

LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DE ÁMBITO EUROPEO  
ACERCA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y SUS  
IMPLICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO  
INTERNO\*

FLORIAN GARCÍA BERRO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

1. PLANTEAMIENTO

De todas las garantías reconocidas en el ordenamiento a favor de los imputados en procedimientos punitivos, el derecho a no autoincriminarse sigue siendo en la actualidad la que plantea mayores interrogantes en orden a sus límites y a sus efectos en el ámbito sancionador tributario. Buena muestra del vivo interés que la cuestión sigue despertando hoy es la reciente aparición de importantes trabajos monográficos dedicados a la materia<sup>1</sup>. Conviene

\* El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria”, con financiación del Ministerio de Educación y Ciencia (DER2008-04900/JUR)

<sup>1</sup> Aludo a las obras publicadas recientemente por PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid (2008) y SARRÓ RIU, J.: *El derecho a*

significar, por otra parte, que la citada garantía no sólo forma parte del catálogo de principios que presiden el derecho de la Unión Europea, hallándose asentada en él con mayor firmeza si cabe a partir del Tratado de Lisboa, sino que fue precisamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante)<sup>2</sup> quien por primera vez reconoció a escala europea efectos asociados a su vigencia en el seno de los expedientes sancionadores contra particulares, mediante la conocida STJUE de 18 de octubre de 1989, *Orkem/Comisión* (374/87, Rec. p. 3283).

Se ha de consignar también no obstante que el desarrollo de este derecho no ha experimentado avances significativos en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo desde aquella ya lejana decisión. Con seguridad, ello se debe en buena medida a que el reconocimiento de sus efectos se vinculó entonces de manera indisoluble a la salvaguardia de los derechos de defensa del interesado, de modo que no llegó a afirmarse en sentido estricto la existencia de un derecho a no autoincriminarse, o a no declarar contra sí mismo, con entidad propia.

Debe tenerse en cuenta además que, si nos atenemos al artículo 6.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE en lo sucesivo), la afirmación del derecho a no autoincriminarse como principio general del derecho de la Unión tiene como fundamento más visible su condición de derecho fundamental garantizado por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH en adelante). Por eso es natural que el desarrollo del derecho, y la delimitación de su contenido y efectos, venga llevándose a cabo de manera más precisa y decidida por el Tribunal Europeo

*no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona (2009).

<sup>2</sup> Me referiré en estos términos al órgano judicial con sede en Luxemburgo, incluso para la cita de sentencias anteriores al cambio de su denominación, que como es sabido tuvo lugar hace un año, en virtud de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

de Derechos Humanos (TEDH a partir de ahora). Él es el intérprete supremo del Convenio, por lo que el análisis de su jurisprudencia se revela fundamental para obtener un conocimiento acabado del significado de estas garantías, válido a cualquier escala dentro del ámbito europeo. Por eso mismo la exposición que aquí arranca tiene como elemento central el comentario de sus pronunciamientos más recientes con relevancia en esta materia, así como la valoración de las consecuencias generales que la aplicación de su doctrina puede desplegar en los distintos niveles del procedimiento punitivo, con especial referencia al ámbito sancionador tributario.

Para cumplir con la finalidad indicada merece la pena abordar un breve preámbulo, donde exponer en qué términos se llevó a cabo por el TJUE el reconocimiento inicial de ciertas facultades contra la autoincriminación vinculadas al derecho de defensa, así como el contenido esencial de la doctrina posterior del TEDH, que en los años subsiguientes dejó trazados los perfiles básicos del derecho a no autoincriminarse como derecho fundamental protegido -bien que de forma implícita- por el CEDH.

## 2. EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE Y DEL TEDH

### 2. 1. LA FORMULACIÓN INICIAL DEL DERECHO EN LA SENTENCIA *ORKEM* DEL TJUE

Fue como antes se ha dicho la STJUE de 18 de octubre de 1989, *Orkem/Comisión*, la que por primera vez afirmó de forma explícita a escala europea algunos de los efectos inherentes a las garantías contra la autoincriminación en el ámbito del procedimiento sancionador. Lo hizo con motivo de un expediente por infracción de las normas comunitarias reguladoras de la competencia. De manera resumida, el Tribunal de Luxemburgo vino a decir que, ante los requerimientos de información hechos

por el órgano que instruye el expediente (en este caso, la Comisión), el supuesto infractor tiene, como facultad inherente a su derecho de defensa, la de guardar silencio ante aquellas preguntas cuya respuesta implique directamente admitir su propia culpabilidad<sup>3</sup>. En tal sentido, la sentencia reconoce a la entidad mercantil afectada el derecho de negarse a responder cuál era la finalidad de las reuniones mantenidas con otros competidores, o cuáles fueron las decisiones adoptadas en dichas reuniones. Dado que existía la sospecha de que tales reuniones tenían por objeto la adopción de acuerdos impeditivos o restrictivos del juego de la competencia, de ser ciertas tales sospechas la respuesta veraz del sujeto hubiera supuesto admitir abiertamente la comisión de las infracciones punibles.

