democrático de Derecho¹³⁸.

Por el contrario, la naturaleza de la competencia tributaria exige *ab initio* la individualización del sujeto respecto del cual se investiga la posible realización de un hecho imponible. Esto es, *la determinación tributaria va desde el autor hacia los hechos*, a la inversa de la investigación penal. Así, concebido el derecho a ser informado como un *derecho fundamental*, en los términos precedentes¹³⁹, y en consecuencia como un *standard* universal de actuación estatal para la garantía del *haz de posiciones iusfundamentales* de los ciudadanos asociadas a su defensa¹⁴⁰, entonces el contribuyente o responsable debe estar *consciente* de que existe una actividad administrativa potencialmente ablatoria de su patrimonio, a través de la exigencia de pago de tributos, *desde el primer momento de la investigación*. Ello justifica que el contribuyente o responsable tenga inmediatamente el *derecho a ser informado* de las actuaciones fiscales *desde su inicio*, al igual que ocurre en la fase preliminar de la investigación penal desde la imputación, puesto que la fiscalización configura una amenaza directa de una medida limitativa de derechos por parte del Estado, según lo previamente expuesto.

3. Derecho a ser informado y requerimientos de información a terceros

El *requerimiento de información* por la Administración Tributaria es la acción que parece generar los principales problemas aplicativos desde la perspectiva del derecho a ser informado, tanto domésticamente como en situaciones transfronterizas. En este contexto, debe tenerse en cuenta que mientras los Estados tienen derecho a investigar profundamente en la esfera privada del contribuyente en atención a determinar precisa y limpiamente su capacidad contributiva, y así justifica la revelación de información detallada y sensible por la necesidad de distribuir equitativamente la carga fiscal entre los con-

¹³⁸ Pues como afirma Binder, “esa fórmula (el juicio legal y previo) es un modo sintético de referirse a un conjunto de garantías que impiden que el poder penal del Estado se ejerza de un modo arbitrario o lesivo de la dignidad humana”. El texto entre paréntesis es del autor. *Ibidem*, p. 130.

¹³⁹ *Standards* de protección del ciudadano como constitutivos de un *status personal de garantía*, desde una perspectiva constitucional, (párrafos 2.1.2 y 2.1.3).

¹⁴⁰ Asumiendo, tal como lo hace Dourado, que “todo principio y regla tributarios exigidos por el Estado de Derecho y éste en sí mismo son standards internacionales y, en consecuencia, tales standards internacionales existen y pueden proponerse con pretensión de universalidad”. Dourado, Ana Paula, “Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies”, *EUI Working Papers*, número 37, San Doménico di Fiesole, Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme, European University Institute, 2011, p. 3, en <http://bit.ly/2cySM0f>.

tribuyentes¹⁴¹, la capacidad de las Administraciones Tributarias de obtener e intercambiar información de los contribuyentes está sujeta, como regla general, al derecho de éstos a la *auto-determinación informacional*. Este derecho significa:

Cualquier persona tiene el derecho de decidir por sí misma cuando y hasta qué extensión la información sobre su vida personal será revelada a otros. La recolección de data por las autoridades públicas, así como el procesamiento o la transferencia de data, constituyen restricciones de este derecho fundamental que deben ser justificadas en orden a cumplir las exigencias constitucionales. Dicha justificación es solo posible si, y solo si, la medida restrictiva: (i) persigue un fin legítimo; (ii) es capaz de alcanzar ese objetivo, (iii) si la medida no va más allá de lo que es necesario para alcanzar el objetivo, y si los fines alcanzados son más importantes que los daños causados por la medida. Data sobre las áreas más sensibles de la esfera privada pueden no ser recolectados en absoluto¹⁴².

A. *En situaciones domésticas*

Desde la perspectiva doméstica, el requerimiento de información por la Administración Tributaria puede presentar eventuales conflictos con el derecho a ser informado en el marco (i) de la *determinación de oficio* del tributo; y (ii) de los *requerimientos extra-procedimentales de información a terceros*, es decir, la demanda de información potencialmente relevante para la determinación de tributos, fuera del procedimiento de determinación, haya o no *vínculo cierto con el contribuyente o con los posibles hechos imposables susceptibles de generar la obligación tributaria*.

a. En el marco de una fiscalización

En el primer escenario, el objeto del procedimiento es el establecimiento, fijación y cuantificación económica de los hechos imposables, hipótesis que exige –lógica y previamente– *la identificación del sujeto pasivo*, cumpliéndose con la regla previamente mencionada de acuerdo con la cual la investigación fiscal tiende a verificarse *del autor a los hechos*, y donde obviamente el derecho a ser informado adquiere plena vigencia. Así, en el marco de la determinación de oficio del tributo, *cualquier* requerimiento de información de la Administración Tributaria a terceros vinculados normalmente con la actividad del sujeto pasivo *debe ser informado al contribuyente o responsable*, bajo el esquema general de garantías y con las formas suficientemente expuestas precedentemente. En consecuencia, el contribuyente o responsable tiene derecho a ser informado de manera inmediata,

¹⁴¹ Rust, Alexander, "Data Protection as a Fundamental Right", Rust, Alexander, y FORT, Eric, *Exchange of Information and Bank Secrecy*, Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer International, 2012, pp. 178-179.

¹⁴² Rust, *op. cit.*, p. 178.

clara, total, directa, expresa, detallada y en un lenguaje totalmente comprensible para él, cuál es la información *específicamente requerida* y su *pertinencia* para el establecimiento o cuantificación de los hechos imponibles objeto de la investigación¹⁴³, así como oponer excepciones y defensas contra dicho requerimiento a través de un procedimiento contradictorio, según el *principio adversarial*¹⁴⁴.

b. En el marco de un requerimiento *extra-procedimental* de información

Las consideraciones precedentes son igualmente aplicables al caso de los requerimientos *extra-procedimentales de información a terceros*, o lo que es lo mismo, la demanda de información potencialmente relevante para la determinación de tributos, fuera de la fiscalización *con o sin vínculo cierto con el contribuyente o con los posibles hechos imponibles susceptibles de generar la obligación tributaria*. Domésticamente, los requeri-

¹⁴³ Con fundamento en el derecho a ser informado, es *inválido* el requerimiento de información a terceros que verse sobre hechos *distintos* a los que constituyen el objeto de la fiscalización según el acto de inicio del procedimiento. Ello hace de dudosa constitucionalidad al requerimiento genérico de información, a causa del discutible valor probatorio de la información así obtenida, que sería *fruto del árbol envenenado*. En este sentido se pronuncia Dourado, *op. cit.*, p. 9. Al contrario, el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, en el caso *K. S. y M. S. v. Alemania*, sostuvo que no hay violación del Artículo 8o. (derecho a la inviolabilidad del domicilio) de la Convención Europea de Derechos Humanos, en un caso en el que los investigadores del Estado llevaron a cabo una visita domiciliaria a la residencia de los acusados con base en una información (estados financieros de las inversiones de los acusados en Liechtenstein) obtenidas *ilegalmente* (presuntamente robadas por un antiguo empleado del banco de Liechtenstein). En este sentido, el Tedh sostuvo que la interferencia en el derecho a la inviolabilidad del hogar de los acusados estaba justificada pues, de acuerdo con la ley alemana, no hay limitaciones para utilizar evidencia obtenida ilegalmente para llevar a cabo la acusación penal, persiguiendo un fin legítimo (la determinación de responsabilidades penales por fraude fiscal) y por medios "necesarios" en una sociedad democrática. Esto, en tanto el Estado no desarrolló ninguna violación de reglas procedimentales seria, deliberada o arbitraria, que ignorara sistemáticamente las salvaguardias constitucionales para obtener la información. Sobra decirlo, el autor respetuosamente disiente de la opinión del Tribunal en este caso. Stedh, *K.S. and M.S. v. Alemania*, §28, §35, §51, en <http://bit.ly/2eQpnnx>, 2016.

¹⁴⁴ Como señala Rust, el Estado de Derecho "require tres protecciones básicas para el contribuyente: primero, el contribuyente debe ser informado sobre una posible restricción de sus derecho fundamental a la auto-determinación informacional; segundo, él/ella debe ser consultado sobre el contenido de la información a ser intercambiada de modo que él/ella tenga la oportunidad de corregir cualquier error contenido en ella o para argumentar contra la transferencia de dicha data sobre bases apropiadas; y tercero, él/ella debe tener una oportunidad para prevenir la transferencia propuesta de data a través de procedimientos legales apropiados. Por supuesto, como en todos los casos, estas protecciones básicas para los contribuyentes deben ser ponderadas contra los intereses legítimos del gobierno en la adecuada determinación y recaudación de los tributos. Si, por ejemplo, notificar al contribuyente pudiera perjudicar una investigación criminal al darle al contribuyente tiempo para destruir evidencia o fugarse de la jurisdicción para evitar la prisión, no debería ser necesario informar al contribuyente". Traducción no oficial del autor, Rust, *op. cit.*, p. 184.

mientos de este tipo son posibles a través de la competencia que determinados ordenamientos conceden a la Administración Tributaria para obtener de terceros “*toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por ella*”, obligaciones que “*deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen*”¹⁴⁵, y que tienden, de manera específica o genérica, a la posible exhumación de hechos imponible.

Como fácilmente puede deducirse, los requerimientos extra-procedimentales *específicos* de información se rigen por los mismos criterios establecidos anteriormente. En estos casos, desde el comienzo hay una individualización suficiente del sujeto pasivo de estos procedimientos, a quien se imputa preliminarmente la posible realización del hecho imponible. En consecuencia, el contribuyente en estas circunstancias *tiene derecho a ser informado* del contenido del procedimiento de manera inmediata, clara, total, directa, expresa, detallada y en un lenguaje totalmente comprensible para él, de manera que le permita conocer cuál es la información *específicamente requerida* y su *pertinencia* para el establecimiento o cuantificación de los hechos imponible objeto de la investigación, así como a oponer excepciones y defensas contra dicho requerimiento a través de un procedimiento contradictorio, sin que sea posible identificar excepciones.

Los requerimientos extra-procedimentales *genéricos* de información presentan características especiales, que actualmente se expresan con particular fuerza en las situaciones transfronterizas, bajo la forma del *intercambio automático de información entre Estados*. Dada la sustancial identidad de las premisas, problemas y posibles soluciones que plantean los requerimientos extra-procedimentales genéricos de información tanto en situaciones domésticas como en situaciones transfronterizas, se propone analizar el problema bajo el apartado relativo a estas últimas¹⁴⁶. La pertinencia de un análisis de este tipo sube de punto cuando se tiene presente que, como advierten Baker y Pistone, los procedimientos transfronterizos conforman un área donde parece prestarse mucha menor atención a la protección de los derechos de los contribuyentes que en los asuntos puramente domésticos¹⁴⁷.

