

LA PROTECCIÓN MULTINIVEL DEL PRINCIPIO *NEMO TENETUR* EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2026). La protección multinivel del principio *nemo tenetur* en la doctrina tributaria del Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria*, 1(152). 7-27.

La relevancia que ha adquirido el principio *nemo tenetur se ipsum accusare* en el ámbito tributario viene de la mano de un conjunto de pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) dictados en virtud de lo previsto en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos¹ (CEDH), relativo al proceso equitativo, pese a que éste no contempla expresamente el derecho a la no autoincriminación².

La sentencia *Funke v. Francia*, de 25 de febrero de 1993, reconoció que el derecho a no autoincriminarse se

encontraba implícito en la noción de proceso equitativo. El TEDH consideró en el citado asunto que la sanción impuesta al recurrente, como consecuencia de la negativa a aportar a la Administración los extractos bancarios de las cuentas corrientes ubicadas en un Estado distinto al de residencia del obligado tributario e identificadas en el marco de un registro domiciliario, vulneraba el derecho a no autoincriminarse.

En concreto se señaló que «las autoridades aduaneras sancionaron al señor Funke con el fin de conseguir

1 Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950.

2 El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que, aunque el artículo 6 del CEDH no menciona el derecho a guardar silencio, este constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del concepto de proceso equitativo. Al proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades, este derecho contribuye a evitar errores judiciales y a garantizar el resultado perseguido por dicho artículo 6. Cfr. sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, *John Murray v. Reino Unido*.

ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proporcionara las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduana (...) no pueden justificar una infracción de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esta expresión en el artículo 6 a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación».

Un año más tarde, la sentencia dictada en el caso *Bendenoun v. Francia*, de 24 de febrero de 1994, admitió la posibilidad de invocar el principio *nemo tenetur* en el ámbito sancionador tributario. Así, de un lado, el imputado podrá invocar las garantías frente a la autoinculpación en los procedimientos que puedan concluir con la imposición de sanciones y, de otro, se priva de valor probatorio a las declaraciones y datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción.

Todavía más relevante resulta la sentencia dictada en el caso *Saunders v. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996. Esta sentencia anuló las condenas impuestas al Sr. Saunders al considerar probado que las declaraciones con trascendencia penal vertidas por el contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos se habían realizado mediante coacción. El derecho a principio *nemo tenetur* se consideró vulnerado en relación con el derecho a guardar silencio y presu-

pone que las autoridades habrán de probar los hechos incriminatorios sin recurrir a métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada³.

En este pronunciamiento, el Tribunal introdujo una precisión en el ámbito de aplicación del derecho a no autoinculparse, al señalar que este no abarca los datos que tengan una *existencia independiente de la voluntad del sujeto al que se solicitan*, afirmación que planteó la duda doctrinal en torno a si el contribuyente debía aportar información o documentos previstos legalmente (v. gr.: contabilidad, libros registros y la documentación en las que estos se sustentan)⁴.

Concretamente, la sentencia de referencia declara que «(s)in embargo, el derecho a no autoincriminarse se refiere principalmente al respecto de la voluntad del acusado de guardar silencio. Tal y como se entiende comúnmente en los ordenamientos jurídicos de las Partes Contratantes del Convenio y en otros lugares, no se extiende al uso, en procedimientos penales, de material que pueda obtenerse del acusado mediante el uso de facultades coercitivas, pero que tiene una existencia independiente del sospechoso, como, entre otras cosas, documentos obtenidos en virtud de orden judicial, muestras de aliento, sangre y orina, así como tejido corporal obtenido para realizar pruebas de ADN».

Asimismo, en la sentencia *J.B. v. Suiza*, de 3 de mayo de 2001, el TEDH reconoció que el *nemo tenetur* opera no sólo en el ámbito de los procedi-

3 Cfr. 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*, núm. 3, 2005, p. 12.

4 Cfr. Sánchez Ayuso, I., «El derecho a no autoinculparse: trascendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Temas tributarios de actualidad*, AEDAF, abril, 2002, p. 36.

mientos específicamente sancionadores, sino también en todos aquellos que tuvieran como resultado la imposición de una sanción tributaria. Los hechos se referían a inversiones en distintas compañías, no declaradas por el demandante durante varios ejercicios fiscales y que, tras ser detectadas, dieron lugar al inicio del correspondiente procedimiento por evasión de impuestos.

El demandante reconoció los hechos, pero se negó a facilitar los documentos que probaban el origen de sus recursos económicos, lo que generó la imposición de una sanción por la Administración tributaria suiza. En este caso, nuevamente, el Tribunal consideró que el derecho a no autoincriminarse exige que las autoridades consigan fundamentar su decisión sin recurrir a métodos de coerción. Dado que, en el supuesto que motiva el fallo, no se trataba de datos que tuviesen existencia independiente de la voluntad del acusado (documentos relativos a las empresas en que había invertido dinero) no podrán requerirse ni obtenerse bajo coacción.

En efecto, en este pronunciamiento se declara expresamente que «(e)n su sentencia de 7 de julio de 1995, el Tribunal Federal se refirió a diversas disposiciones del Derecho penal que obligan a una persona a actuar de una determinada manera para que las autoridades puedan obtener su condena, por ejemplo, la obligación de instalar un tacógrafo en los camiones o de someterse a un análisis de sangre u orina. Sin embargo, en opinión del Tribunal, el presente caso no se refiere a material de esta naturaleza que, como fue determinando en *Saunders*, tiene una existencia independiente de la persona afectada y, por lo tanto, no se obtiene por medio de coacción y en contra de la voluntad de

dicha persona», por lo que se declara vulnerado el artículo 6.1 del CEDH.

Por otra parte, en la sentencia dictada por el Tribunal de Estrasburgo en el caso *Allen v. Reino Unido*, de 10 de septiembre de 2002, se declaró que la comunicación por el obligado tributario a la Administración de una relación de bienes de su propiedad no planteaba problemas desde la óptica de la garantía plasmada en el artículo 6.1 del CEDH, pese a que incumplimiento de dicho requisito conllevaba la imposición de una sanción autónoma de la defraudación tributaria. El Tribunal diferenció el caso *Allen* del caso *J.B. v. Suiza* basándose en que el demandante del primer asunto no había sido procesado por no proporcionar información que pudiera incriminarlo en un proceso penal pendiente o previsto, sino por el delito de realizar una declaración falsa de sus bienes, lo cual constituía un delito en sí mismo.

En particular, el Tribunal sostuvo que el derecho a no autoinculparse no constituía una prohibición del uso de facultades coercitivas para exigir a los contribuyentes que proporcionaran información sobre asuntos financieros con el fin de garantizar una correcta liquidación tributaria, señalando que la obligación de revelar los ingresos y el patrimonio a efectos del cálculo la liquidación del impuesto era una característica común de los sistemas tributarios de los sistemas miembros y que sería difícil imaginar su funcionamiento eficaz sin ella. En este sentido manifestó que «(e)l privilegio contra la autoincriminación no puede interpretarse en el sentido de que otorga una inmunidad general a las acciones motivadas por el deseo de eludir la investigación de las autoridades fiscales».

De este modo, a juicio de TEDH, no toda medida adoptada con el fin de incentivar a las personas a facilitar a las autoridades información que pueda resultar útil en futuros procedimientos penales debe considerarse una coacción indebida. El demandante se enfrentaba al riesgo de que se le impusiera una sanción de un máximo de 300 libras esterlinas si persistía en su postura de negarse a aportar una relación completa de su de patrimonio, lo que puede contrastarse con la situación del caso *Saunders*, en el que la pena máxima por la negativa a cooperar era de dos años de prisión.