Pero poco más. Desde luego, el TJUE se ha encargado siempre de subrayar, en la sentencia referida y en otras que la han seguido, que, salvo que la respuesta exigida implique reconocer directamente la participación en el ilícito, el interesado debe facilitar toda la información que se le solicite y, en particular, toda aquella consistente en datos objetivos, aunque éstos puedan ser reveladores a la postre de su conducta punible<sup>4</sup>. Por otra parte, no se formula restricción alguna en cuanto a la validez probatoria de tales datos a efectos de acreditar la comisión de la infracción. En sentencias posteriores, el Tribunal de Luxemburgo ha declarado suficiente, para salvaguardar el derecho de defensa del interesado, la posibilidad que éste tiene de rebatir la interpretación de las pruebas hecha por la Comisión para sustentar la resolución sancionadora<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Cfr. sus apartados 34 y 35.

<sup>4</sup> En tales términos, desde la ya citada STJUE *Orkem*, en especial en sus apartados 23 y 27, hasta la más reciente STJUE de 29 de junio de 2006, *SGL Carbon y otros/Comisión* (C-301/04, Rec. I-05977), de forma diáfana en su apartado 44.

<sup>5</sup> Así, por ejemplo, la STJUE *SGL Carbon y otros*, citada antes, en su apartado 49.

## 2. 2. LA AFIRMACIÓN EXPLÍCITA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE POR EL TEDH

Así las cosas, durante los años inmediatamente posteriores a la sentencia *Orkem* entró en la escena el TEDH, proclamando que el derecho a no autoincriminarse se encuentra implícito en el artículo 6.1 CEDH, como parte integrante del núcleo irreductible del derecho a un proceso justo que dicho precepto protege. El hecho en sí no merecería mayores comentarios, de no ser porque, a tenor de la doctrina anterior del propio TEDH, el reconocimiento del derecho implicaba su vigencia en todos los procedimientos de carácter punitivo, en vía penal o administrativa<sup>6</sup>, y porque su formulación se efectuó en unos términos que suponían ampliar de manera notable el significado, muy restringido, que el TJUE venía dando hasta entonces a las facultades contra la autoincriminación derivadas del derecho de defensa.

Las sentencias más representativas, en esta primera etapa de construcción del derecho por el Tribunal de Estrasburgo, fueron las de 25 de febrero de 1993 (asunto *Funke c. Francia*), 17 de diciembre de 1996 (asunto *Saunders c. Reino Unido*) y 3 de mayo de 2001 (*J.B. c. Suiza*). La consideración conjunta de este ramillete de sentencias me llevó a concluir tiempo atrás que el derecho a no autoincriminarse tiene, de acuerdo con el TEDH, el efecto principal de impedir que se adopten medidas punitivas contra un sujeto utilizando como prueba a tal

<sup>6</sup> No es momento de insistir en que los derechos reconocidos en el artículo 6.1 CEDH resultan aplicables según el TEDH en el seno de cualquier procedimiento que implique una acusación en materia penal, de acuerdo con el significado autónomo que se atribuye a dicha noción, lo que incluye los procedimientos dirigidos a la imposición de medidas punitivas en vía administrativa. Véase para ilustrar esta cuestión, LOZANO CUTANDA, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Madrid, Marcial Pons (1990), en especial págs.. 51-52.

efecto la información aportada por éste bajo coacción (asunto *Saunders*), así como la consecuencia, derivada de lo anterior, de permitir que cualquier persona rehúe facilitar información al poder público cuando posea la razonable certeza de que los elementos que aporte serán utilizados para sustentar medidas punitivas en su contra (asuntos *Funke y J.B.*)<sup>7</sup>.

### 2. 3. LA ESCASA REPERCUSIÓN DE ESTA DOCTRINA EN LA JURISPRUDENCIA POSTERIOR DEL TJUE

Como se ha visto, el TEDH delimitó el contenido del derecho a no autoincriminarse en unos términos mucho más amplios que los que resultaban de la anterior sentencia *Orkem* del TJUE. No parecía ilusorio pues esperar que este último órgano adaptase su formulación a la nueva doctrina proveniente de Estrasburgo, teniendo en cuenta que desde entonces el derecho en cuestión debía considerarse protegido por el CEDH y, como tal, integrante del catálogo de principios generales del Derecho Comunitario, en los términos establecidos por el TEDH. Lo cierto sin embargo es que el TJUE mantuvo sin ninguna variación relevante su discurso inicial. De hecho, su doctrina posterior se ha venido orientando más bien a reafirmar la obligación que incumbe a todos los sujetos de facilitar cualesquiera datos y documentos que les sean re-

<sup>7</sup> Vid. GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona (2004), págs. 183 y ss. En realidad, me limité ahí a reiterar la formulación propuesta anteriormente en AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1 (2001), pág. 246, matizándola a la luz de las conclusiones derivadas de la posterior doctrina del TEDH en el asunto *J.B. c. Suiza*.

queridos en el curso de las actuaciones investigadoras de la Comisión, sin excluir que las pruebas así obtenidas se utilicen por el poder público (la Comisión) como sustento probatorio de las sanciones que hayan de imponerse<sup>8</sup>. Sólo de forma tímida y, en todo caso, nada convincente, intenta el TJUE justificar alguna vez que esta forma de entender los derechos del imputado es compatible con la doctrina del TEDH<sup>9</sup>. Las contradicciones entre una y otra son, sin embargo, patentes.

