

La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario es el contrapunto necesario de las potestades que se le reconocen a las administraciones tributarias. En los momentos actuales el papel protagonista principal corresponde a los tribunales situados en el vértice de los sistemas jurídicos, que van definiendo su perfil al hilo de los conflictos de los que conocen. Es un panorama complejo, tanto por las distintas instancias judiciales que se superponen, como por la conexión que existe en la conformación de las respectivas doctrinas jurisprudenciales. En la actualidad, tras la incorporación de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, se cierra un círculo en el que, de una parte, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, y, de otra, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se retroalimentan entre sí y confluyen en la construcción de la posición jurídica del contribuyente.

Desde una perspectiva que viene impuesta por la propia realidad, los autores nos presentan los últimos desarrollos jurisprudenciales producidos en los distintos órdenes, examinándolos con una visión crítica y tratando de desentrañar las conexiones y las influencias que existen entre los tribunales. El resultado es una obra que permite visitar las concepciones clásicas para obtener una imagen actualizada de los derechos fundamentales, al tiempo que muestra nuevas realidades que luchan por abrirse paso. Un panorama apasionante para cualquier buen conocedor del Derecho Tributario y que, como a nadie se oculta, se encuentra en la base de nuestro Estado de Derecho.

Director
Isaac Merino Jara
Coordinadores
Antonio Vázquez del Rey Villanueva
Irene Suberbiola Garbizu

La protección de los derechos
fundamentales en el ámbito tributario

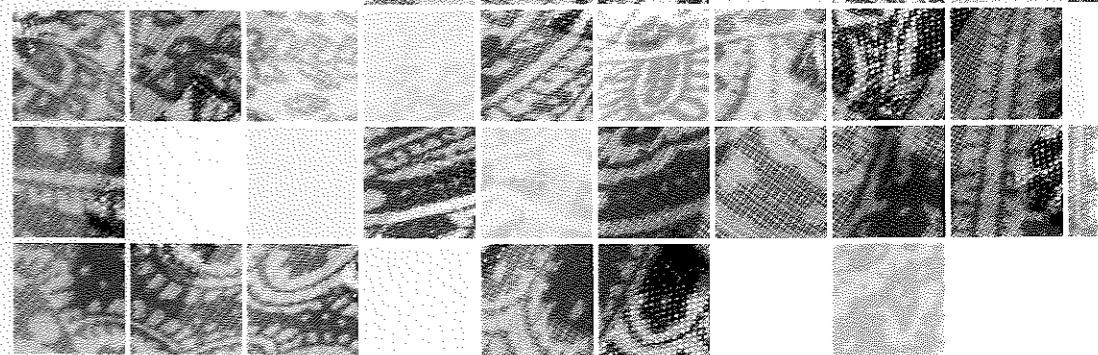
TEMAS

La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario

Director
Isaac Merino Jara

Coordinadores
Antonio Vázquez del Rey Villanueva
Irene Suberbiola Garbizu

LA LEY



LA LEY

establece que dicha circunstancia no debe hacer que la preferencia del proceso penal se vea evitada. Descuento de la sanción —cuando sea posible— y nulidad de pleno derecho de esta —conceptualmente más respetuosa de la dimensión procesal del principio— se plantean como posibles soluciones, debiendo hacerse hincapié en la necesidad de que la respuesta articulada respete la coherencia temporal que exige el TEDH.

CAPÍTULO XVI

DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN Y EL DEBER DE COLABORAR CON LA HACIENDA

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA: EL DIFÍCIL RESPETO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE ANTE LA HACIENDA PÚBLICA

Garantizar los derechos fundamentales consagrados en nuestra Constitución (CE), en ocasiones, topa con determinadas previsiones normativas que protegen otro fin superior amparado por el ordenamiento. Ese es el caso, por un lado, del derecho a no autoincriminarse (*nemo tenetur se ipsum prodere*) que, aunque no mencionado expresamente, se subsume en nuestro art. 24 CE bajo el derecho a la presunción de inocencia, y por otro, de los deberes de colaboración tributaria, recogidos, entre otros, en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Esto provoca que, para cumplir la citada obligación *ex lege*, el contribuyente deberá, como reza el art. 93 LGT, «proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de relaciones económicas, profesiones y financieras con otras personas», prosiguiendo con una extensa lista de supuestos en los que deberá colaborar en particular.

Más allá de qué se debe entender por «datos con trascendencia tributaria», el problema es el siguiente: la información que el contribuyente, insistimos, en

cumplimiento de una obligación legal, aporta a la Administración en el seno de un procedimiento concreto (normalmente, de aplicación de los tributos), es aprovechada para sustentar contra aquel una determinada acusación administrativa o penal, no siendo esta la finalidad para la que inicialmente se aportó.

Si nuestro art. 24.2 CE consagra que «todos tienen derecho... a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia», y el *nemo tenetur* se enmarca, como viene reconociendo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), al amparo del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), en el seno de un procedimiento justo⁽¹⁾, y conforme a nuestro propio art. 10.2 CE, «las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España» —entre los que se encuentra el CEDH—: ¿cómo se antepone el cumplimiento de una obligación de rango legal, bajo amenaza de sanción, al derecho que asiste a todo contribuyente a que la información que proporcione a la Administración en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos no sea utilizada en otros procedimientos posteriores sancionados?

El difícil equilibrio entre el *nemo tenetur* y el debido cumplimiento de los deberes de colaboración ante la Hacienda pública viene de lejos, y no ha sido ni mucho menos una cuestión pacífica en la doctrina y en la jurisprudencia. Concretamente, un asunto capital es el momento temporal en el que decae la obligación de colaborar y comienzan a aplicarse las garantías propias del derecho a la no autoincriminación.

En este contexto, es imprescindible abordar el estado actual de la cuestión y proceder al análisis de su contenido y límites, así como su encaje en los diferentes procedimientos tributarios (administrativos y sancionadores), para intentar hallar un punto de encuentro en el que ambos caminos se crucen: el respeto del derecho a no autoincriminarse, por un lado, y el correcto cumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración, por otro. Esa será nuestra tarea en las siguientes líneas.

(1) Recordemos el tenor literal del primer apartado, donde se recoge que «toda persona tiene derecho a que su causa sea oída de manera equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley...», y su apartado segundo, que «toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

2. CONTENIDO Y LÍMITES DEL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN

El contenido y límites del derecho a no autoincriminarse se ha ido perfilando, a lo largo de la época reciente jurisprudencialmente, por el TEDH, y con mayor o menor acierto los tribunales nacionales han ido aplicando las tesis allí profesadas. En este sentido, para abordar y analizar el contenido material del derecho debemos, primero, acudir a diversos pronunciamientos del TEDH, y posteriormente, ver cómo nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha ido recogiendo y perfilando la jurisprudencia al respecto. En último término, aunque eso lo haremos en el siguiente epígrafe, también veremos cómo el Tribunal Supremo (TS) ha ido aplicando los criterios caso por caso.

Debemos, no obstante, advertir a título de avanzadilla, dos cuestiones: primera, que no se pretende agotar la explicación de todos y cada uno de los asuntos, ya que pronunciamientos más relevantes para el objeto de estas líneas. Y segunda, que los casos resueltos por parte del TEDH han pivotado sobre varios vértices, que son los siguientes: uno, el concepto de «coacción» en la obtención de elementos probatorios, y cuándo aquella es independiente o no de la «voluntad» del sujeto; dos, si esos elementos probatorios obtenidos en el seno de un procedimiento, generalmente de aplicación de los tributos y más concretamente inspectores, pueden extrapolarse sin más a un procedimiento sancionador, sea administrativo o penal; y tres, cuándo estamos *stricto sensu* ante una plena «acusación penal» en la que el *nemo tenetur* despliegue toda su eficacia, y por el contrario, cuándo estamos en el seno de un procedimiento en el que imperan los deberes de colaboración tributaria.

2.1. En la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

El TEDH ha servido de guía para elaborar su contenido, sustentado fundamentalmente en la jurisprudencia vertida en los años 90 que pervive en nuestros días con plena vigencia, sin obviar, desde luego, las formulaciones proferidas por parte de la doctrina⁽²⁾.

La génesis del contenido que hoy día conocemos, por importancia cualitativa, se fija a partir de la STEDH de 25 de febrero de 1993 (*Funke contra Francia*). En este asunto, un ciudadano alemán le gana la partida al Estado francés,

(2) Entre otras, destacamos la tesis de PALAO TABOADA, ampliamente extendida, que defiende que el *nemo tenetur*, en realidad, encierra un doble contenido: por un lado, el derecho a no declarar contra sí mismo, y por tanto, a guardar silencio; y por otro, el derecho a no autoincriminarse, entendido como la oposición a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal (Cfr. PALAO TABOADA, C., «El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario», *Civitas* (Aranzadi), 2008; posteriormente actualizado en PALAO TABOADA, C., «El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero* (Aranzadi), n.º 159, 2013 (versión online).

por violación de los arts. 6.1 y 8 del CEDH en el seno de un proceso de evasión fiscal. A dicho ciudadano se le requirió, bajo pena de multa, determinados documentos, que conformarían posteriormente la acusación penal contra este.

El TEDH declaró contrario al art. 6 CEDH, en especial, contrario al derecho a no autoincriminarse en su vertiente de guardar silencio, porque la Administración se apoyaba en un elemento de coacción (la multa si no cooperaba) para arrancarle de su voluntad documentos indispensables para su posterior incriminación. Curiosamente, la Comisión llegó a la conclusión contraria, sustentándolo en la particularidad de los procedimientos en materia financiera, considerando que la entrega de una serie de documentos no violentaba el art. 6 CEDH, y mucho menos por el perjuicio que supone para las arcas públicas que el ciudadano no colabore en la entrega de dichos documentos.

Tiempo después tuvo lugar un asunto particularmente interesante, resuelto por STEDH de 24 de febrero de 1994 (*Bendenoun contra Francia*), que sentó los cuatro elementos relevantes para considerar la aplicabilidad del art. 6 CEDH y el concepto clave de «acusación en materia penal», determinante para entender si se vulneraba o no el citado artículo. Así, estableció que debían ser: uno, la generalidad de la ley; dos, si la multa o sanción tenía una finalidad preventiva; tres, si se imponía *ex lege* con propósito punitivo; y cuatro, si era importante en relación directamente con el sancionado. De este modo, lo fundamental era determinar si los procedimientos de aplicación de los tributos y los sancionadores se entendían bajo la denominación de «acusación en materia penal» donde es invocable el *nemo tenetur*, ya que inevitablemente aquellos podían desembocar en la vía penal, como así lo certificó el TEDH.