¹⁴⁵ CIAT, *op. cit.*, Artículos 114.1 y 114.2, p. 114.

¹⁴⁶ El derecho a ser informado y los requerimientos de información de terceros en situaciones transfronterizas, (párrafo 4.3.2.2.).

¹⁴⁷ Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 58.

B. En situaciones transfronterizas

En las situaciones transfronterizas se reproducen las mismas posibilidades a que hicimos referencia al tratar las situaciones domésticas respecto del eventual conflicto entre el derecho a ser informado y las facultades de investigación de las autoridades tributarias a través de requerimientos de información, a saber: (i) en la *determinación de oficio* del tributo; y (ii) en los *requerimientos extra-procedimentales de información a terceros Estados*, sean genéricos o específicos¹⁴⁸.

a. En el marco de una fiscalización

La primera de estas situaciones se resuelve en el mismo sentido ya largamente indicado en los párrafos precedentes, al analizar las situaciones domésticas¹⁴⁹.

En efecto, en el caso de requerimientos de información en situaciones transfronterizas en el marco de una fiscalización, el sujeto pasivo puede invocar el derecho a ser informado *respecto de ambos Estados* en los mismos parámetros de certeza, especificidad y claridad ya desarrollados previamente¹⁵⁰. De un lado, se exige del *Estado requirente* que

¹⁴⁸ El intercambio de información en situaciones transfronterizas puede ocurrir: (i) por requerimiento, cuando un Estado específico requiere información específica de un Estado requerido específico en un caso específico, esto es, *en el marco de una fiscalización*; o (ii) *automáticamente*, sea cuando un Estado está obligado a intercambiar sistemáticamente y en masa información tributaria predeterminada en cualquier tiempo, o sobre una base no sistemática, con un Estado receptor sin previo requerimiento; o *espontáneamente*, cuando un Estado remitente intercambia información con un Estado receptor cuando la data intercambiada es "previsiblemente relevante" para la determinación tributaria en este último; esto es, un *requerimiento extra-procedimental*. Schaper, Marcel, "Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: an uneasy combination", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Maastricht, Maastricht University, volumen 23, número 3, 2016, p. 516, en <http://bit.ly/2e8iNr2>.

¹⁴⁹ Derecho a ser informado y requerimientos de información a terceros en situaciones domésticas, el marco de una fiscalización, (pár. 4.3.1.1).

¹⁵⁰ Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 59. Sin embargo, Maisto pone de relieve que la práctica internacional muestra, en general, que "ni la autoridad tributaria requirente ni la requerida tienen obligación de notificar al contribuyente cuando la información es requerida o intercambiada", ni el contribuyente "tiene derecho a oponerse al intercambio de información, ni siquiera en casos como el de la divulgación de secretos comerciales o profesionales, en los que él/ella podría tener argumentos válidos para hacerlo", de modo que éste "no tiene remedio legal para procurar una efectiva protección de sus derechos; él/ella solo puede confiar en la oposición del estado requirente", y otro tanto hace Baker. El autor no puede menos que concordar con Maisto, cuando éste indica que "[l]a posición débil del contribuyente dentro del curso de los procedimientos de intercambio de información es evidente y el exorbitante poder discrecional ejercido por las autoridades tributarias para solicitar/negar información". Maisto, *op. cit.*, pp. 386-387; Baker, Philip, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, volumen 40, número 8, 2000, p. 326, en <http://bit.ly/2dodVet>.

haya iniciado un procedimiento de fiscalización¹⁵¹ que *debe ser informado* al contribuyente o responsable para garantizar su derecho a la defensa conforme al *standard* aplicable en el Estado democrático de Derecho¹⁵². En este marco la Administración Tributaria del requirente, como órgano investigativo –el “acusador” en el proceso penal– realiza las diligencias de investigación necesarias para el adecuado establecimiento y valoración de los hechos imponibles, dentro del cual el requerimiento de información tiene justificación en tanto tenga una «pertinencia previsible» para la determinación del tributo¹⁵³.

Por su parte, el *Estado requerido* tiene un deber de *reserva* respecto de la información tributaria del contribuyente, quien a su vez tiene derecho a la garantía estatal sobre el uso y administración adecuada de la información que sobre él y sobre su situación económica relevante a fines tributarios está en posesión de este Estado; esto es, el derecho al *hábeas data*¹⁵⁴. En este contexto, tal como indican Avi-Yonah y Mazzoni, existen una serie

¹⁵¹ Situación en la que, como señalan Baker y Pistone, típicamente “*el contribuyente ya sabrá que hay una investigación en curso, y que la autoridad tributaria puede ya haber tratado de obtener la información del contribuyente o de otras fuentes en ese Estado. La notificación entonces sirve para advertir al contribuyente de que la autoridad tributaria pretende usar sus poderes para obtener información de otro Estado*”. Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 60.

¹⁵² Oberson, Xavier, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, Cheltenham Edward Elgar Publishing, 2015, p. 225.

¹⁵³ Esa exigencia de *concreción* del requerimiento, en los términos de los Artículos 26.1 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, 1 del Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria y 4.1 del Acuerdo entre el Consejo de Europa y la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de 1985, brinda certeza al contribuyente respecto de la actuación estatal, y supone la proscripción de los requerimientos genéricos de información, bajo la forma de las llamadas “expediciones de pesca”, que deben ser consideradas inconstitucionales según lo expuesto en el siguiente epígrafe (párrafo 4.3.2.2). Sin embargo, el concepto de “pertinencia previsible” amplía el ámbito del intercambio de información a un punto que, en opinión de Dourado con la que el autor concuerda, podría facilitar los requerimientos indeterminados de información o expediciones de pesca, dificultando así la determinación de los límites precisos del requerimiento. Dourado, *op. cit.*, pp. 9-11. En el mismo sentido, Oberson reconoce al contribuyente el derecho a ser informado en este contexto, considerando el *standard* de *previsible relevancia* discutido en el texto principal. Oberson, *International Exchange...*, pp. 213-214.

¹⁵⁴ En el contexto de la determinación de tributos, el derecho al *hábeas data* engloba el derecho del contribuyente (i) de *acceso* a la información que sobre él posee la Administración Tributaria; (ii) pedir la rectificación o supresión de los datos errados que pueda contener; y (iii) controlar el *uso racional y legítimo* que de esa información haga la Administración Tributaria. A este respecto, conviene recordar con Torres Rodas que: “*los cruces de información tan utilizados por las diferentes administraciones tributarias son a nuestro entender plenamente aplicables, siempre que no se lesionen los derechos de las personas y que no llegue a divulgarse información que afecte a la intimidad personal. El respeto de la información relativa al contribuyente, así como la obligación de no afectar su intimidad o lesionar otros derechos relacionados con ellas, están dentro del marco de los derechos humanos del contribuyente*”. Torres Rodas, Tiberio, *La protección de la intimidad en el Derecho Tributario*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Editorial

de garantías procedimentales que deben protegerse, dentro de las cuales el derecho a ser informado ocupa lugar preeminente. La ausencia de cualquiera de estas garantías, por ejemplo el derecho a ser informado de la obtención, procesamiento y transferencia de los datos requeridos, implica que el contribuyente no estará en la posición de proteger efectivamente su derecho a la protección de datos a través del empleo de su derecho a la defensa¹⁵⁵.

Por ello, el autor disiente respetuosamente de Baker y Pistone, quienes consideran que la notificación al contribuyente en el marco del intercambio de información por reque-

Abya-Yala, Corporación Editora Nacional, 2007, Serie Magister número 73, pp. 65-71, en <http://bit.ly/2di1zlg>. Si bien no existe un derecho *sustantivo* a la protección de la información oponible frente a la Administración Tributaria, el carácter necesariamente reglado de las competencias públicas en el Estado de Derecho, y su interrelación con los derechos fundamentales de los ciudadanos, imponen a las Administraciones Tributarias limitaciones formales al modo, alcance y condiciones de obtención y manejo de la información fiscalmente relevante. Como señalan Avi-Yonah y Mazzoni, el derecho a la privacidad “*no comparte el mismo ámbito de protección entre los contextos tributarios y no tributarios. La noción de privacidad en Derecho tributario no es tan amplia como en el Derecho de daños o en el Derecho Constitucional. Los contribuyentes no pueden reclamar el derecho a ser dejados tranquilos, o a estar libres de intrusiones gubernamentales innecesarias. La razón es que, aquí, está en juego además la protección del bienestar económico del país. Como el Juez Roberts arguyó en Bull v. U. S., los tributos son la ‘savia’ del gobierno. En consecuencia, se requiere un balance apropiado entre el interés social y el individual... Por estas razones, los autores creen que en el contexto de la tributación y, en particular, dentro del proceso de intercambio internacional de información, los individuos solo tienen salvaguardas procedimentales, no un derecho sustantivo a la privacidad*”. Avi-Yonah, Reuben, y Mazzoni, Giuseppe, “Taxation and Human Rights: a Delicate Balance,” Arbor, Ann, *Public Law and Legal Theory*, The Social Science Research Network Electronic Paper Collection, The University of Michigan, 2016, Research Paper Series, número 520, pp. 3-4, en <http://bit.ly/2dq3TOM>. En el mismo sentido, Rust identifica posibilidades para la limitación estatal a los derechos individuales a la protección de datos, siempre que sean previstas por ley, proporcionales a la persecución legítima de objetivos de interés general y estricta necesidad, y además respetando la esencia de dichos derechos. Tal respeto pasaría principalmente, como advierten Avi-Yonah y Mazzoni, por las salvaguardias procedimentales. Rust, *op. cit.*, pp. 189-195, y Ober-son, *International Exchange...*, p. 225.

¹⁵⁵ Avi-Yonah y Mazzoni, *op. cit.*, pp. 4-5. Sin embargo, Dourado señala que el respeto por dichas salvaguardas y limitaciones, en el contexto de los Artículos 26.2, 26.3, 26.4 y 26.5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, así como del Artículo 8o. del Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información, es un criterio meramente formal y finalmente nulo, “pues como tal no requiere la existencia de ninguna o de salvaguardas y limitaciones domésticas específicas. Solo se requiere un tratamiento no discriminatorio de las situaciones transfronterizas, teniendo en cuenta las salvaguardas y limitaciones domésticas. Una cuestión relacionada es si la información obtenida ilícitamente puede ser válidamente utilizada en situaciones nacionales o transfronterizas. El Artículo 26 MC OCDE no contiene ninguna prohibición en este sentido... Una norma internacional sobre intercambio de información que no prohíbe el uso de datos obtenidos ilícitamente contribuirá a estimular un mercado global donde esos datos pueden ser vendidos y comprados, y donde no se observarán las normas de confidencialidad”. Dourado, *op. cit.*, p. 9.

rimiento "es únicamente relevante cuando el Estado requerido ya posee la información y desea saber si hay alguna razón por la que no deba suplirla a la autoridad requirente, o, en la situación más común, cuando el Estado requerido necesita ejercer sus poderes para obtener la información de terceros"¹⁵⁶, o que dicha notificación se excluye cuando el Estado requirente tiene razones específicas para considerar que informar al contribuyente podría perjudicar a la investigación¹⁵⁷.