### 3. JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL TEDH SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE: CONSIDERACIÓN DE SUS EFECTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

#### 3. 1. ANOTACIONES PREVIAS

Lo cierto, pese a todo, es que el derecho a no autoincriminarse constituye un derecho fundamental protegido por el CEDH. Su contenido y sus efectos, en todos los niveles del procedimiento, han de ser entendidos por tanto de acuerdo con la doctrina de quien tiene atribuida en último término la interpretación de su significado: el TEDH. Dicha doctrina resulta aplicable por otra parte en todos sus términos en el ámbito de nuestro derecho interno. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Constitución, en cuya virtud los derechos fundamentales han de ser interpretados de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales suscritos por España. De ahí el indiscutible interés que ofrece el análisis de las más relevantes sentencias emanadas en esta materia del

<sup>8</sup> Así, la STJUE SGL *Carbon y otros/Comisión*, citada más atrás, en especial en sus apartados 41 y 44.

<sup>9</sup> Cfr. la STJUE de 15 de octubre de 2002, *LVM y otros/Comisión* (asuntos acumulados C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P y C-254/99 P, Rec. p. I-08375), apartados 274 y ss., o, después, la ya citada varias veces STJUE SGL *Carbon y otros/Comisión*, apartados 43 y ss.

citado órgano judicial dentro del último lustro. Sobre todo si se trata de desentrañar sus posibles consecuencias en el ámbito de la aplicación de los tributos y de la imposición de sanciones tributarias. Este es el objeto de las consideraciones que haré a continuación.

A tal fin, de toda la producción del TEDH en estos años, me ha parecido interesante escoger tres sentencias que, aunque referidas a materias aparentemente alejadas del derecho tributario, podrían tener en mi opinión importantes repercusiones sobre el desarrollo de las actuaciones de aplicación de los tributos. El modesto objetivo de estas reflexiones es destacar los aspectos más importantes del contenido de cada una y exponer las consecuencias que producen, a mi modo de ver, sobre los procedimientos tributarios. Así lo haré por riguroso orden cronológico.

### 3. 2. LA SENTENCIA SHANNON Y SU POSIBLE PAPEL COMO COMPLEMENTO DE LA DOCTRINA DEL TEDH EN EL ASUNTO J.B.

La primera de las escogidas es la STEDH de 4 de octubre de 2005 (asunto *Shannon c. Reino Unido*). En ella se reconoce el derecho de un sujeto a no prestar declaración en el curso de unas actuaciones investigadoras dirigidas a localizar el producto de ciertos delitos. Aunque la finalidad de la investigación no era obtener pruebas para la adopción de medidas sancionadoras o penales contra el afectado, el Tribunal adopta su decisión en atención al riesgo patente de que la información así obtenida pudiera servir a efectos probatorios para dictar condena en un procedimiento penal independiente que se hallaba abierto contra él. Para explicar la relevancia que intuimos puede tener esta decisión es preciso remontarse a algunos de sus antecedentes.

Así, la STEDH de 3 de mayo de 2001 (asunto *J.B. c. Suiza*) había reconocido ya que la negativa de un sujeto

a aportar documentación en el curso de una comprobación fiscal se encontraba amparada por el derecho a no autoincriminarse. La razón fue que, de acuerdo con la normativa reguladora del procedimiento aplicable, las autoridades fiscales habían de utilizar la información obtenida por este cauce no sólo para liquidar los tributos pendientes, sino también para establecer las sanciones aplicables. A juicio del Tribunal, ante la razonable certeza de que la información aportada se emplearía con fines punitivos (aunque no fuera éste su destino exclusivo) el interesado quedaba facultado para rehusar el requerimiento, como reacción elemental ante la inminente vulneración que de otro modo había de padecer su derecho.

De todos es sabido que en España, desde 1998, la legislación establece que las sanciones sean impuestas en un expediente separado del procedimiento de comprobación tributaria. Puede parecer así superado el principal inconveniente que a primera vista planteaba la regulación en el caso suizo. Al menos no puede decirse que nuestras normas legales vigentes -abstracción hecha de la aplicación práctica que la Administración hace de ellas- dispondan de modo inexorable el empleo de la información aportada por el interesado durante las actuaciones comprobatorias como prueba contra él en el procedimiento sancionador. Por eso, atendiendo sólo a la regulación legal, no cabría considerar aplicable aquí la doctrina del asunto *J. B.* Es verdad que el artículo 210.2 LGT prevé la posibilidad de que la información obtenida durante las actuaciones comprobatorias se incorpore al expediente sancionador mediante un acto formal específico. Ahora bien, hace tiempo defendí que dicho precepto sólo puede interpretarse, de acuerdo con la doctrina del TEDH, como una autorización a la Administración tributaria para que, mediante un acto motivado, incorpore al expediente sancionador sólo aquella información cuyo em-

pleo con fines punitivos no pugne con el derecho a no autoincriminarse del obligado tributario. Debe evitarse de raíz, por tanto, el acceso al procedimiento sancionador de datos o informaciones proporcionados por éste bajo coacción<sup>10</sup>.

Pese a ello, no deja de ser un hecho contrastado que, de manera absolutamente irregular a mi juicio, el artículo 210.2 LGT viene sirviendo de base a la Administración para trasladar en bloque al procedimiento sancionador toda la información acumulada en las actuaciones comprobatorias previas, incluidos los elementos aportados bajo coacción por el interesado. Se viene considerando suficiente a tal efecto un mero acto formal vacío de contenido. La actuación de la Administración tributaria en este sentido es además reiterada e invariable, y a estas alturas nada indica que tenga alguna intención de amoldar su práctica a las exigencias que antes se expusieron. El Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado en 2006, es buena muestra de ello. Su artículo 27.1 dispone que, si el obligado tributario renuncia al procedimiento sancionador separado, toda la información obtenida por la Administración en el curso de la comprobación quede integrada en ambos expedientes, el dirigido a la aplicación de los tributos y el que tiene por objeto sancionar<sup>11</sup>. Más grave aún es la práctica administrativa, constante e indefectible, de incorporar al

<sup>10</sup> Comparte esta opinión PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, págs. 94-95.

