

Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial

Quincena Fiscal 19
 Noviembre I - 2010
 págs.: 15 a 48



FLORIÁN GARCÍA BERRO

RESUMEN: El presente trabajo trata de contribuir a la mejor comprensión de la evolución producida en los últimos años en la construcción jurisprudencial del derecho a no autoincriminarse y en la delimitación de su eficacia en el ámbito sancionador tributario. Su objetivo básico consiste en aportar las ideas necesarias para integrar de manera coherente las últimas decisiones relevantes al respecto, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de los Tribunales españoles, valorando de manera crítica el modo en que las mismas afectan a algunos aspectos esenciales del citado derecho, tanto por lo que se refiere a su significado abstracto, como en relación con los efectos que su vigencia debe producir en el ámbito de la aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador tributario.

PALABRAS CLAVE: Derecho a no autoincriminarse, aplicación de los tributos, procedimiento sancionador tributario, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, deberes de colaboración.

ABSTRACT: This work, deals with a contribution of a better understanding of the evolution produced in the recent years, in the jurisprudential construction of the right not to incriminate oneself and in the delimitation of its effectiveness within tax penalties procedures. Its basic aim, consists of bringing the necessary ideas to compose, in a coherent way, the final decisions, wich are relevant to this matter, of European Court of Human Rights and the spanish courts, valueing the way in that, these decisions, have an effect on some essential aspects of the mentioned right, in what refers to its abstract meaning, and according to the effects which its validity must produce within the tax procedures and the tax penalties procedure.

KEYWORDS: Right against self-incrimination, application of taxes, tax penalty procedure, European Court of Human Rights, partnership duties

Fecha recepción original: 4 de agosto de 2010

Fecha aceptación: 16 de agosto de 2010

SUMARIO:

- I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES
- II. CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL EJERCICIO DE LA COACCIÓN
 - II.1. *La admonición de multas como coacción suficiente*
 - II.2. *La coacción dirigida a la aportación de documentos como coacción relevante*
 - II.2.1. *Supuestos excluidos de protección: elementos probatorios existentes con independencia de la voluntad del sospechoso*
 - II.2.2. *El concepto de existencia independiente de la voluntad aplicado a los documentos: importancia de la STEDH de 11-7-2006 (JUR 2006, 204643) (asunto Jalloh c. Alemania)*
 - II.2.3. *La aportación coactiva de documentos contables y sus consecuencias*
 - II.3. *Legitimidad de la coacción previa a la comisión del ilícito: el sentido de la STEDH de 29-6-2007 (JUR 2007, 169921) (asunto O'Hallorand y Francis c. Reino Unido)*
 - II.4. *La pretendida dualidad entre el destinatario de la coacción y el destinatario de la condena en el caso de los administradores de sociedades: las SSTC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005, 18), y 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006, 68)*
- III. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO Y UTILIZACIÓN CON FINES PUNITIVOS DE PRUEBAS OBTENIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN
 - III.1. *Separación de procedimientos y transferencia de pruebas al expediente sancionador*
 - III.2. *Un apunte final sobre la jurisprudencia de los tribunales ordinarios*
- IV. RESUMEN DE CONCLUSIONES
- V. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES

Pese a los años transcurridos desde que la jurisprudencia de ámbito europeo comenzase a desarrollar el significado del derecho a no autoincriminarse existen aspectos de su contenido que siguen siendo de manera ocasional objeto de matices y precisiones por parte sobre todo de algunos pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH en adelante). Por otra parte, los tribunales españoles han eludido de manera sistemática enfrentarse a una delimitación precisa de los efectos que esta garantía fundamental despliega en el ámbito de nuestros procedimientos tributarios. Lo más que encontramos en esta materia son argumentaciones escapistas del Tribunal Constitucional, enderezadas por lo general a evitar pronunciarse sobre los aspectos más controvertidos. Los tribunales ordinarios, por su parte, suelen resistirse de forma sistemática a reconocer efectos concretos al derecho a no autoincriminarse, tanto en el ámbito de la aplicación de los tributos como en el de la imposición de sanciones tributarias. Cualquier invocación del citado derecho por los contribuyentes se despacha con frecuencia mediante respuestas más o menos estereotipadas que suelen buscar acomodo a su vez en la ambigua doctrina que el Tribunal Constitucional ha producido al respecto. Rara vez, y nunca de modo convincente, se explicita la forma en que las decisiones adoptadas son conciliables con la doctrina del TEDH. Así las cosas, la situación vigente exige mantener la mirada crítica a fin de que no pasen desapercibidas las contradicciones que todavía hoy se aprecian entre el modo de producirse el procedimiento sancionador y el respeto de este derecho fundamental del obligado tributario. La sensación que se obtiene al contemplar el estado actual de cosas es que subsisten todavía a estas alturas muchas incógnitas abiertas en este terreno, hecho al que contribuyen tanto la escasa decisión de nuestros tribunales para formular soluciones claras y definitivas como algunas precisiones que el TEDH ha ido haciendo a su doctrina original.

Hechas estas primeras consideraciones, justificativas del sentido y de la finalidad de nuestro análisis, se impone como preámbulo inexcusable del mismo mencionar una serie de claves, derivadas de la jurisprudencia del TEDH y aceptadas de forma virtualmente unánime por la doctrina, que constituyen el sustrato o la base de partida para su desarrollo. No obstante, toda vez que se trata de premisas en general bien conocidas, parece conveniente no extenderse más de lo indispensable en su recordatorio, por lo que nos limitaremos en este punto a relatar de forma telegráfica aquellos de sus aspectos que resulta necesario tener presentes a efectos expositivos.

A tal objeto, lo primero que se ha de recordar es que las garantías previstas en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (RCL 1999, 1190, 1572) (CEDH en adelante) son de aplicación en el curso de cualquier acusación en materia penal, de acuerdo con el significado autónomo que el TEDH atribuye a esta expresión. No se discute en general que, a estos efectos, el procedimiento tributario sancionador responde al concepto de acusación en materia penal, según pareció dejar sentado de forma inequívoca la STEDH de 24-2-1994 (TEDH 1994, 12) (asunto *Bendenoun c. Francia*). En el ámbito tributario sancionador, por tanto, surten efecto las garantías procesales propias de todo imputado, entre las cuales se incluye el derecho a no autoincriminarse. Aunque esta garantía no está reconocida de forma

explícita por el CEDH, el TEDH la sitúa en el núcleo mismo del derecho a un proceso justo proclamado por el artículo 6.1 del citado texto. Por cuanto se refiere a nuestro ordenamiento estatal, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable sí se encuentran formulados de manera literal en el artículo 24.2 de la Constitución, precepto éste que, si nos atenemos a lo previsto en el artículo 10.2 del mismo texto, debe ser interpretado de conformidad con el CEDH. En suma, dado que el supremo intérprete del CEDH es a su vez el TEDH, el corolario de las afirmaciones precedentes es que el derecho a no autoincriminarse resulta aplicable en el seno de nuestro procedimiento sancionador tributario de acuerdo con la delimitación que de su contenido viene efectuando la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo.

Las afirmaciones anteriores no suponen perder de vista que la traslación de los derechos y garantías propios del proceso penal al ámbito administrativo sancionador puede verse precisada de matices, según proclama con frecuencia en abstracto nuestro Tribunal Constitucional –que se muestra más parco a la hora de concretar el sentido de tales matices–. Así lo ha sugerido también recientemente el propio TEDH, en relación con algún asunto específico¹. Por cuanto se refiere al derecho a no autoincriminarse, sin embargo, en otro lugar hemos expresado las razones que nos llevan a considerar que su vigencia en el procedimiento administrativo sancionador no es susceptible de ser matizada².

Sentada así, por una parte, la eficacia del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario sancionador y, por otra, la necesidad de interpretar su contenido de acuerdo con la doctrina del TEDH, no pueden concluir estas consideraciones introductorias sin la somera mención de un ramillete de sentencias del citado Tribunal, producidas en una primera fase de construcción de este derecho –durante la última década del pasado siglo y en los albores del presente–, las cuales tuvieron la virtud de sentar las bases para delimitar el significado del derecho de acuerdo con el CEDH. Aunque hubo otros pronunciamientos de interés en este ámbito, consideramos suficiente la mención de tres sentencias, en las que quedaron trazados los aspectos esenciales relativos al contenido de esta garantía procesal. La primera de ellas es la conocida STEDH de 25-2-1993 (TEDH 1993, 7) (asunto *Funke c. Francia*), donde se anuló una sanción impuesta al recurrente por su negativa a facilitar datos y documentos. El Tribunal consideró que la sanción había vulnerado el derecho a no autoincriminarse del interesado porque la única finalidad de la solicitud de información era que éste aportase las pruebas necesarias para sustentar una acusación penal contra su propia persona. De esta sentencia cabe deducir la

1. Nos referimos, en concreto, a la STEDH de 23-11-2006 (JUR 2006, 266798) (asunto *Jusilla c. Finlandia*), en la que se rechazó que se hubiera producido una vulneración del derecho a un proceso justo proclamado en el artículo 6.1 CEDH (RCL 1999, 1190, 1572) por el hecho de haberse denegado al interesado una vista oral. Se señala a tal efecto que «el Tribunal no excluye que, en el marco de ciertos procedimientos penales, los tribunales afectados puedan, en razón de la naturaleza de los asuntos que se estudian, eximirse de celebrar una vista oral» (§ 43).
2. Cfr. 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. 261.

prohibición de sancionar a un sujeto por negarse a facilitar información reclamada por el poder público cuando éste busca con ello en exclusiva obtener la prueba de un ilícito imputable al propio destinatario del requerimiento. Más tarde, la STEDH de 17-12-1996 (TEDH 1996, 67) (asunto *Saunders c. Reino Unido*) vino a servir de complemento a la anterior, al consagrar la prohibición de sustentar la condena del imputado en unas declaraciones realizadas por éste bajo coacción durante un procedimiento previo e independiente, cuyo fin no era la adopción de medidas punitivas. En esta ocasión, el corolario evidente parecía ser que, si bien existe obligación de colaborar con las autoridades en el curso de actuaciones orientadas a la realización de intereses públicos carentes de naturaleza penal, los elementos probatorios facilitados por un sujeto en tales circunstancias no pueden ser utilizados más tarde como fundamento para la adopción de medidas punitivas contra él en el marco de un procedimiento penal ulterior. Por último, la STEDH de 3-5-2001 (TEDH 2001, 322) (asunto *J. B. c. Suiza*) supuso un nuevo impulso a la doctrina derivada del antes citado asunto *Funke*, al anularse una multa impuesta al recurrente por negarse a facilitar información a las autoridades fiscales en un procedimiento que, si bien se dirigía por un lado a realizar una finalidad no punitiva, como era la determinación de sus obligaciones tributarias pendientes, también tenía por objeto, de acuerdo con su normativa reguladora, sancionar al interesado por las infracciones tributarias advertidas a consecuencia de su tramitación. Cabía deducir de ello, por consiguiente, que no puede imponerse una multa por falta de colaboración a quien se niega a facilitar información en el curso de actuaciones que, de forma inequívoca, tienen por objeto adoptar medidas punitivas contra su persona, por más que el procedimiento persiga al mismo tiempo otros fines relevantes de interés público.

La integración de los principales corolarios de esta jurisprudencia nos permitió afirmar hace algún tiempo que el derecho a no autoincriminarse produce el efecto principal de impedir que se adopten medidas punitivas contra un sujeto utilizando a tal fin como sustento probatorio la información aportada por éste a consecuencia de la coacción ejercida sobre él por el poder público; por otra parte además, la existencia del derecho permite que todo interesado pueda negarse a facilitar información a solicitud de las autoridades cuando exista la razonable certeza de que el poder público utilizará contra él los elementos probatorios obtenidos por este cauce para sustentar una resolución punitiva del procedimiento³.