En la sentencia del TEDH de 5 de abril de 2012, dictada en el caso *Chambaz v. Suiza*, se habían impuesto dos sanciones pecuniarias al recurrente por negarse a cumplir con una solicitud de las autoridades fiscales suizas de presentar todos los documentos relativos a sus relaciones comerciales con una empresa y con bancos que tenían la titularidad de activos de dicha empresa. Mientras estaba pendiente el procedimiento de revisión, las autoridades fiscales federales suizas iniciaron una investigación frente al obligado tributario por evasión fiscal.

Basándose en el artículo 6.1 del CDH, el demandante denunció una violación de su derecho a no autoincriminarse debido a que se le había

impuesto una multa por negarse a presentar los documentos solicitados, que podrían haber sido utilizados en su contra en la investigación por evasión fiscal. A este respecto, el Tribunal señaló que, al imponerle una multa, las autoridades habían ejercido presión indebida sobre el demandante para que facilitara documentos que habrían proporcionado información sobre sus ingresos y patrimonio.

A estos efectos, se declaró por el tribunal que el derecho a no autoinculparse resulta invocable también en aquellos procedimientos en los que se mixtifica la acción liquidadora con la sancionadora, exigiéndose la colaboración de los obligados tributarios bajo coacción. De este modo, como ya se había señalado en el caso *Shannon v Reino Unido*⁵, el derecho a la no autoincriminación no es invocable en los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo que los datos obtenidos en el curso de los mismos bajo coacción puedan ser ulteriormente empleados en procedimientos sancionadores o penales⁶.

Resulta relevante advertir que, a diferencia de lo que se había señalado en el asunto *Saunders*, el TEDH confirmó en el caso *Chambaz* que el derecho a no autoinculparse resulta invocable no solo respecto a las declaraciones potencialmente autoincriminatorias que pudiera verse forzado a realizar el obligado tributario (decla-

5 STEDH de 4 de mayo de 2005.

6 Para una análisis de las principales sentencias del TEDH que se han ocupado de esta cuestión, cfr. Palao Taboada, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid, 2008, pp. 27 a 46; Sanz Díaz-Palacios, A., «Elementos adicionales de análisis en materia de autoincriminación tributaria», Documentos de trabajo IEF, núm. 19, 2008, pp. 8 a 11; del mismo autor «El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (comentario a la STEDH de 5 de abril de 2012)», *Tribuna Fiscal*, núm. 263, 2012, pp. 25 a 30; Lozano Serrano, C., «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015 (documento consultado en línea); Hermosín Álvarez, M., «Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la Administración tributaria», *Estudios de Deusto*, vol. 66/2, 2018, pp. 226 a 230 y Trigueros Martín, M.J., «Los límites a las actuaciones de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 401-402, 2016, pp. 40 a 47.

raciones orales o escritas), sino también en relación con los documentos que este se viera obligado a facilitar a la Administración tributaria de forma coactiva (información sobre cuentas bancarias de una sociedad con la que estaba vinculado el obligado tributario y relaciones con dos sociedades panameñas clientes de una sociedad de la que este era empleado), incluso en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto al específicamente sancionador, siempre y cuando los datos pudieran emplearse ulteriormente a efectos sancionadores o penales.

Aunque al reiterar los principios generales el Tribunal de Estrasburgo hizo referencia al asunto *Saunders*, el Tribunal no se refirió a la distinción que se hacía en esa sentencia entre el material cuya existencia dependía de la voluntad de la persona interesada (como la respuesta a las preguntas formuladas y documentos preexistentes), concluyendo que, en las circunstancias específicas del caso, se había producido una violación del artículo 6.1 del CEDH.

Más recientemente, en su sentencia de 4 de octubre de 2022, dictada en el caso *Legé v. Países Bajos*, el TEDH ha precisado su jurisprudencia previa al señalar que, en el supuesto analizado, no alberga ninguna duda de que la documentación requerida al obligado tributario tenía la condición de documentos preexistentes o existentes con independencia de la voluntad del obligado tributario.

No obstante, el Tribunal parte de la premisa de que las autoridades tributarias de los Países Bajos tenían constancia, a través de información remi-

tida por otro Estado, de que el demandante era titular de una cuenta bancaria en Luxemburgo en el momento del devengo. De este modo, a juicio del tribunal, no puede afirmarse que, en el caso enjuiciado, las autoridades tributarias estuvieran llevando a cabo una «fishing expedition» o investigación prospectiva cuando iniciaron un procedimiento para que el juez nacional ordenase al demandante presentar determinados documentos relacionados con dicha cuenta. Además, la orden dictada por el juez ad hoc indicaba específicamente qué documentos debía presentar el demandante.

Según subraya el propio TEDH, el caso *Legé* puede distinguirse de los casos *J.B. v. Suiza* (en el que el demandante debía proporcionar todos los documentos que tenía sobre determinadas empresas) y *Chambaz* (en el que el demandante fue multado por no presentar todos los documentos relativos a sus relaciones comerciales con una empresa concreta y con bancos que tenían activos en nombre de dicha empresa), al existir la certeza de que el obligado tributario contaba con una cuenta corriente en Luxemburgo en el periodo impositivo sujeto a comprobación.

Por las razones expuestas, el Tribunal consideró que, en las circunstancias de dicho caso, el uso por la Administración de los extractos bancarios y los resúmenes relativos a la cuenta del demandante en el banco luxemburgués, que fueron facilitados por el propio obligado tributario en virtud de una orden judicial, bajo amenaza de imposición de sanciones pecuniarias, no entra dentro del

ámbito de protección del privilegio contra la autoincriminación⁷.

A la luz de todo lo anterior, la doctrina del Tribunal de Estrasburgo sobre el principio *nemo tenetur* puede sintetizarse de la siguiente manera:

- 1.- Para que se plantee una cuestión desde la perspectiva del derecho a la no autoincriminación, debe existir algún tipo de coacción o compulsión ejercida sobre la persona afectada. Dicha persona debe estar enfrentándose a un proceso penal o sancionador tributario presente o próximo a iniciarse o se ha empleado o podría emplearse contra ella información inculpativa obtenida de forma coactiva al margen del proceso penal o sancionador.
- 2.- El derecho a no autoincriminarse se refiere principalmente al respeto a la voluntad del acusado de guardar silencio. Cuando se emplean métodos coercitivos con el fin de que el acusado responda a preguntas o haga declaraciones, ya sea oralmente o por escrito, es evidente que no se respeta su voluntad de guardar silencio, debiendo aplicarse el derecho a no autoinculparse. No obstante, dicha garantía no impide el uso en procedimientos penales o sancionadores de materiales obtenidos del acusado mediante métodos coercitivos,

siempre y cuando dichos materiales tengan una existencia independiente de su voluntad, en los términos previamente expuestos.

- 3.- Por lo que se refiere a la utilización de pruebas documentales obtenidas bajo la amenaza de imposición de sanciones en el marco de la solicitud de datos de naturaleza financiera, el derecho a la no autoinculpación no resultará invocable por el obligado tributario cuando las autoridades pueden acreditar que la coacción ejercitada tiene como finalidad requerir documentos preexistentes, que no han sido creados en virtud de dicha solicitud de información, que son pertinentes para la investigación en cuestión y cuya existencia conocen dichas autoridades. Esta situación debe distinguirse de aquella en la que las autoridades intentan obligar a una persona a aportar pruebas de los delitos o infracciones que presuntamente ha cometido, obligándola a proporcionar documentos que intuyen deben existir, aunque no estén seguras de ello.