Muy poco tiempo después se produjo otro caso a destacar —y fundamental, en realidad, deberíamos decir—, resuelto por la STEDH de 17 de diciembre de 1996 (*Saunders contra Reino Unido*), porque fijó cuándo el trasvase de información entre varios procedimientos (especialmente, de uno de aplicación de los tributos a uno sancionador, sea administrativo o penal) vulneraba las garantías del *nemo tenetur*, si la información se había obtenido de manera coactiva (so pena de sanción).

De este modo, si la información obtenida tenía carácter incriminatorio estaba vedado en el posterior proceso penal. Es así como se argumentó que el interés público no puede usarse para justificar el uso, en un proceso penal, de pruebas obtenidas coactivamente sin una investigación judicial —que lógicamente solo podía hacerse en sede judicial y no en la administrativa—. Así se resolvió en este caso, fallando que se vulneró el derecho a no autoincriminarse del sujeto afectado.

El impacto de la definición del *nemo tenetur* a la luz de este pronunciamiento se dejó notar también en los votos particulares, algunos disidentes con el voto

final y otros a favor. Entre los primeros, merecen destacarse los de los Jueces VALTICOS, GÖLCÜKLÜ Y MARTENS, que pusieron de manifiesto el recorrido, de un extremo al otro, de la tortura hasta el derecho absoluto a no incriminarse, por el que vedaba actualmente el proceso penal. Entre los segundos, también al regazo de su historia, recordaron cuál era el sentido de ese derecho poniendo énfasis en la libertad del individuo, esta es, que puede autoincriminarse si quiere, pero no puede ser forzado a ello, como fue la posición defendida del Juez WALSH.

Otro elemento no menos importante, en relación con la coacción y la declaración autoinculpatória, es el límite más o menos preciso, sobre cuándo unos elementos probatorios son independientes o no de la voluntad del acusado, poniendo como ejemplos los archiconocidos casos de las extracciones de sangre, el aliento, las muestras de orina, cabellos y tejidos corporales con vistas a un análisis de ADN o incluso de voz. En estos casos, dichos elementos existen quiera o no el sujeto infractor, porque forman parte de él, y por tanto recurrir a la coacción para su aportación a un proceso penal no debe considerarse que vulnera el derecho a no autoinculparse o a guardar silencio.

Adentrados en el nuevo siglo, el panorama no varió demasiado, aunque se siguieron perfilando los contornos del *nemo tenetur*, como sucedió en la STEDH de 3 de mayo de 2001 (*J. B. contra Suiza*). En este asunto, se trata una posible vulneración del art. 6 CEDH por el requerimiento de la Administración para que el contribuyente aportase determinados datos sobre la fuente de sus rentas y, ante su negativa, se le impusieron las correspondientes multas. Es decir, se le sancionó por no responder afirmativamente al requerimiento de la Administración.

En este caso, el TEDH estableció que no es conforme al art. 6 CEDH la imposición de una multa (o sanción) por no aportar la información requerida, sobre la base de —y de ahí lo interesante de esta sentencia— la «voluntad» del sujeto: si la información no era independiente de la voluntad de la persona afectada, vulneraba el CEDH, como así sentenció. Huelga decir que se siguió el criterio establecido en *J.B contra Suiza*, sostenido posteriormente en las SSTEDH de 20 de octubre de 1997 (*Serves contra Francia*) y más tarde en la de 21 de julio de 2009 (*Martinen contra Finlandia*).

Matizando el concepto de «coacción», y adoptando por ende una postura un tanto llamativa a tenor de los pronunciamientos anteriores, tuvo lugar la STEDH de 8 de abril de 2004 (*Weh contra Austria*). En este asunto, el TEDH asevera que el *nemo tenetur* no puede significar que se prohíba *per se* el uso de la coacción para obtener información fuera del contexto de un procedimiento penal contra la persona en cuestión, estableciendo que el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse no son absolutos, permitiendo extraer

conclusiones incluso de un posible silencio del acusado, recordando que el art. 6.2 CEDH no prohíbe el uso de presunciones en derecho penal. Se estableció, por tanto, una distinción relevante entre la no autoincriminación y el derecho a guardar silencio.

Menos llamativo resultó el caso resuelto por la STEDH de 23 de noviembre de 2006 (*Jussila contra Finlandia*), aunque en realidad, la cuestión residía en no haber sido oído oralmente en un procedimiento administrativo de carácter sancionador, que se entendía incluido dentro del contenido del derecho a un juicio justo ex art. 6 CEDH. Así se distinguió entre los tipos de sanciones, entendiéndose la sanción tributaria incluida dentro del núcleo de las sanciones con naturaleza penal, si bien su delimitación y diferenciación resultan complejas en la práctica.

Para terminar esta breve pero necesaria contextualización y definición del *nemo tenetur*, siguiendo la estela de *J.B. contra Suiza* y *Weh contra Austria*, por STEDH de 5 de abril de 2012 (*Chambaz contra Suiza*) se estableció que el *nemo tenetur* resulta exigible en aquellos procedimientos que se dirijan conjuntamente tanto a liquidar el tributo como a la imposición de sanciones, es decir, aquellos en los que exista unidad procedimental, pero inevitablemente también en aquellos que, tramitándose separadamente, uno (inspector) desemboque en otro (sancionador).

Así, un tema fundamental fue asegurar que el *nemo tenetur* no es aplicable a los procedimientos tributarios, pero sí en los casos en los que la propia ley prevea que esos datos puedan trasladarse o usarse en posteriores procedimientos sancionadores, como establece nuestra LGT y que después veremos.

2.2. En la jurisprudencia constitucional española

Adentrados en la jurisprudencia constitucional, se debe advertir que no siempre ha seguido el camino establecido por el TEDH; es más, en algunas ocasiones, se ha apartado radicalmente del mismo, y en otras, simplemente, se ha mostrado bastante reticente a realizar interpretaciones amplias y garantistas del *nemo tenetur*, priorizando otros valores por encima del contenido de ese derecho. Estela que, por cierto, se mantiene hasta nuestros días. Dentro de los elementos perfilados, se elevan en un plano de superioridad, como dijimos, el concepto de «coacción» y el de «acusación» penal.

En el plano de la coacción, el pronunciamiento más importante, o uno de ellos, fue la STC 76/1990, de 26 de abril, que estableció que ante un conflicto entre el derecho individual a la no autoincriminación y el deber general de colaborar con la Hacienda para así sostener los gastos públicos ex art. 31 CE, preponderaba este segundo, elevando a un nivel superior la obtención de recaudación que el respeto a un derecho fundamental individual. Además, esta sentencia se apartó sensiblemente de lo establecido en *Funke contra Francia*, donde

se acogió un criterio amplio de «declaración inculpatoria», que incluía los documentos con trascendencia tributaria, mientras que nuestro TC adoptó un criterio mucho más estricto, exigiendo una manifestación expresa de su voluntad. Sentó con esta sentencia, qué duda cabe, las bases del contenido del *nemo tenetur* que hoy día perduran.

Es más, poco después, también nuestro TC ahondó en esta tesis en el archiconocido caso resuelto por STC 18/2005, de 1 de febrero, reiterada en la STC 68/2006, de 13 de marzo, donde estableció que no se produjo coacción en la recepción de los documentos porque no existía una identidad subjetiva entre la sociedad y el socio detrás de la misma y, por tanto, el *nemo tenetur* no se aplicaba al caso planteado porque a la sociedad inspeccionada no podía asistirle el mencionado derecho.

Dejando a un lado el evidente desatino del TC en los mencionados pronunciamientos⁽³⁾ que prácticamente, alejaba la aplicabilidad del *nemo tenetur* a las personas jurídicas y parecía advertir que entre la persona jurídica y la física tras de sí se interponían universos distintos⁽⁴⁾, no deja de resultar llamativo cómo el TC evitaba el debate sobre el contenido del derecho y, en este caso, directamente, el elemento de la coacción casi que no tiene relevancia, porque nunca se podría aplicar a las sociedades (*sic*). Por desgracia, en la actualidad, la situación no ha variado mucho y se sigue resistiendo a refundar el elemento de la coacción en el seno del derecho a no autoincriminarse.

Adentrados en el concepto de «acusación» penal, sea en un procedimiento administrativo o penal, en sintonía con lo establecido en *Bendenoun contra Francia*, quedó claro que se aplican las garantías del *nemo tenetur* en los procedimientos penales, pero también inevitablemente a cualquiera que pueda derivar en aquellos, como son los sancionadores en materia tributaria. Criterio que años atrás, esta vez sí, había recogido con atino la STC 13/1982, de 1 de abril, donde se establece que «el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base

(3) Desazón manifestada por, entre otros, GARCÍA HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P., «STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por delito fiscal», *Crónica tributaria* (Instituto de Estudios Fiscales), n.º 125, 2007, pág. 9; GARCÍA NOVOA, C., «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria* (Aranzadi), n.º 53, 2005.

(4) Tesis, vaya por delante, claramente superada con la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, ya que las personas jurídicas, aunque no pueden cometer delitos, sí que responden criminalmente del delito contra la Hacienda pública cometido por sus directivos y administradores ex 305 Código penal. Lo que deja claramente vacío de contenido y obsoleto el pronunciamiento al que nos hemos referido.

en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos».

Es más, esta tesis se ha venido defendiendo en diversos pronunciamientos del TEDH, como son las SSTEDH de 8 de junio de 1976 (*Engel contra Holanda*); de 21 de febrero de 1984 (*Ozturck contra Alemania*); de 28 de junio de 1984 (*Campbell y Fell contra Reino Unido*); de 25 de agosto de 1987 (*Lutz contra Alemania*); y 22 de mayo de 1990 (*Weber contra Suiza*), haciendo referencia al proceso penal en el que se sustancie cualquier delito, en el caso que nos interesa, el delito contra la Hacienda pública ex 305 del Código Penal.

Por ello, difícilmente resulta comprensible lo contenido en la STC 50/1995, de 23 de febrero, que si bien afirmó que la actuación inspectora se asemeja o existe cierta cercanía con la jurisdicción penal, niega, en rotundidad, que el contribuyente goce del *nemo tenetur* en esa vía inspectora, pero incluso, de ahí lo alarmante, también niega la mayor en el ámbito penal del caso concreto.

Decimos que resulta alarmante la citada concepción porque se viene afirmando la naturaleza inquisitiva del procedimiento inspector en relación con su finalidad directa, que es investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba para un procedimiento posterior. Sin embargo, a pesar de su cierta similitud, con una fase de instrucción previa al procedimiento sancionador, el contenido mínimo indispensable del *nemo tenetur* no puede cuestionarse en los casos en los que potencialmente, o mejor dicho, probabilísticamente, el asunto pudiera derivar en un procedimiento sancionador.