<sup>11</sup> Ante esta situación ya tuvimos ocasión de sostener que el procedimiento deviene subsumible en el modelo que dio lugar a la sentencia del TEDH en el asunto *J.B.*, por lo que sería aplicable sin reservas la solución de la citada sentencia, reconociendo al interesado el derecho de no aportar información. Cfr. CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario» *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129 (2006), págs. 58-59.

procedimiento sancionador abreviado de forma indiscriminada y cuasi automática, mediante un acto vacío de motivación, todo el material informativo obtenido en el procedimiento de comprobación, con independencia de su origen<sup>12</sup>.

La solución, a la vista de las circunstancias, no parece sencilla. Para empezar, la LGT dispone sin duda que el procedimiento sancionador se tramite de manera separada. Esto hace que las condiciones sean formalmente distintas de las que motivaron la decisión del TEDH en el asunto *J.B.* Se puede afirmar que, al contrario que en aquel caso, la regulación del procedimiento en la LGT no determina de manera inexorable el uso punitivo de la información aportada por el obligado tributario durante las actuaciones comprobatorias. Conviene hacer notar sin embargo que, en aquella ocasión, la razón que llevó al Tribunal de Estrasburgo a considerar vulnerado el derecho del interesado fue la multa que se le impuso por negarse a aportar una información que razonablemente cabía esperar que sirviera para adoptar sanciones contra él. Pues bien, que la convicción sobre el destino punitivo se obtuviera entonces a partir de la propia regulación del procedimiento, que así lo determinaba, no parece impedir que idéntica convicción, y con las mismas consecuencias, pueda alcanzarse cuando se constata una práctica previa invariable de la Administración en tal sentido<sup>13</sup>. En resumen, considero plausible que, en el

<sup>12</sup> MERINO JARA, I.: «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 8 (2005) [BIB 2005\1105], pág. 5, afirma por ello que en la práctica no hay separación de procedimientos.

<sup>13</sup> En tales condiciones, parece claro que la situación del obligado tributario es equiparable a la que aprecia el TEDH en *J.B.* (véase sobre todo su § 66). PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, pág. 127, habla del problema que supone la entrada en estos casos del procedimiento en una *fase de penumbra* (en nota), donde existen-

seno de nuestro actual procedimiento de aplicación de los tributos, aplicando en esencia la doctrina del asunto *J.B.*, el TEDH pueda llegar a amparar la postura del interesado si éste se niega a aportar información. En las circunstancias actuales cabe entender que el obligado tributario, a la vista de la actuación reiterada de la Administración, posee la razonable certeza de que toda la información que proporcione se utilizará llegado el caso como sustento probatorio de las sanciones que hayan de imponérsele.

Llegados a este punto del razonamiento es donde vuelve a cobrar importancia la consideración de la decisión adoptada por el TEDH en su sentencia de 4 de octubre de 2005, con relación al asunto *Shannon*. Como se dijo al principio, el resultado de la citada sentencia fue, igual que había sucedido a propósito del asunto *J.B.*, la anulación de la multa impuesta al interesado por negarse a facilitar ciertos datos que le habían sido requeridos en una investigación dirigida a localizar el producto de determinados delitos. La diferencia, en este caso, es que la posible acusación penal no hubiera tenido lugar en el marco de la misma investigación en la que se produjo el requerimiento. Es decir, a tenor de esta sentencia el Tribunal de Estrasburgo no parece considerar indispensable que la utilización punitiva de la información reclamada haya de tener lugar en el curso del mismo procedimiento donde tiene lugar su solicitud -tal y como sucedía en el asunto *J.B.*-, sino que valora como certeza igualmente relevante la de su empleo como prueba de cargo en un procedimiento penal diferenciado<sup>14</sup>. Circunstancia que

---

do ya indicios, pruebas o atisbos de la infracción, o del delito, el procedimiento probatorio sigue su curso sin que la posición del obligado tributario se modifique formalmente.

<sup>14</sup> La sentencia señala que «el hecho de presentarse al interrogatorio habría supuesto un riesgo muy real de tener que ofrecer informaciones acerca de cuestiones que posteriormente pudieran

avalaría actualmente la protección del obligado tributario en el ámbito de nuestro procedimiento frente a la solicitud de información que se le dirija en el curso de las actuaciones comprobatorias.

### 3. 3. *LA SENTENCIA JALLOH Y EL CONCEPTO DE EXISTENCIA INDEPENDIENTE DE LA VOLUNTAD DEL SOSPECHOSO APLICADO A LAS PRUEBAS INCRIMINATORIAS*

Tal como se recordaba al principio, el TEDH (asunto *Saunders*) tiene declarado que el derecho a no autoincriminarse impide probar la conducta punible de un sujeto utilizando a tal fin la información aportada por éste bajo coacción, incluso si lo ha sido en un procedimiento previo de carácter no penal. De acuerdo también con la doctrina del Tribunal, se considera legítima en cambio la coacción de las autoridades tendente a que un sujeto permita o facilite la obtención de pruebas autoincriminatorias cuya existencia es *independiente de la voluntad* del sospechoso<sup>15</sup>. El significado de esta expresión y, sobre todo, su aplicación a los documentos que tienen un contenido económico relevante a efectos tributarios, parece fundamental para determinar en qué casos procede la solicitud coactiva y la utilización de los mismos con fines punitivos, por lo que la cuestión viene siendo objeto de un incesante debate doctrinal que no puede darse ni mucho menos por cerrado.