Por otra parte, tras la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE)⁸, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido oca-

7 Vid. Martínez Muñoz, Y., «A vueltas con el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: el concepto de documentación autoinculpativa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 204, 2024, pp. 93 a 112.

8 Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C364/01), publicada en el DOUE núm. 364, de 18 de diciembre de 2000, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009 coincidiendo con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

sión de refrendar la jurisprudencia del TEDH relativa a la prohibición de autoincriminación, al tiempo que establecer un diferente nivel de protección para personas físicas y jurídicas⁹.

En la sentencia de 2 de febrero de 2021 dictada en el caso *CONSOB*¹⁰, el Tribunal de Luxemburgo analizó el alcance del Derecho derivado de la Unión y del Ordenamiento interno de los Estados miembros a la luz de los derechos fundamentales, pues la Directiva 2003/6¹¹ y el Reglamento 596/2014¹² disponen que son los Estados miembros los que deben determinar las sanciones aplicables por la infracción del deber de colaboración, precisando que, en este contexto, la autoridad competente debe poder requerir información de cualquier persona y, en caso necesario, citar e interrogar al sujeto en cuestión.

En este contexto, advierte el TJUE que el Derecho derivado de la Unión debe interpretarse, en la medida de lo posible, de manera que no cuestione su validez y de conformidad con el conjunto del Derecho primario y, en particular, con las disposiciones de la CEDH. Así, cuando el Derecho derivado de la Unión es susceptible de varias interpretaciones, procede dar preferencia a aquella que hace que la

disposición se ajuste al Derecho primario, y no a la que conduce a considerarla incompatible con este¹³.

En virtud de este principio, el Tribunal de Luxemburgo declaró que, tanto el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2003/6 como el artículo 30, apartado 1, letra b), del Reglamento 596/2014, se prestan a una interpretación conforme con los artículos 47 y 48 de la Carta, según la cual no requieren, según había planteado la Corte Constitucional italiana, que una persona física sea sancionada, en todo caso, por su negativa a dar a la autoridad competente respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal.

De este modo, asumiendo la jurisprudencia previa del TEDH sobre el particular, se confirma que el Derecho originario de la Unión excluye la posibilidad de sancionar a aquellas personas físicas que se nieguen a colaborar con la Administración mediante la aportación de información que posteriormente podría ser utilizada en su contra¹⁴. Ahora bien, resulta obligado recordar que el Tribunal de Luxemburgo, en la sentencia de referencia, reitera la existencia de un doble nivel de protección para las personas físi-

9 El derecho a guardar silencio se consagra por los artículos 47, párrafo segundo, y 48 de la Carta. Al igual que el artículo 6 del CEDH, estos preceptos de la CDFUE relativos, respectivamente, a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, así como a la presunción de inocencia y los derechos de defensa, tampoco aluden expresamente al derecho a no autoincriminarse.

10 Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021, *Commissione Nazionale per le Società e la Borsa* (CONSOB), C-481/19, apartado 50.

11 Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, sobre las operaciones con información privilegiada y la manipulación del mercado.

12 Reglamento 596/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado y por el que se derogan la Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, y las Directivas 2003/124/CE, 2003/125/CE y 2004/72/CE de la Comisión.

13 STJUE de 2 de febrero de 2021, *Commissione Nazionale per le Società e la Borsa* (Consob), C-481/19, apartado 39.

14 *Ibidem*, apartados 39 a 42.

cas y jurídicas en relación con el derecho a no autoinculparse que ya se había puesto de relieve en su jurisprudencia previa¹⁵.

Según ha señalado al respecto Alonso García, habrá que ver si tal diferenciación de trato pasará en el futuro, por lo que respecta a las personas jurídicas, la criba del TEDH. Por el momento, parece estar claro que una aproximación a la esfera de las personas jurídicas en términos más restrictivos de protección, con carácter general, comparada con la esfera de las personas físicas, no es vista con malos ojos ni por el legislador de la Unión ni por el TEDH¹⁶.

Desde la perspectiva española, esta cuestión fue abordada por la Sala segunda del Tribunal Supremo, en su sentencia de 8 de junio de 2018¹⁷, de la que cabe colegir que el derecho a no aportar documentación incriminatoria, una vez que las sociedades son susceptibles de ser sancionadas penalmente¹⁸, debe ser extrapolable a las personas jurídicas, si bien es cierto que, en el supuesto concreto, no se apreció la existencia de una conducta autoinculpatoria de la sociedad imputada. Además, debe tenerse presente que la Ley de Enjuiciamiento Criminal¹⁹ dispone, en su artículo 787

15 Vid. las sentencias de 18 de octubre de 1989, *Orkem/Comisión*, apartado 34; de 29 de junio de 2006, *Comisión/SGL Carbón*, C-301/04 P, apartado 41; 25 de enero de 2007, *Dalmine/Comisión*, C-407/04 P, apartado 34 y de 2 de febrero de 2021, *Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*, C- 481/19, apartados 46 a 48.

16 Cfr. Alonso García, R., «La puesta en práctica por la Corte Constitucional de la protección multinivel de los derechos en la UE», *Revista Española de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 35, 2021 (documento consultado en línea). Según se advierte este autor, «por lo que respecta al legislador de la Unión, conviene llamar la atención sobre la Directiva (UE) 2016/343 del Parlamento y del Consejo, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en los procesos penales determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio, cuyo artículo 7 protege, por vez primera de manera expresa en el Derecho de la Unión, el «derecho a guardar silencio» y el «derecho a no declarar contra sí mismo». Pues bien, según reza el Considerando 13 de su Preámbulo: «La presente Directiva reconoce diferentes necesidades y grados de protección con respecto a determinados aspectos de la presunción de inocencia de las personas físicas y jurídicas. Por lo que respecta a las personas físicas, dicha protección se refleja en jurisprudencia reiterada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. No obstante, el Tribunal de Justicia ha reconocido que los derechos que dimanan de la presunción de inocencia no amparan a las personas jurídicas en idéntica medida que a las personas físicas». Y por lo que respecta al TEDH, si bien es cierto que hasta el momento no se ha pronunciado específicamente sobre el alcance del derecho a guardar silencio en relación con las personas jurídicas, sí que ha adoptado una aproximación restrictiva respecto de éstas, si comparada con la concerniente a las personas físicas, en el contexto de otros derechos del CEDH, como por ejemplo, del derecho a la inviolabilidad del domicilio (artículo 8 CEDH). Como reparó en sus Conclusiones el Abogado General Pikamäe, el TEDH, en su Sentencia *Niemietz c. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, apreció que un registro llevado a cabo por la policía en el despacho de un abogado independiente en el que éste vivía constituía una violación de su «domicilio». No obstante, también declaró que el derecho de injerencia de los Estados con arreglo al artículo 8.2 CEDH podría ir más lejos «en el caso de los locales o actividades profesionales o comerciales que en otros casos». En relación con la Directiva 2016/343 y el derecho a no autoinculparse, vid., asimismo, Sanz Díaz-Palacios, A., «La Directiva (UE) 2016/343 y el derecho a no autoinculparse en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 162, 2017, pp. 113 a 136.