En nuestro caso, bien es sabido que un procedimiento de aplicación de los tributos, dirigido a determinar el contenido de la obligación tributaria, no puede enmarcarse en el concepto de «proceso o acusación penal»; ahora bien, es cierto que, debido a la especial interconexión entre los procedimientos de gestión — y especialmente inspección— y los sancionadores, podría entenderse que se produce una previa acusación en aquellos. No debe olvidarse que el art. 210.5 LGT habilita al órgano sancionador a incorporar en su expediente todos aquellos datos que figuren en poder de la Administración y que hayan sido recabados a través de otros procedimientos, aunque evidentemente no fuesen aportados para dicha finalidad⁽⁵⁾.

(5) Vid. Art. 210.5 LGT: «Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que alegue cuanto estime conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportuno».

Parece claro que un procedimiento de aplicación de los tributos es ciertamente inofensivo si no deriva en otros posteriores sancionadores, ya que la información y sustento de la acusación de estos últimos recae en datos que fueron aportados en procedimientos anteriores, sobre los que el obligado tributario no fue informado (lógicamente, por criterio temporal) de la potencial utilización que esos documentos iban a traer.

Es aquí donde se pone de manifiesto una de las principales fricciones en la aplicabilidad del *nemo tenetur*: si el obligado aportó una serie de documentos, como consecuencia de su obligación de colaborar, pero posteriormente esos datos se utilizan en otros procedimientos y sustentan una acusación administrativa o penal, no se habrían respetado las garantías de ese derecho y no deberían resultar válidos dichos documentos como elementos probatorios.

Es palmario que en seno de un procedimiento tributario no se puede invocar la no autoincriminación para no colaborar con la Hacienda. Pero una cosa es eso, y otra muy distinta que la situación sea aprovechada por la Administración para iniciar cuantos más procedimientos que pueden derivar en acusación penal. Más si cabe en nuestro ordenamiento donde ambos procedimientos (tributarios y sancionadores) están separados, aunque se pueda renunciar a la tramitación separada ex art. 26 RGRST o en los supuestos de las actas con acuerdo.

Es claro que en aquellos procedimientos tributarios de gestión e incluso inspección, dirigidos a determinar el *quantum* de la obligación tributaria, no puede invocarse el *nemo tenetur* frente a los deberes generales de colaboración que se traducen en aportar los documentos necesarios, precisamente, para cuantificar el contenido de la obligación.

Ahora bien, fuera de esos procedimientos (adentrados en los sancionadores, y por supuesto, cualquiera de carácter penal), siempre será invocable el *nemo tenetur*, y también al iniciarse cualquiera de estos si los datos en los que se sustenta la «acusación» obran en manos de la Administración como consecuencia de la aportación del obligado, pero al objeto de que aquella determinase su deuda tributaria, no para sustentar una futura sanción administrativa o penal. En otras palabras: cabe invocarse ante la apertura de un procedimiento sancionador si en el acuerdo de iniciación obran datos que el interesado aportó en el seno de otros procedimientos tributarios de carácter no sancionador.

Lo dicho debe engarzarse con el principio de claridad procedimental ya que, al disponer nuestra normativa la separación entre ambos procedimientos, la fina línea que los separa tiene que ser bien conocida por los obligados y facilitada por la Administración, y aquella información que se quiera obtener de los sujetos y estos estén obligados a aportarla, debe quedar muy claro a qué procedimiento se adscribe. Si se requieren datos a un sujeto en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, se circunscriben única y exclusivamente a ese proce-

dimiento; si más tarde se inicia un procedimiento sancionador, se debe requerir de nuevo esa información, por más que la Administración ya la tenga en su poder, aunque derive de los datos que aportó el sujeto en un procedimiento anterior.

La Administración tiene que solicitar de nuevo esos datos, y en este caso, ahora sí, en el seno de un procedimiento sancionador, tiene plena operatividad el *nemo tenetur* por constituir en sí mismo una acusación contra el sujeto, que puede derivar en la imposición de sanciones, y no se dirige, a diferencia del anterior procedimiento, a una mera cuantificación de la deuda tributaria. Así, el obligado podrá alegar el *nemo tenetur* para no aportar dicha documentación autoincriminatoria que, a todas luces, no se enmarca dentro del deber general de colaboración ex art. 93 LGT; y como no se enmarca en dicho deber, puede rehusar su aportación.

Por otro lado, no se debe olvidar algo elemental: en el marco de un Estado de derecho, el respeto a la presunción de inocencia también garantiza que aquel que pretende demostrar la culpabilidad de otro debe aportar las pruebas pertinentes⁽⁶⁾, pero estas últimas no pueden ser obtenidas por el propio sujeto al que se pretende incriminar bajo coacción de que, si no las aporta, incurrirá en una infracción. De esta manera se le incrimina por doble vía: primera, por no aportar documentos, aunque sea bajo amenaza o sanción; y segunda, se le obliga a aportar determinados elementos que debería obtener la Administración por sí sola para fundar la acusación.

Yendo más allá: el propio art. 105 LGT, establece, en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos que el *onus probandi* recae en quien haga valer su derecho, siendo así que despliega plena eficacia el deber de colaboración ex art. 93 LGT, y el sujeto solo deberá aportar pruebas, datos o elementos que refuercen sus intereses, no aquellos que pretendan desvirtuar las conclusiones de la Administración. Quiere ello decir que, aún en el caso de los procedimientos tributarios, no encontrándonos ante una «acusación penal» *stricto sensu*, el sujeto podrá no aportar aquellos documentos que únicamente atiendan a la finalidad de defenderse de acusaciones de la Administración, ya que solamente deberá hacerlo con aquellos en los que haga valer su derecho

(6) Se sigue, recordemos, la norma común a todo el derecho privado: quien haga valer su derecho, debe demostrarlo. En el caso de los procedimientos tributarios, por mor del art. 105 LGT así como del 106 LGT, donde se recuerda que se aplicarán las normas contenidas en los arts. 1216 a 1230 del Código Civil, y 299 a 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (LEC) Huelga decir, además, que en materia de prueba, la Administración no persigue un fin propio, sino el general (obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos), debiéndose aplicar lo recogido en el art. 217 LEC a los efectos de obtener una recaudación justa, nunca excesiva o desconectada de la virtualidad de los hechos o negocios llevados a cabo.

(v. gr., en el caso de una exención, deberá aportar los elementos para demostrar que tiene derecho a ella).

Dicho lo anterior, resulta, cuanto menos, un ejercicio de nigromancia, el criterio asentado en la STC 161/1997, de 2 de octubre, que apartándose de lo establecido en *Funke contra Francia* y *J.B. contra Suiza*, distingue entre «aportar prueba» (aportar bajo coacción elementos de prueba incriminatorios, protegido por el *nemo tenetur*) y «soportar prueba» (soportar una determinada diligencia o pericia realizada por quien tiene la carga de probar, donde los datos incriminatorios tendrían una existencia independiente de la voluntad del sujeto, no amparada por el *nemo tenetur*), siendo un ejemplo más, como un sector doctrinal destacó de imaginación en la elaboración de conceptos jurídico-tributarios⁽⁷⁾.

Así las cosas, sentencias posteriores y otras más recientes no han variado sensiblemente el panorama descrito, pero sí que merecen destacarse algunos pronunciamientos.

En la STC 147/2009, de 15 de junio de 2009, el actor, acusado de un delito contra la Hacienda pública, entre otros motivos, alega la vulneración de la presunción de inocencia ex art. 24 CE, porque la Administración tomó como prueba de cargo los informes elaborados y realizó una estimación directa de las bases imponibles —en lugar de optar por la indirecta— a partir de los datos obtenidos de terceros relacionados con la misma (fundamentalmente contratos, facturas, y modelos 347), resultando, a juicio del actor, desproporcionado ese modo de actuar ante el que él no pudo defenderse, debiendo no tenerse como válidos. En este caso, el TC deniega la pretensión, al considerar fundado que la Administración aplica el régimen de estimación directa de las bases porque tiene elementos para hacerlo, y si se consideran suficientes puede servir, entendemos, perfectamente como prueba de cargo en el seno tanto de un procedimiento inspector como posteriormente sancionador.

Entonces, se puede decir que no vulnera la presunción de inocencia (*ergo*, el *nemo tenetur*) que la Administración sustente sus pruebas de cargo en informes elaborados por ellos mismos en el seno de un determinado procedimiento a partir de datos y elementos obtenidos por terceros, a pesar de que no puedan ser ratificados o, si quiera, oponerse expresamente el actor.

Si es cierto que esos elementos obtenidos de terceros son fiables, puede resultar admisible optar por un régimen directo de estimación de las bases, a

(7) Al respecto, algunos autores, como MERINO JARA, advirtieron esta habilidosa argumentación, no obstante vaga en cuanto a su trascendencia y profundidad. Vid. MERINO JARA, I., «Autoinculpación y delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria* (Aranzadi), n.º4, 2005; GARCÍA NOVOA, C., «Una aproximación del Tribunal Constitucional... op. cit.

pesar de que, en estos casos, quizá, el sentido común y las previsiones normativas de la LGT nos aproximen más a la estimación indirecta, pero no se puede compartir, sin más, sin un examen de fondo, que el actor no pueda oponerse a que las citadas pruebas de cargo se usen contra este.

La Administración está facultada para proceder de ese modo, no obstante, si la información no proviene del propio sujeto afectado, es decir, si no ha sido proporcionada —libremente— por él, tiene que concedérsele la oportunidad de oponerse, mucho más allá del derecho a guardar silencio (porque de este último también pueden deducirse conclusiones) y de la vista oral.

También reseñable, en tiempos recientes, resultó la STC 54/2015, de 16 de marzo, donde se alegaba, entre otras, la vulneración del art. 24.2 CE, ya que la Administración extendió la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, en los que además la recurrente había expresado su disconformidad respecto a otros expedientes.

En este asunto, personada la inspección en la sede societaria, acompañada de la autoridad correspondiente, no se informó a los representantes de aquella de que les asistía el derecho a oponerse a su entrada y registro, alegando la vulneración del art. 18.2 CE, y justamente derivado de ese vicio —no subsanable— se pretendió convalidarlo evitando la vía penal, obviando, por otra parte y de forma trascendental, que se produjo, como el TC argumenta, una «ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos se asienta en una extensión de la conformidad prestada en otro expediente con la finalidad de evitar la tramitación de un proceso penal».