No obstante la claridad con que las conclusiones anteriores parecen desprenderse de la jurisprudencia del TEDH, su proyección en el ámbito de las relaciones entre el contribuyente y el Fisco plantea algunos problemas que se encuentran lejos de una solución pacífica. En parte por la dificultad que encierra concretar los efectos de un derecho abstracto y complejo dentro del entramado del procedimiento de aplicación de los tributos; pero también por la falta de una recepción clara por parte de nuestros tribunales de la doctrina procedente de Estrasburgo. Lo cierto es que permanecen abiertas una pluralidad de cuestiones, sobre las que se sigue discutiendo, y a las que la jurisprudencia no ha dado una respuesta clara y definitiva. A

3. Cfr. 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, nos limitábamos a reiterar la formulación que habíamos propuesto antes (AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.*, pág. 246), aunque matizándola a la luz de las conclusiones derivadas de la posterior doctrina del TEDH en el asunto *J.B. c. Suiza*.

efectos expositivos consideramos oportuno abordar su análisis distinguiendo dos apartados distintos. En el primero se abordarán algunas precisiones necesarias sobre el ejercicio de la coacción que debe considerarse relevante para que el derecho a no autoincriminarse despliegue los efectos que le son propios. El segundo tendrá por objeto reflexionar a propósito del ordenamiento vigente de los procedimientos tributarios, donde se contempla la tramitación separada del procedimiento sancionador en unos términos que han suscitado multitud de críticas por la insuficiente cobertura que en su virtud recibe, a juicio de muchos autores, el derecho a no autoincriminarse de los obligados tributarios.

II. CUESTIONES CONTROVERTIDAS RELATIVAS AL EJERCICIO DE LA COACCIÓN

Como antes se ha dicho, el efecto más relevante que produce el derecho a no autoincriminarse es impedir que se utilice como prueba de un ilícito, y como consiguiente fundamento de las medidas punitivas asociadas al mismo, la información aportada bajo coacción por el imputado. Así pues, un presupuesto elemental para que el derecho se haga efectivo es el ejercicio de la coacción por el poder público sobre un sujeto con la finalidad de obligarlo a que proporcione las pruebas del delito o de la infracción que se le imputa. Esta premisa, que a primera vista quizá parezca simple en su formulación, puede sin embargo ser objeto de interpretaciones muy diversas. De hecho, a nuestro modo de ver existen planteadas todavía una serie de cuestiones controvertidas acerca de las características que debe revestir el ejercicio de la coacción para ser estimada relevante a estos efectos. Cuestiones que es imprescindible despejar, y a cuya consideración vamos a dedicar este apartado. Se trata en definitiva de precisar las condiciones en las que el uso por el poder público de medidas coercitivas, destinadas a lograr que un sujeto facilite elementos informativos, puede conllevar un atentado contra el derecho a no autoincriminarse.

II.1. La admonición de multas como coacción suficiente

El primer aspecto que es preciso dilucidar es si la previsión legal de sanciones por negarse a facilitar información a requerimiento de los órganos encargados de aplicar los tributos constituye coacción suficiente como para considerar afectado el derecho a no autoincriminarse. En ocasiones se ha negado que las sanciones pecuniarias previstas por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración (artículo 203 LGT (RCL 2003, 2945)), puedan considerarse sin más coacción suficiente desde la perspectiva de este derecho. Se ha afirmado recientemente a tal efecto que, por lo general, la cuantía de las multas carece de aptitud disuasoria para modificar la conducta del contribuyente, pues éste soporta en la mayor parte de los casos –de acuerdo con esta tesis– un perjuicio menor exponiéndose a sufrirlas que cumpliendo los deberes que con ellas supuestamente se protegen⁴. Según esta idea, sólo las sanciones más graves previstas por falta

de colaboración podrían, y no siempre, alcanzar el grado de intensidad necesario para ser consideradas coacción relevante a efectos de desatar los efectos propios del derecho a no autoincriminarse. Aun en estos casos, la alegación del derecho exigiría probar de manera directa que la causa inmediata determinante de que el sujeto aporte la información ha sido la amenaza de ser sancionado⁵.

Para refutar el planteamiento anterior tal vez bastaría invocar la jurisprudencia del TEDH, que como hemos visto avala la relevancia de las sanciones pecuniarias como coacción suficiente a efectos de considerar vulnerado el derecho a no autoincriminarse⁶. Así resulta, desde luego, del asunto J. B. c. Suiza (TEDH 2001, 322); pero la misma conclusión podría extraerse también de su doctrina en los asuntos *Funke c. Francia* o *Saunders c. Reino Unido* (TEDH 1993, 7)⁷. Con todo, sin necesidad de invocar la jurisprudencia del TEDH como argumento de autoridad, basta con hacer notar que si el ordenamiento contempla una sanción es porque, cuando menos de modo tendencial, su amenaza se presume capaz de condicionar la voluntad del así compelido llevándolo a actuar en el sentido deseado por la norma. No se trata por tanto de discutir si en alguno o en muchos casos las sanciones previstas pueden considerarse insuficientes para lograr los fines disuasorios que en abstracto sin ninguna duda se persiguen con su establecimiento. De alcanzarse esa conclusión lo que habría que hacer es demandar una reestructuración del vigente catálogo de sanciones para adecuarlo a las necesidades que con él se busca servir. Pero lo único cierto es que mientras las posibles deficiencias del sistema punitivo no sean reconocidas y, en su caso, subsanadas por el legislador, no cabe sino presumir que, ante un requerimiento administrativo de información, lo que condiciona la colaboración del destinatario es la expectativa de padecer la sanción prevista en caso de negativa⁸.

En conclusión, si un sujeto decide facilitar a la Administración información reveladora de sus incumplimientos con el Fisco, las máximas de la experiencia conducen a presumir que no lo hace de manera voluntaria, movido por un sentido cívico no demostrado antes, sino por el deseo de evitar la imposición de las sanciones previstas en el ordenamiento para el caso de que se niegue a hacerlo⁹. Como es natural,

5. Esta es como se ha dicho la opinión de SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, págs. 150-151.

6. Cfr. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.*, págs. 247-248.

7. De hecho, en el asunto *Funke* (TEDH 1993, 7) se consideró vulneración del derecho a no autoincriminarse la imposición de una sanción de carácter pecuniario. Por otra parte, aunque la amenaza inicial, tanto en este caso como en el asunto *Saunders* incluía la posibilidad de aplicar medidas privativas de libertad, no parece que el Tribunal atribuyera a esta específica naturaleza de la medida coactiva una importancia determinante para considerar vulnerado el derecho a no autoincriminarse de los interesados. Véase en este sentido HERRERA MOLINA, P.M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núms. 15-16 (1997), pág. 147.

8. Como ha reconocido la STS de 5-6-2008 (RJ 2008, 3247): «Por ello tiene razón el recurrente cuando señala que dentro de los métodos coercitivos o de compulsión se encuentran no solo la amenaza, la coacción directa o el empleo de la violencia en la obtención de una confesión, sino también cualquier medio que suponga una coacción o compulsión, incluso jurídica, en el sentido de contraposición de consecuencias jurídicas gravosas contra los intereses jurídicos de la persona acusada por el solo hecho de no colaborar con la actuación investigadora de las autoridades» (FD 1º).

9. En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia «Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12 (1997) págs. 6-7 (BIB 1997, 1099). De la misma opinión, HERRERA MOLINA, P.H. y

frente a esta presunción debe admitirse la prueba en contrario, y por eso en otro lugar hemos sugerido que una de las primeras providencias de las actuaciones comprobatorias sea brindar al obligado tributario la oportunidad de facilitar de manera voluntaria toda la información que se le reclame¹⁰. La aceptación del interesado recogida en la oportuna diligencia puede ser suficiente para desvirtuar la presunción de que su colaboración sólo obedece a la expectativa de ser sancionado si rehúsa. Ahora bien, de no existir ninguna evidencia que acredite lo contrario, la aportación de información por los obligados tributarios debe presumirse directamente condicionada por la amenaza de padecer una multa en caso de negarse. Tal circunstancia es suficiente para que se haga efectiva la protección del derecho a no autoincriminarse, determinando la prohibición de usar las pruebas así obtenidas para sancionar o condenar al sujeto que las hubiera facilitado.

II.2. La coacción dirigida a la aportación de documentos como coacción relevante

II.2.1. Supuestos excluidos de protección: elementos probatorios existentes con independencia de la voluntad del sospechoso

De acuerdo con el TEDH, para que el derecho a no autoincriminarse despliegue sus efectos no basta con que el poder público ejerza la coacción contra un sujeto a fin de obtener elementos probatorios de su conducta punible. Es preciso, afirma la jurisprudencia de Estrasburgo, que la medida coactiva se dirija a doblegar la voluntad de su destinatario con la finalidad de que sea éste quien proporcione las pruebas del ilícito. Dicho de otro modo, carece de relevancia a estos efectos la coacción de las autoridades tendente a que un sujeto permita o facilite la obtención de pruebas cuya existencia es *independiente de la voluntad* del sospechoso¹¹. Nuestro TC formula una idea similar afirmando que, aunque en ocasiones se requiera una mínima colaboración, incluso activa, por parte del afectado –como permitir que se le extraiga sangre u otras muestras de tejido, o espirar aire en el alcoholímetro–, ello no supone obligar a éste a que aporte la prueba del ilícito, sino simplemente a que se someta a las actuaciones de las autoridades dirigidas a practicar una diligencia probatoria que tiene por objeto su cuerpo¹². El TEDH ilustra también su razonamiento afirmando la legitimidad de las medidas coactivas encaminadas a obtener muestras de aliento, sangre, orina o tejidos corporales, e incluye en este mismo

22

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales» *Impuestos*, núm. 14 (2005) [La Ley 3792/2005], pág. 4.

10. En AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.*, pág. 280.
11. Según afirma la STEDH de 17-12-1996 (TEDH 1996, 67) (*Saunders c. Reino Unido*), el derecho a no autoincriminarse «no se extiende al uso, dentro de un procedimiento penal, de datos que se han podido obtener del acusado recurriendo a poderes coercitivos pero que existen independientemente de la voluntad del sospechoso» (§ 69).
12. Cfr. en este sentido, entre otras, la STC 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997, 161): «Las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto que, con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminarse» (FJ 7º)

grupo también la obtención de documentos en virtud de mandato judicial¹³. Esto último no supone, sin embargo, que se admita siempre y en todo caso el uso de la coacción para obligar a un sujeto a proporcionar documentos autoincriminatorios. Antes bien, lo que quiere significar en este punto el Tribunal de Estrasburgo es que no se vulnera el derecho a no autoincriminarse 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. Sí queda proscrita en cambio la coacción dirigida a lograr que sea el propio sospechoso quien aporte los documentos, cuando el poder público es incapaz de obtenerlos por sí mismo.

Para expresar una concepción parecida, en nuestro país el Tribunal Constitucional ha señalado por su parte la necesidad de distinguir a estos efectos entre los conceptos de «aportar» y «soportar» prueba. Sólo cuando alguien es objeto de coacciones dirigidas a que «aporte» la prueba del ilícito cabe considerar afectado su derecho a no autoincriminarse. Aceptando en esencia la validez y el sentido de esta distinción, hace tiempo hemos afirmado que existe «aportación» siempre que un sujeto es obligado a revelar elementos probatorios que, al serle requeridos, se encuentran fuera del alcance del poder público. Por el contrario, cuando sólo se exige del interesado cierta actitud colaborativa –que puede implicar incluso la realización de un mínimo comportamiento activo– a fin de obtener una prueba que, de todos modos, está al alcance de las autoridades, no es posible decir que aquél esté siendo forzado a «aportar» la prueba del ilícito, sino simplemente a «soportar» la práctica de la diligencia probatoria que efectúa la parte acusadora. Éste sería el caso cuando se obliga a un sujeto a prestar la colaboración pasiva necesaria para el desarrollo pacífico de pericias técnicas que suponen una intervención corporal de grado leve o superficial, como la extracción de sangre o muestras de tejido, o cuando se exige de él una actividad colaborativa de grado mínimo espirando aire en un alcoholímetro. Lo mismo cabe decir cuando, ante la posibilidad inminente de acceder a los locales del obligado tributario, las autoridades reclaman de él la exhibición de documentos obrantes en el interior, en cuanto éstos serían susceptibles de ser obtenidos en el acto mediante un simple registro o inspección de las citadas dependencias¹⁴.