17 Rec. núm. 1206/2017, ECLI:ES:TS:2018:2056.

18 Carreras Manero, O., «El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015 (documento consultado en línea).

19 Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

bis, que el representante especialmente designado para representar a la empresa podrá hacer uso del derecho a la no autoincriminación. En concreto, este precepto establece que «(dicha persona podrá declarar en nombre de la persona jurídica si se hubiera propuesto y admitido esa prueba, sin perjuicio del derecho a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (...))»²⁰.

En este línea se sitúa también la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015²¹, en la que se declara la vulneración del derecho a no declarar en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin ninguna referencia al hecho de que la información haya sido solicitada a la sociedad o a distinta persona²². La citada sentencia afirma la plena aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos administrativos sancionadores: «A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, nuestra Constitución sí menciona específicamente en su art. 24.2 los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables», que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una

manifestación concreta (STC 161/1997 de 2 de octubre, FJ 5). Este reconocimiento del derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa, ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes ente el orden penal y el administrativo sancionador, precisando que «los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido» (entre otras, SSTC 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 3; 70/2008, de 23 de junio, FJ 4 y 142/2009, de 15 de junio, FJ 4)».

De confirmarse el criterio que parece sentado mediante la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional²³, en relación con la posibilidad de extender los efectos de la autoincriminación a las personas jurídicas, en contra del planteamiento del TJUE, deberá prevalecer la interpretación del órgano jurisdiccional nacional, toda vez que nada impide que los máximos interpretes constitucionales de los Estados miembros realicen una lectura más garantista de los dere-

20 Sin embargo, si el tribunal o las acusaciones citan como testigos a los administradores o miembros del consejo de administración de la persona jurídica, estarán obligados a prestar declaración y a no incurrir en falso testimonio. Por tanto, resulta contradictorio que el representante de la persona jurídica –que puede ser uno de los administradores– pueda acogerse a su derecho a no declarar y a no inculpar a la empresa con su testimonio –pudiendo no decir verdad–, y sin embargo los demás miembros del consejo de administración estén desprovistos de este beneficio, que en último caso puede perjudicar a la persona jurídica.

21 STC 54/2015, de 16 de marzo.

22 Vid. Falcón y Tella, R., «El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015 (documento consultado en línea).

23 STC 54/2015, de 16 de marzo.

chos fundamentales múltiplemente reconocidos por la Constitución, el TDFUE y la CEDH.

Con independencia de la respuesta que finalmente se acabe otorgando a esta relevante cuestión, que a nuestro juicio debería resolverse en el sentido de extender el derecho a la no autoincriminación también a la esfera de las personas jurídicas²⁴, hemos de destacar que la sentencia del TJUE dictada en el caso *CONSOB*, relativa a un supuesto de naturaleza no tributaria, también ha puesto de manifiesto, siguiendo la línea previamente trazada por el TEDH, que el derecho a la no autoinculpación podrá invocarse en el curso de los procedimientos de comprobación e investigación. En efecto, el TJUE afirma que «(e)l derecho a guardar silencio no puede limitarse razonablemente a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona»²⁵.

A pesar de que la sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional declaró que la aportación de información tributaria durante el procedimiento de aplicación de los tributos no contrariaba al derecho a no autoincriminarse, sin embargo, no se pronunció

sobre si resulta lícito utilizar esa misma información aportada coactivamente en un ulterior procedimiento sancionador tributario²⁶. Desde esta perspectiva, el Tribunal hizo suya la afirmación del Abogado del Estado al declarar que «carece de sentido invocar un supuesto derecho a no autoinculparse, ya que la aplicación de la presunción de inocencia no puede resultar de recibo en la esfera de la gestión tributaria, donde no tiene sentido hablar de culpables o inocentes en vez de contribuyentes».

Y es que, a juicio del Tribunal Constitucional, mientras nos encontremos exclusivamente en la esfera de aplicación de los tributos, el derecho a la no autoincriminación no debe tener vigencia. Otra cosa será que el Tribunal pudo haber aprovechado la oportunidad brindada por el supuesto enjuiciado para clarificar que la información aportada bajo coacción por el contribuyente no podrá ser utilizada a efectos sancionadores o penales.

Conforme a lo previamente señalado, a la hora de determinar el valor que, en la actualidad, debe atribuirse a la sentencia 76/1990²⁷ sobre el derecho a no autoincriminarse del presunto infractor, debe tenerse presente que ésta resulta anterior a las sentencias de TEDH y del TJUE en las que se reconoce al virtualidad práctica del referido derecho constitucional en el ámbito sancionador tributario. Asimismo, no puede perderse de vista que el artículo 10.2 del Texto

24 Más adelante nos referiremos a la STC 18/2005, de 1 de febrero, en la que se confirma el doble nivel de protección para personas físicas y jurídicas al que alude el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia dictada en el caso *CONSOB*.

25 STJUE de 2 de febrero de 2021, *Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)*, C-481/19, apartado 40.

26 Cfr. Luna Rodríguez, R., *El derecho a no autoinculparse en el ordenamiento tributario español*, Universidad Complutense de Madrid, 2002, p. 272 (tesis doctoral consultada en línea).

27 STC 76/1990, de 26 de abril.

Constitucional obliga a interpretar el derecho a no autoinculparse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre la materia ratificados por España²⁸ y que la CDFUE, según veremos, resulta directamente invocable por los contribuyentes que soportan tributos, total o parcialmente, regulados por el derecho derivado de la Unión Europea.

La Audiencia Nacional, en sentencia de 30 de septiembre de 2004²⁹, admitió expresamente que la jurisprudencia del TEDH relativa al derecho a no declarar contra uno mismo tiene eficacia en el ámbito administrativo sancionador, derecho que, obviamente debe tener virtualidad desde que existen indicios fundados de que una conducta va a determinar la apertura de un procedimiento sancionador.

No obstante, el citado órgano judicial consideró que el derecho a no declarar contra sí mismo no se vulnera por el hecho de que se incorporen al expediente sancionador pruebas y documentos del previo expediente de comprobación aunque dichos medios de pruebas hayan sido aportados por el propio obligado tributario de manera obligatoria en el seno de las actuaciones inspectoras, pudiendo incurrir en responsabilidad administrativa en caso contrario.

El Tribunal fundamentó su conclusión en que «el obligado tributario no ha sido compelido en ningún momento del procedimiento a efectuar manifestación alguna de reconocimiento o a mantener una conducta que le pudiera perjudicar jurídica-

mente, en cuyo caso bien hubiera podido oponer como derecho el de guardar silencio, que debe entenderse, en cualquier caso, como independiente del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con arreglo a los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución para cuya efectividad el ordenamiento jurídico instrumenta determinados deberes de colaboración que recaen sobre el propio contribuyente y cuya infracción puede hacerle incurrir, incluso, en responsabilidad administrativa».

Resulta claro, a nuestro modo de ver, que cuando al contribuyente es llamado a entregar a los órganos gestores o de inspección determinados datos que pudiera incriminarle, bajo la amenaza de una sanción, se le está obligando, utilizando los mismos términos empleados por la sentencia de referencia, a mantener una conducta susceptible de perjudicarlo. Es posible que sin la colaboración del contribuyente contra el que se ha dirigido la imputación la Administración no cuente con las pruebas precisas para desvirtuar la presunción de inocencia que constitucionalmente le ampara. Ahora bien, en estos supuestos, la Administración deberá desplegar una actividad probatoria adicional encaminada a salvaguardar el principio acusatorio que rige en el ámbito administrativo sancionador.