Por ello, se entendió vulnerada la garantía del expedientado a no declarar contra sí mismo, puesto que se otorgó valor de confesión a un reconocimiento de hechos realizado en otro expediente distinto, con la finalidad de regularizar la situación en relación con unas liquidaciones y sanciones concretas, sin considerar que las actas fueras firmadas en disconformidad precisamente por su conexión con los datos obtenidos de las diligencias practicadas con vulneración del 18.2 CE.

Resulta particularmente llamativo el asunto por la elemental falta de *praxis* de la actuación inspectora que por producirse un conflicto jurídico más que claro. No ya solo porque la doctrina del «fruto del árbol envenenado», modulada correctamente, imponga el más absoluto de los sentidos comunes al establecer que es un vicio invalidante y no pueda ser extrapolado como prueba de cargo un mero comportamiento de los representantes de la sociedad (dejar pasar a los inspectores), puesto que precisamente la falta de relato de los derechos que le asisten invalida el posterior proceso, y consecuentemente, las pruebas de cargo.

Es más, ya no solo es que la vulneración del domicilio constitucionalmente protegido ex art. 18.2 CE invalide las pruebas de cargo obtenidas⁽⁸⁾, sino que hacerse valer, con tal de evitar un proceso penal, que a todas luces hubiese apreciado los mismos vicios invalidantes que el asunto recurrido en amparo, de medios probatorios reconocidos en otros expedientes, sobre temas distintos, encima en disconformidad —aunque la misma conclusión debe extraerse si hubiese sido en conformidad— denota un claro entramado procedimental viciado alejado de todas las garantías que el art. 24 CE despliega y asiste a los ciudadanos.

Queda por tanto más que claro que la extrapolación de datos y elementos consignados en otros expedientes, aunque reconocidos por el propio sujeto, no pueden, sin más, servir como prueba de cargo que enerve la presunción de inocencia del sujeto afectado, más si cabe si se usan como subterfugio para tapan un vicio invalidante derivado de una deficiente y arbitraria entrada y registro en el domicilio sin respetar las garantías constitucionalmente reconocidas⁽⁹⁾.

3. EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN EN LOS DIFERENTES PROCEDIMIENTOS

A la vista de los controvertidos límites y garantías del *nemo tenetur*, es necesario abordar los distintos supuestos en los que podría desplegar su eficacia y sus consecuencias prácticas, como son: primero, los procedimientos de aplicación de los tributos; segundo, los sancionadores; y, por último, el caso especial del delito contra la Hacienda pública.

(8) Puede verse jurisprudencia reciente al respecto de la inviolabilidad del domicilio societario y su relación con la presunción de inocencia en la SSTEDH de 21 de febrero de 2019 (*L. et autres contra Bulgaria*); y de 6 de octubre de 2016 (*KS y MS contra Alemania*).

(9) Lo dicho anteriormente no significa que no puedan incorporarse como prueba de cargo, ni mucho menos, elementos extraídos o aportados por terceros a causa de otros expedientes. De hecho, es una práctica inspectora diaria. Resulta particularmente llamativo al respecto el fallo —aunque ciertamente previsible— acaecido en la STC 97/2019, de 16 de julio, donde se analizó el uso de la conocida «lista Falciani» como elemento probatorio. Si bien el asunto no guarda relación estrictamente con el derecho a no autoincriminarse, porque no fue el acusado el que aportó ningún tipo de documentación bajo coacción ni otra que fuese usada en procedimientos posteriores, se realiza un análisis preciso de los elementos de prueba obtenidos de terceros. En efecto, el asunto versaba sobre los datos contenidos en el famoso fichero del informático suizo donde se concluía que un determinado sujeto tenía valores, rentas y cantidades monetarias no declaradas al fisco español ni al suizo. En consecuencia, y sobre la base de esa lista, se le imputaron dos delitos contra la hacienda pública y el pago de cuantiosas cantidades en concepto de multa y responsabilidad civil con la Hacienda pública. Tras el análisis de juridicidad de las pruebas obtenidas, el TC dictamina que, como resulta obvio por otra parte, el derecho a la intimidad (presuntamente vulnerado a decir del recurrente en amparo) no puede utilizarse para encubrir una falta de declaración de cantidades que debían haberse regularizado ante el fisco español, y en este caso, además, existía una clara desconexión instrumental entre el contenido del citado fichero, que era de alcance general (se regularizaron 293 declaraciones) y los datos que en él se contenían.

3.1. En los procedimientos de aplicación de los tributos, y en especial, el inspector

Como bien es sabido, en virtud del art. 83 LGT, la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en la LGT, y no hay que olvidar que en su primer apartado menciona expresamente que la aplicación de los tributos, además de las facultades mencionadas, también comprende las actividades administrativas dirigidas ... a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos (*nemo tenetur*) o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias (deber de colaboración ex art. 93 LGT). Es decir, dichas funciones abarcan las dos caras de la moneda: se deben respetar —como es obvio, por otra parte— los derechos y garantías de los obligados, y a la vez, conjugar dicho objetivo con la necesidad de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones, lo que evidentemente incluye la aportación de información con trascendencia tributaria.

Por ello, el despliegue de las garantías *nemo tenetur* en los procedimientos de aplicación de los tributos no es un asunto menor. Ya venimos adelantando que si, producto de la jurisprudencia del TEDH, aquel se circunscribe en el ámbito de una acusación penal, no parece lógico defender que los procedimientos dirigidos a la determinación de la deuda tributaria y a su efectiva recaudación son el campo de actuación predilecto para que el *nemo tenetur* despliegue sus efectos. En otras palabras: es inoponible el despliegue del contenido propio de ese derecho.

Dicho esto, más difícil es el caso del procedimiento inspector, que en muchas ocasiones constituye una fase de instrucción del posterior procedimiento sancionador, y es donde se advierte una de las clásicas fricciones: dónde termina el deber de colaboración tributaria en el procedimiento inspector y comienza a desplegar su eficacia el *nemo tenetur* al inicio de un procedimiento sancionador.

Y el asunto se complica mucho más, como hacíamos referencia anteriormente, en aquellos casos en los que los datos que se aportaron en el seno de un procedimiento inspector son aprovechados (con cobertura legal ex art. 210 LGT) para iniciar un procedimiento sancionador, a pesar de estar separados procedimentalmente —producto de la entrada en vigor, tiempo ha, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente—. En otros términos: el procedimiento sancionador suele ser una continuación del procedimiento inspector.

Como suele haber un hilo conductor entre ambos procedimientos, todos los datos, elementos, documentos o análogos aportados en el seno del procedimiento inspector, que se dirigen, precisamente, a determinar la deuda tributaria y no a la imposición de sanciones, deben usarse exclusivamente para tal fin, porque ello es la contrapartida para el contribuyente de la obligación de cola-

borar ex art. 93 LGT. En cierto sentido, la garantía de que la información que aporte en el seno del procedimiento inspector no va a salir de ese marco es el contrapeso que asiste al obligado por verse compilado a aportar la información requerida.

Es evidente que, si bien el *nemo tenetur* no desplegará sus efectos en el ámbito del procedimiento inspector, solo será así cuando los datos utilizados en este no se empleen para iniciar o sustanciar otro procedimiento (v.gr., sancionador). En el momento temporal en el que esos datos o documentos que obren en manos de la Administración formen parte sustancial de una acusación que dé inicio a un procedimiento sancionador, despliega toda su eficacia el *nemo tenetur*, y es más, esa cláusula de salvaguarda contenida en el apartado 5 del art. 210 LGT, esta es, la concesión de ese falso trámite de audiencia para que en quince días aporte lo que estime oportuno —que la verdad sea dicha, no es para alegar contra el trasvase de datos de un procedimiento a otro, sino contra el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador— en ningún caso exime a la Administración de que informe al interesado de todos y cada uno de los elementos que se trasvasan.

Aunque la disposición legal evidentemente habilita el citado trasvase, esa es la realidad, y hace cumplir con ello la conocida locución latina *dura sed lex*, en el preciso momento en el que comience el procedimiento sancionador que deriva del inspector debe comunicarse al interesado qué datos y elementos ya en poder de la Administración, aportados por él mismo, van a ser trasvasados⁽¹⁰⁾ y este debe poder oponerse en esos quince días no solo al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador (tal y como se desprende del apartado quinto), sino también a que los datos y elementos que él aportó en sede del procedimiento inspector y que constituyen la base de acusación del sancionador, se tengan por no incorporados al expediente y deba ser la Administración la que, de nuevo, se los solicite a este, a expensas de que el interesado acceda o no al citado requerimiento, en el que ya no es oponible el deber general de colaboración ex 93 LGT.

(10) Algunos autores, como FALCÓN Y TELLA tiempo atrás, RIBES RIBES y CASAS AGUDO más recientemente, han venido sosteniendo la necesaria modificación normativa que incomunique el trasvase de datos en ambos procedimientos o, al menos, el filtrado de aquellos elementos probatorios que se hubiesen obtenido del obligado bajo coacción (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento jurídico», *Quincena fiscal* (Aranzadi), n.º 12, 1997 (versión online); RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio *non bis in idem* en materia tributaria, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *VI Congreso Tributario*, 2011, págs. 401 y ss (disponible online: <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/37937>, fecha de última consulta: 15/11/2020); CASAS AGUDO, D., «A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria», *Quincena fiscal* (Aranzadi), n.º 10, 2017, (versión online).

Si accede, evidentemente que no será oponible el *nemo tenetur*, pero si no accede, y la Administración persiste en el desarrollo del procedimiento sancionador, todos esos informes, datos y elementos no deben considerarse como base de acusación contra el sujeto y declararse nulos. Así podría darse el caso de que lo que se aportó en su inicio en el seno del procedimiento inspector resulte plenamente válido allí, pero esos mismos datos en el seno de un procedimiento sancionador vulneren el *nemo tenetur* del obligado y no ser aptos para sustentar la acusación administrativa o penal.

De poco sirve conceder un plazo al obligado para que se oponga al inicio del procedimiento sancionador —que por supuesto, debe concederse—, si no se puede oponer a la incorporación de información incriminatoria que él mismo aportó en otro procedimiento cuya consecuencia lógica será que la Administración base su acusación en la información facilitada por el propio sujeto al amparo del art. 93 LGT. En consecuencia, lo más deseable, claro está, debería ser una reforma normativa encaminada a la incomunicación del trasvase de información entre ambos procedimientos, pero, a fuerza de hallar la *via di mezzo*, habilitar para que el art. 210.5 LGT permita al obligado oponerse a que la información recopilada en el seno del procedimiento inspector sea el sustento de la acusación frente a él, abre una vía de recurso absolutamente necesaria e imprescindible para garantizar el *nemo tenetur*, y así cumplir con la doctrina del TEDH.