Lo que el poder público no puede hacer, sin embargo, es exigir bajo coacción documentos que no podría obtener por sí mismo de manera inmediata –esto es, sin desplegar una actividad investigadora cuyo resultado es incierto–, porque eso sería tanto como obligar al imputado a aportar la prueba del ilícito, eludiendo de este modo la parte acusadora su deber de ser ella misma quien se procure las evidencias de la conducta punible que trata de probar. Consciente de ello, las sentencias del TEDH relativas a los asuntos *Funke c. Francia* y *J. B. c. Suiza* (TEDH 1993, 7) declararon nulas las medidas coactivas aplicadas por las autoridades –en forma de sanciones– debido a que su finalidad era forzar la aportación de documentos por

13. Asunto *Saunders* (TEDH 1996, 67), § 69.

14. En su momento explicamos que la invitación al sujeto a que facilite la práctica de la prueba en todos estos casos obedece a un criterio de proporcionalidad que aconseja evitar el uso de la fuerza para obtener las pruebas deseadas, pese a encontrarse éstas al alcance de las autoridades. Véase, en este sentido, AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.* págs. 251-252.

23

los interesados. Si la aportación de documentos se hallase excluida de la esfera de protección del derecho a no autoincriminarse estas decisiones, en efecto, no hubieran tenido sitio en la jurisprudencia del Tribunal. En conclusión, los elementos de prueba de carácter documental no tienen necesariamente una existencia independiente de la voluntad del sujeto, en el sentido que el Tribunal de Estrasburgo da a esta expresión para designar los elementos probatorios excluidos del ámbito de protección del derecho.

II.2.2. El concepto de existencia independiente de la voluntad aplicado a los documentos: importancia de la STEDH de 11-7-2006 (JUR 2006, 204643) (asunto Jalloh c. Alemania)

Ciertamente, como se acaba de decir la jurisprudencia de Estrasburgo rechaza la aplicación del derecho a no autoincriminarse cuando se reclaman bajo coacción elementos probatorios que tienen una existencia independiente de la voluntad del sospechoso. Tal circunstancia ha servido en algún caso para negar que el derecho surta efectos ante una solicitud coactiva dirigida al interesado con el fin de lograr que éste aporte documentos preexistentes, los cuales tendrían de este modo *existencia independiente* de la voluntad de quien los rinde¹⁵. Dicho de otro modo, según esta idea, el derecho a no autoincriminarse sólo sería operativo cuando la coacción tuviese como finalidad que el destinatario produjese *ex novo* los documentos que se le requieren¹⁶. A nuestro juicio, no obstante, la validez de esta propuesta se ve desmentida con toda rotundidad por la doctrina del TEDH, que como hemos visto declara aplicable el derecho frente a supuestos de solicitud coactiva de extractos bancarios y justificantes de compras o de inversiones, que tienen desde luego una existencia anterior o, lo que es lo mismo, que preexisten al momento de la solicitud¹⁷.

Por su parte, la más reciente STEDH de 11-7-2006 (JUR 2006, 204643) (asunto *Jalloh c. Alemania*) demuestra con mayor claridad si cabe que para el Tribunal de Estrasburgo no basta la preexistencia de la prueba para considerar admisible cualquier medida coactiva sobre el sospechoso tendente a su obtención. En efecto, aunque se trataba de evidencias probatorias alojadas en el cuerpo del sujeto, cuya

existencia previa era conocida por las autoridades, la citada sentencia estimó que el derecho a no autoincriminarse del afectado impedía obtenerlas utilizando a tal fin contra él métodos dirigidos a alterar el 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 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 aportarla¹⁸. Se vulneraba con ello el fundamento principal del derecho a no autoincriminarse, en cuanto el mismo «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»¹⁹.

Por lo demás, pretender que el derecho sólo es eficaz cuando se exige al sujeto la producción de los documentos, esto es, cuando se le requiere para que incorpore por escrito a un soporte documental datos o informaciones, supone reiterar en sustancia el conocido argumento de que aportar documentos –en este caso, documentos preexistentes– no supone declarar y que por ello la aportación carecería de relevancia a estos efectos. No se nos escapa que ésta fue una de las razones que adujo la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), para negar la aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito de la gestión tributaria. Ahora bien, tampoco ha de perderse de vista que, como se acaba de recordar, el argumento fue desautorizado por la jurisprudencia posterior del TEDH –al consagrar la aplicación del derecho a no autoincriminarse en supuestos de aportación de documentos que no tenían un contenido declaratorio–, y más tarde quedó desvirtuado incluso por la propia doctrina del TC, cuya sentencia 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997, 161), afirmó que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable constituyen una manifestación concreta del derecho a la presunción de inocencia, y que éste impide hacer recaer en el imputado la obligación de aportar los elementos de prueba que determinen su propia incriminación²⁰. Es decir, también el TC reconoció aquí, de manera evidente a nuestro juicio, que la garantía contra la autoincriminación se extiende más allá de la declaración *stricto sensu*,

15. Cfr. SARRÓ RIU, J., *ob. cit.*, 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: «debe entenderse que el citado derecho sí afectará a las manifestaciones vertidas por escrito o en otro soporte por el acusado y, en general, a todo aquello que *no preexista* al requerimiento o con independencia de la voluntad del contribuyente».

16. *Ibidem*, pág. 125: «lo que protege el derecho a no autoinculparse no es tanto la aportación sino la producción de pruebas. Dicho derecho trata de garantizar que en el proceso de producción de una prueba, la fiabilidad de ésta no se vea comprometida como consecuencia del vicio que afecta a una voluntad sometida a coacción». Como se ve, el autor parece conceder todo el protagonismo como fundamento del derecho a la necesidad de evitar errores judiciales, olvidando en demasiadas ocasiones la importancia decisiva que a tal efecto tiene la presunción de inocencia, en cuanto exige que la prueba de cargo sea aportada por quien acusa, lo que impide forzar que su aportación la realice el imputado.

17. 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.

18. 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 [TEDH 1996, 67]), 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».

19. El Tribunal reitera de este modo, en el §100 de la sentencia, sus propias afirmaciones anteriores, entre otras, a propósito de los asuntos Saunders (TEDH 1996, 67) (§ 68) y J.B. (TEDH 2001, 322) (§ 64), ya citados, o en sus sentencias de 21-12-2000 (TEDH 2000, 685), asunto *Heaney y McGuinness c. Irlanda* (§§ 51-55) y de 5-11-2002 (TEDH 2002, 64), asunto *Allan c. Reino Unido* (§ 42).

20. Véase en especial el FJ 5º de la citada sentencia.

incluyendo en su seno los supuestos de aportación de cualesquiera elementos de prueba susceptibles de ser utilizados como fundamento de una condena o sanción²¹.

Las razones anteriores permiten pues descartar que la preexistencia de los documentos respecto al momento de su solicitud enerve sin más la posibilidad de alegar el derecho a no autoincriminarse. Debe reconocerse, con todo, que la tesis que combatimos puede encontrar aún cierto asidero en las dos sentencias del TEDH que inicialmente consagraron la aplicación del derecho frente a la aportación coactiva de documentos (asuntos *Funke c. Francia* y *J.B. c. Suiza* (TEDH 1993, 7)). Con esa intención se ha destacado que ambos pronunciamientos justificaron su decisión por la circunstancia de que los documentos requeridos no tenían una existencia cierta. En otras palabras, de acuerdo con el Tribunal, la aportación de los documentos quedaba protegida por el derecho a no autoincriminarse debido a que el poder público, en el momento de reclamarlos al interesado, no tenía una certeza absoluta sobre su existencia. Como ya se ha dicho, este dato se utiliza para reforzar la idea de que el derecho no opera frente a la aportación de documentos preexistentes. Ahora bien, para sostener de modo coherente esta conclusión sería preciso en todo caso aceptar algún importante matiz en el planteamiento inicial. En efecto, cabría razonar a tal objeto que el derecho sólo se aplica cuando se solicitan documentos preexistentes si la «preexistencia» es incierta para las autoridades²². Dicho en otros términos, de acuerdo con esta tesis se encontrarían excluidos de protección sólo aquellos documentos que con toda certeza existieran ya antes del momento de ser requeridos. La aclaración no carece de importancia, pues supone aceptar que hay documentos preexistentes cuya aportación se encuentra bajo la esfera de protección del derecho: todos aquéllos cuya existencia conoce el interesado pero no consta con certeza al poder público. Aun así, consideramos que la explicación anterior sería insuficiente, salvo que entre los documentos protegidos se incluyesen, de acuerdo con la postura que venimos manteniendo, también los que el poder público no esté en disposición de obtener por sí mismo de manera inmediata, aunque tenga la certeza de su existencia objetiva²³.

No debe extrañar por tanto nuestra discrepancia con algunas de las principales

21. Más recientemente, la STC 142/2009, de 15 de junio (RTC 2009, 142), continúa reiterando esta idea, al afirmar que tales derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, en virtud de la cual la carga de la prueba en el proceso penal corresponde a la acusación, sin que pueda hacerse recaer en el acusado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (FJ 3º).
22. 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, porque existirá la presunción de que debe ser producido». Sorprende no obstante que unas 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).
23. No parece que nuestra exigencia sea contraria de entrada al planteamiento del autor que venimos citando, quien utiliza para su argumentación la sentencia *USA c. Doe* del Tribunal Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica (*Supreme Court Reporter*, 465 U.S. 605-623), y reconoce que en ella se afirmó la efectividad de las garantías contra la autoincriminación ante un requerimiento de documentación en razón de que no había certeza sobre su existencia «o sobre el hecho de que la misma estuviera bajo el control del contribuyente» (*ibidem*, pág. 122).

consecuencias que se han extraído de la tesis anterior. En particular, rechazamos la consideración de que los libros de contabilidad, principal y auxiliar, así como las facturas y cualesquiera otros soportes documentales de las operaciones reflejadas en ellos, tengan siempre una existencia cierta y, por tal motivo, pueda el obligado tributario ser constreñido a aportarlos sin que opere en ningún caso su garantía contra la autoincriminación²⁴. Antes bien, para poder exigir un documento con fines punitivos, sea o no cierta su existencia –o su preexistencia–, consideramos preciso, según ya hemos razonado antes, que el poder público esté en condiciones de obtenerlo con certeza sin el concurso de la voluntad del afectado; es decir, hace falta que el documento se encuentre al alcance inmediato de las autoridades.

En suma, si las autoridades solicitantes no están en disposición de obtener el documento de forma más o menos inmediata, la exigencia de su aportación coactiva por el interesado sería bastante para activar las garantías contra la autoincriminación. Sólo así cabe interpretar las palabras del TEDH –en los asuntos *Funke* y *J.B.* (TEDH 1993, 7)– cuando alude a la falta de certeza de las autoridades sobre la existencia de los documentos, pues 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 o presión para doblegar la voluntad del acusado. Una vez más traemos aquí como apoyo de nuestra tesis la STEDH de 11-7-2006 (JUR 2006, 204643) (*Jalloh c. Alemania*), donde el derecho a no autoincriminarse se consideró vulnerado pese a que las autoridades conocían con certeza que las pruebas se encontraban en el interior del cuerpo del sospechoso. Es decir, la clave que permite obtener coactivamente del acusado pruebas para su utilización a efectos punitivos no es tanto la certidumbre que el poder público posea acerca de la existencia previa de dichas pruebas, como la posibilidad real que tenga de procurárselas sin necesidad de aplicar métodos de coerción dirigidos a doblegar la voluntad del interesado²⁵. 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.

24. Esta es la idea que defiende 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) (BIB 2005, 948), pág. 5, para quien, «si la contabilidad tiene existencia independiente de la voluntad del obligado será porque así se desprende del régimen normativo de su llevanza y exhibición en las actuaciones inspectoras».
25. 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).