En todas estas situaciones, la investigación tiende a la determinación de las obligaciones tributarias de un contribuyente específico respecto de unos hechos precisos; tomando como base el *standard* penal del derecho a ser informado es necesario, entonces, que se informe al contribuyente para permitirle defenderse en cualquier grado e instancia de los procedimientos respectivos, independientemente de si se trata de (i) información ya en poder del Estado requerido relacionada con el contribuyente; (ii) información que el Estado requerido debe obtener del contribuyente; o (iii) información que el Estado requerido debe obtener de terceros¹⁵⁸. Dado que el derecho a ser informado es un *derecho fundamental*¹⁵⁹, no es posible negar su protección en este contexto, no solo con base en la prevención anticipada de las acciones del contribuyente tendientes a evitar el suministro de la información, sino también al no informar al contribuyente del requerimiento por petición del Estado requirente, aun motivadamente. Tales acciones resultan, además de excesivas y desproporcionadas¹⁶⁰, divergentes con los valores fundamentales del Estado de Derecho¹⁶¹.

Adicionalmente, según el leal saber y entender del autor, no hay situaciones en investigaciones tributarias *stricto sensu* que sean comparables con aquellas circunstancias de los procedimientos penales que *excepcionalmente* justifican las operaciones encubiertas, y que en consecuencia sirvan como base para dejar de lado el derecho del contribuyente a ser informado en cualquier procedimiento relacionado con tributos¹⁶². Por ejem-

¹⁵⁶ Cfr. Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 61.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 62. En el mismo sentido, Rust, *op. cit.*, p. 191.

¹⁵⁸ A este respecto, resulta alarmante que, según Baker y Pistone, solo el 22% de los países examinados por ellos (9 de 41) garantiza al contribuyente el derecho a ser informado respecto de un requerimiento de intercambio de información antes de que la información sea procurada de terceras partes en respuesta a un requerimiento específico de intercambio de información. Además, solo el 17% (7 de 41) garantiza al contribuyente el derecho a ser oído por la Administración Tributaria antes de que la información vinculada con él sea intercambiada con otro Estado. Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 60, en texto principal y notas al pie número 220-222.

¹⁵⁹ *Standards* de protección del ciudadano como constitutivos de un *status personal de garantía*, desde una perspectiva constitucional, (párrafo 2.1.2 y 2.1.3).

¹⁶⁰ Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 61. En el mismo sentido, Oberson, *International Exchange...*, pp. 213-214.

¹⁶¹ Dourado, *op. cit.*, pp. 3, 5, 10.

¹⁶² Sin embargo, *Huvig v. Francia* trataba de una intervención telefónica en el contexto de una investigación penal por evasión fiscal. Sin perjuicio de lo anterior, vale la pena destacar que para el momento en que la intervención telefónica tuvo lugar, los Huvigs estaban ya conscientes

plo, las intervenciones telefónicas legítimas son únicamente posibles cuando no hay otra vía razonable de conocer si un delito se ha cometido o no, como en los casos de crimen organizado o de terrorismo¹⁶³, o cuando existe un riesgo de daño inminente inevitable por otras vías menos intrusivas¹⁶⁴. Como fuerte limitación de derechos humanos, como aquellos vinculados con la privacidad y el secreto de las comunicaciones, las intervenciones telefónicas deben ser controladas judicialmente, y severamente restringidas para conciliarlas en la mayor medida posible con los parámetros mínimos soportables en una sociedad democrática¹⁶⁵.

Del mismo modo, estas razones fundamentan –en opinión del autor– la inadmisibilidad del criterio de acuerdo con el cual el contribuyente no tiene derecho a ser informado o a participar en modo alguno en el procedimiento de intercambio de información, sobre la base de que dicho procedimiento ocurre en la *fase preliminar* de la investigación fiscal. Una aproximación de este tipo pretende traer, al contexto del procedimiento determinativo tributario, el paradigma del Derecho penal de acuerdo con el cual la investigación va *de los hechos a su autor*¹⁶⁶ sobre la base de considerar que el contribuyente no ha sido «imputado» respecto de los hechos imponibles objeto de la investigación, lo que no es en modo alguno aplicable al caso en estudio¹⁶⁷. En opinión del autor es equivocado considerar que en este punto de la investigación fiscal no existe una atribución de los hallazgos de la fiscalización al contribuyente objeto del procedimiento¹⁶⁸. El *standard* de protección que dimana del derecho a ser informado exige, tanto en el procedimiento penal como en el tributario, que el acusado y el contribuyente sean informados en el mismo momento en el que las investigaciones

de que se estaba llevando a cabo una investigación contra ellos por evasión fiscal, ausencia de registros contables y falsa contabilidad, de manera que ellos habían sido informados de la acusación *antes* de la medida. Adicionalmente, considerando que el intercambio de información apunta a la prueba de los hechos relevantes a fines fiscales a través de *documentos*, cualquier apoderamiento o incautación sobre dichos documentos es equivalente a una *acusación*, lo que da lugar a la aplicación del derecho a ser informado en los términos expuestos. Tedh, *Huvig v. France*, en <http://bit.ly/2d9r1hT>, 1990.

¹⁶³ Tedh, *Kennedy v. Reino Unido*, párrafo 72, en <http://bit.ly/2dpWnhX>, 2010.

¹⁶⁴ Tedh, *Klass et al. v. Alemania*, párrafo 45, en <http://bit.ly/2cOHZfe>, 1978.

¹⁶⁵ Tedh, *Kennedy v. Reino Unido*, párrafo 155, en <http://bit.ly/2dpWnhX>, 2010.

¹⁶⁶ Investigación preliminar penal y fiscalización tributaria: de los hechos a su autor, ¿y viceversa?, (párrafo 4.2).

¹⁶⁷ Concordantemente, Baker y Pistone consideran que una aproximación de este tipo es *arcaica*, y antecede al reconocimiento de los derechos de los contribuyentes. Es, en sus palabras, “*como sugerir en el contexto de una investigación policial que, cuando la policía está simplemente realizando su investigación inicial, ellos pueden golpear y abusar del sospechoso porque ellos no le han imputado aun con un delito; y solo después que le han imputado puede él responder al uso de la información obtenida de él bajo presión*”. Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 61, en nota al pie número 226.

¹⁶⁸ En el mismo sentido Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 61.

respectivas apuntan hacia la determinación de responsabilidad penal o tributaria, respectivamente¹⁶⁹, en tanto amenazas de limitación de derechos individuales¹⁷⁰ en el sentido desarrollado previamente¹⁷¹.

b. En el marco de un requerimiento *extra-procedimental* de información

Por su parte, el requerimiento extra-procedimental *genérico* de información plantea la duda razonable respecto de la posibilidad de que la determinación tributaria asuma el orden lógico del procedimiento penal; esto es, que la investigación fiscal *vaya desde los hechos hasta el autor* y, en consecuencia, se plantee la viabilidad de adelantar averiguaciones sobre la realización de hechos imposables *antes de la individualización de su ejecutor*¹⁷². Asumiendo esta premisa como cierta, el derecho a ser informado no podría afirmarse, puesto que –en principio– *su titular no sería conocido*¹⁷³.

¹⁶⁹ En contra, la Corte Europea de Justicia dictaminó que “el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente”. ECJ, *Sabou v. República Checa*, en <http://bit.ly/2dmbZD7>. De otro lado, Oberson señala, en una opinión que este autor comparte, que una “*adecuada protección debe ser ofrecida a los contribuyentes comprometidos. En orden a estar en una posición para defender su caso, el contribuyente debe en consecuencia al menos estar al tanto del proceso, esto es, ser notificado del procedimiento de intercambio de información*”. Traducción no oficial del autor. Oberson, *International Exchange...*, pp. 227, 230-234.

¹⁷⁰ Como Oberson correctamente señala, el Estado de Derecho “*requiere que el contribuyente se halle en una posición para defender su derecho y, al menos, tener un medio legal para solicitar una revisión independiente sobre si el requerimiento es legítimo o no. Esto requiere que el contribuyente sea informado del proceso... En nuestra opinión, como cuestión de principio, el contribuyente debe en consecuencia ser informado; más precisamente, recibir notificación del requerimiento de intercambio de información*”. Traducción no oficial del autor. Oberson, *International Exchange...*, p. 240.

¹⁷¹ *Standards* de protección del ciudadano como constitutivos de un *status personal de garantía*, desde una perspectiva constitucional, (pár. 2.1.2 y 2.1.3).

¹⁷² Estos serían procedimientos de recolección de hechos, que “*pertenecen a la cooperación o asistencia usual ente dos estados y no deberían garantizarse derechos procedimentales específicos a este nivel*”. De acuerdo con esta aproximación, “*el requerimiento de información pertenece a la fase de investigación, durante la cual la información es recopilada, la que debe distinguirse de la fase contenciosa, que envuelve tanto al contribuyente como a las autoridades fiscales*”. Sería únicamente en esta última etapa que el contribuyente “*tiene sin embargo garantizados todos sus potenciales derechos en la jurisdicción del Estado requirente*”. Traducción no oficial del autor, Oberson, *International Exchange...*, p. 237.

¹⁷³ Sin embargo, es innegable que los sujetos cuya información es objeto de intercambio tienen derecho a la garantía estatal sobre el uso y administración adecuada de la información que sobre él y sobre su situación económica relevante a fines tributarios está en posesión de este Estado; esto es, al *hábeas data*. Cfr. Torres Rodas, *op. cit.*, pp. 65-71; Avi-Yonah y Mazzoni, *op. cit.*, pp. 3-4.

Este tipo de aproximación es particularmente relevante en el contexto de las demandas por mayor *transparencia* que se observan en buena parte de los ordenamientos jurídicos actuales, como respuesta a lo que se percibe como una creciente tendencia a la planificación fiscal agresiva y a la evasión¹⁷⁴, y bajo el impulso de los organismos multilaterales encargados del diseño de políticas públicas en materia tributaria¹⁷⁵. En este sentido, el principal medio del que se ha servido este paradigma de investigación tributaria es el del *intercambio masivo y automático de información* entre Administraciones Tributarias de información financiera sobre contribuyentes que tienen conexión con uno de los Estados, independientemente de si los hechos eventualmente investigados poseen o no elementos de extranjería relevantes para fines tributarios.