3.2. En los procedimientos sancionadores y los que derivan de procedimientos de comprobación e inspección

El procedimiento sancionador en materia tributaria, regulado en los arts. 207 a 212 LGT y 20 a 29 Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre, *por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST)*, como venimos advirtiendo y se desprende de la propia lectura de los preceptos, en una amplia mayoría de casos se sustenta en procedimientos previos de aplicación de los tributos; y fundamentalmente, el de inspección.

Aun existiendo esa separación procedimental entre el inspector y sancionador, salvo en los casos de renuncia expresa del sujeto o de las actas con acuerdo, el propio apartado tercero del art. 208 LGT viene reconociendo —como es evidente, por otra parte— que los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos... el derecho a formular alegaciones y a utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes, además de los derechos y garantías reconocidos por el art. 34 LGT.

Resulta casi inequívoco repetir que el *nemo tenetur* debe desplegar su plena eficacia en este tipo de procedimiento, por ser su ámbito natural de actuación al tratarse de procesos que constituyen una «acusación penal», permitiendo al

obligado no aportar los documentos que le autoincriminen y, además, tampoco otros que ya obren en poder de la propia Administración, aunque hayan sido suministrados por él mismo en el seno de otro procedimiento. Sin embargo, debe concedérsele el derecho a oponerse, como dijimos en el apartado anterior, a ese trasvase directo de datos.

El problema se agrava cuando el instructor del procedimiento sancionador puede ser el mismo del procedimiento inspector, que a todas luces estará potencialmente contaminado de los documentos que haya manejado en el expediente inspector, y utilizando el salvoconducto del 210.5 LGT aproveche para aportar cualquier dato o mero indicio de incriminación del sujeto. No obstante, ya se advirtió en la STC 142/2009, de 15 de junio, que la propia inspección no puede compeler u obligar al contribuyente a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido.

Consecuencia directa de este pronunciamiento se extrapola hacia casos en que el sujeto, alegando las garantías propias del *nemo tenetur* en el procedimiento inspector (que como hemos advertido, extiende, con matices, su eficacia) sea sancionado por resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora; desplegando sus efectos coercitivos de la manera más palpable en este supuesto, y por tanto, se debe invocar lo contenido en *Funke contra Francia*, recordemos, la aplicabilidad del *nemo tenetur* cuando se ejercen poderes coercitivos (en este caso, amenaza de sanción por obstrucción a la actuación inspectora), siempre y cuando esos elementos probatorios tengan una voluntad independiente de los sujetos.

Cuando esa existencia sea dependiente de la voluntad del sujeto, se vulnera el 6.1 CEDH, y a *sensu contrario*, no se vulnerará cuando no dependan de su voluntad. Se aprecia más si cabe su relevancia en este supuesto porque el inspector pueda requerir documentos a la contraparte más allá de al propio sujeto, ya que no existe una única fuente de obtención de información.

El problema fundamental deriva de que, en la práctica —anómala, por otra parte— el procedimiento inspector y todo el material en él recabado sirven de fase de instrucción del posterior procedimiento sancionador, y ese trasvase indiscriminado y sin filtrado de datos de un procedimiento en el que el sujeto tenía obligación de declarar, a otro que constituye una verdadera acusación penal, supone un aprovechamiento ilegítimo de información sensible del afectado, y vulnera claramente lo recogido en *Saunders contra Reino Unido*, en el sentido de la interdicción de la comunicabilidad de pruebas entre el procedimiento sancionador y otros administrativos previos.

Así las cosas, no sería descabellado extender las garantías propias del ámbito sancionador a los procedimientos de aplicación de los tributos⁽¹¹⁾, a fin de evitar potenciales vulneraciones del *nemo tenetur* y el aprovechamiento de información inculpativa del sujeto. El sustento teórico de esta opción, que claramente, conllevaría una modificación legislativa, trae causa en el inicio material del procedimiento sancionador ya en fase del procedimiento inspector, al constituir este una mera fase de preparación o instructora de aquel.

Al respecto lejos quedan ya, entre otras destacables, las SSTS de 24 de junio de 1986, y 371/2003, de 15 de marzo, donde en términos severos y rotundos, se descartó cualquier adelanto procedimental de garantías o de los principios que rigen en el ámbito penal al administrativo. En la primera de ellas, recordemos, por descartar de plano que la fase de inspección sea una fase de instrucción del posterior proceso penal, lo que francamente queda obsoleto hoy día; y la segunda, porque aunque los indicios de delito se sustanciaron en procedimientos de aplicación de los tributos, que luego fueron refrendados y consolidados en vía penal, a juicio del tribunal, el acusado fue asistido de letrado y pudo proponer y propuso prueba para su defensa, tapando, con ello, la evidente falta de garantías del obligado en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos con una más que cuestionable posibilidad de defensa en la vía penal, cuando a todas luces el elemento probatorio ya se consolidó en fase inspectora y sirvió posteriormente para el procedimiento sancionador.

Ahora bien, ese adelanto formal de garantías que, en principio, topa con el deber general ex art. 93 LGT, no puede ser tomado a la ligera ni de manera discrecional. Habrá casos en los que un procedimiento inspector derive en otro sancionador, pero no siempre. En estos últimos, atendiendo a esta propuesta, se vería favorecido por unas garantías (*nemo tenetur*) que no le son propias por la tipología del procedimiento, mermando el contenido obligatorio del art. 93 LGT y obstaculizando la correcta determinación de la obligación tributaria. No obstante, es evidente que se vería cumplido en el primer caso al haberse visto envuelto el sujeto en una acusación inminente en el seno del procedimiento inspector⁽¹²⁾, que es cuando se podría justificar ese adelanto de garantías.

Más allá de lo dicho y ante la posibilidad legal de trasvase indiscriminado de datos, el *nemo tenetur* debe desplegar toda su eficacia para impedir que esa información proporcionada al amparo del procedimiento inspector sea aprove-

(11) De esta opinión es CASAS AGUDO, D., «A vueltas con el derecho a no autoincriminarse... op. cit.

(12) No olvidemos que este concepto de acusado inminente, o imputado inminente, fue recogido por el TEDH en *Weh contra Austria*. Aunque la aplicabilidad de este estatus se justificaba en aquellos casos en los que el sujeto iba a ser inminente y directamente acusado, asunto difícilmente demostrable caso por caso más allá de las estadísticas que advierten del desemboque casi directo de la mayoría de los procedimientos inspectores en sancionadores.

chada incluso por el mismo inspector actuante en el seno del procedimiento sancionador. Y esa eficacia debe materializarse: primero, en un cribado sensato y garantista de los elementos probatorios aportados en fase de inspección; y segundo, en la notificación al interesado de qué elementos probatorios en poder de la Administración van a ser traspasados al sancionador, permitiendo, además, que el interesado se oponga al citado trasvase si él no manifestó su expreso consentimiento o si en su momento no se le advirtió de la probabilidad inculpativa de esos datos en procedimientos futuros.

Si no se le garantiza al interesado ese trámite de audiencia, o la mera posibilidad de oponerse a la utilización indiscriminada de los elementos probatorios aportados en otros procedimientos, todos los datos que se trasvasen deben ser nulos como elementos probatorios. No es que baste la mera posibilidad de oposición —contemplada, por ejemplo, en el 210.5 LGT, pero al hilo del inicio del procedimiento sancionador, que no del trasvase de esos datos—, pero es que, actualmente, ni se contempla, y es notoria la importancia que adquieren esos datos, hasta el punto de que posteriormente sirven como prueba de acusación y por ello se le debe informar y permitir al interesado oponerse al trasvase de según qué datos.

Es más, si en el seno de ese procedimiento sancionador se quieren utilizar datos del procedimiento inspector, debe comunicársele al interesado para que los ratifique e, incluso, aporte otros nuevos, o directamente se oponga a los mismos y así se haga constar en el procedimiento inspector. Si se opone o no los ratifica, deben darse por no traídos al procedimiento sancionador, conllevando su inexistencia a efectos probatorios. Solo así se respetaría el contenido del *nemo tenetur*, y no obligaría a adelantar las garantías del sancionador al inspector en todos los casos.

Lo dicho se debe conectar con una cuestión de actualidad, resuelta por STS 3735/2020, de 5 de noviembre de 2020 (que reitera el criterio establecido en las SSTS 1075/2020, de 23 de julio, y 1161/2020, de 15 de septiembre), que a colación del asunto principal —que versaba sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador antes de la notificación o fin del procedimiento de comprobación que deriva en la liquidación, es decir, antes de haberse determinado la cuantía de la obligación tributaria— el TS ilustra el derecho a no autoincriminarse, precisamente, por la tramitación de ambos procedimientos de forma separada, y recuerda los límites del *nemo tenetur* en relación con el deber general de colaboración tributaria.

Más allá de la solución formal del caso, con criterio jurisprudencial consolidado, a saber, que es posible iniciar la apertura de un procedimiento sancionador tributario antes de la notificación de la liquidación que trae causa, cuyo análisis excedería en mucho el objetivo de este trabajo, sí que se debe prestar atención a cómo el TS remarca que, incluso en esas situaciones, el *nemo tenetur*

queda salvaguardado precisamente desde el momento en el que se inicia el procedimiento sancionador, que convendría al propio obligado tributario, porque decaería desde ese momento el deber de colaboración ex art. 93 LGT y por tanto la Administración ya no podría seguir obteniendo pruebas en el seno del procedimiento —aún abierto— de liquidación directamente del sujeto, sino de terceros.

Sobre este asunto cabe esbozar algunas objeciones. Si continúa abierto y desarrollándose un procedimiento dirigido a liquidar la deuda tributaria contra el sujeto, y ya se ha iniciado y notificado la apertura de un procedimiento sancionador, bien puede entenderse que es una actuación pro administrado, en el sentido de que la Administración, como dijimos más arriba, no podría acudir de nuevo a él como fuente única para seguir obteniendo información.

Sin embargo, también podría interpretarse en sentido contrario: aun iniciándose el procedimiento sancionador, donde el *nemo tenetur* despliega todas sus garantías y decae el deber de colaboración general, seguir manteniendo abierto el procedimiento de liquidación, donde sí que sigue rigiendo el deber de colaboración, abre —o mejor dicho, mantiene— la vía para que la Administración siga requiriendo información al interesado que, además, debe aportar por obligación *ex lege*, habida cuenta que el propio art. 210.5 LGT faculta a la Administración para trasladar o trasvasar los datos del procedimiento de aplicación de los tributos al sancionador, y si se simultanean ambos, se corre el riesgo, precisamente, de que la información requerida al obligado tributario con posterioridad a la apertura del procedimiento sancionador, por seguir abierto el de liquidación, termine perjudicándole gravemente si no se pone coto al trasvase indiscriminado de los elementos probatorios.