II.2.3. La aportación coactiva de documentos contables y sus consecuencias

Resumiendo nuestras conclusiones, las garantías frente a la autoincriminación despliegan su efecto protector siempre que se obliga bajo coacción a un sujeto a facilitar elementos de prueba, salvo que se trate de elementos susceptibles de ser obtenidos de manera inmediata por el propio poder público sin el concurso de la voluntad del afectado. Como es natural, el interrogante que se plantea a continuación tiene por objeto determinar si la documentación contable puede ser exigida bajo amenaza de multa y utilizarse luego, no sólo para liquidar el tributo, sino también como sustento probatorio de las sanciones. Para defender una respuesta afirmativa se ha aducido que los documentos contables tienen en todo caso una existencia cierta e independiente de la voluntad del obligado tributario²⁶. Por nuestra parte, sin embargo, no compartimos la afirmación anterior. La Administración tributaria puede, en efecto, exigir coactivamente al obligado tributario que aporte toda la documentación contable precisa para determinar el tributo²⁷, pero en tal caso no puede utilizarla como fundamento de las sanciones pertinentes si de su examen resulta que el interesado no ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

Como hemos razonado, si la Administración pretende usar los documentos con fines punitivos sólo puede exigirlos cuando esté en condiciones objetivas de obtenerlos de todos modos en el acto sin la colaboración del sujeto que los tiene en su poder. Desde luego, no es así cuando se emplaza a un obligado tributario para que, en cierto día señalado, proporcione facturas, extractos bancarios o, en general, cualesquiera justificantes de las operaciones efectuadas, ya que tales documentos pueden existir o no –pueden no haber sido emitidos siquiera, o haber sido destruidos o extraviados, o encontrarse en posesión de otras personas–. A nuestro juicio, la única forma que tiene el órgano inspector de obtener la citada documentación, sin que la misma quede inhabilitada a efectos punitivos, es procurársela por un medio que no sea requerir coactivamente su aportación por el interesado: proponiendo a éste que la aporte de forma voluntaria –y dejando suficiente constancia de ello en una diligencia–, solicitándola de un tercero –en este caso incluso de forma coactiva–, o proveyendo las formalidades necesarias para llevar a cabo un registro de los locales del obligado tributario –en caso de que éste no acepte la invitación a proporcionarla voluntariamente–. Por lo demás, en este último caso, una vez personado el funcionario en las dependencias que van a ser objeto del registro, ya sí se podrá exigir al interesado la exhibición o la entrega de todos los documentos obrantes en el interior, sin que por ello queden desprovistos de su valor probatorio a efectos punitivos, pues en este caso se encontrarían de todos modos al alcance inmediato del poder público, que los tiene a su disposición en el propio acto si despliega la actividad necesaria para obtenerlos por sí mismo. En tales condiciones, no se estaría

26. Es la conclusión que expresa GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 5, quien afirma que «la existencia independiente haría referencia a documentos elaborados por terceras personas que dejen constancia de determinados hechos o actos o contengan declaraciones de voluntad de las mismas (facturas, contratos...)». Y en la misma línea, SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, págs. 110 y sigs.
27. Expresa gráficamente esta idea la Decisión del TEDH de 10-9-2002 (asunto *Allen c. Reino Unido*) donde se afirma que «el derecho a no autoincriminarse no confiere una inmunidad general relativa a los actos motivados por la voluntad de escapar a un control fiscal» (apdo. 1)

exigiendo en rigor al sujeto su aportación, al menos en el sentido que consideramos relevante de esta expresión.

En cuanto a los libros contables de llevanza obligatoria, alguna doctrina ha sostenido también que pueden ser objeto de exigencia coactiva a su titular sin perder su virtud probatoria a efectos de sustentar una ulterior sanción o condena. Uno de los motivos aducidos para ello es que, al tratarse de una documentación obligatoria, el actuario la tiene a su disposición «desde el punto de vista normativo»²⁸. Sin embargo, el hecho de que exista una obligación de llevanza y exhibición de los libros contables, a efectos tributarios, no es un dato suficiente para afirmar que tienen existencia independiente de la voluntad del sujeto, al menos con arreglo a la concepción del TEDH. Se mire por donde se mire, si la Administración no está en condiciones de obtener los libros de manera inmediata, no puede decirse en rigor que tenga certeza de su existencia²⁹. De este modo, si decide requerirlos al interesado estará obligando a éste a su aportación. El hecho de que se trate de libros obligatorios no garantiza que se encuentren bajo el control del sujeto, ya que éste puede haber faltado a su obligación de llevanza, del mismo modo que puede haberlos extraviado, destruido u ocultado mediante su entrega a un tercero³⁰.

En todo caso, sin embargo, muchas veces la postura que se adopte respecto a los libros contables oficiales carecerá de trascendencia. La razón es que los mismos –nos referimos a la contabilidad obligatoria– suelen reflejar por lo general los datos declarados por el sujeto, de modo que normalmente lo que hacen es apoyar la veracidad de las declaraciones tributarias realizadas por éste; es decir, tienen más bien un valor exculpativo. De hecho, las dudas en torno a si resulta admisible exigirlos con fines punitivos contra su titular no derivan tanto de la certeza sobre su existencia o de la disponibilidad que la Administración pueda tener de ellos, que a nuestro juicio no siempre la tiene a estos efectos, como de la posibilidad que hay de considerar que la coacción ejercida para obtener su aportación por el interesado puede ser irrelevante o insuficiente desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse. No se trataría en tal caso sin embargo de negar que estemos ante una coacción dirigida a lograr que el sujeto aporte la prueba –que lo estamos como ya se ha visto–, sino de que, si nos atenemos a la jurisprudencia más reciente del TEDH, en un caso como éste podría dudarse si la coacción está legalmente prefigurada con carácter *previo* a la propia comisión del ilícito, lo que legitimaría su validez

28. De acuerdo con GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 5, «el hecho de que la contabilidad deba examinarse en el domicilio, local, despacho u oficina en presencia del obligado, la existencia de una obligación de exhibición a cargo de éste, la configuración de la negativa como obstrucción o resistencia y la posible aplicación de la estimación indirecta, son datos que determinan que la contabilidad se encuentre, desde el punto de vista normativo, “a disposición del actuario”»
29. HERRERA MOLINA, P.H. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, pág. 4, consideran también que «la clave no puede estar en el carácter obligatorio de tales documentos, pues este requisito podría eludirse por el legislador mediante una expansión de los deberes registrales».
30. En resumen, de la misma manera que reconoció el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, en su sentencia del caso *USA c. Doe* (citada *supra*), el acto de entrega de los libros supondría en este caso un reconocimiento tácito de su existencia y de que se encuentran bajo el control del obligado tributario, esto es, se trataría de un supuesto de *aportación* de prueba relevante desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse.

como medio de obtener la prueba de cargo. No obstante, el análisis de esta cuestión pertenece ya al siguiente apartado.

II.3. *Legitimidad de la coacción previa a la comisión del ilícito: el sentido de la STEDH de 29-6-2007 (JUR 2007, 169921) (asunto O'Hallorand y Francis c. Reino Unido)*

Ya en un trabajo publicado hace unos años, y que venimos citando, afirmábamos que, para considerar aplicable el derecho a no autoincriminarse, la coacción del poder público destinada a lograr la aportación de pruebas por el sujeto debía ser posterior a la comisión del ilícito punible³¹. La coacción ejercida con carácter previo, por tanto, carecería de relevancia a estos efectos. Dicho de otro modo, si desde antes de cometerse el ilícito hay constancia de que en un momento posterior, predeterminado normativamente, el sujeto 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 prueba de la infracción o del delito cometidos. 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 en ulteriores procedimientos punitivos. Cabe decir que, al producirse el acto coactivo –el mandato normativo que prevé la obligación de informar o declarar datos en una fecha posterior prefijada–, el ejercicio de la coacción no implica forzar la voluntad del interesado para que aporte las pruebas de un ilícito, puesto que en tal momento éste no se ha producido todavía³². En otras palabras, 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 incriminan³³.

La conclusión anterior justifica por tanto que las declaraciones tributarias previstas en la normativa con carácter automático –sin necesidad de que el obligado tributario sea requerido a tal efecto con carácter previo–, aunque contengan información aportada bajo coacción, sí puedan utilizarse como sustento probatorio para imponer sanciones al declarante. No nos referimos a aquellos supuestos donde la declaración, por ser falsa o incompleta, constituye el vehículo mismo del ilícito. En este caso ni siquiera puede decirse que el poder público utilice la declaración como evidencia de la infracción, pues serán siempre otros elementos informativos los que desvirtúen su contenido y sirvan como fundamento probatorio de la falsedad u omisión que justifica la medida punitiva³⁴. Antes bien, aludimos a la posibilidad de

31. AGUALLO AVILES, A. y GARCÍA BERRO, F.: *ob. cit.*, pág. 247.

32. PALAO TABOADA, C.: El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario, Thomson-Civitas, Madrid (2008), págs. 166-167 (BIB 2008, 1057), trata de explicarlo afirmando que el derecho a no autoincriminarse «no exculpa de una infracción cometida con el fin de ocultar la comisión de otra anterior». Y en el pie de página se ve obligado a precisar: «la nueva infracción debe ser distinta de la infracción formal consistente en rehusar la información».

33. Esta idea es la que expresa en sustancia la STS de 28-3-2001 (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).

34. Según puso de relieve HERRERA MOLINA, P.M.: *ob. cit.*, pág. 152, la declaración es, en este caso, el instrumento de la infracción, pero no la prueba. También en esta línea se inscribe

que para efectuar una declaración veraz, a fin de cumplir la obligación de declarar prevista en la normativa, el interesado se vea impelido a facilitar en ella datos que evidencian la comisión de ilícitos anteriores, de carácter tributario o no. Sería el caso por ejemplo de una declaración de patrimonio que pusiese de manifiesto la titularidad de bienes financiados con rentas no declaradas, o de una declaración de rentas reveladora de omisiones en declaraciones previas (v. gr., cuando un sujeto reconoce haber obtenido plusvalías por la transmisión de un inmueble cuya adquisición no puede justificarse de acuerdo con los ingresos declarados en años anteriores). Como ya se ha dicho, parece evidente que en estos casos el interesado no podrá alegar el derecho a no autoincriminarse para eximirse de su obligación de declarar³⁵, y tampoco a fin de evitar el uso de los datos declarados como fundamento probatorio de las infracciones cometidas previamente.

El razonamiento que se acaba de exponer resulta válido con referencia a la información incorporada a 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. Ahora bien, no pensamos desde luego que puedan merecer esta misma consideración otros supuestos de aportación de información cuya obligatoriedad sí depende de un acto formal específico de solicitud individualizada por parte del poder público, amparado en la obligación genérica de información que incumbe a todos los obligados tributarios en virtud del artículo 93 LGT (RCL 2003, 2945). En principio, resulta evidente que cuando se reclama información en estos casos el acto coactivo es el requerimiento mismo. Se trataría, por tanto, de hipótesis típicas de ejercicio de la coacción –concretada en una amenaza de sanciones si no se colabora– con la finalidad de lograr que el destinatario aporte información. Es decir, cuando la información reclamada

la Decisión del TEDH en el asunto *Allen* (citada *supra*), cuando afirma que «El interesado ha sido inculpaado y condenado por haber comunicado una falsa declaración de rentas a la administración fiscal. En otros términos, ha mentido o declarado en falso dando informaciones inexactas sobre sus bienes. No se trataba de un caso de autoincriminación forzada referente a una infracción cometida con anterioridad, se trataba de la infracción misma».

35. La misma conclusión expresa, aunque de manera menos convincente a nuestro juicio, el ATC 39/2003, de 10 de febrero (RTC 2003, 39 AUTO): «la obligación genérica de prestar verazmente las correspondientes declaraciones tributarias resulta ajena al contenido del derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, ya que, por una parte, es una exigencia que no queda enmarcada en ningún concreto procedimiento penal en curso ni vinculada a la determinación de eventuales responsabilidades penales, y el incumplimiento de esta obligación en el caso del recurrente se produjo mucho tiempo antes a la propia existencia de un procedimiento penal contra él; y, por otra, la obligación tributaria de declaración veraz sobre las rentas percibidas no supone compeler a realizar una manifestación de voluntad cuyo contenido admita directamente la culpabilidad por ningún hecho ilícito». El problema de esta argumentación es que para la plena eficacia del derecho a no autoincriminarse no es preciso como se sabe que al aportar la información exista un procedimiento penal ya en curso contra el sujeto, pues el derecho podría actuar anulando la validez de la información a efectos punitivos en un procedimiento futuro, tal y como estableció el TEDH en el asunto *Saunders* (TEDH 1996, 67). En cuanto al segundo argumento empleado, según el cual la declaración tributaria no puede equipararse a una manifestación de voluntad admitiendo la culpabilidad, ya se ha dicho que esa circunstancia tampoco excluye la efectividad del derecho, si se dan las condiciones precisas, impidiendo la utilización de la información con fines punitivos. Critica el planteamiento del auto PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, págs. 174-175.

en estos casos tenga carácter autoincriminatorio respecto a 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 en un procedimiento de carácter penal o sancionador.