En la actualidad, pese a la separación de procedimientos operada en su momento por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes³⁰, la

28 En relación con la eficacia de los pronunciamientos del TEDH en nuestro país, cfr. Martín Queralt, J., «El Derecho tributario español y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo», en la obra colectiva *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España: Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa (liber amicorum en homenaje a Antonio Martínez Lafuente)*, La Ley, 2013, pp. 93 a 113.

29 Rec. núm. 54/2002, ECLI:ES:AN:2004:6013.

30 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

posibilidad de trasvase de datos de los procedimientos de gestión e inspección tributaria al procedimiento sancionador provoca que continúe vigente el riesgo de autoinculpación del contribuyente. La redacción del artículo 210.2 de la LGT no contempla limitación alguna a la utilización de la información obtenida bajo coacción en los procedimientos de aplicación de los tributos en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, lo que compromete la compatibilidad de este precepto con los artículos 24.2 de la Constitución y 6 del CEDH, así como con los artículos 47 y 48 de la CEDH³¹.

El Tribunal Constitucional ha tenido nuevas oportunidades de pronunciarse respecto a la constitucionalidad de la utilización, en la esfera sancionadora o penal, de los datos obtenidos bajo coacción en los procedimientos de gestión o inspección. No obstante, en la sentencia 18/2005³², el Tribunal consideró que no resultará vulnerado el derecho a no autoincriminarse cuando los datos aportados en un procedimiento de comprobación o investigación por una sociedad, a través de sus representantes legales, son utilizados posteriormente para incriminarlos, poniendo de manifiesto el doble nivel de protección que, según se ha dicho, el TJUE puso de relieve en la sentencia dictada en el caso *CONSOB*.

En concreto, en la citada sentencia, el Tribunal Constitucional enjuició un supuesto en el que el consejero delegado de una sociedad había sido condenado por un delito contra la

Hacienda Pública por deudas tributarias de la entidad que administraba. En el recurso de amparo se alegó por el condenado que se había vulnerado su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en la medida que la documentación que sirvió como cargo de la condena penal fue obtenida por la Inspección de forma coactiva.

En su respuesta el Tribunal abandona la argumentación esgrimida en las sentencias 76/1990 y 197/1995³³, para entrar a analizar si, en el supuesto enjuiciado resultaba aplicable la jurisprudencia del TEDH previamente expuesta. No obstante, el Tribunal rehuye la cuestión de fondo señalando que «(p)uede afirmarse, sin necesidad de profundizar en otros aspectos de Derecho constitucional que se invoca, que no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información inculpativa se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del procedimiento le fueron reclamados al Sr. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción alguna contra él, ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación».

Por lo tanto, a juicio del Tribunal no se aprecia «la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información inculpativa y que finalmente fue la

31 El artículo 210.2 de la Ley General Tributaria establece que «los datos pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser obtenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».

32 STC 18/2005, de 1 de febrero.

33 SSTC 76/1990, de 26 de abril y 197/1995, de 21 de diciembre.

destinataria de las medidas punitivas (pues) 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 ...—, que la acción 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 mismo y no declararse culpable»³⁴.

De lo señalado por el Tribunal Constitucional, cabe interpretar, a *contrario sensu*, que, si la documentación que fundamentó la condena penal hubiera sido requerida de manera coactiva directamente en las actuaciones inspectoras al reclamante en amparo, se habría vulnerado el derecho constitucional a no autoinculparse³⁵. No obstante, hubiera resultado preferible un pronunciamiento directo del Tribunal que solventase, de una vez por todas, las dudas existentes en relación con los efectos que, a su juicio, se derivan de las sentencias del TEDH en los casos anteriormente citados.

Sin perjuicio de lo anterior, a nuestro modo de ver, resultan criticables los argumentos utilizados por el Tribunal para denegar el amparo al recurrente. El administrador de la socie-

dad está obligado legalmente a aportar la información requerida por la Inspección de los tributos. El hecho de que no se aporte por el consejero delegado la información recabada por la Inspección de los tributos puede llegar a convertirlo en responsable de la sanción tributaria prevista en el artículo 203.5 de la Ley General Tributaria en los términos previstos en los artículos 42 y 43 de la LGT.

Desde esta perspectiva, resulta manifiesto, a nuestro juicio, que concurre la coacción requerida por el Tribunal para que entre en juego el derecho a no autoinculparse, cabiendo la posibilidad, incluso, de que la administración exija el importe de la sanción frente al contribuyente sin necesidad de solicitar el pago de la sanción a la sociedad.

Dicho en otros términos, cuando el administrador resulta sancionado como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias de una entidad mercantil será porque ha entrado en juego la figura jurídica de la responsabilidad. Sin perjuicio de las críticas que merece el hecho de que la vigente LGT permita que se exija una sanción al administrador a través de un procedimiento que se sitúa al margen de las garantías que constitucionalmente deben regir en un procedimiento sancionador³⁶, que ha terminado determinando que el Tribunal Supremo haya reconocido naturaleza sancionadora tanto a la responsabilidad solidaria como subsidiaria prevista en los artículos 42.1 a)

34 El mismo criterio se mantiene en la STC 68/2006, de 13 de marzo y en el Auto 186/2008, de 25 de junio.

35 En este sentido, cfr. 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», *op. cit.*, p. 15 y Martínez Lago, M.A., «Nuevo régimen sancionador. Cuestiones problemáticas», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 274, 2006, p. 137.

36 Sobre esta cuestión, cfr. Martínez Lago, M.A., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

y 43.1 a) de la LGT³⁷, parece innegable que, si a través de dicho procedimiento de responsabilidad también cabe derivar al administrador las sanciones vinculadas a la falta de colaboración de la entidad en el procedimiento de aplicación de los tributos, estará servida la coacción exigida por el Tribunal en su sentencia 18/2005 para aplicar el derecho a no autoinculparse.

En este sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2003, relativa a una infracción en materia de mercado de valores³⁸. En el caso enjuiciado, quien había sido presidente del consejo de administración de una sociedad de valores colaboró con la Administración en el descubrimiento de infracciones de la sociedad por las que después fue sancionado él mismo, además de aquélla. Éste alegó que no había conocido la acusación contra él y que, «por no haber sido informado desde el primer momento, proporcionó a los instructores del expediente, con quienes colaboró activamente, datos que más tarde servirían para acusarle de las infracciones por las que fue sancionado».

No obstante, para Tribunal Supremo, el alegato del recurrente «incorpora sin los debidos matices exigencias propias de los procesos penales a los expedientes administrativos sancionadores» y entiende que no se vulnera el derecho a declarar contra sí mismo por el hecho de que infractor haga declaraciones autoinculpatorias antes de que se formule la acusación contra él en la fase de investigaciones previas y cuando todavía no se sabía contra quien se dirigía el expediente.

Otra cosa sería, señala el Tribunal Supremo, «que la Administración dilatare injustificada o irrazonablemente el momento de formular la acusación cuando tiene ya todos los elementos de juicio para sustentarla. Si tal dilación se produjera precisamente para lograr, antes de la formulación del pliego de cargos, (que) quien ignora su condición de acusado administrativo preste su declaración que no prestaría de conocer dicha circunstancia (...) podría resultar eventualmente afectado el derecho que todos tienen a no declarar contra sí mismos». Si así fuera, la consecuencia, señala el Tribunal sería «la irrelevancia de la declaración obtenida, pero no necesariamente la invalidez de la decisión sancionadora cuando ésta venga sustentada por otros elementos objetivos de prueba (...) independientes de la declaración supuestamente inculpativa. La imposibilidad, en términos jurídicos, de utilizar semejante declaración no obstaría a la validez del resto de las pruebas».