No compartimos, así, los argumentos aquí esgrimidos por el TS en los que afirma que «el derecho a no autoincriminarse... no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y que nuestro TC ha considerado aplicable, en exclusiva, a los procedimientos que pueden concluir en su seno con la imposición de sanciones», puesto que, si bien el TC se ha apartado sensiblemente de lo expuesto por el TEDH (no hay más que releer *Chambaz contra Suiza*; *J.B. contra Suiza*; *Weh contra Austria*; y *Jalloh contra Alemania*) ello no es óbice para que la interpretación concreta que pueda hacer el TS en el caso enjuiciado alcance esa misma conclusión, cuando a todas luces: primero, es claro que el procedimiento inspector puede derivar en un sancionador, a pesar de estar separados procedimentalmente; y segundo, esa prolongación conjunta de ambos procedimientos —que no confundida, como menciona el propio TS— parece perjudicar más al sujeto que beneficiarle, porque precisamente la garantía de este se enmarca en que el procedimiento de aplicación de los tributos ya ha concluido, decaído consecuentemente el deber de colaborar, comenzando sus garantías de no autoincriminación.

Si se mantiene abierto, concede a la Administración la facultad de utilizar el subterfugio del procedimiento de liquidación para obtener material probatorio para un procedimiento sancionador, lo que claramente no es admisible ni compatible con las garantías que el TEDH ha venido reconociendo a lo largo de estos últimos años.

Resulta todavía más llamativo el criterio consolidado del TS, en este caso concreto, porque, reproduciendo lo asentado en pronunciamientos anteriores (SSTS 1075/2020, de 23 de julio, y 1161/2020, de 15 de septiembre), solo trae a colación determinados pronunciamientos del TEDH de modo general para ilustrar los que han definido qué se debe entender por «acusación penal», y citando la doctrina consolidada de nuestro TC, menciona la —ya analizada anteriormente— STC 54/2015, de 16 de marzo, pero solo sesgadamente orientándola a la falta de validez de los medios de prueba obtenidos mediante «coacción»⁽¹³⁾, cuando lo verdaderamente importante, debe ser, al menos a nuestro juicio, además de los pronunciamientos expuestos, otros como *Chambaz contra Suiza* que remarcan que el *nemo tenetur* es invocable en cualquier procedimiento penal, pero también los que puedan derivar en estos, lo que indudablemente puede suceder si se mantienen los dos procedimientos (liquidación y sancionador) abiertos y persiste, por tanto, el acopio indiscriminado de información contra el sujeto.

No parece lógico, a la luz del 24.2 CE ni de la jurisprudencia del TEDH ya referenciada que se utilice un procedimiento dirigido a liquidar como subterfugio para seguir obteniendo información que será usada en un —no ya posterior, porque es simultáneo en el tiempo— procedimiento sancionador actualmente activo, por más que resulte compatible el acto de iniciación del procedimiento sancionador previo a la determinación de la liquidación.

Son asuntos bien distintos, como también los bienes jurídicos protegidos en juego. Si se acepta que se pueda iniciar un procedimiento sancionador antes de notificar la liquidación de la que trae cuenta, y ello significa consecuentemente que ambos procedimientos se desarrollan de forma conjunta —y evidentemente confundida, a pesar de lo que establezca el TS, porque la contaminación entre ambos procedimientos es palmaria— la conclusión más lógica será que el riesgo de vulnerar el derecho a no autoincriminarse del obligado se incrementa notablemente, y no es aceptable el argumentario del TS de que puede hasta beneficiarle, cuando no hay visos de que así sea. Más si se apoya en determinados pronunciamientos de forma sesgada que, dicho sea de paso, no sirven para solventar el problema del *nemo tenetur* en el caso concreto, solo para recordar de

(13) A mayor abundamiento, sobre el concepto de coacción en nuestra jurisprudencia, véanse al respecto los criterios contenidos en: SSTS 487/2015, de 20 de julio; 129/2014, de 26 de febrero; y 245/2012, de 27 de marzo.

manera muy genérica el contenido del mismo, esquivando otros pronunciamientos que sí podían aportar algo más de luz (*Chambaz contra Suiza*).

En definitiva, en este caso, si ese es el criterio jurisprudencial establecido, claramente choca con lo recogido por el TEDH y deja en una situación francamente difícil al sujeto afectado, con una clara vulneración del derecho a no autoincriminarse.

3.3. El caso especial del delito contra la Hacienda pública y las liquidaciones vinculadas a delito

En aquellos procedimientos (sean de aplicación de los tributos o sancionadores) que puedan derivar en un posible delito contra la Hacienda pública, conforme a lo establecido en los arts. 250 y ss LGT, 32 y 33 RGRST (y evidentemente, 305 del Código Penal), la situación no varía demasiado con respecto a lo que venimos describiendo en el procedimiento sancionador, con la salvedad —aunque no baladí— de que, si rehúsa aportar la documentación requerida por la inspección de los tributos, será sancionado por resistencia, pero si colabora, puede rebasar el ámbito general de colaboración ex art. 93 LGT para autoincriminarse en un delito contra la Hacienda pública si la cantidad presuntamente defraudada supera los 120.000 euros.

En este caso, estamos excediendo ya el ámbito sancionador administrativo para dirigirnos exclusivamente a un proceso penal *stricto sensu*, donde el *nemo tenetur* despliega todas sus garantías. Esto supone que todos aquellos elementos probatorios que hayan sido obtenidos mediante coacción —entendiéndose por esta la empleada en contra de la voluntad del sujeto so pena de sanción, desbordando el deber general de colaboración del art. 93 LGT— no deben ser tenidos en cuenta en el procedimiento penal, igual que sucedía en el administrativo sancionador.

Ello supone traer a colación lo esgrimido en *Saunders contra Reino Unido*, que posteriormente se recogió en la STC 54/2015, de 16 de marzo, en el sentido de que dichas pruebas obtenidas ilegítimamente no pueden ser tenidas en cuenta en el juicio probatorio ni pueden servir de fundamento para la acusación penal, incluso aunque estas —y de ahí lo interesante— se realizasen posteriormente a su situación de acusado. Dicho de otro modo: no se pueden traer al proceso penal datos o elementos probatorios que fueron obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos o, incluso, sancionadores, por más que se realizase bajo el deber general de colaboración del art. 93 LGT⁽¹⁴⁾.

(14) De esta opinión es FALCÓN Y TELLA, R. «El carácter reservado de la información tributaria... *op. cit.*»

Dejando a un lado la instrucción del delito contra la Hacienda pública en sede del Ministerio público y en sede judicial, como es sabido, aquel también se inicia en sede del procedimiento inspector. Al igual que sucedía en el procedimiento sancionador, en el que el inspector constituye una verdadera instrucción, lo mismo sucede en el delito contra la Hacienda pública.

A tenor del art. 250 y siguientes LGT, si la Administración (entiéndase, la inspección) aprecia indicios de delito se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas que resulten de aplicación, sin perjuicio del pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o que se remita el expediente al Ministerio fiscal. Es más, procederá igualmente a dictar liquidación sobre aquellos elementos que no queden cubiertos o no se remitan «bajo el tanto de culpa», separando las liquidaciones en, por un lado, las que se encuentren vinculadas a delito, y por otro, las que no, lo que origina en muchos casos ese quebradero de cabeza que es el *non bis in idem* en materia tributaria.

Dicho esto, es indudable que si durante la tramitación de un procedimiento inspector, se aprecia la comisión de un posible delito contra la Hacienda pública, debe informarse de inmediato al sujeto afectado instruyéndole en sus derechos (entre otro, el *nemo tenetur*) y garantías reconocidas por el 24.2 CE, y dicha omisión siempre debe traer consigo la nulidad de esa liquidación vinculada a delito. No debe perderse de vista que esa prueba, claramente contaminada por contener datos que fueron aportados por el sujeto ex art. 93 LGT, no puede formar parte sin más de esa liquidación vinculada a delito, al no existir habilitación legal como sí pasaba con el art. 210.5 LGT.

En este supuesto, si la inspección observa la posible comisión de un delito, toda esa información de la que dispone debe ser puesta en conocimiento del contribuyente y, es más, filtrarse aquella que él mismo aportó en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos, y prestar su consentimiento para su incorporación en la liquidación vinculada a delito. De no hacerlo, evidentemente que las pruebas inculpativas del sujeto deben proceder de otra fuente que no sea el propio sujeto afectado, por más que obren en poder de la Administración, precisamente, por carencia del vaso comunicante que sí existe entre los procedimientos inspectores y sancionador.

Es una cuestión, en definitiva, de que no se prevé esa habilitación expresa para un trasvase indiscriminado de datos que constituya el fundamento de las pruebas contra el sujeto. Por eso, precisamente, aquí es donde el *nemo tenetur* despliega toda su eficacia: aquella información que el sujeto no ratifique, o haya procedido de su propio deber de colaboración en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, no puede ser usada, sin más, para soportar la acusación en una liquidación vinculada a delito en el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal, so pena de declarar nulas dichas pruebas como elementos de acusación. En estos casos se violentaría el derecho claramente recogido en

el art. 24 CE y la prueba sería ilícita e inservible para enervar la presunción de inocencia.

No olvidemos, una vez más, que aquellos hechos reconocidos en procedimientos de aplicación de los tributos bajo el art. 93 LGT, no pueden extenderse a otros posteriores administrativos o penales. Esta tesis ha sido ya recogida por nuestra doctrina constitucional, y merece destacarse el caso de la STC 54/2015, citada anteriormente, donde se otorgó el amparo a una empresa, que firmó actas de conformidad y otras de disconformidad, a la que en instancia se le otorgó el valor de confesión a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente, con la finalidad de regularizar la situación, precisamente sin considerar que las actas recurridas fueron en disconformidad por su conexión con datos obtenidos anteriormente.

Asunto distinto sería si el propio sujeto voluntariamente coopera. Merece, entonces, destacarse la STS 374/2017, de 24 de mayo, conocida por todos como *Caso Messi*, donde también el Tribunal trajo a colación la doctrina del TEDH al hilo del caso *Saunders contra Reino Unido y Chambaz contra Suiza*. En esta ocasión, se advirtió que el *nemo tenetur* no tiene un contenido irrenunciable y, como allí sucedió, las declaraciones que hagan tanto el afectado como sus representantes son plenamente válidas, y si en ellas se recoge o se afirman determinados hechos o acusaciones no cabe alegar posteriormente la vulneración del *nemo tenetur* porque, como bien remarca el Tribunal, este no es irrenunciable y el acusado puede declarar cuantas veces desee, siempre y cuando esté advertido de su derecho a no hacerlo. Misma respuesta que la que acaeció tiempo atrás al respecto de la STC 142/2009, de 15 de junio, donde los recurrentes fueron preguntados por los hechos denunciados, y sin coacción alguna declararon voluntariamente pudiendo no hacerlo, aunque dichas manifestaciones sirvieran de fundamento para la posterior sanción.