Aunque entendemos que las afirmaciones anteriores son correctas en esencia, hemos de reconocer que una decisión reciente del TEDH obliga a plantear alguna duda al respecto. Nos referimos en concreto a la STEDH de 29-6-2007 (JUR 2007, 169921) (asunto *O'Hallorand y Francis c. Reino Unido*). En ella se da solución a una cuestión controvertida 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. La primera de ellas en relación con el asunto *Francis*, donde se reitera la misma solución dada antes en la STEDH de 8-4-2004 (TEDH 2004, 28) (asunto *Weh c. Austria*). En su virtud se considera legítimo sancionar al titular de un turismo cuando no cumple debidamente su obligación de identificar al conductor³⁶. Sin embargo, el aspecto más interesante de la sentencia que comentamos ahora se relaciona con la decisión relativa al asunto *O'Hallorand*. En este caso, ante la petición de las autoridades para que, como titular del vehículo, identificara a la persona que conducía, el citado sujeto 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 autoincriminatoria aportada por el propio infractor como respuesta a un requerimiento del poder público hecho bajo coacción –pues de no contestarlo se le habría imputado por tal causa una infracción autónoma como titular del vehículo–, se suscitaba ante el Tribunal de Estrasburgo la posibilidad de considerar vulnerado por tal motivo, de acuerdo con su doctrina anterior en el asunto *Saunders*, el derecho a no autoincriminarse del afectado. La sentencia sin embargo niega tal extremo.

Antes de justificar su decisión el Tribunal comienza por reconocer que, hasta ese momento, se había declarado la violación del derecho a no autoincriminarse en todos los asuntos en que se había constatado el ejercicio de una coerción directa

36. A idénticas conclusiones llegó en nuestro país la STC 197/1995, de 21 de diciembre (RTC 1995, 197), a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad por la que se impugnaba el precepto legal que tipifica como infracción autónoma la obligación del propietario de identificar al conductor. En síntesis, el Tribunal considera que la información requerida en este caso bajo coacción no tiene una finalidad inequívoca de imputar al propietario la infracción de tráfico, pues precisamente porque las autoridades desconocen la identidad del conductor se ven obligadas a indagarla preguntando a quien, como titular del vehículo, debe tener constancia de la persona que lo conduce en cada momento.

para obligar a un sospechoso actual o potencial a facilitar información autoincriminatoria; sin embargo –afirma a continuación–, de ello no se deriva que toda coerción directa entrañe una vulneración del derecho³⁷. Resumiendo sus conclusiones, en el caso *O'Hallorand*, pese a apreciarse la existencia de una coerción directa –la amenaza al sujeto con sancionarlo por falta de identificación del conductor–, ésta se había ejercido con la cobertura de una ley que contemplaba la obligación genérica del guardián de un vehículo de comunicar quién lo conducía bajo determinadas circunstancias. Por otra parte, la coerción ejercida tenía un carácter limitado, pues sólo podía hacerse uso de la misma tras verificarse una concreta infracción previa y el objeto del requerimiento de información debía circunscribirse a la identificación del conductor. Estas consideraciones condujeron al Tribunal a estimar que en este caso no se había vulnerado el derecho a no autoincriminarse.

Como se ve, la decisión se apoya en 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 de algún modo 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–. Esta explicación podría pretenderse aplicable también –y no descartamos que el Tribunal pudiese declararlo así llegado el caso– a la obligación de entrega al Fisco de 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. Las diferencias entre ambos supuestos son sin embargo apreciables, 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, y tampoco está por tanto predeterminada de antemano de modo taxativo como en el caso de los datos sobre la identidad del conductor.

11.4. *La pretendida dualidad entre el destinatario de la coacción y el destinatario de la condena en el caso de los administradores de sociedades: las SSTC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005, 18), y 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006, 68)*

No podemos cerrar estas consideraciones sin mencionar el problema de la condena penal del administrador de una sociedad en virtud de un acto de defraudación imputable directamente a ésta cuando las pruebas han sido obtenidas bajo coacción en un procedimiento administrativo previo seguido contra la sociedad. En relación con este asunto, el Tribunal Constitucional tuvo hace unos años la oportunidad de pronunciarse, al resolver por primera vez mediante sentencia una petición de amparo

37. Cfr. § 53.

referida a la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el ámbito del procedimiento inspector y del ulterior proceso penal por delito de defraudación.

Para valorar de manera correcta la decisión del Tribunal es preciso esbozar antes, aunque sólo sea de forma telegráfica, la situación en que se encontraba en ese momento la elaboración del derecho a no autoincriminarse en nuestra jurisprudencia constitucional. Para empezar, aunque en el texto original de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) ningún precepto ordenaba que la imposición de sanciones por el incumplimiento de obligaciones tributarias se llevase a cabo en el mismo procedimiento dirigido a su liquidación, la normativa reglamentaria del procedimiento inspector sí disponía que así se hiciese. Como es sabido, pese a ello, la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), no consideró que la previsión legal de sanciones por no colaborar en el curso de las actuaciones inspectoras, como modo de lograr la aportación de documentos con trascendencia tributaria por el obligado tributario, vulnerase los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable de éste. En realidad, aunque la argumentación de la sentencia presentaba algún punto débil –como la idea de que aportar documentos no es declarar, dado que como hemos visto más atrás dicha circunstancia no impide la efectividad de las garantías contra la autoincriminación frente a la obligación de aportar documentos– sus conclusiones no estaban exentas de fundamento. Hay que tener en cuenta que el Tribunal enjuiciaba la constitucionalidad de la LGT y no de la normativa reglamentaria o de la práctica administrativa producida en desarrollo o aplicación del citado texto legal. Y no había ni un solo precepto en la LGT de 1963 que determinase la necesidad de que las sanciones por incumplimiento de la obligación de ingresar el tributo se impusieran en el propio procedimiento inspector. Por tanto, la mera previsión de sanciones por falta de colaboración en un procedimiento como el de gestión o inspección tributaria, cuya única finalidad inexorable de acuerdo con la citada ley era liquidar el tributo, no podía considerarse contraria al derecho a no autoincriminarse. La efectividad de la citada garantía se circunscribe al ámbito de los procedimientos sancionadores o penales.

Cabe achacar quizás a la sentencia no haber explicitado la causa por la que ni siquiera valoró si era legítimo utilizar la información a efectos punitivos. No es menos cierto, sin embargo, que la cuestión no se había planteado en esos términos, así como que en ese momento no se había producido aún la doctrina del TEDH en el asunto *Saunders*, que volvería a suscitar con fuerza algún tiempo después las dudas al respecto. En todo caso, no obstante, la decisión sobre el uso de la información con fines punitivos –contrario en apariencia a la doctrina *Saunders*–, e incluso sobre la posibilidad de ejercer la coacción para obtenerla en un procedimiento inspector dirigido reglamentariamente también a la imposición de sanciones –cuestionable también, de acuerdo con la más tardía doctrina del TEDH en el asunto *J.B.*– parecía quedar diferida a un momento posterior cuando, en vía de amparo, se entrase a discutir la compatibilidad del derecho a no autoincriminarse, no ya con preceptos legales, sino con actos concretos de solicitud coactiva de información realizados en aplicación de normas reglamentarias y con la subsiguiente producción de actos sancionadores o de condenas penales basados en la información así obtenida en el curso del procedimiento inspector.

Así las cosas todo hacía esperar que cuando se suscitasen en vía de amparo estas cuestiones a propósito de actos aplicativos concretos de las normas el Tribunal

se sentiría obligado por fin a formular al respecto una doctrina definitiva en términos constitucionales. Por eso resultó decepcionante en extremo comprobar que, llegado el momento, su actitud se encaminaba más bien a buscar el resquicio formal que le permitiese eludir un pronunciamiento de fondo. Pues en efecto, al resolver el primer recurso planteado a propósito de estas cuestiones, la decisión no sólo fue muy discutible, sino que la forma de argumentarla no sirvió para despejar ni una sola de las dudas que se encontraban –y se encuentran aún hoy– pendientes de solución a propósito del asunto principal. Trataremos de explicar brevemente esta valoración.

Como es sabido, los hechos sobre los que se pronuncia la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005, 18) (y la posterior 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006, 68), dictada en un asunto idéntico en esencia) tienen lugar a raíz de las actuaciones inspectoras seguidas contra una sociedad. En el curso del procedimiento, el órgano inspector había reclamado al obligado tributario, que formalmente era la propia entidad, la aportación de una serie de documentos con trascendencia tributaria. El requerimiento de información se efectuaba como es habitual bajo la amenaza de imponer a la entidad las correspondientes sanciones por falta de colaboración si se negaba a cumplirlo. En contestación a la solicitud administrativa de información, los representantes de la sociedad habían facilitado la documentación requerida. Dicha documentación sirvió posteriormente para la apertura de un procedimiento penal por delito de defraudación, en el que resultó imputado uno de los administradores sociales pues, en virtud del principio *societas delinquere non potest*, en vía penal no era posible juzgar a la propia entidad. El proceso culminó con una sentencia condenatoria contra el administrador.

No resulta sorprendente que, a la vista de los hechos descritos, el afectado recurriese en amparo la condena alegando que con ella quedaba vulnerado su derecho a no autoincriminarse, invocando entre otras razones la doctrina del TEDH en el asunto *Saunders*. A primera vista, el paralelismo con este último caso no era ciertamente difícil de establecer. Ambos implicaban el desarrollo previo de unas actuaciones investigadoras o comprobatorias donde el sujeto se había sentido obligado bajo coacción a facilitar una información que, posteriormente, fue utilizada para sustentar la acusación en un proceso penal del que resultó una condena contra él. Pues bien, como antes se ha dicho, todo hacía suponer que el Tribunal Constitucional tendría que tomar una decisión, ya fuera declarando aplicable la doctrina *Saunders* en el ámbito de los procesos por delito fiscal, ya fuera razonando la existencia de rasgos diferenciadores sustanciales entre ambos casos, capaces de justificar que no se hiciese una traslación automática al ámbito penal tributario de las conclusiones del Tribunal de Estrasburgo en aquel asunto. Lejos de comprometerse consagrando a efectos constitucionales una de estas dos soluciones, la STC 18/2005 (RTC 2005, 18) se limitó a constatar que el destinatario de la coacción en el curso de las actuaciones inspectoras había sido la sociedad misma, y no su administrador, por lo que la condena penal ulterior contra éste no se basaba en pruebas que hubieran sido aportadas como consecuencia de una coacción ejercida sobre él, sino sobre la sociedad. En suma, puesto que las pruebas habían sido proporcionadas por la sociedad como respuesta a un requerimiento coactivo dirigido a ella, no cabía entender que dichas pruebas hubieran sido aportadas bajo coacción por quien finalmente

resultó imputado y condenado, el administrador, por lo que no se vio vulnerado el derecho de éste a no autoincriminarse³⁸.

Era de esperar el aluvión de críticas que, con diversos fundamentos, se ha producido contra esta actitud escapista del Tribunal Constitucional³⁹. A nuestro juicio, dos son las razones que con más claridad ponen de relieve la debilidad del argumento principal esgrimido por la sentencia. La más evidente a simple vista tal vez sea el contrasentido en que se vería obligado a incurrir el Tribunal cuando la hipótesis sometida a su consideración fuera, en lugar de una condena por delito de defraudación, una sanción en vía administrativa impuesta a la sociedad por falta de ingreso del tributo. En efecto, si por no alcanzar los hechos la calificación de delito la reacción punitiva hubiera consistido en la imposición de sanciones administrativas, el destinatario de las mismas habría sido la sociedad, en lugar del administrador. En tal caso, la titular del derecho, y quien hubiera podido alegarlo en el procedimiento punitivo, habría sido la propia sociedad, es decir, el mismo sujeto que había sufrido el acto coactivo –la amenaza de sanciones por falta de colaboración– determinante de la aportación de los documentos incriminatorios⁴⁰. En suma, una misma persona habría sido entonces destinataria directa de la sanción y también de la coacción previa dirigida a obtener las pruebas incriminatorias⁴¹. No se podría aducir en tal caso que el ejercicio de la coacción para lograr la información se hubiera dirigido contra una persona distinta del destinatario de la medida punitiva. Y la misma situación, por otra parte, podrá darse también a partir de ahora en el ámbito penal, donde recientemente se ha regulado la posibilidad de establecer la responsabilidad penal de las personas jurídicas como responsabilidad propia⁴². En resumen, la aplicación de una garantía fundamental se estaría haciendo depender de un mero formalismo absolutamente contingente, como el hecho de que el legislador decida, por razones de oportunidad, configurar como agente del ilícito a la sociedad que

formalmente lo lleva a efecto o al administrador que en su nombre realiza las actuaciones materiales que determinan su comisión.