Desde esta perspectiva, a nuestro juicio, el administrador que colabora coactivamente con la Administración tributaria y que, como consecuencia de dicha colaboración, puede ser considerado responsable tributario de la infracción cometida por la sociedad, ya sea solidaria o subsidiariamente, podrá invocar una autoinculpación contraria al artículo 24 de la Constitución. Con lo cual se pone de manifiesto el elevado grado de artificiosidad de la construcción elaborada por el Tribunal Constitucional con el fin de evitar tener que pronunciarse acerca de la naturaleza autoinculpativa de las declaraciones realizadas por los administradores sociales

³⁷ Vid. la STS de 2 de octubre de 2023, rec. núm. 8791/2021, ECLI:ES:TS:2023:4094.

³⁸ Rec. núm. 8747/1997, ECLI:ES:2003:1345.

tanto en materia tributaria como en otros sectores del ordenamiento.

A la luz de lo anterior, hemos de concluir que lo que resultará constitucionalmente ilícito por violación del derecho a no autoincriminarse es la utilización de la información aportada coactivamente por los obligados tributarios, con la finalidad inicial de la verificación de sus obligaciones tributarias, en un posterior procedimiento de naturaleza punitiva. Desde esta perspectiva, estimamos que el problema planteado debe resolverse por la vía de impedir el uso de esa información —únicamente la aportada coactivamente por el contribuyente— con fines sancionatorios.

En este sentido, el profesor Falcón y Tella ya precisó en su momento que, «en todo caso, si desde la perspectiva de asegurar la plena efectividad del deber de contribuir no se considerasen suficientes estos mecanismos, es decir, si se estimara imprescindible la obligación de proporcionar cuantos documentos con trascendencia tributaria se soliciten en el procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho a no declarar consagrado en el artículo 24 de la Constitución, pero en tal caso el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de

liquidación, no pudieran ser usados en el segundo, lo que, entre otras cosas, exigiría atribuir competencia a órganos distintos. Sólo en este contexto sería admisible, a la luz de las sentencias *Funke* y *Bendenoun* atribuir a la Administración el derecho a obtener cualquier tipo de documentación con trascendencia tributaria en poder de los particulares en contra de la voluntad de éstos, y de adoptar medidas cautelares para asegurar su conservación. Pero mientras no se produzca tal separación, la exigencia coactiva de documentos por parte de la Inspección, aún más la imposición de sanciones por resistencia u obstrucción a la actuación inspectora (...) resulta, en principio, incompatible con el artículo 24 de la Constitución»³⁹.

Con posterioridad, tras la aparición de la sentencia del TEDH en el caso *Saunders* este mismo autor señalaba que «dado que el incumplimiento de la obligación de declarar constituye normalmente infracción tributaria (art. 83.3 LGT) hay que entender que los datos suministrados por el sujeto pasivo a la Inspección han sido suministrados coercitivamente, y no de forma voluntaria. Por tanto, dichos datos no pueden ser utilizados en contra del sujeto pasivo en un proceso penal ulterior, ya sea por delito fiscal o por cualquier otro delito, ni menos aún la información puede servir de base para iniciar la persecución penal⁴⁰. Lo mismo cabe decir de los

39 Cfr. Falcón y Tella, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, p. 10.

40 En relación con esta cuestión, la Sala segunda del Tribunal Supremo, en su sentencia de 8 de junio de 2018, rec. núm. 1206/2017, ECLI:ES:2018:2056, dictada en el caso «Nóos», ha cuestionado que exista coacción en la aportación de información en virtud de la posible imposición de la sanción tipificada en el artículo 83 LGT, cuestionando asimismo que la facilitación de documentación dé lugar a una autoincriminación, declarado que «(e)l TEDH afirmó que la cuestión de si, a la luz de las circunstancias de la causa, el demandante fue víctima de una vulneración injustificable de su derecho a no contribuir a su propia incriminación dependerá del uso realizado por la acusación, durante el

procedimientos administrativos sancionadores, dado que los principios penales –y en particular el derecho a no declarar– se extienden igualmente a éstos»⁴¹.

De forma similar, aunque con otros matices, se han pronunciado Agualló Avilés y García Berro al indicar que «así pues, cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien tutelado en el artículo 24 de la Constitución no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el artículo 31 de la Constitución deberá el obligado tributario colaborar, aunque los elementos

de prueba así obtenidos, si resultan incriminatorios, no podrán utilizarse en un procedimiento punitivo»⁴².

También la profesora Soler Roch ha planteado esta circunstancia, al señalar que, «esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión que sólo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: o prohibiendo expresamente la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales, o bien, revisando

proceso, de las declaraciones obtenidas por los inspectores bajo amenaza de sanción. Pero advirtiendo que no prohíbe el uso, en un proceso penal, de datos que hayan podido obtenerse del acusado recurriendo a facultades coercitivas, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como, por ejemplo, las muestras de aliento, sangre y orina. Estimado que lo que ocurrió en aquel caso es que se utilizaron declaraciones del acusado con finalidad incriminatoria, hipótesis muy diversa de la aportación de documentos. Y que por ello no entró a examinar la cuestión de las alegaciones del señor Saunders con arreglo a las cuales las autoridades instructoras retrasaron deliberadamente el inicio de la investigación policial para permitir a los inspectores recoger elementos de prueba en el ejercicio de sus facultades coercitivas. La compulsión (penal) que justificó la sentencia europea es inimaginable en el caso que ahora juzgamos, pues en absoluto podía dar lugar a estimar cometido el delito de desobediencia (A lo sumo la sanción administrativa prevista en el actual artículo 198 de la LGT o en el artículo 203 de la misma en la redacción vigente por ley de 2003). Ni lo utilizado en el proceso penal fueron declaraciones vertidas por el acusado, sino datos que existían previamente fijados en documentos y obtenibles en su caso al margen de la voluntad del acusado. Similar compulsión en la obtención de declaraciones en fase de investigación administrativa fue la que concurrió en el caso J. L., G. M. R. y A. K. P. contra REINO UNIDO en el que recayó la sentencia del TEDH de fecha 9 de septiembre de 2000. En efecto en tal asunto la premisa descalificada por el TEDH fue la de que los inspectores interrogaron separadamente a los solicitantes en varias ocasiones. La ley imponía a estos últimos la obligación de responder a las preguntas que se les planteaban. En su defecto, un Tribunal podía concluir que se había atacado la autoridad de la justicia e imponerles una multa o una pena de prisión que podía llegar hasta los dos años. La justificación de la sentencia radicaba en que la acusación realizó ante el jurado la lectura durante tres días de las actas de las entrevistas de los solicitantes con los inspectores del DTI, de manera que tendiera a acusarlos. Es decir, se usan declaraciones no equivalentes a documentos entregados. Ciertamente, en el caso Chambaz contra Suiza el TEDH (sentencia de 5 de abril de 2012) examinó la legitimidad de la imposición de una sanción pecuniaria a quien, requerido por la administración tributaria, no atendió el requerimiento de aportar documentación, porque de ella podía derivar responsabilidad penal. Desde luego la legitimidad de tal sanción es diversa de la que se cuestiona cuando, sí se aporta la documentación requerida, lo que se plantea es si cabe utilizar lo así aportado en el proceso penal. El TEDH estimó que tal derecho implica que las autoridades buscarán el fundamento de su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo presión o con desprecio de la voluntad del acusado».