Tesis similar de la acaecida en la STS 496/2020, de 8 de octubre, donde uno de los recurrentes era, casualmente, un histórico equipo de nuestra Liga de Fútbol Profesional: el Rayo Vallecano. Los acusados, condenados por varios delitos contra la Hacienda pública, ven denegada la casación, pero a lo que aquí nos interesa, se realiza un interesante comentario sobre la voluntariedad o no de la aportación de datos y elementos a Hacienda, tanto fruto del deber general de colaboración tributaria como si se produce por parte del propio obligado tributario al margen del mismo.

Esto último es lo que sucedió en el caso citado: tras la compra de la entidad por parte de nuevos dueños, estos decidieron realizar autoliquidaciones complementarias del IRPF e IVA por diversos períodos, en los que ellos mismos aportaron datos a la Administración que, sobre estos, determinó cuantías dejadas de ingresar y sirvieron de base fáctica para el procedimiento sancionador administrativo y posteriormente en el delito contra la Hacienda pública.

El valor de los elementos aportados voluntariamente por los sujetos mediante autoliquidaciones complementarias sirve perfectamente de sustento de la acusación principal si la Administración así lo fundamenta y deduce de esas nuevas autoliquidaciones las cantidades nuevas a ingresar. Siempre y cuando aquella tenga los elementos necesarios en su poder. Así se expresa el TS en los siguientes términos (F.J.2): «... en relación con su valor probatorio... esta información, comprobaciones y liquidación se consideran adecuadas en tanto que parten de la declaración complementaria del propio obligado retenedor, de la documentación aportado por éste y de los datos también facilitados por el mismo...».

Es claro, a todas luces, que si es el propio sujeto es el que se dirige a la Administración y aporta libremente los documentos —entiéndase facturas, libros registro, etc.— en un momento posterior al que debía de haberse hecho —período de autoliquidación establecido—, también está plenamente vigente el deber de colaboración. En este caso, el sujeto, *motu proprio*, aunque claramente obligado por el deber general ex art. 93 LGT, se ha dirigido voluntariamente a la Administración sin que esta le requiriera de ningún modo, y ahí está la clave: esa voluntariedad sin previo requerimiento, aun sometido al deber general de colaboración, habilita a todos esos elementos a utilizarse como prueba de cargo en procedimientos sancionadores posteriores (sean administrativos o penales).

Insistiendo en el asunto: si posteriormente las autoliquidaciones complementarias presentadas junto a la documentación aportada no resultan exactas, y empujan a la Administración a hacer un cálculo erróneo de la cuantía de la obligación tributaria a ingresar, tampoco supondría un vicio que conllevara la nulidad de las actuaciones, puesto que se le puede exigir a la Administración que coteje las autoliquidaciones con los documentos aportados por el sujeto u obtenidos de terceros, pero no que subsane posibles defectos que perjudiquen a los contribuyentes que a su vez han sido provocados por ellos mismos, al ser datos consignados en sus autoliquidaciones.

3.4. Más allá del tipo de procedimiento: los datos con trascendencia tributaria que se engloban en el deber de colaboración tributaria

Venimos advirtiendo del problema que representa el respeto de las garantías que ofrece el *nemo tenetur* en los distintos procedimientos, ya sean de aplicación de los tributos o sancionadores. Ahora bien, ello se debe poner en relación, necesariamente, con los tipos de datos sensibles que sirvan para la incriminación del sujeto.

En otras palabras: se debe prestar atención no solo a los procedimientos donde el *nemo tenetur* despliega su eficacia, sino a los tipos de datos con «trascendencia tributaria» que posteriormente sustentarán una potencial acusación, ya que, si la Administración tiene en su poder una serie de elementos que incor-

pora, por ejemplo, de un inspector a un sancionador, pero no tienen ninguna relevancia tributaria, de poco servirá su trasvase. Por ello, se debe enfatizar en los tipos de datos que se suministran por obligación del art. 93 LGT.

Es perceptible que el término «trascendencia tributaria», como se ha encargado nuestra jurisprudencia de perfilar, entre otras, en la STS 955/2015, de 11 de marzo, es un concepto jurídico indeterminado «no definido agotadoramente en el texto de la norma, pero que, al ser aplicado, solo puede reconducirse a una única solución jurídicamente admisible». Eso sí, se encarga de remarcar lúcida-mente que eso no otorga un cheque en blanco a la Administración, entendido como el uso de una potestad discrecional, «en cuyo ejercicio disponga de un mayor o menor margen de maniobra que le permita optar entre indiferentes jurídicos, quedando, por lo tanto, su elección exenta de control jurisdiccional».

Entonces, si no se trata de una facultad discrecional, debe analizarse a la luz de las posibilidades en manos de la Administración de solicitar información a los contribuyentes, bajo el mantra del art. 93.2 LGT. La primera, es la información por suministro, claramente de carácter general cuya finalidad es obtener datos y elementos que bajo previsión normativa los sujetos deban comunicar; y la segunda, información por captación, es decir, requerimientos individualizados de información que siempre deben ser motivados y acordes al fin que se pretende. Estas dos vías forman parte de la información que, como se encargó de establecer la STS de 19 de febrero de 2007, la Administración recopila «a priori», confrontándose con la obtenida una vez iniciada la actuación inspectora, que es «a posteriori».

Lo dicho anteriormente se debe engarzar con lo siguiente: la información requerida debe tener relación alguna con la realización del hecho imponible o para la correcta comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias, y a tal efecto ni pueden suponer una petición indiscriminada sin relación alguna con el objeto de investigación o comprobación, ni tampoco estar carente absolutamente de justificación, porque como también se encargó de decir la STS de 11 de marzo de 2015, al hilo de una petición de información sobre tasaciones inmobiliarias, «resulta indudable que la información sobre tasaciones inmobiliarias puede tener trascendencia tributaria, otra cosa es que la tenga *per se*».

Quiere ello decir que la información que se solicita por parte de la Administración —que va a formar parte, en este caso, de procedimientos de aplicación de los tributos donde el art. 93 LGT despliega su plena eficacia, y por tanto, con carácter general, no es oponible el *nemo tenetur* para rehusar la colaboración— no necesariamente va a tener trascendencia tributaria; es más, no hay ni siquiera que presuponerle que la vaya a tener si no es aplicable al caso concreto.

No debe entenderse que en los datos solicitados existe una equivalencia mimética entre los datos económicos y los datos con trascendencia tributaria,

pues existe la necesidad de explicar y justificar aquella interrelación y esta aptitud de los datos como indicios de capacidad económica.

Más allá de lo dicho, tiempo atrás, la STS 8895/2003, de 12 de noviembre, definió lo que debe entenderse por trascendencia tributaria, del siguiente modo: «la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos...». Y esa utilidad puede ser de dos tipos: directa, esta es, la que deriva directamente de información relativa a hechos imponibles que la ley establece; e indirecta, cuando la información solicitada se refiere a datos colaterales, que a la postre sirvan a la Administración para buscar hechos imponibles no declarados o insuficientemente declarados.

Lo dicho nos conduce a la siguiente afirmación: el mero hecho de solicitar información por parte de la Administración no significa que la información solicitada tenga trascendencia tributaria. Debe, igualmente, estar fundamentada. El sustrato será siempre la existencia de la obligación tributaria, aunque sea cumplida defectuosa o insuficientemente y el sujeto afectado puede oponerse (guardar silencio, *ergo*, no autoincriminarse) a aportar aquellos datos o elementos que no cumplan esas condiciones y que sean, bien generalistas, o bien no guarden relación alguna con la obligación tributaria.

En este sentido se pronunció tanto la STS de 26 de junio de 2012 como la de 28 de noviembre de 2013. La primera, un tanto imprecisa, argumentó que «la obligación de facilitar datos e información permiten amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionado con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración», dejando abierta la posibilidad de que la Administración solicite cualquier tipo de dato, lo que es muy cuestionable⁽¹⁵⁾.

Por el contrario, la segunda, aun siguiendo el criterio recogido más arriba, estableció que «el requerimiento de información puede oponerse en el supuesto de que el mismo no cumpla esas condiciones al haberse desfigurado esa trascendencia tributaria», en línea con lo dispuesto, precisamente, por la STJUE de 16 de mayo de 2017, *Asunto Berlioz Investment Fund S.A.* (C-682/15), en el sentido de que la trascendencia tributaria debe estar en íntima conexión con la información que solicita la Administración.

Por lo tanto, el *nemo tenetur* no despliega sus efectos únicamente en función del tipo de procedimiento que se lleve a cabo, sino también en función de cómo

(15) Vid. HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la Administración tributaria», *Estudios de Deusto* (Universidad de Deusto), n.º 66/2, 2018, págs. 237 y ss.

sea el requerimiento de información, y más concretamente, en función del propio tipo de dato que se esté solicitando. En este escenario, el sujeto afectado, incluso en procedimientos de aplicación de los tributos en los que impera el deber general ex art. 93 LGT, debe poder oponerse a aportar aquellos datos que, como decíamos en el párrafo anterior, provengan de una solicitud de información demasiado genérica e inconexa con la obligación tributaria presuntamente no cumplida o deficientemente cumplida, encontrándose aquí el límite al deber general de colaboración tributaria: la vaguedad e indeterminación con la que la Administración se ha dirigido al contribuyente perjudica, claramente, tanto la seguridad jurídica como sus propias garantías de cara al uso potencial de esos datos en procedimientos posteriores. En resumidas cuentas, puede oponerse a aportar aquellos datos sin trascendencia tributaria, aunque para ello vaya a tener que batallar por demostrar el carácter de los datos solicitados.

No obstante lo anterior, y más allá de la discusión sobre qué datos, en un procedimiento y caso concreto, tienen trascendencia tributaria, evidentemente habría que realizar una salvedad con aquellos documentos sobre los que existe una obligación legal de conservación. Habrá que diferenciar, de nuevo, en función de qué tipo de datos o elementos son de obligada conservación y entrarían de nuevo en conflicto con el *nemo tenetur*.

En este punto, podemos diferenciar cuatro bloques: primero, los datos que se consignan en declaraciones y autoliquidaciones; segundo, los justificantes y documentos relativos a esos datos susceptibles de declaraciones o autoliquidaciones; tercero, la conservación, por parte de personas jurídicas y entidades, de la contabilidad o registros fiscales además de facturas y documentación acreditativa; y cuarto, los datos o justificantes solicitados al obligado para explicar otros apartados aportados por terceros o que le consten como probados a la Administración⁽¹⁶⁾.