Con todo, los argumentos que hacen cuestionable la solución del Tribunal Constitucional no acaban ahí. Conviene poner de manifiesto también que la premisa principal utilizada por la sentencia como punto de partida de su razonamiento debe también ser rebatida. Nos referimos a la afirmación según la cual el administrador condenado en vía penal no había padecido coacción alguna durante el procedimiento de comprobación con el fin de que facilitase las pruebas del ilícito. Como hemos visto, de acuerdo con el razonamiento de la sentencia, tanto el requerimiento de información, como la correspondiente amenaza de aplicar sanciones en caso de no atenderse éste, se habrían dirigido contra la sociedad. A nuestro juicio, sin embargo, aunque es cierto que las sanciones por falta de colaboración, de haberse rehusado el requerimiento, se habrían impuesto directamente a la sociedad en tanto que sujeto infractor, las consecuencias punitivas amenazaban igualmente con alcanzar a cualquiera de los administradores sociales en su calidad de responsables⁴³. Dicho de otro modo, en una hipótesis como ésta el ejercicio de la coacción contra la sociedad lo es también contra todos los administradores susceptibles de ser declarados responsables por las sanciones tributarias impuestas a aquélla. No en vano, la misma cualidad de administrador, que justifica la imputación de la responsabilidad penal por el delito de defraudación relativo a obligaciones tributarias de la sociedad, es la que habría justificado también la responsabilidad punitiva por el ilícito de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actividad inspectora de no haberse cumplido con el requerimiento de información⁴⁴. Por tanto, cuando el administrador –que en este caso era consejero delegado de la entidad–, por sí mismo o a través de las personas empleadas a sus órdenes, facilitó la información que la Administración tributaria solicitaba, puede afirmarse que actuaba condicionado por la expectativa de padecer en último término como responsable la sanción prevista en caso de no cumplirse el requerimiento. En definitiva, el ejercicio de la

38. En palabras de la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005, 18): «De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad Incovesa–, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable» (FJ 3º).
39. GARCIA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 6, señala que «el TC elude cualquier consideración en torno al significado del derecho». HERRERA MOLINA, P.H. y GARCIA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, pág. 3, afirman que «nuestro supremo intérprete se ha limitado a “ganar tiempo” y a sembrar mayor confusión sobre la materia». Para ARTACHO, D.: «El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 750/2008 (BIB 2008, 510), pág. 2, la sentencia supone, al menos en el ámbito de los delitos contra la hacienda pública, negar el derecho a no autoinculparse a las personas jurídicas. En idénticos términos, SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, pág. 133.
40. Así lo advierte, entre otros, GARCIA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 7.
41. Incluso en los supuestos de delito, observa ARTACHO, D.: *ob. cit.*, pág. 2, que «la persona jurídica coaccionada sí puede verse materialmente afectada por la condena».
42. Así lo advertía ya ARTACHO, D.: *ob. cit.*, pág. 3, aludiendo a la norma del proyecto de reforma del Código Penal que finalmente ha quedado plasmada en el nuevo artículo 31 bis del citado texto, añadido por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (RCL 2010, 1658) (BOE del 23 de junio).

43. Los artículos 42.1.a) y 43.1.a) del texto de la LGT (RCL 2003, 2945) vigente declaran, respectivamente, la responsabilidad solidaria por las sanciones de quienes sean causantes o colaboren activamente en la infracción, y la responsabilidad subsidiaria, incluidas también las sanciones, de los administradores que no hubiesen realizado los actos necesarios para el cumplimiento de sus deberes fiscales por las correspondientes personas jurídicas. Parecidas consecuencias, en términos de responsabilidad, establecían por su parte los artículos 38 y 40 de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490). Cfr. HERRERA MOLINA, P.M. y GARCIA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, págs. 7 y sigs., quienes ponen de relieve las distintas consecuencias sancionadoras que puede padecer el administrador cuando se desatiende el requerimiento de información dirigido formalmente a la sociedad.
44. De acuerdo con ARTACHO, D.: *ob. cit.*, pág. 2, «puede decirse que en la medida en que la sociedad como persona colectiva o como ficción carece en el orden penal de capacidad para la acción típica o para la culpabilidad, de forma que la misma corresponderá en su caso a las personas físicas que la dirigen o gestionan, del mismo modo puede defenderse que la sociedad no sufrirá nunca una coacción capaz de alterar su voluntad, sino que serán sus órganos de gobierno, en definitiva, las personas físicas que los ocupen, quienes sufrirán materialmente la coacción y cuya voluntad podrá verse violentada». En idénticos términos, SARRÓ RIU, J.: *ob. cit.*, pág. 135.

coacción puede aquí considerarse determinante como modo de torcer la voluntad del administrador y llevarlo a tomar la decisión de colaborar aportando la documentación relativa a las actividades económicas de la sociedad⁴⁵.

En cualquier caso, lo más decepcionante de todo es que, como ya se ha dicho, el Tribunal Constitucional ha eludido despejar la cuestión de fondo más importante de todas, esto es, si la información aportada bajo coacción durante las actuaciones comprobatorias por el obligado tributario puede ser empleada como fundamento de la sanción o condena que se imponga a éste en un procedimiento punitivo ulterior⁴⁶. Y aunque la sentencia menciona de modo expreso en su texto la jurisprudencia del TEDH en los asuntos Saunders y J.B. (TEDH 1996, 67), circunstancia que podría hacer esperar que su futura respuesta a la cuestión se inscriba en la línea marcada por dichos pronunciamientos⁴⁷, no puede descartarse que, llegado el momento, el Tribunal recurra a nuevas razones dirigidas a justificar una solución distinta. Entretanto, las expectativas sobre la aplicación efectiva del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario sancionador no pueden ser optimistas si se atiende al tratamiento que, como a continuación veremos, vienen dando al asunto los tribunales ordinarios.

45. GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 6, pone de relieve con acierto que «las relaciones de la Administración Tributaria con las sociedades se canaliza a través de las personas físicas que ostentan su representación orgánica o voluntaria, que son quienes deberán cumplir los deberes de aportación de datos, informes o documentos y quienes pueden sentirse «coaccionados» por una sanción por resistencia, excusa o negativa, que, no obstante, recaerá sobre la sociedad».
46. CAYÓN GALIARDO, A.: «Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria» *Revista Técnica Tributaria*, núm. 68 (2005), pág. 141, concluye que las razones aducidas por el Tribunal le permiten «no pronunciarse sobre una cuestión de tanta trascendencia para la configuración actual de nuestro sistema de aplicación de los tributos». MERINO JARA, I.: «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 8 (2005) (BIB 2005, 1105), pág. 5, lamenta que la sentencia no llegue a fijar doctrina sobre las cuestiones fundamentales relacionadas con la aplicación del derecho en el ámbito sancionador tributario. Para HERRERA MOLINA, P.H. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, pág. 5, el Tribunal Constitucional, con su falta de decisión deja un campo sembrado de dudas. GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 6, reprocha a la sentencia no haber entrado a resolver cuestiones fundamentales, como las relativas «a si la documentación aportada por la sociedad es independiente o no de la voluntad del obligado tributario, a si la existencia de un tipo que califica como infracción la no aportación de esta documentación supone coacción constitutiva de autoincriminación o a si este derecho a no autoincriminarse comprende el derecho a exigir que los documentos y manifestaciones aportados a la inspección no se utilicen para condenar al sujeto o a que la condena no se base exclusivamente en los mismos».
47. GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pág. 7, afirma que, si el Tribunal no hubiese constatado esta divergencia de sujetos, «la propia limitación de la respuesta del TC puede permitir inferir que, a sensu contrario, se estaría vulnerando el art. 24.2 de la Norma Fundamental si la información se hubiese requerido al mismo sujeto que resulta incriminado, por ejemplo, si los hechos se hubiesen referido a un empresario persona física». De la misma opinión parece LOPEZ DIAZ, A.: «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16/2005 (BIB 2005, 2442), pág. 2, quien no obstante advierte que «para ello quedan pendientes las precisiones sobre los elementos objetivos de la no autoinculpación».

III. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO Y UTILIZACIÓN CON FINES PUNITIVOS DE PRUEBAS OBTENIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

Hechas las consideraciones pertinentes sobre las cuestiones de mayor relevancia que afectan al ejercicio de la coacción, corresponde completar este trabajo con una valoración de la situación vigente de los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias bajo el prisma los efectos concretos que el derecho a no autoincriminarse está llamado a proyectar en ellos. A tal fin conviene dividir la exposición en dos apartados diferenciados: en el primero evaluaremos la compatibilidad de la regulación actual con la plena eficacia del citado derecho fundamental de los obligados tributarios y enjuiciaremos el nivel de respeto que se constata del mismo en la práctica administrativa; a continuación dedicaremos un segundo apartado a la consideración crítica de la escasa jurisprudencia emanada en esta materia de nuestros tribunales ordinarios.

III.1. Separación de procedimientos y transferencia de pruebas al expediente sancionador

No hace falta recordar que fue la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC desde ahora), la que por primera vez ordenó de manera expresa que las sanciones por el incumplimiento de obligaciones tributarias se impusiesen en un expediente separado del procedimiento seguido para su liquidación. Hasta ese momento, la normativa reglamentaria del procedimiento de inspección disponía que la liquidación del tributo y la sanción derivada, en su caso, de su falta de ingreso, se llevasen a cabo dentro de un mismo procedimiento y en unidad de acto. Dicha regulación suponía de hecho un impedimento a la plena eficacia del derecho a no autoincriminarse, pues determinaba que toda la información obtenida en las actuaciones inspectoras, incluida la aportada bajo coacción por el obligado tributario, se utilizase no sólo para liquidar el tributo sino también para imponer las correspondientes sanciones. El esquema de las actuaciones ofrecía entonces un paralelismo innegable con el supuesto sobre el que más tarde se pronunció la STEDH de 3-5-2001 (TEDH 2001, 322) (asunto *J.B. c. Suiza*). Esta sentencia reconoció, como es sabido, que la negativa del interesado a aportar documentación en el curso de una comprobación fiscal se encontraba amparada por el derecho a no autoincriminarse. La razón de decidir fue que, de acuerdo con la normativa del procedimiento, el destino que las autoridades tenían intención de dar a la información reclamada era, además de liquidar las obligaciones tributarias pendientes, establecer también las sanciones aplicables, lo que suponía la vulneración del citado derecho por el solo acto de ejercer la coacción para obtener la respuesta del interesado al requerimiento. Esta doctrina, aplicada a la regulación de nuestro procedimiento de inspección vigente antes de la LDGC, hubiera obligado en apariencia reconocer el derecho de los contribuyentes a rehusar los requerimientos de información cursados en su seno.

Lo cierto sin embargo es que el legislador español se adelantó de alguna forma a la doctrina *J.B.* y ya desde 1998 optó por ordenar, en virtud del artículo 34 LDGC, que las sanciones se impongan en un expediente separado del procedimiento seguido para liquidar el tributo. Más tarde el artículo 208.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) vigente reprodujo este mandato de separación de procedimientos en pareci-

dos términos. De esta forma quedaba resuelto un aspecto importante de la cuestión, pues desde entonces no puede decirse, al menos de entrada, que la regulación legal del procedimiento de inspección determine de modo inequívoco –como ocurría antes– el empleo de la información aportada durante las actuaciones inspectoras por el interesado como sustento probatorio de las sanciones que ulteriormente hayan de imponérsele. En tales condiciones por tanto no cabe declarar aplicable sin más de modo automático la solución del TEDH en el asunto *J.B.* Ahora bien, ello no significa por supuesto ni mucho menos que el derecho a no autoincriminarse deje de surtir efectos a favor de su titular. Así, de acuerdo también con el TEDH (asunto *Saunders* [TEDH 1996, 67]), la información aportada bajo coacción en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos por el obligado tributario no podrá trasladarse al procedimiento sancionador para ser utilizada como fundamento probatorio de las sanciones que corresponda adoptar contra él.