El TEDH trata de ilustrar la idea expuesta afirmando la plena legitimidad de las medidas coactivas encaminadas a obtener muestras de aliento, sangre, orina o tejidos corporales, e incluye en este mismo grupo también la obtención de documentos por las autoridades en virtud

---

plantearse en el marco del proceso penal emprendido por los delitos por los que había sido acusado» (§ 38).

<sup>15</sup> Cfr. el § 69 de dicha sentencia.

de mandato judicial<sup>16</sup>. Como es natural, esto sólo quiere decir que no se vulnera el derecho por el mero desarrollo de actuaciones tales como registros o inspecciones que, sin contar con el consentimiento del interesado, dan como resultado la obtención de documentos aptos para probar la existencia o la autoría del ilícito. En cambio, lo que a mi modo de ver no es admisible, de acuerdo con la doctrina del Tribunal, es que la coacción se emplee para lograr que sea el propio sospechoso quien *aporte* los documentos, cuando el poder público es incapaz de obtenerlos por sí mismo. Considero que bajo tales circunstancias no cabrá nunca decir que los documentos en cuestión poseen una *existencia independiente de la voluntad* del sujeto que los aporta o, si se prefiere, que su existencia independiente no justifica la coacción ejercida para su obtención.

La trascendencia de la expresión *existencia independiente* no siempre se interpreta sin embargo del modo que acabo de proponer. En ocasiones se ha equiparado la *existencia independiente* del documento con su *preexistencia*, para a continuación negar que el derecho a no autoincriminarse proteja nunca al obligado tributario frente a la solicitud coactiva de aportación de documentos preexistentes. El derecho, de este modo, sólo sería operativo cuando la coacción tuviese como finalidad forzar al sujeto a producir *ex novo* los documentos que se le requieren<sup>17</sup>. Es decir, los documentos tendrían *existencia independiente* de la voluntad del sospechoso y, por tanto, podrían ser exigidos con fines punitivos, siempre que pudieran ser entregados por éste sin necesidad de confectionarlos a propósito o incorporar a ellos datos que

no contuvieran antes<sup>18</sup>. Esta interpretación, sin embargo, no se compadece bien a mi modo de ver con la jurisprudencia del TEDH, quien no ha dudado en sostener la aplicación del derecho frente a supuestos de solicitud coactiva de extractos bancarios y justificantes de compras o de inversiones, cuya existencia anterior al momento de su solicitud –*preexistencia*, en suma– resultaba de todo punto innegable<sup>19</sup>.

Así las cosas, una valiosa ayuda para entender la concepción del Tribunal puede proporcionarla la más reciente STEDH de 11 de julio de 2006 (asunto *Jalloh c. Alemania*), pues de ella se desprende con toda claridad que la preexistencia de la prueba no siempre permite considerar que la misma *existe con independencia* de la voluntad del sospechoso. Por eso, aunque se trataba de evidencias probatorias alojadas en el cuerpo del sujeto (unos paquetes de droga), cuya existencia previa era conocida por las autoridades, la sentencia aludida deja claro que no era admisible cualquier medida coactiva sobre el sospechoso tendente a su obtención. Antes bien, se estimó que el derecho a no autoincriminarse del afectado impedía obtenerlas, mediante la administración de un emético, debido a que dicho método producía una alteración del normal funcionamiento de su organismo. Es decir, en este caso lo verdaderamente relevante no era que la prueba preexistiese o no respecto a la investigación

<sup>18</sup> *Ibidem*, pág. 115: «consideramos que la no autoincriminación se reduce fundamentalmente al ámbito de las declaraciones o manifestaciones y no a otro tipo de información que *preexista* al margen de la voluntad del acusado». Y más adelante, en pág. 124, vuelve a equiparar la preexistencia de los elementos probatorios con su existencia independiente de la voluntad del sujeto.

<sup>19</sup> En efecto, en *Funke* se requerían al sujeto extractos de cuentas corrientes y documentación relativa a la financiación de un apartamento, mientras que en *J.B.* se solicitó la aportación de documentos relativos a empresas en las que el interesado había efectuado inversiones.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> Cfr. SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, pág. 125: «lo que protege el derecho a no autoinculparse no es tanto la aportación sino la producción de pruebas».



pública dirigida a obtenerla, sino que el poder público, para procurársela, tuviera que efectuar una intervención agresiva de grado intenso sobre el cuerpo del acusado a fin de torcer la voluntad que éste tenía de no aportarla<sup>20</sup>. Se vulneraba con ello el fundamento principal del derecho a no autoincriminarse, pues éste «presupone que las autoridades busquen probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada»<sup>21</sup>.