En opinión del autor, la admisibilidad de esta línea argumental es cuestionable tanto en Derecho penal como en Derecho Tributario¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Al respecto, el CIAT ha indicado que “los relevantes escándalos internacionales por fugas de de datos masivos”-“*offshore leaks*”- (bancos UBS y HSBC de Suiza – “*lista Herbe Falciani*”-, las *rulings* de Luxemburgo y los recientes “*Panamá Papers*”), ponen en evidencia la magnitud de los bolsones de evasión y planificación fiscal abusiva por activos financieros y sociedades *offshore* no exteriorizadas fiscalmente ante los respectivos Estados, que podrían capturarse con una efectivo aprovechamiento de la cooperación entre las AATT y en particular con el uso efectivo del AEOI. CEPAL, en un interesante trabajo, realiza estimaciones para los países de AL, respecto de la evasión y en particular la que corresponde a la evasión internacional”. Es este “un contexto que puso en evidencia que la opacidad o secretismo –en conjunción con otros factores tales como la avaricia de rentabilidad desmedida sin considerar los riesgos, la falta de regulación suficiente, etc.– facilitaron la crisis sistémica de fines del año 2008, además de menoscabar el correcto pago de impuestos y facilitar otros delitos económicos (por ejemplo, el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo)”; razón por la cual “el intercambio de información con fines fiscales adquirió en los últimos años una relevancia destacada en la agenda de la Tributación Internacional, impulsado por el llamado y el compromiso asumido por los líderes del G-20 y el trabajo de la OCDE y en particular del Foro Global”. Porporato, Pablo, “Estándares de transparencia e intercambio automático de información tributaria en América Latina”, *Documentos de Trabajo*, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT, 2016, número 1, pp. 2, 3, en <http://bit.ly/2dcaM4H>.

¹⁷⁵ Como lo señaló el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios, “El *standard* internacional, que fue desarrollado por la OCDE en colaboración con países no miembros de la OCDE y que fue aprobado por los ministros de finanzas del G20 en su reunión de Berlín en 2004 y por el Comité de las Naciones Unidas de expertos sobre Cooperación internacional en materia tributaria en su reunión de octubre de 2008, exige el requerimiento de intercambio de información en todos los asuntos fiscales para la administración y aplicación de la ley tributaria interna sin consideración del interés fiscal interno o el secreto bancario para fines fiscales. Además se prevén extensas salvaguardias para proteger la confidencialidad de la información intercambiada”. Jackson, James K., *The OECD Initiative on Tax Havens*, Washington D. C., Congressional Research Service–Diane Publishing, 2010, p. 6. En el mismo sentido, Dourado, *op. cit.*, p. 6.

¹⁷⁶ Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 61, en nota al pie número 226, y Oberson, *International Exchange...*, pp. 239-241.

En primer lugar, el requerimiento genérico de información por la Administración, sin garantía de participación para los contribuyentes cuya información es recopilada¹⁷⁷, supone una actividad inquisitiva *vaga e indiscriminada* sobre los comportamientos de los miembros de un sector social acotado más o menos precisamente: una «expedición de pesca» que parte *inquisitivamente* de la sospecha de *no sujeción a la ley* del grupo que es objeto de la pesquisa *sin base en hechos concretos*¹⁷⁸, pues de lo contrario el requerimiento sería *específico* y deberían aplicarse plenamente las garantías de información y defensa largamente estudiadas.

Como es evidente, una actividad estatal de este tipo contradice los fundamentos mismos del Estado de Derecho, tanto en la investigación de hechos punibles como im-ponibles. Respecto de aquellos, la investigación penal siempre debe partir de *un hecho concreto*, respecto del cual se pretende determinar su autoría y la medida de la respon-sabilidad subsecuente, esto es, *hacia su autor*. Lo contrario configura en Derecho Penal, según Ferrajoli, un sistema de *tipología de autor*¹⁷⁹ y de *mera prevención*¹⁸⁰, propia de un modelo punitivo *autoritario e irracional*. Como dice Castillo Alva:

¹⁷⁷ Pues debe haber, dicen con acierto Dourado, Avi-Yonah y Mazzoni, reglas procedimentales que garanticen una interacción argumentativa genuina antes de que se verifique el intercambio de información. Cfr. Dourado, *op. cit.*, p. 3; y Avi-Yonah y Mazzoni, *op. cit.*, p. 3.

¹⁷⁸ O lo que es lo mismo, de una *presunción de culpabilidad*.

¹⁷⁹ Señala Ferrajoli: "*Sustancialismo y subjetivismo, por lo demás, alcanzan las formas más perversas en el esquema penal del llamado tipo de autor, donde la hipótesis normativa de desviación es simultáneamente "sin acción" y "sin hecho ofensivo". La ley, en este caso, no prohíbe ni regula comportamientos, sino que prefigura status subjetivos directamente incriminables: no tiene función regulativa, sino constitutiva de los presupuestos de la pena; no es observable o violable por la omisión o la comisión de hechos contrarias a ella, sino que es constitutivamente observada o violada por condiciones personales conformes o contrarias. Es claro que al faltar, antes incluso que la acción y el hecho, la prohibición, todas las garantías penales y procesales resultan neutralizadas... En nuestro ordenamiento son reconducibles a él, por ejemplo, las normas que disponen medidas punitivas contra los "ociosos," los "vagabundos," los "proclives a delinquir" y similares. No obstante, el esquema puede ser cumplido no sólo por vía legal, sino también por vía judicial: piénsese en el abuso jurisprudencial, en las macro-instrucciones contra la criminalidad organizada, en las figuras del concurso moral y del delito asociativo, consideradas a veces, a falta de cualquier hecho específico, sólo conforme al historial de los imputados o a su colocación o identidad social v política". Ferrajoli, *op. cit.*, pp. 100-101.*

¹⁸⁰ Sobre esta estructura del sistema punitivo, señala Ferrajoli lo siguiente: "*En él, entre los presu-puestos de la sanción penal, resulta suprimido todo el hecho-delito y no sólo, como en S3, S4 y S5, su elemento subjetivo o su elemento objetivo. La punición, consiguientemente, asume en él la naturaleza de medida preventiva de la desviación, en vez de retributiva: no, téngase en cuenta, la función de "prevención general" ejercida por su amenaza legal preventiva como consecuencia de un delito, sino una función de «prevención especial» ligada a su conminación preventiva, como un prius en vez de como un posterius respecto del hecho criminal. Es evi-dente el carácter desigualitario, además de puramente decisionista, de este esquema de inter-vención punitiva. Conforme a él, el derecho y el proceso penal se transforman, de sistema de retribución, dirigido a prevenir los hechos-delitos por medio de la comprobación y la punición de los ya ocurridos, en sistema de pura prevención, dirigido a afrontar la mera sospecha de delitos cometidos pero no probados o el mero peligro de delitos futuros". Ferrajoli, *op. cit.*, p. 102.*

El derecho a ser informado de la imputación permite evitar una actividad inquisitiva general e indiscriminada sobre la vida de una persona, o destinada a investigar de manera genérica los comportamientos de miembros de un grupo social. Asimismo, se opone a la intervención policial, fiscal o judicial como pretexto para conocer las facetas íntimas o privadas de una persona, más allá de si se trata de alguien que ha cometido o no un delito. Un Estado Constitucional repudia la *inquisitio generalis* o la búsqueda a toda costa de algún tipo de responsabilidad de una persona, ya que genera persecuciones indeterminadas, pesquisas arbitrarias y no sujetas a control jurídico alguno. Existe la proscripción de investigaciones o práctica de pruebas ajenas a lo que es materia de investigación¹⁸¹.

Respecto de los segundos operan idénticas consideraciones. Las actuaciones estatales de recolección de información tributaria en el Estado de Derecho se legitiman, al igual que las investigaciones penales, sobre la base de la determinación de la responsabilidad tributaria *concreta* a través de la duda razonable respecto de la existencia o no de la obligación tributaria y de su cuantía *referida a un determinado contribuyente*. El intercambio masivo y automático de información opera *en ausencia de este requisito mínimo*, lo que incide directamente en su desproporción¹⁸², a través de la indeterminación del objeto del requerimiento de información y en consecuencia produciendo la absoluta indefensión del contribuyente frente a la pretensión estatal de limitar sus derechos, lo que determina en opinión del autor la inadmisibilidad constitucional de una herramienta de este tipo¹⁸³.

El concepto de «expedición de pesca» se refiere a esta situación. Éste se define como los “*requerimientos especulativos de información que no tienen nexo aparente con una averiguación o investigación abierta*”¹⁸⁴. Habrá una “expedición de pesca” cuando el requerimiento de información no suponga una mínima individualización de los *sujetos* o

¹⁸¹ Castillo Alva, *op. cit.*, p. 196.

¹⁸² En este sentido, Avi-Yonah y Mazzoni consideran como uno de los aspectos más críticos del intercambio automático de información que éste no requiere la existencia de indicios de incumplimientos fiscales o de conducta ilícita por los contribuyentes, lo que en su opinión hace desproporcionada a la medida. *Cfr.* Avi-Yonah y Mazzoni, *op. cit.*, p. 9.

¹⁸³ Cabe acotar que, según Calderón Carrero y Quintas Seara, existe hoy una tendencia internacional hacia la implementación de los llamados “derechos de participación” del contribuyente en los procedimientos de intercambio de información, dentro de los cuales, por supuesto, se encuentra el derecho a ser informado. *Cfr.* Calderón Carrero, José Manuel, y Quintas Seara, Alberto, “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures”, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, IBFD, volumen 68, número 9, 2014, pp. 503-505, en <http://bit.ly/2dwL38B>.

¹⁸⁴ Dourado, *op. cit.*, p. 11. Respecto de la *comprensión común* entre Estados sobre el significado del término, los comentarios de Oberson son sumamente ilustrativos. *Cfr.* Oberson, Xavier, “General Report: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities”, *IFA Cahier 2013*, Basilea, 2015, volumen 2, pp. 31-33.

del *objeto de la investigación*, en términos equivalentes a los de la "*inquisitio generalis*" referida a la investigación penal. En una "expedición de pesca" no hay indicación expresa de los sujetos a quienes se dirige la investigación, ni tampoco indicación de una investigación en curso o de "*los específicos hechos y circunstancias que han llevado a la solicitud y otra explicación detallada como la legislación aplicable, razón por la cual no hay razón para creer que los contribuyentes en el grupo para el cual se solicita la información no han cumplido con esa ley con base en un fundamento fáctico claro y que la información solicitada sería ayudar a determinar el cumplimiento por los contribuyentes en el grupo*"¹⁸⁵. De ello se deriva, en opinión de este autor, el divorcio entre la "expedición de pesca" y el haz de posiciones jurídicas fundamentales que constituye esencia del derecho a la defensa, y particularmente del derecho a ser informado.