Como todo el mundo conoce es precisamente la aplicación del aspecto mencionado en último lugar lo que mantiene vivo en la actualidad el debate relativo a los efectos del derecho a no autoincriminarse en el ámbito sancionador tributario. La razón es que, si bien el actual procedimiento de aplicación de los tributos no puede desembocar formalmente en la imposición de sanciones, el artículo 210.2 LGT prevé la posibilidad de que la información obtenida en él se incorpore al expediente sancionador mediante un acto formal específico dictado a tal fin. De este modo, la norma viene sirviendo de base a la Administración para trasladar al procedimiento sancionador toda la información obrante en su poder, incluida la aportada bajo coacción por el interesado en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, pues se considera suficiente para ello dictar un simple acto a tal efecto. Por nuestra parte, hace algún tiempo sostuvimos que el precepto no puede ser entendido en esos términos, pues ello supondría como ya se ha dicho desprestigiar la doctrina del TEDH en el asunto *Saunders*. De ahí que defendiéramos como única interpretación correcta del artículo 210.2 LGT entender que en su virtud puede incorporarse al expediente sancionador sólo aquella información susceptible de utilizarse con fines punitivos, siendo necesario a tal efecto un acto formal específico, y debiendo aplicarse en todo caso un filtro para que no acceda al procedimiento punitivo ningún dato o información cuya utilización se encuentre prohibida a tales efectos⁴⁸. Interpretado de esta forma, el precepto no plantea ningún reparo desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse. Somos conscientes con todo de las discrepancias que ha suscitado esta lectura de la norma, normalmente por considerarse demasiado bienintencionada u optimista, dado que su redacción no impide de forma explícita y terminante la transferencia al expediente sancionador de la información aportada por el interesado⁴⁹. Lo cierto sin embargo es que, en nuestra opinión, el tenor del mandato

48. Comparte esta opinión PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, págs. 94-95.

49. Es lo que parece achacar a nuestra postura el profesor PALAO (*ibidem*, en nota a pie), pese a que suscribe en sustancia la interpretación que proponemos del artículo 210.2 LGT (RCL 2003, 2945). La razón que aduce para la discrepancia es que en Derecho español actual no existe una separación efectiva de procedimientos, por lo que no se puede esperar que la Administración se limite a incorporar al expediente sancionador sólo la información cuyo uso sea legítimo a efectos punitivos. Ahora bien, ésa era precisamente la idea que nosotros tratábamos de expresar, esto es, que la norma legal es perfectamente compatible con el derecho a no autoincriminarse, si bien como es natural el efectivo respeto de este derecho se supeditaba a una revisión de los hábitos administrativos o, lo que es igual, a que la Administración tributaria aplicase la previsión legal de la única forma que cabe:

legal no implica vulneración del derecho a no autoincriminarse y que rectamente interpretada la norma es perfectamente constitucional⁵⁰. Otra cosa es que su incorrecta aplicación y su desafortunado desarrollo reglamentario estén determinando el desprecio sistemático del derecho a no autoincriminarse, como enseguida tendremos ocasión de explicar. Circunstancia que, por otra parte, está lejos de ser atajada por los tribunales ordinarios según veremos también más adelante.

En efecto, como acabamos de decir, la perspectiva que proporcionan los años transcurridos desde la promulgación de la vigente LGT permite constatar que la Administración tributaria no tiene ninguna intención de amoldar sus prácticas a las exigencias que han quedado expuestas. Una muestra palpable de ello es que al efectuarse el desarrollo reglamentario del procedimiento sancionador se ha introducido una norma opuesta de manera frontal al derecho a no autoincriminarse de los obligados tributarios. Nos referimos al artículo 27.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RCL 2004, 2263), en el que se dispone que, en caso de renuncia del obligado tributario 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. Ante esta situación ya sostuvimos en otro lugar 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 sentencia⁵¹. Es decir, en tales circunstancias cabe reconocer al obligado tributario el derecho de no aportar información sin que, por tanto, puedan aplicársele sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa en caso de rehusar el requerimiento de la Administración en tal sentido.

Más allá sin embargo de la situación un tanto anómala que provoca este defectuoso desarrollo reglamentario, que debe considerarse por supuesto ilegal, resulta más preocupante aún que la Administración tributaria no parezca haberse planteado ni por un momento modificar sus hábitos tradicionales, incompatibles con la aplicación del derecho a no autoincriminarse, y haya convertido en práctica constante la utilización del procedimiento sancionador abreviado mediante la incorporación al mismo de forma indiscriminada y cuasi automática, a través de un acto vacío de motivación, de todo el material informativo obtenido en el procedimiento de comprobación, con independencia de cuál sea su origen⁵².

filtrando la información para evitar trasladar al expediente sancionador los elementos probatorios aportados bajo coacción por el obligado tributario. Otra cosa es que ese necesario cambio en la práctica administrativa no se haya producido, lo que puede conllevar, como veremos enseguida, consecuencias importantes a efectos prácticos.

50. En contra, HERRERA MOLINA, P.H. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *ob. cit.*, pág. 2, quienes interpretan que el artículo 210.2 LGT (RCL 2003, 2945) permite trasladar los datos autoincriminatorios aportados bajo coacción por el obligado tributario del expediente de comprobación al sancionador.
51. 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 (BIB 2006, 359).
52. MERINO JARA, I.: *ob. cit.*, pág. 5, afirma por ello que en la práctica no hay separación de procedimientos, «no ya porque esté prevista la renuncia a la tramitación separada, sino sobre todo porque está previsto el trasvase al mismo [al procedimiento sancionador] de todos los datos en poder de la administración tributaria, sin advertir previamente al interesado de esa posibilidad para que, en su caso, se abstenga de manifestar lo que le perjudica».

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 respecto al procedimiento de aplicación de los tributos. Esto diferencia, cuando menos desde un punto de vista formal, la situación de nuestro ordenamiento vigente de la que motivó la sentencia del TEDH a propósito del 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 bajo coacción 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 derivara entonces de la propia regulación del procedimiento, de donde así se derivaba, no parece impedir que idéntica convicción, y con las mismas consecuencias, pueda alcanzarse por el hecho de constatar una práctica previa invariable de la Administración en tal sentido⁵³. En resumen, no vemos descabellado que, en el seno del procedimiento actual de aplicación de los tributos, si el interesado se niega a aportar información siendo sancionado por esta causa, su eventual recurso contra la sanción pudiera llevar al TEDH a declararla improcedente, aplicando en esencia la doctrina del asunto *J. B.* En las circunstancias actuales de nuestro procedimiento tributario 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.

42

En apoyo de la idea anterior se ha de citar, por último, la STEDH de 4-10-2005 (TEDH 2005, 101) (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, ante el riesgo evidente y cierto de que la información así obtenida pudiera servir a efectos probatorios para condenarlo en un procedimiento penal independiente que se hallaba abierto contra él. El resultado aquí fue, como en el asunto *J. B.*, la anulación de la multa impuesta al interesado por negarse a facilitar información, pese a que la posible utilización de la misma como prueba de su delito no hubiera tenido lugar en el marco de la misma investigación en la que se produjo el requerimiento. Es decir, el Tribunal de Estrasburgo no parece considerar indispensable que la utilización punitiva de la información reclamada vaya a tener lugar en el curso del mismo procedimiento donde tiene lugar su solicitud, sino que valora como certeza igualmente relevante la de que se va a emplear como prueba de cargo en un procedimiento penal diferenciado⁵⁴. Circunstancia que avalaría la conclusión que hemos apuntado antes.

53. En tales condiciones, parece claro que, como sucediera en el asunto *J.B.* (TEDH 2001, 322) «el demandante no podía excluir que cualquier ingreso adicional de fuentes no sometidas a tributación que se desprendiera de esos documentos podría haber constituido el delito de evasión de impuestos» (§ 66). PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, pág. 127, habla del problema que supone la entrada del procedimiento en una *fase de penumbra* (en nota), donde existiendo ya indicios, pruebas o atisbos de la infracción, o del delito, el procedimiento comprobatorio sigue su curso sin que la posición del obligado tributario se modifique formalmente.

54. 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

III.2. Un apunte final sobre la jurisprudencia de los tribunales ordinarios

Para concluir nuestro análisis queda hacer una breve referencia a la producción de nuestros tribunales ordinarios a propósito de la compatibilidad entre el derecho a no autoincriminarse y la utilización en el procedimiento sancionador de la información obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación. Debe advertirse que la postura generalizada en todas las instancias es de rechazo frontal a reconocer que se ha producido la vulneración del derecho por el uso punitivo de la información aportada.

Puede decirse que, dentro del panorama general, la aportación más consistente es la que hace la SAN de 26-7-2005 (JT 2006, 16). Resumiendo sus razones, nada impide según la citada sentencia que se utilicen en el procedimiento sancionador todas las pruebas obtenidas en el procedimiento previo de aplicación de los tributos. En particular, ningún inconveniente cabría oponer a que, cuando se tramita el procedimiento sancionador abreviado, la propuesta de resolución se base en el material probatorio obtenido en el expediente de inspección. Así debe ser, entre otros motivos, para evitar la reiteración innecesaria de trámites. El respeto de los derechos del obligado tributario queda garantizado mediante el trámite de audiencia subsiguiente a la propuesta de sanción, donde puede aquél solicitar que no sean tenidos en cuenta aquellos elementos de prueba que considere ilegales⁵⁵. Como hemos dicho, no podemos convenir con la sentencia cuando sugiere que la alegación del afectado sobre la improcedencia del uso de informaciones incriminatorias sólo puede efectuarse en el trámite previo de audiencia. En nuestra opinión debería ser la propia Administración la que de oficio depurase el material probatorio para evitar cualquier posible lesión de derechos fundamentales, de manera que, cuando no lo haga así, debe dejarse abierta también la posibilidad de impugnar por este motivo la resolución sancionadora definitiva.

43

El resto de pronunciamientos de los tribunales en esta materia, incluyendo las resoluciones administrativas del TEAC y llegando hasta el Tribunal Supremo, utilizan a nuestro juicio argumentos menos convincentes aún que la sentencia anterior. En particular, se elude siempre en ellos explicitar las razones concretas por las que no se considera trasladable al ámbito sancionador tributario la doctrina del TEDH en el asunto *Saunders*, que tanta importancia tuvo en su día en la delimitación del derecho a no autoincriminarse, y en cuya virtud no puede utilizarse como prueba de la resolución punitiva la información aportada por el imputado en el curso de actuaciones investigadoras previas carentes de fines punitivos. La mayor parte de las veces, el argumento para rechazar la pretensión de las partes consiste en una remisión genérica a la doctrina del Tribunal constitucional, y sobre todo de la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), en cuanto niega que pueda existir un derecho de

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

55. La sentencia afirma que, cuando se tramita un procedimiento abreviado, la propuesta de sanción y el material probatorio en que se basa se ponen de manifiesto al interesado para que éste proponga la prueba de descargo pertinente y alegue cuanto a su derecho conenga: «Por ello es perfectamente legal incorporar al expediente sancionador lo obtenido en el expediente de inspección. Cuestión distinta es que las pruebas se hubieren obtenido de manera ilegal, pero esa es una cuestión que afectará a la concreta prueba» (FD 2º).

los sujetos a reservarse información frente a la Administración tributaria⁵⁶. A partir de ahí, casi nunca se expresan las razones por las que, una vez admitido que los sujetos se encuentran obligados a colaborar aportando datos, antecedentes o documentos con trascendencia tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, no se considera sin embargo necesario negar el valor probatorio a efectos punitivos de la información aportada durante las actuaciones de comprobación, a la luz de la jurisprudencia del TEDH.

En la línea señalada, las sentencias subrayan siempre que el obligado tributario no puede rehusar los requerimientos de información que le hace la Administración tributaria durante el procedimiento de comprobación, dando por sentado, sin mayores explicaciones, que todas las evidencias resultantes de las actuaciones comprobatorias son susceptibles de emplearse luego para establecer las oportunas sanciones. En ocasiones se argumenta a tal efecto que, de no permitirse la utilización punitiva de todas las pruebas, se impediría a la Administración demostrar la existencia de infracciones⁵⁷. Resulta sin embargo evidente que no es así, pues la Administración dispone de variadas alternativas para procurarse los elementos probatorios sin necesidad de recurrir a la coerción para lograr que sea el destinatario de la medida punitiva quien proporcione las evidencias de su conducta –utilización de las declaraciones tributarias hechas por el propio sujeto cumpliendo mandatos normativos genéricos, solicitud de información a terceros, personación en los locales para efectuar registros, empleo de la prueba de indicios, etc.–.