41 Cfr. 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, p. 6.

42 Cfr. Agualló Avilés, A. y García Berro, F., «Deber de colaboración con la Administración tributaria y Derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», en la obra colectiva *El asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2004, p. 113.

el actual carácter punitivo del proceso de regularización tributaria»⁴³.

Obviamente, el problema que suscita este planteamiento es constatar que realmente en el procedimiento sancionador no se han utilizado datos aportados coactivamente por el presunto infractor, así como la licitud o ilicitud del material que ha sido obtenido por la Administración y que deriva de esas declaraciones. Pero una vez constatada la información que ha sido aportada bajo coacción en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos, su virtualidad en la esfera sancionadora debe ser nula.

A estos efectos, el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que «en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando derechos o libertades fundamentales». Este precepto consagra la llamada doctrina de los frutos del árbol envenenado, construida por la jurisprudencia norteamericana. En síntesis consistiría en la inutilidad procesal no sólo del material probatorio que se obtenga directamente mediante la violación de un derecho fundamental, sino de cualquier otro que tenga su origen en la ilicitud primigenia, contagiándose de su ineficacia.

La exclusión de la prueba indirecta o refleja supondría, extrapolando en una primera aproximación la doctrina citada en el ámbito del procedimiento sancionador, la incapacidad para fundamentar una sanción de aquellos ele-

mentos probatorios que trajeran causa de declaraciones autoincriminatorias realizadas en el procedimiento de aplicación de los tributos. Esta es la opinión de Falcón y Tella, para quien tal prohibición alcanza no sólo a los datos pruebas aportados bajo coacción por el contribuyente, sino también otros materiales probatorios que se basen, apoyen o deriven de modo directo o indirecto de prueba ilícita.

De este modo, «el deber de colaborar con la inspección contamina prácticamente la totalidad de las actuaciones inspectoras en orden a su utilización directa o indirecta a efectos penales, dada la dificultad de separar en el expediente lo que proviene de la colaboración del interesado o de un modo u otro trae causa de dicha colaboración, de lo que en todo caso hubiera obtenido la inspección si hubiera advertido del derecho a no declarar, por lo que, aunque en el expediente de la inspección pudieran existir «pruebas diferentes» a las obtenidas en el deber de colaboración del contribuyente, difícilmente se trataría de pruebas independientes»⁴⁴.

Esta posición doctrinal, con la que convenimos, arranca de la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa a la prueba refleja. En su sentencia de 4 de julio de 1997, el Tribunal Constitucional señaló que la prohibición del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial «alcanza tanto a la prueba en cuya obtención se haya vulnerado un derecho fundamental como a aquellas otras que, habiéndose obtenido lícitamente, se basan, apoyan o derivan de la anterior

43 Cfr. Soler Roch, M.T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, p. 115.

44 Cfr. Falcón y Tella, R., «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección Tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996», en AA.VV., *A criminalização das infrações fiscais*, Lisboa, 1998, pp. 491 y 492.

(«directa o indirectamente»), pues solo de este modo se asegura que la prueba ilícita inicial no surta efecto alguno en el proceso. Prohibir el uso directo de estos medios probatorios y tolerar su aprovechamiento indirecto constituiría una proclamación vacía de contenido efectivo (...). Los frutos del árbol envenenado deben estar y están (art. 11.1 de la LOPJ), jurídicamente contaminados».

En este sentido cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015⁴⁵, en la que se declara que «la conclusión alcanzada por el órgano judicial sobre la ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos se asienta en una extensión de la conformidad prestada en otro expediente con la finalidad de evitar la tramitación de un proceso penal. Entendemos que ello vulnera la garantía del expedientado a no declarar contra sí mismo, puesto que se otorga valor de confesión a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente, con la finalidad de regularizar la situación en relación a unas liquidaciones y sanciones concretas, sin consideración a que las actas a que se refiere el recurso contencioso-administrativo fueron firmadas en discon-

formidad precisamente por su conexión con los datos obtenidos de las diligencias practicadas con vulneración del art. 18.2 CE. Esta conformidad prestada para evitar un proceso penal, no se puede extender al consentimiento prestado en un procedimiento distinto de carácter administrativo sancionador, lo que suponía rebasar los límites de la declaración de voluntad en los concretos términos y a los fines que fue formulada».

A la luz de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, mientras se clarifica a nivel interno el uso que podrá darse a la información aportada coactivamente por el obligado tributario en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos⁴⁶, no cabe descartar que los contribuyentes y los órganos jurisdiccionales nacionales planteen asimismo la adecuación al Derecho internacional de los artículos 203 y 210.2 de la LGT, cuestionando la posibilidad de tomar en consideración, en sede sancionadora, datos, elementos o pruebas aportadas coactivamente en el seno de un procedimiento de gestión o inspección, ya sea ante el TEDH o ante el TJUE.

Por lo que se refiere al Tribunal de Luxemburgo, a raíz de la doctrina sen-

45 STC 54/2015, de 16 de marzo.

46 La sentencia de la Sala segunda del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1729/2016, ECLI:ES:TS:2017:1885) considera que la sanción prevista en el artículo 203 de la LGT, pese a la significativa cuantía que puede alcanzar, no ejerce la compulsión suficiente para que resulte involucrado el principio de no autoincriminarse. Además, pese a citarse expresamente la sentencia del TEDH relativa al caso *Chambaz*, que según hemos visto se pronuncia en sentido contrario, condena al acusado como consecuencia de que «(...) ni lo utilizado en el proceso penal fueron declaraciones vertidas por el acusado, sino datos que existían previamente fijados en documentos y obtenibles, en su caso, al margen de la voluntad del acusado». La condena se funda, asimismo, por el Tribunal Supremo en el hecho de que los asesores fiscales del inculcado, y no éste, entregaron la documentación requerida en fase de inspección de forma voluntario, lo cual resulta sorprendente pues la relación de la Administración tributaria con los asesores se entiende que se habrán realizado en el marco de la representación otorgada en el procedimiento inspector previo al proceso penal. En concreto, se advierte en el fallo de referencia que: «a) que no se alega ni consta que en la citación al recurrente se le advirtiera que de no atender el requerimiento se le sancionaría de ninguna manera; b) que el requerimiento fue voluntariamente aceptado por el recurrente una vez asesorado jurídicamente y cumplimentado por quien le representaba en su relación con la administración tributaria, y c) que ninguna sanción fue impuesta en relación con las respuestas dadas a los sucesivos requerimientos».

tada en el caso *Akerberg Fransson*, en los supuestos en los que las sanciones impuestas estén relacionadas con tributos total o parcialmente armonizados en la Unión Europea, será factible que la imposición de sanciones vinculadas con aquéllos se revise a la luz de la CDFUE. Recuérdese que, a la hora de interpretar las disposiciones de la Carta, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la posibilidad y, en su caso, la obligación de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sin perjuicio de la posibilidad de que los obligados tributarios denuncien esta cuestión ante la Comisión⁴⁷.

Desde luego, a la vista de los antecedentes señalados, no cabe descartar que el criterio del TJUE y del Tribunal Constitucional español en relación con el derecho a no autoincriminarse difieran. De no plejarse el Alto Tribunal español a un hipotético criterio del Tribunal de Luxemburgo más afín a la jurisprudencia del TEDH relativa a la vertiente objetiva del derecho a la no autoincriminación que se recoge en la sentencia dictada en el caso *Chambaz*, la crisis institucional estará servida, tal y como se ha venido poniendo de manifiesto en relación con distintos «desplantes» protagonizados por los supremos intérpretes constitucionales de países como Alemania, Rumanía y Polonia⁴⁸. El órgano encargado de hacer efectivos los mandatos del

TJUE en estos supuestos de desavenencia será la Comisión Europea, a través del correspondiente procedimiento de infracción.