Queda pues aclarado que, a efectos de excluir la protección del derecho a no autoincriminarse, la *preexistencia* del documento no equivale a su *existencia independiente de la voluntad del sospechoso*. Seguramente por eso, a veces se ha recurrido a otros razonamientos, igualmente rechazables en mi opinión, para determinar cuándo el documento existe con independencia de aquella voluntad y, por ende, cuándo resulta legítimo su requerimiento

<sup>20</sup> A fin de marcar diferencias con los supuestos en que se exige al sospechoso que facilite o permita la actuación probatoria del poder público, sin que por ello quepa considerar afectado su derecho a no autoincriminarse (de acuerdo con lo afirmado por el Tribunal en relación con el asunto *Saunders*), el §113 de esta sentencia señala que «para la obtención de tales elementos, el acusado debe soportar pasivamente un daño menor a su integridad física (por ejemplo en caso de extracción de sangre, cabellos o tejidos corporales) e incluso si se requiere su participación activa, se desprende del asunto *Saunders* que ello solo concierne a elementos producidos por el funcionamiento orgánico normal (por ejemplo, el aliento, la orina o las muestras de voz). Por el contrario, el demandante fue obligado en este caso a vomitar los elementos buscados, lo que requirió la introducción por la fuerza de una sonda nasal y la administración de una sustancia destinada a provocar una reacción patológica en su organismo».

<sup>21</sup> El Tribunal reitera de este modo, en el §100 de la sentencia, sus propias afirmaciones anteriores, entre otras, a propósito de los asuntos *Saunders* (§ 68) y *J.B* (§ 64), ya citados, o en sus sentencias de 21-12-2000, asunto *Heaney y McGuinness c. Irlanda* (§§ 51-55) y de 5-11-2002, asunto *Allan c. Reino Unido* (§ 42).

to coactivo con fines punitivos. Con tal propósito, en alguna ocasión se ha destacado que las sentencias *Funke c. Francia* y *J.B. c. Suiza*, al consagrar la aplicación del derecho frente a la aportación coactiva de extractos bancarios y justificantes de operaciones económicas, basaron su decisión en que los citados documentos no tenían una existencia *cierta*. En otras palabras, la aportación de los documentos quedaba protegida debido a que el poder público, en el momento de reclamarlos, no tenía una certeza absoluta de su existencia. Este dato se ha esgrimido para defender que la protección del derecho frente a la solicitud de documentos sólo entra en juego si las autoridades carecen de aquella certeza<sup>22</sup>. De acuerdo con esta tesis se encontrarían excluidos de protección aquellos documentos que con toda certeza existieran ya antes del momento de ser requeridos.

Como ya anticipé, sigo encontrando serias objeciones a la conclusión recién expuesta. Por mi parte, entiendo que la cobertura del derecho se extiende a todos los documentos que el poder público no esté en disposición de obtener por sí mismo de manera inmediata, y ello por más que tenga la certeza de su existencia objetiva. El fundamento principal del derecho a no autoincriminarse se encuentra en la obligación que incumbe a las autoridades de probar su acusación sin recurrir a métodos de presión que impliquen forzar la voluntad del interesado hasta doblarla para que sea éste quien aporte las pruebas. Por eso considero que, si entre los fines de las actuaciones

<sup>22</sup> Es lo que parece querer decir SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, pág. 125, cuando señala que «todo aquello cuya existencia no se conoce con seguridad es susceptible de ampararse en el derecho a no autoinculparse». Causa cierta sorpresa que, pocas páginas atrás, el mismo autor afirmase que la no autoincriminación se reduce «al ámbito de las declaraciones o manifestaciones y no a otro tipo de información que preexista al margen de la voluntad del acusado» (*ibidem*, pág. 115).

administrativas está probar la comisión de un ilícito por el obligado tributario, no puede éste ser constreñido a aportar los libros contables, o las facturas y cualesquiera otros soportes documentales de las operaciones reflejadas en ellos, aunque la Administración tenga constancia -y a menudo la tendrá- de que los mismos existen<sup>23</sup>. Antes bien, para que sea legítimo exigir a un sujeto la entrega de un documento con la finalidad de emplearlo contra él como prueba de sus infracciones o delitos, sea o no cierta su existencia previa, considero preciso que el poder público esté en condiciones de obtenerlo en el acto sin el concurso de la voluntad del afectado; es decir, hace falta que el documento se encuentre al alcance inmediato de las autoridades. Sólo en los términos que propongo es posible interpretar las palabras del TEDH -en los asuntos *Funke y J.B.*- cuando fundamenta la protección del derecho en la falta de certeza que tenían las autoridades sobre la existencia de los documentos. Sólo esta lectura es coherente con la naturaleza de esta garantía; en particular, con uno de sus fundamentos principales, que según el propio Tribunal de Estrasburgo se sitúa en la necesidad de que quien acusa pruebe su caso sin acudir a métodos de coerción dirigidos a torcer la voluntad del acusado.

Citaré de nuevo ahora como apoyo de mi tesis la STEDH de 11 de julio de 2006 (*Jalloh c. Alemania*), donde se consideró vulnerado el derecho a no autoincriminarse aun cuando las autoridades conocían con certeza que las pruebas se encontraban en el interior del cuerpo del sospechoso. De ello se deduce que la clave para legitimar la coacción sobre el acusado no es tanto la

certidumbre que el poder público posea acerca de la existencia previa de las pruebas, como la posibilidad real que tenga de procurárselas sin necesidad de aplicar métodos de coerción dirigidos a doblegar la voluntad del sujeto afectado<sup>24</sup>. Sólo cuando existe esta posibilidad cabe afirmar en rigor que los elementos probatorios tienen una existencia independiente de la voluntad del sospechoso. Sólo entonces pueden exigirse a éste -o tomarse de él- bajo coacción, con el fin de utilizarlos a efectos punitivos.