Para rechazar la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el ámbito sancionador tributario alguna vez se afirma, en fin, que la exigencia de información al obligado tributario en el curso de actuaciones inspectoras no supone ejercicio de la coacción, o al menos no de una coacción distinta de la que es propia de toda norma jurídica⁵⁸. Sin embargo, como razonábamos al principio de este trabajo, la admonición a un sujeto con imponerle sanciones en caso de que no colabore constituye

coacción más que apta para considerar efectivas desde ese momento sus garantías contra la autoincriminación⁵⁹.

En conclusión, la jurisprudencia no parece por la labor de reconocer, al menos por el momento, la eficacia de la doctrina procedente de Estrasburgo en el ámbito sancionador tributario. Actitud que no deja de ser comprensible en parte, primeramente porque tal vez los recurrentes no plantean sus pretensiones de la forma más atinada⁶⁰. Pero sobre todo a nuestro juicio porque no debe de resultar una postura cómoda para ningún órgano judicial dar un paso al frente, en una materia tan delicada como la delimitación de los derechos fundamentales, sin un pronunciamiento previo del Tribunal Constitucional al respecto, a la vista sobre todo de las evasivas que éste viene ofreciendo hasta ahora como respuesta cada vez que se le plantea la cuestión.

IV. RESUMEN DE CONCLUSIONES

Las consideraciones anteriores nos permiten señalar una serie de conclusiones que pueden resumirse como sigue.

En primer lugar, en lo referente al ejercicio de la coacción que puede considerarse relevante para que se hagan efectivas las garantías contra la autoincriminación, consideramos coacción suficiente a tal efecto la amenaza con sanciones por no colaborar y, en particular, las sanciones previstas en la LGT por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Aunque a estas alturas quizás haya quien no considere necesaria, ni mucho menos novedosa, esta afirmación, lo cierto es que la misma sigue siendo contestada por parte de alguna doctrina reciente y de diversas sentencias de nuestros tribunales, por lo que consideramos preciso reafirmarnos en su defensa.

Por otra parte, en cuanto se refiere al concepto de aportación de pruebas bajo coacción como circunstancia protegida por el derecho a no autoincriminarse, ninguna duda albergamos de que cuando el obligado tributario aporta documentos –incluso documentos contables– bajo la amenaza de sanciones, en el curso de actuaciones comprobatorias, se encuentra amparado por la citada garantía fundamental. Únicamente cabe considerar excluidos de protección aquellos supuestos en los que la Administración tributaria se limite a exigir la presentación o exhibición de pruebas que de todos modos podría obtener con certeza de manera inmediata sin la colaboración del obligado tributario. Las últimas sentencias del TEDH (en particular, en el asunto Jalloh (JUR 2006, 204643)) demuestran que el concepto de “elementos probatorios existentes con independencia de la voluntad del sospechoso” –elemen-

56. Así, por ejemplo, la STS de 17-9-2009 (RJ 2010, 831), reproduce *obiter dicta* el pasaje de la STC 76/1990, de 20 de abril (RTC 1990, 76), según el cual aportar documentos no es declarar, así como el del ATC 39/2003, por el que se rechaza que la obligación de declaración veraz de rentas suponga compeler a realizar una manifestación de voluntad de contenido autoincriminatorio. En términos parecidos, la STSJ de Cataluña, de 16-6-2009 (JUR 2009, 390929), FD 4º, las SSTSJ de Asturias de 23-6-2006 (JUR 2006, 248578), FD 2º, 30-6-2006 (JUR 2006, 248384), FD 2º, y 20-9-2006 (JUR 2006, 251631), FD 2º; la STSJ de Castilla-León, de 18-6-2002 (JT 2002, 975), FD 5º, y la Resol. TEAC de 16-6-2005 (JT 2005, 1336), FD 10º.
57. Así, la STSJ de Cataluña, de 16-6-2009, FD 4º, las SSTSJ de Asturias de 23-6-2006, FD 2º, 30-6-2006, FD 2º, y 20-9-2006, FD 2º, y la Resol. TEAC de 16-6-2005, FD 10º.
58. Cfr. las ya citadas STSJ de Cataluña, de 16-6-2009 (JUR 2009, 390929), FD 4º, y SSTSJ de Asturias de 23-6-2006 (JUR 2006, 248578), FD 2º, 30-6-2006 (JUR 2006, 248384), FD 2º, y 20-9-2006 (JUR 2006, 251631), FD 2º. Frente al argumento mencionado cabe oponer, no obstante, que si bien la aplicación de sanciones por no colaborar con la Administración tributaria es perfectamente legítima sin duda, lo es a los exclusivos efectos de posibilitar la liquidación de las obligaciones tributarias, y no lo sería en cambio si la finalidad fuese aplicar una sanción o condena contra el sujeto. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64 (2004), págs. 80-81, afirma por esta causa que la utilización de la información a efectos punitivos constituye una auténtica desviación de poder.
59. Así lo viene a reconocer recientemente la STS de 5-6-2008 (RJ 2008, 3247) cuando identifica como coacción suficiente a estos efectos «cualquier medio que suponga una coacción o compulsión, incluso jurídica, en el sentido de contraposición de consecuencias jurídicas gravosas contra los intereses jurídicos de la persona acusada por el solo hecho de no colaborar con la actuación investigadora de las autoridades» (FD 1º).
60. Cfr. PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, quien cierra las conclusiones de su estudio afirmando, en descargo de los órganos judiciales inferiores del orden penal y contencioso-administrativo que, «al menos hasta donde puede colegirse de las propias sentencias, la invocación del derecho en cuestión fue hecha en muchos casos por los demandantes o recurrentes en términos muy vagos y sin realizar el indispensable esfuerzo de alegación y prueba» (págs. 209-210).

tos cuya obtención bajo coacción sería irrelevante desde la perspectiva de las garantías contra la autoincriminación, de acuerdo con el Tribunal de Estrasburgo— no abarca aquellas pruebas que, aunque tienen una existencia objetiva cierta conocida por el poder público, sólo pueden obtenerse con métodos de coerción dirigidos a doblegar la voluntad del interesado. No cabe pues afirmar que la documentación contable en general, y los libros oficiales en particular, tengan una existencia independiente de la voluntad del obligado tributario, salvo cuando el órgano inspector, por haberse personado debidamente en las dependencias donde se encuentra dicha documentación, la tenga a su alcance inmediato.

La coacción relevante desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse es aquella que tiene lugar después de la comisión del ilícito. Sólo en este caso su ejercicio supone el incumplimiento por el poder público del deber que, como parte acusadora, le incumbe de aportar la prueba de cargo. La protección del derecho no es efectiva cuando el acto coactivo antecede a la conducta punible, y en particular cuando la coacción se concreta en un mandato normativo genérico determinante de una obligación automática de presentar información —como sucede con las declaraciones tributarias en sentido propio—. En tales circunstancias sí, pese a conocer su obligación futura de aportar información reveladora del potencial ilícito, el afectado decide llevarlo a cabo, se estará poniendo por voluntad propia en situación de tener que aportar las pruebas que lo incriminan. Entendemos que no nos encontramos en este caso cuando se obliga al interesado a exhibir la documentación contable, pese a las dudas que pudiera plantear al respecto alguna sentencia reciente del TEDH (asunto O'Hallorand y Francis [JUR 2007, 169921]), en vista de los argumentos que emplea para declarar legítimo que se sancionase por infracción de tráfico al titular de un vehículo que, ante la amenaza de incurrir en una infracción autónoma si no identificaba al conductor, reconoció ser él mismo quien conducía.

No hemos eludido tampoco pronunciarnos sobre las sentencias del Tribunal Constitucional que han negado la eficacia del derecho a no autoincriminarse en el caso del administrador de una sociedad pese a que su condena por delito fiscal se basó en la información aportada bajo coacción en el curso del procedimiento inspector. Consideramos muy endeble el argumento con el que se trata de justificar la decisión, esto es, que la coacción para lograr que se aportase la información fue ejercida sobre la sociedad y no sobre el administrador. En nuestra opinión, este razonamiento aboca al Tribunal a una contradicción difícil de explicar cuando, por no alcanzar la defraudación el nivel establecido, la persecución de la conducta se produzca en vía administrativa, pues entonces ya no cabrá sostener esa supuesta dualidad entre destinatario de la coacción y de la medida punitiva, dado que ambas condiciones recaerán en la sociedad. Por otra parte, consideramos que no se ajusta a la realidad la afirmación de que el administrador no fuera objeto de coacción a fin de que colaborase, pues a nuestro juicio también se ve condicionado por la medida coactiva quien, en su condición de administrador, se sabe responsable de las sanciones que por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, pudieran imponerse a la sociedad.

En el último apartado de nuestro trabajo hemos valorado la situación vigente de nuestros procedimientos tributarios y su compatibilidad con el respeto del derecho a no autoincriminarse, de acuerdo con la delimitación que el TEDH hace de la citada garantía. La primera conclusión, que en realidad supone reiterar lo que ya habíamos expresado en trabajos anteriores, es que el artículo 210.2 LGT (RCL 2003, 2945)

no se opone a la plena eficacia del derecho del obligado tributario, aunque en él se contemple la posibilidad de incorporar al procedimiento sancionador los elementos de prueba resultantes de las actuaciones comprobatorias. La incorporación de pruebas, para la que el citado precepto exige como requisito un acto formal *ad hoc*, es admisible siempre y cuando se limite a aquellos elementos cuya utilización a efectos punitivos no sea contraria a los derechos del interesado. Basta a tal efecto con no trasladar al expediente sancionador la información aportada bajo coacción por el destinatario de las eventuales sanciones. Esto sentado, sin embargo hemos manifestado también nuestra convicción de que el desarrollo reglamentario de la norma y la práctica administrativa, de manera señalada en la tramitación del procedimiento sancionador abreviado, no son respetuosas con las garantías del obligado tributario, pues implican la transferencia en bloque al expediente sancionador de todo el material probatorio obtenido en el procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la información aportada por el interesado. Así las cosas, parece verosímil que si un sujeto se niega a proporcionar información en el curso de las actuaciones inspectoras, siendo sancionado por esa causa, acabe obteniendo la tutela del TEDH, a tenor de la doctrina sentada en los asuntos Funke, J.B. (TEDH 1993, 7) y, sobre todo, en la más reciente sentencia a propósito del asunto *Shannon*.

Para terminar, hemos realizado una valoración crítica de la jurisprudencia de nuestros tribunales ordinarios, pues en sus sentencias se acepta de manera sistemática que la información aportada por los obligados tributarios en el curso de las actuaciones de comprobación se utilice como sustento probatorio de las sanciones. Se añade a ello el hecho de que, por lo general, la argumentación para justificarlo es escasa o vaga, y que nunca se contrastan las situaciones concretas enjuiciadas con la doctrina del TEDH, particularmente en el asunto *Saunders*. Puede que la razón última de este hecho se encuentre en la ausencia de un pronunciamiento claro del Tribunal Constitucional al respecto, pero lo cierto es que la cuestión sobre la compatibilidad entre la práctica administrativa en el ámbito sancionador tributario y los derechos de los obligados tributarios sigue necesitada de un análisis jurisprudencial profundo que permita cuanto antes una solución definitiva acorde con la doctrina que nos llega de Estrasburgo.

V. 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)

ARTACHO, D.: «El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 750/2008 (BIB 2008, 510)

CAYÓN GALIARDO, A.: «Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria» *Revista Técnica Tributaria*, núm. 68 (2005)

CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario» *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129 (2006) (BIB 2006, 259)

FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia

“Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», Quincena Fiscal, núm. 12 (1997) (BIB 1997, 1099)

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)

HERRERA MOLINA, P. M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núms. 15-16 (1997)

HERRERA MOLINA, P. H. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales» *Impuestos*, núm. 14 (2005) [La Ley 3792/2005]

LÓPEZ DÍAZ, A.: «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16/2005 (BIB 2005, 2442)

MERINO JARA, I.: «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 8 (2005) (BIB 2005, 1105)

PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid (2008) (BIB 2008, 1057)

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64 (2004)

SARRÓ RIU, J.: *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona (2009)