En este escenario, el pasado mes de diciembre el Tribunal Supremo ha dictado dos relevantes sentencias relativas al derecho a no autoincriminarse en materia tributaria, en unos supuestos en los que, durante el procedimiento inspector, se habían obtenido diversas pruebas por parte de la Inspección que posteriormente fueron trasladadas al procedimiento sancionador, que fue tramitado abreviadamente conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 de la LGT, no practicándose ninguna otra prueba e imponiéndose la correspondiente sanción⁴⁹.

En los Autos de admisión se plantean dos interrogantes consistentes, en primer lugar, en la necesidad de dilucidar si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información (v. gr.: facturas), a los efectos de cuantificar la deuda tributaria, determina que la aportación de dicha información quede excluida del derecho a no autoincriminarse, pese a haber sido aportada de forma coactiva por el reclamante en el previo procedimiento de regularización tributaria.

En segundo lugar, se requiere que el Tribunal Supremo se pronuncie res-

47 Cfr. STJUE de 26 de febrero de 2013, *Akerberg Fransson*, C- 617/10, apartados 25 a 30.

48 Sobre esta cuestión, cfr. Alonso García, R., «Tiempos judiciales recios», *Diario La Razón*, 25 de julio de 2021, p. 19., que, entre otros, pone como ejemplo el pronunciamiento del Tribunal Constitucional Federal alemán de 5 de mayo de 2020 en el que se niega a reconocer, por considerarla arbitraria, lo establecido por el TJUE en la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Weiss y otros, C-493/17, relativa al Programa de Compras del Sector Público (PSPP) que el Banco Central Europeo (BCE) puso en marcha el 4 de marzo 2015.

49 SSTs de 4 de diciembre de 2025, rec. núm. 3664/2023, ECLI:ES:TS:2025:5648 y 10 de diciembre de 2025, rec. núm. 2592/2023, ECLI:ES:TS:2025:5552.

pecto a si el derecho a no autoincriminarse ampara solamente la aportación o el empleo de información directamente autoinculpatoria o se extiende también a datos o informaciones que, siendo necesarios, no son pruebas de cargo suficientes para imponer la sanción.

A estos efectos, citando su jurisprudencia previa, el Tribunal declara que el derecho a no autoinculparse no opera en los procedimientos de aplicación de los tributos, rigiendo solo en los carácter sancionador, quedando aquel debidamente garantizado siempre que la información obtenida mediante coacción legal en el marco del procedimiento inspector no sea empleada ulteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario.

No obstante, en ambos pronunciamientos se advierte expresamente de que la traslación de datos, documentos o circunstancias que obren en el procedimiento de aplicación de los tributos al procedimiento sancionador no podrá ser automática, debiendo valorar la Administración si concurre una vulneración del principio de no autoinculpatión, ejercicio que debe realizarse a la luz de la jurisprudencia del TEDH y del TJUE previamente citada. En concreto, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo advierte que «(s)e impone, por lo tanto, que la Administración analice, caso por caso, si a lo largo de las actuaciones realizadas en el procedimiento de aplicación se han podido obtener pruebas con infracción del principio de no autoincriminación, pues, en tal caso, como hemos venido diciendo, no podrá utilizar dicha prueba para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario», de donde se colige que la

ausencia de dicho análisis en el acuerdo de imposición de sanción debe determinar la nulidad radical de la sanción impuesta, sin que resulte factible que dicha garantía se subsane ulteriormente en fase revisora o judicial por un órgano distinto al competente para imponer la sanción.

Por consiguiente, se descarta tajantemente una interpretación y formalista de la separación de procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores, de donde se deriva que, de haberse obtenido alguna prueba vulnerando el principio de autoincriminación, se deberá valorar por la Administración hasta qué punto el resto de las pruebas se ven afectadas por dicha infracción a la luz de la previamente señalada doctrina de los frutos del árbol envenenado.

No obstante, el Tribunal considera que no cabe considerar vulnerado el derecho a no autoincriminarse cuando se solicitan al obligado tributario facturas bajo la amenaza de una infracción, partiendo de la premisa de que el artículo 29 f) de la LGT establece la obligación formal de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier otro dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, al estimarse que dicha documentación, dado la exigencia legal que le afecta, debe considerarse preexistente o que tiene naturaleza independiente de la voluntad del obligado tributario, empleando los términos acuñados por el TEDH.

Ahora bien, según subraya acertadamente el Tribunal Supremo, de cara a determinar el alcance del derecho a

la no autoincriminación, es preciso diferenciar entre aquellas obligaciones formales tributarias establecidas de forma muy precisa por el legislador (facturas, llevanza de contabilidad y libros registros) – respecto a las que se considera que no opera el derecho a la no autoinculpación –, y las que se enuncian de forma abierta en el artículo 29 f) de la LGT, que perfectamente podrían llegar a limitar indebidamente el referido derecho fundamental (aportación de cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria) en los términos en que se ha sido interpretado por la jurisprudencia del TEDH y del TJUE previamente expuesta (v. gr.: aportación de extractos de cuentas corrientes, titularidad de inmuebles o identificación de inversiones o intereses en entidades cuya existencia la Administración no conoce).

Lo anterior conduce al Tribunal Supremo a declarar que la obtención de pruebas documentales por medios coercitivos no resultará contraria al derecho a no autoinculparse, siempre que la Administración tributaria razone que dichas pruebas tienen por objeto obtener documentos específicos preexistentes o existentes de forma independiente a la voluntad del

acusado (como son las facturas o la contabilidad), dado que se trata de documentos que tienen una razón de ser que responde a un fin distinto al sancionador y de cuya existencia la autoridad tiene una certeza razonable, habida cuenta de que, según se ha señalado previamente, la jurisprudencia del TEDH excluye las investigaciones prospectivas o *fishing expeditions*⁵⁰.

A nuestro juicio, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sendos pronunciamientos resulta conforme con la jurisprudencia del TEDH y del TJUE previamente expuesta y deja claro que la Administración no podrá solicitar bajo coacción al obligado tributario cualquier documentación, sino solo aquella que sea independiente de la voluntad de este y su existencia sea conocida o razonablemente presumida por aquella, lo que invita a cuestionar la adecuación al principio a no autoincriminarse, entre otras, de determinadas solicitudes de información de documentos *due diligence* elaborados en el marco de procesos de compraventa de participaciones, como la cuestionablemente validada por la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2025⁵¹.

50 Este planteamiento está presente en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2025 (rec. núm. 1596/2023, ECLI:ES:TS:2025:4694), relativa distintos delitos vinculados con una trama de fraude de IVA con origen en Portugal que origina la solicitud de información por parte de las autoridades portuguesas a la Administración Tributaria española, en la que se declara que «(e)n definitiva el motivo se desestima, pues la información recabada resultaba obligada por la normativa comunitaria; y la actuación ulterior de la administración tributaria se limita a la conformación de la denuncia al Ministerio Fiscal, ante la revelación de un delito de estafa de relevante cuantía, que deviene en delito contra la Hacienda Pública, en la depuración del concurso de normas que suscita».

51 R.G. 4521/2022.