### 3. 4. LEGITIMIDAD DE LA COACCIÓN PREVIA AL ILÍCITO: PRECISIONES A LA LUZ DE LA SENTENCIA O`HALLORAND Y FRANCIS

Para que el derecho a no autoincriminarse despliegue sus efectos, hace tiempo afirmé que la coacción del poder público destinada a lograr la aportación de pruebas debía ser posterior a la comisión del ilícito punible<sup>25</sup>. La coacción ejercida con carácter previo, por tanto, carecería de relevancia a estos efectos. Dicho de otro modo, si

<sup>24</sup> En efecto, en esta sentencia se reconoció que «las pruebas en litigio en este caso, a saber las drogas disimuladas en el cuerpo del demandante y obtenidas tras la administración forzosa de un emético, se puede considerar que pertenecen a la categoría de datos existentes independientemente de la voluntad del sospechoso y cuya utilización no está generalmente prohibida en el marco de un procedimiento penal» (§ 113). Pese a ello, sin embargo, el Tribunal llegó a la conclusión que existía una diferencia sustancial en este caso con otros anteriores en los que se rechazó la eficacia del derecho a no autoincriminarse, debido a que «la fuerza empleada en este caso difiere considerablemente en grado de la coerción normalmente necesaria para obtener los tipos de elementos mencionados en el asunto Saunders», es decir, muestras de aliento, sangre, orina o tejidos corporales para pruebas de ADN (§ 114).

<sup>25</sup> AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.*, pág. 247.

<sup>23</sup> Defiende la obligatoriedad de aportar en todo caso tales documentos SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, pág. 110. Parecida conclusión parece alcanzar GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 5 (2005).

desde antes de cometer el ilícito el sujeto tiene constancia de que en un momento posterior, predeterminado normativamente, deberá presentar una declaración reveladora de su actuación punible, no podrá éste alegar su derecho a no autoincriminarse al objeto de impedir que tal declaración se utilice como evidencia contra él. En este caso, el ordenamiento provee por anticipado al poder público de una información futura que éste, cuando ejerza de parte acusadora, podrá utilizar como prueba de cargo<sup>26</sup>. Cabe decir pues que el ejercicio de la coacción preexiste a la comisión del ilícito. Cuando, pese a tener constancia de ello, el sujeto decide después perpetrar la conducta punible, él mismo se pone por propia voluntad en la situación de tener que aportar más tarde las pruebas que lo incriminan. Es lo que sucedería por ejemplo cuando la declaración de IRPF de un ejercicio ponga de relieve omisiones producidas en declaraciones previas (v. gr., cuando un sujeto reconoce haber obtenido plusvalías por la transmisión de un inmueble cuya adquisición no puede justificar de acuerdo con los ingresos declarados en años anteriores)<sup>27</sup>.

El razonamiento que se acaba de exponer resulta válido con referencia a las declaraciones que estén previstas en el ordenamiento con carácter automático, es decir, sin necesidad de que medie un requerimiento previo para constituir al sujeto en la obligación de realizarlas. No pienso sin embargo que la solución pueda ser la misma

<sup>26</sup> La misma idea, aunque expresada en otros términos, en PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, págs. 166-167.

<sup>27</sup> En términos similares se expresa la STS de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001\751): «las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal» (FD 24º).

cuando la obligación de informar derive de una solicitud individualizada. Se trataría, en estos casos, de hipótesis típicas de ejercicio de la coacción -concretada en una amenaza de sanciones- con la finalidad de lograr que el destinatario aporte información. Es decir, cuando la información reclamada bajo tales circunstancias ponga de relieve la comisión de ilícitos anteriores a la formulación del requerimiento debería considerarse efectivo el derecho a no autoincriminarse del afectado con las consecuencias que de tal circunstancia normalmente se derivan: imposibilidad de que la información así obtenida sirva a efectos punitivos contra su persona, y posibilidad de rehusar la solicitud si el poder público tiene una pretensión inequívoca de utilizar la información con tal finalidad.

Aunque entiendo que las afirmaciones anteriores siguen siendo correctas en esencia, he de reconocer que una decisión reciente del TEDH podría suscitar alguna duda al respecto. Me refiero a la STEDH de 29 de junio de 2007 (asunto *O`Hallorand y Francis c. Reino Unido*). En ella se aborda una controversia frecuente a propósito de la norma prevista en muchos ordenamientos -en este caso el británico- con la finalidad de combatir las respuestas evasivas de los conductores para evitar ser sancionados por infracciones de la legislación de tráfico. Se trata del precepto que, por una parte, establece la obligación del propietario de un vehículo de facilitar los datos identificativos de la persona que lo conducía en el momento de cometerse una infracción y, por otra, tipifica como infracción autónoma el incumplimiento de dicho deber de identificación. La sentencia resuelve en realidad dos situaciones distintas. En relación con el asunto *Francis* se reitera la misma solución dada antes en la STEDH de 8 de abril de 2004 (asunto *Weh c. Austria*), considerando

que es legítimo sancionar al titular de un turismo cuando no cumple debidamente su obligación de identificar al conductor.<sup>28</sup> El aspecto más interesante de la sentencia se relaciona sin embargo con el asunto *O'Hallorand*. El citado sujeto, ante la petición de las autoridades para que, como titular del vehículo, identificara a la persona que lo conducía, había contestado reconociendo ser él mismo el infractor. Como cabe suponer, esta circunstancia determinó que se le impusiera la sanción correspondiente al ilícito cometido en la conducción -exceso de velocidad-. En fin, dado que el elemento determinante de la resolución punitiva había sido la información aportada por el propio infractor en respuesta a un requerimiento coactivo -pues se le amenazaba en él con imputarle una infracción autónoma si no colaboraba-, se suscitaba ante el Tribunal de Estrasburgo la posibilidad de considerar vulnerado, de acuerdo con la doctrina sentada en el asunto *Saunders*, el derecho a no autoincriminarse del afectado. La sentencia sin embargo niega tal extremo.