A contrario de lo que pudiera inicialmente pensarse, en los requerimientos genéricos de información la Administración Tributaria investiga el hecho en condiciones similares a los de la *flagrancia*¹⁸⁶. En efecto, en el delito flagrante la investigación penal se inicia con un conocimiento indiciario y simultáneo (i) del *cuerpo del delito*, esto es, de los *hechos*; y (ii) *de la persona de su autor*. Estos indicios, incluso si son remotos, acarrear la obligación para el órgano de instrucción de informar a éste, y el derecho correspondiente para la persona investigada de ser informada de los cargos, para una defensa adecuada.

En consecuencia, el *standard* penal de acuerdo con el cual la investigación va *de los hechos al autor* no es aplicable al intercambio genérico y automático de información, ni en situaciones domésticas ni en situaciones transfronterizas.

En este contexto, el autor considera sumamente reprochable que el *Standard* para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE de 2014¹⁸⁷, así como el Acuerdo sobre intercambio de información con fines fiscales de la OCDE¹⁸⁸, permita el intercambio masivo de información *sin un requerimiento previo* que permita la individualización de las condiciones de objeto y sujetos de la investigación llevada a cabo

¹⁸⁵ Dourado, *op. cit.*, p. 11.

¹⁸⁶ El delito flagrante es aquel en el que el sujeto activo es descubierto en el momento mismo de su comisión, o bien en un momento inmediato posterior, dado lo incuestionable de la autoría del hecho en razón de las evidencias presentes. Es el caso, por ejemplo, de la persona que es descubierta, por el clamor popular, en posesión de objetos o herramientas particulares, o está marcada por evidencias o pistas específicas que permiten suponer que ha participado en la comisión del delito. Chantal, Joubert, y Bevers, Hans, *Schengen Investigated. A Comparative Interpretation of the Schengen Provisions on International Police Cooperation in the Light of the European Convention on Human Rights*, La Haya, Kluwer Law International, 1996, p. 111.

¹⁸⁷ *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, OCDE, en <http://bit.ly/2cNgrgA>.

¹⁸⁸ *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OCDE, en <http://bit.ly/2d6ES9t>.

por el Estado requirente de un modo consistente con el derecho a ser informado como *standard* mínimo de protección del ciudadano en el Estado de Derecho, y que –además– se considere tal proceder como un *standard simplificado global* susceptible de universalizarse¹⁸⁹. Una conducta tal no puede justificarse sobre la base de la persecución *a toda costa* de la evasión fiscal, o de la planificación agresiva, pues ello configura un “modelo sectorial de gestión” *autoritario*, no conforme con las exigencias racionales de ejercicio de las potestades públicas en el Estado de Derecho¹⁹⁰. Ella supone la *despersonalización* del contribuyente, privilegiando la expansión irracional de las potestades públicas por sobre la cualidad de ciudadano de aquel, y su dignidad inherente¹⁹¹.

Por estas razones, el autor respetuosamente disiente de la óptica que sobre el tema mantienen la OCDE y el Foro Global. Según ellos, en el intercambio de información es posible poner de lado al derecho a ser informado sobre la base de la *protección de la in-*

¹⁸⁹ En este sentido, la Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Tributaria de la OCDE de 6 de mayo de 2014 es enfática al dar la bienvenida a este nuevo *standard*, felicitar los esfuerzos para su adopción por un número importante de países y en su determinación para su rápida implementación, en tanto dota a las autoridades tributarias a nivel mundial de “una nueva y muy poderosa arma para enfrentar la evasión fiscal transfronteriza y la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias”. *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*, OCDE, en <http://bit.ly/2dBTmMG>. Por el contrario, para hablar de un *standard* universal debe tenerse presente, como indica Dourado, que éste debe concurrir armónicamente con las demandas propias del Estado de Derecho, lo que no ocurre con el intercambio genérico y automático de información. Cfr. Dourado, *op. cit.*, p. 3.

¹⁹⁰ Ferrajoli, *op. cit.*, p. 98-103.

¹⁹¹ En condiciones idénticas a las que, en el Derecho Penal, han sido identificadas bajo el título de “Derecho Penal del enemigo”. El Derecho Penal del “enemigo”, de corte autoritario al negar el carácter de persona del infractor y, con ello, la dignidad inherente a su condición de tal, es un fenómeno netamente *expansivo* de la potestad punitiva estatal, dirigida a maximizar los objetivos de prevención general de determinadas formas delictuales consideradas de especial dañosidad social, sobre la base de (i) el adelantamiento de la represión a las fases previas a la lesión efectiva del bien jurídico tutelado por la norma penal, esto es, no se espera a que el delito se cometa, sino que se castiga desde el acto preparatorio; (ii) *desproporción de las penas* aplicables; y (iii) *abandono de las garantías procesales*, como fórmula para optimizar lo que Silva Sánchez denomina el “modelo sectorial de gestión”. Comparativamente, la inobservancia del derecho a ser informado en el intercambio de información es encuadrable fácilmente en este último, como medio para combatir el fraude fiscal *a cualquier costo* y optimizar la recaudación tributaria. El autor considera que el menoscabo de las garantías formales asociadas al derecho a ser informado para fines fiscales en el sentido anotado, al igual que su equivalente en materia penal, es absolutamente incompatible con los *standards* de protección de la persona humana en el Estado democrático de Derecho. Cfr. Jakobs, Günther, “Derecho Penal del ciudadano y Derecho Penal del enemigo”, *Derecho Penal del enemigo*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Madrid, Civitas, 2003, pp. 25-33; y Silva Sánchez, Jesús M., *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2ª. ed., Madrid, Civitas, 2001, p. 126.

*investigación*¹⁹², por la ponderación del derecho a la defensa del contribuyente con el interés público comprometido en la recaudación tributaria. Según el conocimiento del autor, no existen situaciones en los procedimientos tributarios equiparables con aquellas circunstancias de los procedimientos penales que excepcionalmente justifican las operaciones *secretas*, como por ejemplo las intervenciones telefónicas, que sirvan como base para dejar de lado al derecho del contribuyente a ser informado en el contexto del intercambio de información. Como se indicó previamente¹⁹³, el carácter *documental* de las pruebas susceptibles de obtención a través del intercambio de información, su referencia directa a los hechos realizados por el contribuyente y la orientación de la investigación hacia un sujeto determinado son condiciones suficientes, en la opinión del autor, para predicar que en estos casos no existen supuestos que permitan predicar válidamente la necesidad de *secreto* de las actuaciones en el contexto del intercambio de información¹⁹⁴. En opinión del autor, lo contrario contradice *expresamente* el *standard* mínimo de protección del derecho a ser informado¹⁹⁵.

A todo evento, la naturaleza económica de los hechos investigados a través del requerimiento genérico de información supone *per se* un conocimiento aun remoto *de los sujetos* a quienes son atribuibles los resultados económicos de aquellos y, en consecuencia, la posible realización de los hechos imponibles asociados a ellos. Las operaciones comerciales, inmobiliarias, financieras, etc., objeto del requerimiento fueron necesariamente realizadas por *una serie de sujetos*, a quienes –desde ya– debe tenerse como los *potenciales autores* de los hechos imponibles que serían investigados por las autoridades tributarias del Estado requirente.

Ese *nivel mínimo de identificación* de los potenciales contribuyentes *a través de la delimitación de la información requerida les otorga el derecho a ser informados* de la

¹⁹² En las palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara, la posición de la OCDE y del Foro Global supone que “*el derecho del contribuyente a ser notificado debe permitir excepciones en casos donde el requerimiento de información es urgente o la notificación al contribuyente puede comprometer seriamente el éxito de la investigación realizada por el Estado requirente*”. Calderón Carrero y Quintas Seara, *op. cit.*, p. 505.

¹⁹³ Derecho a ser informado y requerimientos de información a terceros en situaciones transfronterizas, en el marco de una fiscalización (párrafo 4.3.2.1).

¹⁹⁴ No obstante lo anterior, como Oberson señala adecuadamente, una supuesta excepción al derecho a ser informado en orden a proteger la investigación *debe permanecer como tal excepción*, en favor de garantizar derechos de notificación al principio del procedimiento, y ser tomada luego de la ponderación entre la eficiencia del intercambio y los intereses de los contribuyentes. Oberson, *International Exchange...*, p. 240.

¹⁹⁵ Investigación preliminar penal y fiscalización tributaria: de los hechos a su autor, ¿y viceversa?, párrafo 4.2.

solicitud de intercambio de información *desde su emisión*¹⁹⁶. Como fácilmente puede verse, a pesar de su generalidad el requerimiento en comentarios presupone una dirección *inmediata* del procedimiento hacia el posible establecimiento de responsabilidades tributarias *a cargo de quienes han realizado las operaciones* sobre las que versa la solicitud. En la opinión de este autor, ello justifica sobradamente la aplicación del derecho a ser informado bajo los *standards* de aplicación que derivan del proceso penal, y que son plenamente trasladables a los procedimientos tributarios según lo indicado. Esta posibilidad de identificar a los contribuyentes cuya información es objeto de intercambio masivo se evidencia de las prácticas de ciertos Estados, que para informar han acudido (i) a ordenar a las instituciones financieras notificar a sus clientes que la información sobre las cuentas bancarias del contribuyente estará sujeta a los sistemas de información derivados de la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) y el *Common Reporting Standard* (CRS); o bien (ii) a publicar en el Diario Oficial las notificaciones de los intercambios automáticos de montos sustanciales de información¹⁹⁷.

Conviene aclarar que la certeza requerida sobre el objeto de la solicitud de intercambio de información no debe entenderse cumplido con la mención genérica e indiscriminada de un universo de sujetos cuya información puede ser intercambiada, con base en (i) la simple sospecha de falta de pago de tributos sin referencias concretas, o de (ii) un pretendido "nivel mínimo de identificación". Aplicando los *standards* mínimos de protección del derecho a ser informado propios del proceso penal en materia tributaria, ese "nivel mínimo de identificación" es la base que permite a los Estados intervinientes en el procedimiento cumplir con las exigencias de protección del "núcleo duro" del derecho a ser informado, a saber, la expresión de manera total, directa y expresamente precisa, sin ninguna incertidumbre o ambigüedad de todos los elementos fácticos y jurídicos necesarios para conocer las razones por las que se investiga, suficientes para permitir al contribuyente una defensa adecuada.