En cuanto a los primeros, al tratarse de datos o elementos que no contienen infracciones o delitos en materia tributaria previamente cometidos, sino los necesarios para determinar la propia obligación tributaria, parece evidente que difícilmente será oponible el *nemo tenetur* y, precisamente, oponerse a ello solo puede conllevar la vulneración del deber de colaboración ex art. 93 LGT. Misma solución habrá que otorgar a los segundos, por cuanto se recogen normativamente los citados deberes de conservación (arts. 29 y 70 LGT, entre otros). Pero únicamente habrá de llegarse a esta conclusión en aquellos casos específicamente previstos en la normativa.

En relación con los terceros, dichas obligaciones formales de conservación de los datos que forman parte de la «vida económica» de la empresa, nos llevan

(16) Sobre este asunto, *vid.* LOZANO SERRANO, C., «El deber de colaboración tributaria... *op. cit.*»

a concluir que tampoco será oponible el *nemo tenetur* para rehusar no ya su presentación, sino su mera conservación. Existe, así, una obligación de conservar esos documentos y ponerlos a disposición de la Administración. Más dudas pueden predicarse del último supuesto, ya que en aquellos datos que le consten como probados a la Administración, nada obsta a que el sujeto afectado se calle ante hechos o pruebas incriminatorias y que, además, la solución lógica sería oponerse, aclarar o explicar esas acusaciones.

En estos casos, no obstante, si provienen de terceros, o su origen no es explicable por la Administración, debe darse la opción de pronunciarse al sujeto afectado, ya que, de no hacerlo, se estaría vulnerando el *nemo tenetur*, pero en su vertiente de la presunción de inocencia. Aquí, se garantizaría cuando se explique el origen de esos datos y se le dé la oportunidad al sujeto de oponerse a ellos o rebatirlos, con todas las garantías procedimentales. De lo contrario, es evidente que no podrían constituir una prueba de cargo en futuros procedimientos sancionadores (administrativos o penales).

3.5. Consecuencias prácticas de la aplicación del derecho a la no autoincriminación en los procedimientos tributarios y sancionadores

Si venimos diciendo que el *nemo tenetur* despliega su plena eficacia en los procedimientos sancionadores, pero la mayoría de elementos probatorios se han recabado en procedimientos de aplicación de los tributos, habrá que valorar cuál sería la consecuencia práctica de defender una tesis excesivamente garantista en la aplicación del derecho a no autoincriminarse tanto en los procedimientos sancionadores como también en los de aplicación de los tributos, si estos desembocan en aquellos; cuestión reconocida por el TEDH en *Chambaz contra Suiza*.

No debemos perder de vista un asunto sobre el que hemos reparado reiteradamente: los elementos probatorios desarrollados en la fase de juicio oral en el seno de un delito contra la Hacienda pública, incluidos los propios informes de la Administración sobre los que se sustente la acusación, han sido obtenidos en procedimientos no judiciales, generalmente, en procedimientos de inspección —aunque no exclusivamente, baste con decir que en cualquiera de aplicación de los tributos—.

Eso significa que el objeto de discusión en sede judicial no difiere del llevado a cabo en sede administrativa. Hay un núcleo estructural lógico, y el material probatorio procede de los actos de comprobación e investigación llevados a cabo en sede administrativa. Visto así, puede parecer que, si el sujeto se opone a aportar información con trascendencia tributaria en fase de comprobación e investigación, ello obstaculizará el acopio del material probatorio en fase sancionadora (administrativa o penal), además, evidentemente, de cometer la infracción que lleve aparejada la sanción correspondiente.

Un sector doctrinal viene afirmando que en realidad el problema no se focaliza tanto en la separación procedimental entre el procedimiento inspector y el sancionador, sino en la norma penal, que efectúa una remisión en blanco. Es decir, los diversos aspectos del supuesto de hecho del tipo penal se definen en normas tributarias, que completan aquella legislación, ya que la norma penal supone una remisión a lo que la normativa tributaria establezca por infracción⁽¹⁷⁾.

Parte de razón no les falta, porque, en realidad, aunque exista esa separación procedimental, si el *nemo tenetur* solo se garantiza en las fases sancionadoras (de acuerdo con el concepto de «acusación» en materia penal), el problema es que las conductas han quedado delimitadas en las fases de comprobación e inspección. En cierta manera, la conducta típica queda fijada en la fase administrativa en la que el sujeto está obligado a cooperar, sin posibilidad de oponerse so pena de sanción.

Ahora bien, se deben rebatir dos asuntos: primero, si garantizar el *nemo tenetur* en todas las fases de los procedimientos conllevaría eliminar el régimen de infracciones por no colaborar, y con ello, si resultaría o no difícil la determinación correcta de las obligaciones tributarias por parte de la Administración al necesitar de documentos de los que solo es conocedor el sujeto; y segundo, si la consecuencia directa de la oposición del sujeto a aportar datos con trascendencia tributaria significa exclusivamente que la Administración deba acudir al método de estimación indirecta.

En torno a la primera cuestión, extender las garantías procedimentales de los procedimientos sancionadores a los de aplicación de los tributos puede conllevar, para la Administración, mayores dificultades teóricas para determinar correctamente la obligación tributaria en el régimen de estimación directa. Como también es cierto que debe exigirse a la Administración, en el seno de cualquier procedimiento, que sea la que desarrolle las actuaciones de comprobación e investigación que les compete; más cuando los elementos probatorios que se recopilen en esa fase serán, prácticamente, el sustento en una futura acusación administrativa o penal.

Este debiera ser el *modus operandi* de la Administración: obtener los elementos probatorios por sus propios medios, sin recurrir inquisitivamente al sujeto afectado, aunque posteriormente se demuestre que es culpable o condenado por

(17) Vid. HINOJOSA TORRALVO, J. J., «Simulación tributaria y delito fiscal: un análisis jurisprudencial» en AA.VV. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 2285 y ss, donde al hilo del delito contra la Hacienda pública expone cómo debe entenderse esa remisión en blanco a la ley fiscal. Vid. también ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Barcelona, 2013.

un delito contra la Hacienda pública. El resultado es indiferente, porque el recaudo de las pruebas debe corresponder, siempre, a quien acusa.

Ahora bien, conjugar lo dicho anteriormente con la sanción por falta de colaboración no parece posible. Si se despenaliza la no colaboración, sirviendo aquella de incentivo para lograr su efectiva disposición (obtención de datos y elementos con trascendencia tributaria), cabría preguntarse si los sujetos obligados a contribuir lo harían si no se penase la no colaboración. Pero, vaya por delante, una cosa es que no se castigue la no cooperación, y otra cosa que aquellos que no aporten debidamente los datos o los oculten con el fin de dificultar la determinación correcta de la obligación tributaria no vayan a ser castigados. Es decir, si el sujeto no colabora, pero la Administración obtiene las pruebas necesarias, es claro que el procedimiento seguirá su curso en las mismas condiciones que si el sujeto las hubiese aportado.

El asunto, por tanto, reside en que sea la Administración la que recabe, *motu proprio*, los elementos de prueba. Si lo hace, en cualquier caso, se garantiza la efectividad de sus procedimientos y por ende la finalidad recaudatoria; de lo contrario, es decir, si no consiguen esos datos y elementos de terceros, o de otros datos que obren en su poder que no procedan del sujeto, puede verse perjudicada a la hora de determinar la obligación. El problema va a residir, por tanto, en que la Administración desarrolle eficazmente sus labores de comprobación e investigación, y no en que el sujeto afectado colabore más o menos, bajo una mayor o menor presión por incumplimiento.

Esto engarza con el segundo de los asuntos: si la consecuencia de ello sería que la Administración utilizase la estimación indirecta como método de cálculo de las bases, que, a modo de adelanto, no creemos que deba ser siempre la respuesta. Es evidente que es un método más a disposición de la Administración, pero residual, que puede conducir a resultados claramente inexactos que perjudiquen tanto al contribuyente como a la propia Administración, según los casos. Y también, por ser un método claramente poco fiable y costoso, no debería convertirse en la generalidad, y ello coadyuvaría a que la Administración se provea correcta y minuciosamente de sus medios de prueba.

Sin embargo, si la Administración tiene elementos de prueba, aunque parciales, no necesariamente debe acudir siempre o decantarse por la estimación indirecta, asunto sobre el que ya se han pronunciado nuestros tribunales (entre otras, la STC 147/2009, de 15 de junio de 2009, ya mencionada anteriormente). En efecto, por pocos elementos que tenga, puede determinar la obligación tributaria en régimen de estimación directa, ya que posteriormente será en el sujeto el que se oponga, complete o corrobore los elementos en poder de la administración; fundamentalmente, los no favorables a sus intereses.

Resultaría apresurado afirmar que una tesis maximalista de respeto a las garantías del *nemo tenetur*, incluso en los procedimientos de aplicación de los tributos (asunto que, repetimos, hoy día no se puede predicar a la luz del contenido del deber de colaborar ex art. 93 LGT y de la jurisprudencia al respecto), haría prácticamente imposible delimitar correctamente las obligaciones tributarias por parte de la Administración.

Porque en un sistema basado en las autoliquidaciones, todas las rentas que no fuesen de actividades económicas o ganancias patrimoniales no derivadas de transmisión seguirían su camino habitual, al tener la Administración información suficiente tanto por parte del obligado (que debe presentar la declaración), como de terceros (retenciones; pagos; etc.). Y en las fuentes de renta anteriormente mencionadas podrá existir una distorsión, siendo así que las actividades de comprobación e investigación deberán ser más precisas, y el sistema de autoliquidación, evidentemente, sigue imperando, ya que una cosa sería que el sujeto afectado no colabore facilitando documentos, y otra muy distinta que no deba consignar en sus declaraciones todos los datos fidedignos de su actividad.

CAPÍTULO XVII

EL DERECHO A UN PROCESO EN UN PLAZO RAZONABLE

Soraya Rodríguez Losada
*Profesora Contratada Doctora Interina de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo*

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho a la tutela judicial efectiva es una garantía universal que se recoge en el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH)⁽¹⁾ y el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁽²⁾.

En la misma línea y en el contexto europeo, el derecho a la tutela judicial efectiva aparece plasmado en el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH)⁽³⁾ y

(1) El precepto indica que «*toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación con ella en materia penal*».

(2) En el artículo 14.1 se establece que «*toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil*». Y, a continuación, el apartado 3 recoge una serie de garantías mínimas que completan el contenido del derecho a la jurisdicción o derecho a la tutela judicial efectiva.

(3) Este precepto dispone que «*toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial,*