Lo interesante del caso es que el Tribunal justifica su decisión por la existencia de una ley previa que prefigura los supuestos en que un sujeto, como titular del vehículo, habrá de informar -cuando se cometan infracciones de tráfico- y delimita de forma precisa y estricta el objeto de la información -los datos sobre la identidad del conductor-. La argumentación parece remitir así a la idea de que nos encontramos ante una coacción ejercida con carácter previo, porque su causa y sus efectos aparecerían perfectamente precisados de antemano en la ley: la producción del presupuesto normativo -constatación de una infracción de tráfico- determinaría de manera cuasi-automática la obligación de facilitar los datos requeridos -identificación del conductor-. Pues bien, el mismo ra-

<sup>28</sup> A idénticas conclusiones llegó en nuestro país la STC 197/1995, de 21 de diciembre.

zonamiento podría pretenderse aplicable -y no descartamos que el Tribunal pudiese declararlo así llegado el caso- a propósito de la obligación de entregar al Fisco los libros contables obligatorios. Así, para dicha hipótesis, cabría pretender *mutatis mutandis* que la producción del presupuesto legal -inicio de una inspección- desencadena la obligación de aportar los libros. A mi modo de ver, sin embargo, las diferencias entre ambos supuestos son notables, pues en este último no se fija como presupuesto de la obligación de informar un hecho objetivo ajeno a la voluntad del poder público, sino una circunstancia -la puesta en marcha de actuaciones comprobatorias- dependiente siempre de una decisión discrecional de las autoridades fiscales. No cabe decir, por tanto, que el presupuesto determinante de la obligación de informar se encuentre delimitado con carácter previo de manera precisa en la ley. Por otra parte, la información que ofrecen los libros es de carácter abierto y heterogéneo, por lo que tampoco puede decirse que el objeto del requerimiento se encuentre predeterminado de antemano de modo taxativo como en el caso de los datos sobre la identidad del conductor. Pese a las aparentes semejanzas no creo que quepa, en suma, aplicar a la contabilidad la solución que la sentencia establece para los datos de identificación del conductor.

#### 4. RECAPITULACIÓN

Aunque fue el TJUE quien primero reconoció la aplicación en el procedimiento sancionador de algunos efectos propios del derecho a no autoincriminarse, es la jurisprudencia posterior del TEDH la que ha permitido avanzar en la delimitación de su contenido como derecho fundamental implícito en el CEDH e integrante, en cuanto tal, de los principios generales del derecho de la Unión. La aplicación de este derecho, de acuerdo con

los términos fijados por la jurisprudencia de Estrasburgo, resulta por ello innegable en nuestro ordenamiento interno, y en particular en el ámbito sancionador tributario. Por eso he considerado de gran interés escoger las tres sentencias más significativas del TEDH producidas en el último lustro en esta materia. De su examen se obtienen algunas conclusiones interesantes que paso a resumir. En primer lugar, la sentencia *Shannon* proporciona argumentos añadidos para sostener que, salvo cambio radical de los usos de nuestra Administración tributaria, se habrá de terminar reconociendo al obligado tributario la facultad de rehusar los requerimientos de información que se le dirijan en el curso de las actuaciones comprobatorias. En segundo lugar, con la sentencia *Jalloh* se refuerza a mi modo de ver la idea de que el derecho a no autoincriminarse protege contra el uso punitivo de documentos entregados bajo coacción –con independencia de si eran preexistentes o no, y de si había o no certeza sobre este extremo–, salvo que el poder público se encuentre en condiciones de obtenerlos por sí mismo de forma inmediata, sin necesidad de doblegar la voluntad del interesado para que sea éste quien los aporte. Por último, aunque de la sentencia *O'Hallorand y Francis* se deduce que es válido sancionar a un sujeto basándose en la información aportada por éste cuando su obligación de informar apareciera prefigurada de modo taxativo en la ley, considero más que dudosa la posibilidad de subsumir en este supuesto la aportación de los libros contables obligatorios establecidos en la normativa tributaria.

Una vez repasadas las principales conclusiones considero inevitable poner broche a este trabajo constatando un hecho que no invita precisamente al optimismo. Me refiero a la indiferencia que nuestros tribunales nacionales vienen mostrando, ante la doctrina que sobre el derecho a no autoincriminarse se produce en Estrasburgo, cuando se plantea su aplicación en el ámbito sanciona-

dor tributario. Analizar las razones de esa indiferencia y el modo de argumentarlas –o de eludir su argumentación– excedería sin embargo las modestas pretensiones de este trabajo.

#### BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1 (2001).
- CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario» *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129 (2006).
- GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona (2004).
- GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 5 (2005) [BIB 2005\948].
- LOZANO CUTANDA, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid (1990).
- MERINO JARA, I.: «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 8 (2005).
- PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid (2008).
- SARRÓ RIU, J.: *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona (2009).