En este orden de ideas, el autor considera que no existe un «nivel mínimo de identificación» suficiente para la protección del «núcleo duro» del derecho a ser informado en el caso del intercambio de información acordado entre la Confederación Suiza y los Estados Unidos de América el 19 de agosto de 2009. En dicho acuerdo se consideró que un banco de datos de 100 residentes fiscales estadounidenses, que mantenían cuentas bancarias secretas en una institución financiera ubicada en Suiza como un "*grupo determinable o categoría de personas*" en los términos del Tratado de Doble Imposición suscrito entre los dos países, sobre la base de la *mera sospecha* de comisión de alguna clase de

¹⁹⁶ Oberson, *International Exchange...*, p. 241.

¹⁹⁷ Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 64.

incumplimiento tributario *sin ulteriores datos de individualización* de los hechos o de las personas sujetas a la investigación y sin que se les garantizase a estas últimas participación alguna en el procedimiento a través de la notificación hecha bajo los requerimientos mínimos del derecho a ser informado¹⁹⁸. Una aproximación similar fue sostenida por la Suprema Corte Federal Suiza el 16 de septiembre de 2016, respecto de un intercambio *genérico* de información requerido a las autoridades suizas por los Países Bajos en julio de 2015, respecto de cuentas financieras sin identificación alguna de los contribuyentes cuya información iba a ser intercambiada. De acuerdo con la Suprema Corte Federal Suiza, si el requerimiento contenía información suficiente para permitir una identificación del contribuyente afectado por el intercambio de información, entonces no es necesario identificarlo plenamente –y, en consecuencia, *informarlo*– del requerimiento de información¹⁹⁹.

En todo caso, en el supuesto de que se admitiese la posibilidad de la Administración de obtener información a través de requerimientos genéricos, *debe reconocérsele igualmente al sujeto pasivo el derecho a ser informado*, como garantía procedimental del derecho a la privacidad y a la adecuada protección de sus datos²⁰⁰. En este marco, el *sujeto requerido*²⁰¹ tiene un deber de *reserva* respecto de la información tributaria del contribuyente, y éste a su vez tiene derecho a la garantía estatal sobre el uso y administración adecuada de la información que sobre él y sobre su situación económica relevante a fines tributarios está en posesión de ese tercero; esto es, el derecho al *habeas data*, en los términos indicados precedentemente²⁰².

¹⁹⁸ En el mismo sentido, Dourado indica que “*esta tendencia difícilmente puede ser parte de un standard internacionalmente válido, teniendo en cuenta que los derechos fundamentales de los contribuyentes varían grandemente entre los miembros del Foro Global. No hay garantía de que los derechos de los contribuyentes son debidamente resguardados, es decir que las personas afectadas por una expedición de pesca, que ha sido aceptada como válida por un Estado requerido, se les permitirá inspeccionar sus archivos bajo requerimiento y garantizada la oportunidad de defender su caso*”. Dourado, *op. cit.*, pp. 11-13.

¹⁹⁹ Solo encontramos referencias secundarias de la decisión. Un resumen de la sentencia y de sus implicaciones puede consultarse en Birri, Jürg, *Swiss Federal Supreme Court considers Dutch Group Request as permissible*, en <http://bit.ly/2ePNjoe>.

²⁰⁰ Avi-Yonah y Mazzoni, *op. cit.*, p. 8. Igualmente, la Corte Europea de Justicia declaró que el permitir a una Administración Pública transmitir datos personales a otra Administración Pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados hayan sido informados de esa transmisión ni de ese tratamiento se opone al derecho a ser informado. ECJ, *Smaranda Bara et al. v. Rumanía*, párrafo 38, en <http://bit.ly/2cCBU8Y>, 2015.

²⁰¹ Este es un *standard* aplicable tanto a personas públicas como privadas que sean requeridas para entregar información relevante a las autoridades tributarias para fines fiscales.

²⁰² Derecho a ser informado y requerimientos de información a terceros en situaciones transfronterizas, en el marco de una fiscalización (párrafo 4.3.2.1).

En resumen, en opinión del autor el derecho a ser informado configura uno de los parámetros mínimos que el Estado requerido debe verificar para determinar la posibilidad de remitir la información solicitada a través del intercambio de información en cualquiera de sus formas, toda vez que constituye una de las categorías fundamentales de las que podría conformarse una regla mundial de intercambio de información consistente con los valores del Estado de Derecho²⁰³.

V. CONCLUSIONES

En resumen, toda persona tiene el *derecho fundamental* a ser informada de las acciones estatales tendientes a la limitación de sus derechos. El derecho a ser informado conforma un *standard mínimo de protección* de la *libertad* y la *dignidad* humanas en el Estado de Derecho, que legitima al ciudadano a reclamar del Estado la realización de las acciones informativas que sean necesarias para permitirle a aquél una protección legal efectiva de sus derechos, en tanto la acción estatal pretenda restringirlos. En este sentido, el derecho a ser informado configura un *haz de derechos fundamentales* del ciudadano frente a las acciones estatales restrictivas de la libertad o de la propiedad, tanto en asuntos penales como tributarios respectivamente.

Históricamente, el derecho a ser informado ha estado íntimamente relacionado al Derecho procesal penal y al principio *adversarial*. Dicho *standard* legal, conocido también como principio acusatorio, manifiesta conjuntamente la *igualdad de armas* y la *igualdad de partes* en el procedimiento criminal a través de la separación de la acusación y del juicio. A causa de ese divorcio, es fundamento del sistema acusatorio el *informar*, tanto al acusado como al juez, la pretensión de condena inherente a la acusación con todos sus fundamentos, en orden a permitir al acusado una defensa apropiada y al juez proteger a ambas partes equilibradamente; esto es, *nullum iudicium sine accusatione*.

En este sentido, el *standard* de aplicación del derecho a ser informado exige del órgano de investigación de que se trate el informar al ciudadano –el acusado o el contribuyente, respectivamente– de la acusación, de manera que el ciudadano *sepa* de manera inmediata, clara, total, directa, expresa y precisa, en un lenguaje totalmente comprensible para él; (i) los hechos relevantes que le son atribuidos, tan detalladamente como sea posible; (ii) la evidencia que presumiblemente sostiene su autoría; (iii) la expresión del tiempo, los medios y las oportunidades para ejercer el derecho a la defensa; y (iv) la advertencia del derecho que tiene el ciudadano a no auto-incriminarse, así como las consecuencias de una renuncia voluntaria a este último derecho.

²⁰³ Dourado, *op. cit.*, p. 3.

Como quiera que las situaciones penales y tributarias suponen una restricción legal de derechos por el Estado, el empleo del *standard* de aplicación del derecho a ser informado antes especificado puede fácilmente afirmarse. Adicionalmente, la comprensión del derecho a ser informado en materia tributaria en la misma forma que éste se entiende en Derecho Penal iguala el terreno para las partes de la relación jurídica tributaria en el Estado democrático de Derecho, dado que el principio acusatorio se adapta mejor a las exigencias de éste. Entonces, tanto el contribuyente como el acusado tienen el mismo derecho a ser informado de la investigación sobre sus respectivas situaciones legales.

En principio, el derecho a ser informado es generalmente aplicable en cada fase de la investigación, tanto de hechos punibles como imponibles. Sin embargo, vale la pena cuestionarse si dicho *standard* es aplicable en la *primera fase* de la investigación, por ejemplo, en la fase de fiscalización. En dicho período, tanto las investigaciones penales como las tributarias son fundamentalmente *inquisitivas*, toda vez que ellas buscan encontrar la *verdad material* de los hechos relevantes según los principios de última ratio en Derecho Penal, y de *capacidad contributiva* en Derecho Tributario. En otras palabras, es propio cuestionarse si es posible o no llevar a cabo una investigación *secreta*, para prevenir la alteración, ocultación o destrucción de la evidencia relevante en cada caso. En este sentido, mientras la investigación penal puede ser *excepcionalmente* escondida al presunto delincuente, en caso de que la prueba no pueda obtenerse por vías menos intrusivas o haya un riesgo de daño inminente no evitable de otra manera, la investigación fiscal no deja posibilidad alguna para la compatibilidad de tal *sigilo* con la legalidad democrática.

Por un lado, para el momento en el que la investigación penal comienza el hecho punible es presuntamente conocido, *pero no su autor*: en consecuencia existe espacio –aunque pequeño– para el *secreto*. En tal situación no es posible hablar de proceso en sentido propio, ni mucho menos proteger el derecho a ser informado de una persona –el delincuente– *cuya identidad es, para ese momento, desconocida*. Solo excepcionalmente, en casos largamente restringidos, cuando *no hay otra vía* de obtener la evidencia necesaria, puede la investigación penal ser secreta, a través de operaciones encubiertas como por ejemplo las intervenciones telefónicas. De cualquier modo, de acuerdo con el derecho fundamental a ser informado, tan pronto como se levanta una sospecha de autoría o de participación en un delito, *el indiciado debe ser totalmente informado*, con independencia del natural sigilo de las operaciones encubiertas legalmente emitidas. En resumen, un paradigma puede inferirse de las afirmaciones previas: *las investigaciones penales encuentran la verdad desde los hechos hacia su autor*.

De otro lado, por naturaleza la investigación fiscal debe iniciarse *a través de la identificación del contribuyente*, en orden a determinar si él ha realizado o no algún hecho imponible en un período dado. En otras palabras, en materia tributaria el presunto con-

tribuyente es conocido, pero no si ha ejecutado hechos imponible, o de haberlo hecho cuáles ha consumado. Consecuentemente, de acuerdo con el derecho fundamental a ser informado, *el contribuyente debe ser informado en detalle desde el inicio de la investigación*, toda vez que un paradigma diferente rige el establecimiento de hechos en las fiscalizaciones tributarias: *las investigaciones tributarias encuentran la verdad desde el autor hacia los hechos*.

Desde una perspectiva tributaria, el intercambio de información entre autoridades tributarias, en una auditoría fiscal o a través de una solicitud extra-procedimental de información, parece ser la acción que levanta la mayor cantidad de problemas aplicativos desde la perspectiva del derecho a ser informado. En este sentido, el *standard* de protección que dimana del derecho a ser informado aplica bajo reglas idénticas, tanto en situaciones domésticas como en situaciones transfronterizas.

De un lado, las solicitudes de información hechos en una fiscalización son identificables con el intercambio de información por requerimiento. De acuerdo con el *standard* del derecho a ser informado, el contribuyente debe ser identificado desde el mismo inicio de la investigación, esto es, el comienzo de la fiscalización, tanto de la pesquisa como de las acciones de investigación desarrolladas en este contexto. En consecuencia, *el Estado requirente debe informar al contribuyente por anticipado*, siendo lo más específico posible respecto de la solicitud de información y su "previsible relevancia" para la investigación, y permitiéndole al contribuyente el formular objeciones contra tal solicitud. En el mismo modo, el Estado requerido está también obligado a informar al contribuyente del requerimiento *antes* de acordar con el Estado requirente el intercambio de información, para así proveer al contribuyente con una protección procedimental suficiente para sus derechos a la privacidad, confidencialidad de los datos y *habeas data*.

El autor considera que no existe vía legítima para que ninguno de los Estados lleve a cabo un intercambio *encubierto* de información. Primeramente, el proceso de establecimiento de los hechos en las fiscalizaciones tributarias exige que *el contribuyente sea conocido* tan pronto empieza la investigación, obligando al Estado *a informarle* del intercambio de información. En segundo lugar, la prueba que será obtenida a través del intercambio de información (esto es, estados de cuenta financieros y otros documentos) no cumplen con los requerimientos exigidos por el Estado constitucional de Derecho para que en la ponderación de intereses el derecho a ser informado decline a favor de la recaudación tributaria. Cualquier peligro de alteración, obstrucción o destrucción de la evidencia por el contribuyente puede evitarse a través de medios menos invasivos, controlables judicialmente, como por ejemplo las requisas domiciliarias, que exigen del órgano investigativo *informar* al ciudadano de la medida que será llevada a cabo. En tercer lugar, como prueba documen-

tal que es, cualquier apropiación de ella presupone *una sospecha* de que la investigación apunta a considerar a un determinado contribuyente como responsable, *de modo que legitima a este último a estar informado de la medida*.

Por otra parte, la solicitud de información hecha a través de un requerimiento extra-procedimental puede ser identificada con el *intercambio automático de información* entre Estados. Existe actualmente una tendencia a ampliar el uso de esta herramienta para incrementar la transparencia, de modo de derrotar a la planificación fiscal agresiva y a la evasión fiscal, bajo el estímulo de los organismos multilaterales responsables por el diseño de políticas públicas en materia tributaria. En este sentido, el intercambio de información pretende ser *general, sin necesidad de requerimiento previo y secreto*, sin permitir al contribuyente afectado el formular objeción alguna a la transferencia de la información, o a la protección de su confidencialidad, o al control apropiado del uso de la data así intercambiada.

En los términos en los que ha sido propuesta por las regulaciones de *soft law*, el autor considera que el intercambio automático de información amenaza el derecho a ser informado de los contribuyentes, entre otros derechos fundamentales. Él encarna una *"inquisitio generalis"* que coloca una *sospecha general* de conducta ilícita sobre categorías generales de contribuyentes, a través del abandono, entre otros derechos humanos como la presunción de inocencia, de las salvaguardias procedimentales mínimas del "núcleo duro" de los derechos fundamentales de los contribuyentes, esto es, el derecho a ser informado, a través de *expediciones de pesca*, y tratando a los contribuyentes como "enemigos". La doctrina en Derecho penal ha denominado a una situación equivalente como Derecho penal del "enemigo", en tanto representa un "modelo sectorial de gestión" de corte autoritario.

En este orden de ideas, el *standard* de aplicación del derecho a ser informado no es satisfecho por un intercambio de información hecho a través de una mención genérica e indiscriminada de un universo de sujetos cuya información pudiera ser intercambiada, sobre las bases de (i) la simple sospecha del incumplimiento de la obligación tributaria sin una referencia específica; o (ii) un pretendido "nivel mínimo de identificación". Aplicando las reglas mínimas de protección del derecho a ser informado en los procedimientos penales, este «nivel mínimo de identificación» es la base que permite a los Estados involucrados en el intercambio de información cumplir con las exigencias de protección del "núcleo duro" del derecho a ser informado.

En consecuencia, se sostiene que *el intercambio de información no puede ser automático*, porque ello deja de lado a los derechos humanos del contribuyente, tal como

éstos han sido reconocidos en los Estados constitucionales de Derecho. El intercambio de información, se afirma, debe hacerse de acuerdo con los *standards* del intercambio de información por requerimiento establecidos anteriormente, a saber: la expresión de una manera completa, directa, expresa, precisa y en un lenguaje totalmente comprensible todos los elementos fácticos y jurídicos necesarios para conocer la razón por la que el contribuyente es investigado, de modo que éstos sean suficientes para permitirle una adecuada defensa.

Como reflexión final, el autor considera pertinente traer a colación las consideraciones de la Suprema Corte de los Estados Unidos en *McNabb v. United States*, dada su notoria y total pertinencia con el objeto de este trabajo: "Una sociedad democrática, en la que el respeto por la dignidad de todos los hombres es central, naturalmente se protege contra el mal uso del proceso de aplicación de la ley... La historia de la libertad ha sido largamente la historia de la observancia de salvaguardas procedimentales. Y la efectiva administración de justicia... difícilmente requiere hacer caso omiso de procedimientos justos impuestos por la ley"²⁰⁴.

²⁰⁴ *McNabb v. United States*, 318 U. S. 332, 347 (1943), en <http://bit.ly/2cHtvGi>.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

A Constitution or Form of Government for the Commonwealth of Massachusetts, en <http://bit.ly/2ct9rll>.

Adamson v. California, 332 U.S. 46, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cx9kpW>, 1947.

Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, OCDE, en <http://bit.ly/2d6ES9t>.

ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. de Ernesto Garzón Valdés, revisión por Ruth Zimmerling, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

AMBOS, Kai, "El principio acusatorio y el proceso acusatorio: Un intento de comprender su significado actual desde la perspectiva histórica", *Fundamentos y ensayos críticos de Derecho Penal y Procesal Penal*, Lima, Palestra Editores, 2010, en <http://bit.ly/2cCAbq2>.

Anexo a la Resolución N° 43/173, "United Nations Office on Drugs and Crime", *Compendium of United Nations standards and norms in crime prevention and criminal justice*, Nueva York, Naciones Unidas, 2006, p. 31, en <http://bit.ly/290xEIT>.

Assize de Clarendon, en <http://bit.ly/2ck8gt3>.

ATIENZA, Manuel, y RUIZ MANERO, Juan, *Ilícitos atípicos*, Madrid, Trotta, 2000.

AVI-YONAH, Reuben y MAZZONI, Giuseppe, "Taxation and Human Rights: a Delicate Balance", *ARBOR, Ann, Public Law and Legal Theory*, The Social Science Research Network Electronic Paper Collection, The University of Michigan, 2016, Research Paper Series número 520, en <http://bit.ly/2dq3TOM>.

BAKER, Philip y PISTONE, Pasquale, "General Report: Practical Protection of taxpayers' rights", *IFA Cahier 2015*, Basilea, 2015, volumen 2.

BAKER, Philip, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, volumen 40, número 8, 2000, en <http://bit.ly/2dodVet>.

BARNES, Thomas G., "Star Chamber Mythology", *The American Journal of Legal History*, Oxford, volumen 5, número 1, Oxford University Press, 1961, en <http://bit.ly/2cUKFNa>.

BECCARÍA, Césare, *Tratado de los delitos y de las penas*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, 2015, Serie Historia del Derecho número 32.

Berghuis v. Thompson, 560 U.S., SCOTUS, en <http://bit.ly/2cO4hGy>, 2010.

Berkemer v. McCarty, 468 U.S. 420, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cT8X9V>, 1984.

- BINDER, Alberto, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, 2ª. ed., Buenos Aires, Ad Hoc, 1999.
- BIRRI, Jürg, *Swiss Federal Supreme Court considers Dutch Group Request as permissible*, en <http://bit.ly/2ePNjoe>.
- Blackburn v. Alabama*, 361 U.S. 199, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cBCRSA>, 1960.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, "El principio acusatorio en el proceso penal", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, Universidad Iberoamericana, número 2, 1970, en <http://bit.ly/2cYdgoC>.
- British Civil Wars Project*, en <http://bit.ly/2c85aZM> y <http://bit.ly/2c84ILf>.
- BRUNNER, Heinrich, *Die Entstehung der Schwurgerichte*, Berlín, Weidmannsche Buchhandlung, 1871, en <http://bit.ly/2cE1uT>.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel y QUINTAS SEARA, Alberto, "The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures", *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, IBFD, volumen 68, número 9, 2014, en <http://bit.ly/2dwL38B>.
- Cánones del IV Concilio de Letrán*, en <http://bit.ly/2cmzy1F>.
- CASTILLO ALVA, José Luis, "El derecho a ser informado de la imputación", en HURTADO Pozo, José y GARCÍA CAVERO, Percy (coords.), *Temas penales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Anuario de Derecho Penal 2008*, Lima, Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010, en <http://bit.ly/1Uxbesj>.
- CHANTAL, Joubert, y BEVERS, Hans, *Schengen Investigated. A Comparative Interpretation of the Schengen Provisions on International Police Cooperation in the Light of the European Convention on Human Rights*, La Haya, Kluwer Law International, 1996.
- Cole v. Arkansas*, 333 U.S. 196, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cgYJSE>, 1948.
- Colorado v. Connelly*, 479 U.S. 157, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cNSipo>, 1986.
- Constitución de los Estados Unidos de América*, en <http://bit.ly/KIC6uO>.
- Constituciones de Clarendon*, en <http://bit.ly/2bSTANc>.
- Convención para la protección de los Derechos Humanos y la dignidad del ser humano con relación a la aplicación de la Biología y Medicina: Convención sobre Derechos Humanos y Biomedicina*, Consejo de Europa, European Treaty Series, número 164, en <http://bit.ly/293Dgv8>.

CORDEIRO GUERRA, Roberto, y DOURIGO, Stefano, "Taxpayer's Rights as Human Rights during Tax Procedures", en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel, y PISTONE, Pasquale (coords.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011.

De Jonge v. Oregon, 299 U.S. 353, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cLZ5jD>, 1937.

Declaración Universal de los Derechos Humanos, Naciones Unidas, en <http://bit.ly/291kAsC>.

Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters, OCDE, en <http://bit.ly/2dBTmMG>.

Dickerson v. United States, 530 U.S. 428, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cildkQ>, 2000.

DOURADO, Ana Paula, "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies", *EUI Working Papers* número 37, San Domenico di Fiesole, Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme, European University Institute, 2011, en <http://bit.ly/2cySM0f>.

DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Marta Guastavino, Barcelona, Ariel, 2002.

Fermín Ramírez v. Guatemala, SCIDH, en <http://bit.ly/2cR5AzE>.

FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan, *Derecho Penal Fundamental*, 2ª. ed., Bogotá, Temis, 1998, volumen 1.

FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del Garantismo Penal*, 5ª. ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocío Carretero Bandrés, Madrid, Trotta, 2001, Colección Estructuras y Procesos, Serie Derecho.

Ferrazzini v. Italy, 2001, STEDH, en <http://bit.ly/2eXFvB6>.

FINNIS, John, *Natural Law and Natural Rights*, 2ª. ed., Oxford, Oxford University Press, 2011, Clarendon Law Series.

FORSTHOFF, Ernst, "Problemas constitucionales del Estado social", ABENDROTH, Wolfgang, FORSTHOFF, Ernst, y DOEHRING, Karl, *El Estado social*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, Colección Estudios Constitucionales, 1986.

FREIBERG, Arie, "Non-adversarial approaches to criminal justice", *Journal of Judicial Administration*, Melbourne, Thomson-Reuters y Australasian Institute of Judicial Administration, 2007, volumen16/4, en <http://bit.ly/2d5jN1m>.

- GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2010.
- GARCÍA NOVOA, César. *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Madrid, Marcial Pons, 2011.
- HIERRO, Liborio, "El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho"; *El núcleo duro de los derechos humanos*, en MARZAL, Antonio (Editor), Multiva Baja (Navarra), ESADE–Facultad de Derecho de Universidad de Deusto, J. M. Bosch.
- HOHFELD, Wesley N., *Conceptos jurídicos fundamentales*, 3ª. ed., trad. de Genaro R. Carrió, México, Fontamara, 2015, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, número 2.
- HURLEY, Jennifer L., "Has the Supreme Court 'wrench[ed]' the Sixth Amendment from its proper context?"; HALL, Kermit L. (coord.), *The rights of the accused: the justices and criminal justice*, New York-London, Garland Publishing Inc., 2000.
- Huvig v. France*, 1990, STEDH, en <http://bit.ly/2d9r1hT>.
- In re Oliver*, 333 U.S. 257, SCOTUS, en <http://bit.ly/2cy7jel>, 1948.
- JACKSON, James K., *The OECD Initiative on Tax Havens*, Washington D. C., Congressional Research Service–Diane Publishing, 2010.
- JAKOBS, Günther, "Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo"; *Derecho Penal del Enemigo*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Madrid, Civitas, 2003.
- JAKOBS, Gunther, *Derecho Penal. Parte General. (Fundamentos. Teoría de la Imputación)*, 2ª. ed., trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- JORDASH, Wayne, y Coughlan, John, "The Right to be Informed of the Nature and Cause of the Charges: A Potentially Formidable Jurisprudential Legacy"; DARCY, Shane, y POWDERLY, Joseph, *Judicial Creativity at the International Criminal Tribunals*, Oxford, Oxford University Press, 2010.
- JOUBERT, Chantal y Hans Bevers, *Schengen Investigated. A Comparative Interpretation of the Schengen Provisions on International Police Cooperation in the Light of the European Convention on Human Rights*, La Haya, Kluwer Law International, 1996.
- K.S. and M.S. v. Alemania*, STEDH, 2016, en <http://bit.ly/2eQpnnx>.
- KANT, Immanuel, *Crítica de la razón pura*, trad. de Pedro Ribas, Madrid, Taurus, 2005.
- KELSEN, Hans, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, México, Editora Nacional, 1959.

Kennedy v. Reino Unido, STEDH, 2010, en <http://bit.ly/2dpWnhX>.

Klass et al. v. Alemania, STEDH, 1978, en <http://bit.ly/2cOHZfe>.

KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel, y PISTONE, Pasquale, "Preface" (Editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011.

LILBURNE, John, WILLIAM, Walwyn, PRINCE, Thomas, y OVERTON, Richard, *An agreement of the Free People of England. Tendered as a Peace-Offering to this distressed Nation*, en <http://bit.ly/2cUHfdD>.

LIPTON, Paul P, "Constitutional Rights in Criminal Tax Investigations", *American Bar Association Journal*, volumen 53, número 6, en <http://bit.ly/2bu2CRg>.

Magna Carta, en <http://bit.ly/2bSTANc>.

MAISTO, Guglielmo, "The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention", en KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel, y PISTONE, Pasquale (Editores), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam, IBFD, 2011.

McNabb v. United States, 318 U. S. 332, 347, SCOTUS, en http://bit.ly/2cHtvGi_1943.

MCSWEENEY, Thomas J., "Magna Carta and the right to trial by jury", en HOLLAND, Randy J. (Editor), *Magna Carta: Muse and Mentor*, Washington D. C., Library of Congress y Thomson Reuters, 2014.

Miranda v. Arizona, 384 U.S. 436, SCOTUS, 1966, en <http://bit.ly/2csYIOj>.

Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Comentario al Artículo 75, Ciudad de Panamá, Banco Interamericano de Desarrollo, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), GmbH y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, en <http://bit.ly/293qPzu>.

Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 2ª. ed., Washington D. C., Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, 1968.

Morrissey v. Brewer, 408 U.S. 471, SCOTUS, 1972, en <http://bit.ly/2cZt1so>.

NUNN, Kenneth B., "The trial as text: allegory, myth and symbol in the adversarial criminal process-A critique of the role of the Public Defender and a proposal for reform", *American Criminal Law Review*, volume 32, número 3, 1994-1995, en <http://bit.ly/2dgbLRW>.

- OBERSON, Xavier, "General Report: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities", *IFA Cahier 2013*, Basilea, 2015, volumen 2.
- OBERSON, Xavier, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2015.
- ÖNER, Cihat, "Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection", *European Taxation*, Amsterdam, volumen 51, número 4, Journals IBFD, 2011.
- PARRY, Leonard A., *Some Famous Medical Trials*, Washington D. C., Beard Books, 2000.
- Pélissier y Sassi v. Francia*, 1999, STEDH, en <http://bit.ly/2cZvNxP>.
- PERROU, Katerina, "Capítulo 5 Access to an Effective Remedy and International Tax Disputes—The Creation of Positive Obligations for the States in Taxpayer Participation", *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, Amsterdam, IBFD, 2014.
- Petition of Rights*, en <http://bit.ly/1Q8b5sv>.
- POLLOCK, Sir Frederick, y WILLIAM MAITLAND, Frederic, *The History of English Law before the time of Edward I*, Indianapolis, Liberty Fund, Inc., 2010.
- PORPORATO, Pablo, "Estándares de Transparencia e Intercambio Automático de Información Tributaria en América Latina", *Documentos de Trabajo*, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT, 2016, número 1, en <http://bit.ly/2dcaM4H>.
- RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, Sección de Obras de Filosofía.
- Resolución N° 70/186 sobre protección del consumidor*, Adoptada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2015, Naciones Unidas, p. 5, en <http://bit.ly/293y1M6>.
- RICHARDS, Peter, *Lilburne: the first English libertarian*, en <http://bit.ly/2cGeL85>.
- Russell v. United States*, 369 U.S. 749, SCOTUS, 1962, en <http://bit.ly/2cXx63P>.
- RUST, Alexander, "Data Protection as a Fundamental Right", RUST, Alexander, y FORT, Eric, *Exchange of Information and Bank Secrecy*, Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer International, 2012.
- Sabou v. República Checa*, ECJ, en <http://bit.ly/2dmbZD7>.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, volumen IV.
- SCHAPER, Marcel, "Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: an uneasy combination", *Maastricht Journal of European and Compara-*

tive Law, Maastricht, Maastricht University, volumen 23, número 3, 2016, en <http://bit.ly/2e8iNr2>.

SCHWARTZ, Bernard, "Administrative Law and the Sixth Amendment: 'Malaise in the Administrative Scheme'", *American Bar Association Journal*, volumen 40, número 2, febrero de 1954.

"Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional Federal Alemán del 15 de diciembre de 1970", en SCHWABE, Jürgen (comp.), *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*, trad. de Marcela Anzola Gil, Bogotá, Konrad Adenauer Stiftung-Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2003.

Sentencia del Tribunal Constitucional de Colombia N° T-881/02, en <http://bit.ly/1svSjzq>.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús M., *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la Política criminal en las sociedades postindustriales*. 2ª. ed., Madrid, Civitas, 2001.

Smaranda Bara et al. v. Rumanía, ECJ, párrafo 38, en <http://bit.ly/2cCBU8Y>, 2015.

Spano v. New York, 360 U. S. 315, SCOTUS, 1959, en <http://bit.ly/2csUgiD>.

Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information, OCDE, en <http://bit.ly/2cNgrgA>.

The Virginia Declaration of Rights, en <http://bit.ly/2cvHbSz>.

TORRES RODAS, Tiberio, *La protección de la intimidación en el Derecho Tributario*, serie Magister números 73, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Editorial Abya-Yala, Corporación Editora Nacional, 2007, Serie Magister número 73, en <http://bit.ly/2di1zlg>.

TROTABAS, Louis, "Respecto de la Autonomía del Derecho Fiscal", trad. de León Cortinas-Peláez, *Alegatos*, número 9, México, Universidad Autónoma Metropolitana, 1988, en <http://bit.ly/2bFjG9j>.

United States v. Carll, 105 U.S. 611, SCOTUS, 1881, en <http://bit.ly/2cQajm1>.

United States v. Cook, 84 U.S. 17 Wall. 168, SCOTUS, 1872, en <http://bit.ly/2cLtPkl>.

United States v. Cruikshank, 92 U.S. 542, SCOTUS, 1875, en <http://bit.ly/1vk5kBd>.

United States v. Gooding, 25 U. S. 12 Wheat. 460, SCOTUS, 1827, en <http://bit.ly/1BiEWto>.

United States v. Mills, 32 U.S. 7 Pet. 138, SCOTUS, 1833, en <http://bit.ly/2cA68tx>.

United States v. Van Duzee, 140 U.S. 169, SCOTUS, 1891, en <http://bit.ly/2czbzw4>.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª. ed., Bogotá, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996.

- VALL CASAS, Aurora, "Patients' right to information: A review of the regulatory and ethical framework"; *BID textos universitarios de biblioteconomía i documentación*, número 21, diciembre de 2008, en <http://bid.ub.edu/21/vall3.htm>.
- WELZEL, Hans, *Derecho Penal Alemán-Parte General*, 11ª. ed., trad. de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970.
- WOLFRAM, Harold W., "John Lilburne: Democracy's Pillar of Fire"; *Syracuse Law Review*, Syracuse, New York, volumen 3, número 2, Syracuse University College of Law, 1952.
- ZAMORA GRANT, José, *Derecho victimal: La víctima en el nuevo sistema penal mexicano*, 2ª. ed., México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2009.