

Alcance del derecho a no autoincriminarse en el ámbito del procedimiento sancionador tributario

El Tribunal Supremo volverá a pronunciarse sobre el alcance del derecho a no autoinculparse en el ámbito sancionador tributario y sobre el uso que puede dar la Administración Tributaria a la información aportada en procedimientos de comprobación previos.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de Gómez-Acebo & Pombo

Mediante el Auto núm.4422/2024 del pasado 10 de abril del 2024 el Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación en el que deberá abordar el alcance del derecho fundamental a no autoincriminarse en un procedimiento sancionador tributario en relación con el empleo de la información aportada de manera coactiva en actuaciones de inspección previas.

La cuestión constituye uno de los aspectos que puede resultar más controvertido en los procedimientos de inspección y sancionador y se enmarca en la relación existente entre las facultades de la

Inspección para recabar información en el curso de un procedimiento inspector y los derechos y garantías del contribuyente que rigen en el ámbito del procedimiento sancionador, entre los que se incluye el referido derecho a no autoincriminarse.

En el ámbito específico del procedimiento inspector, el artículo 142 de la Ley General Tributaria, referido a las facultades de la inspección de los tributos, prevé que ésta se realice «... mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades

económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias». Establece así el deber de los obligados tributarios de atender a la Inspección y de prestar la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Para asegurar el cumplimiento de estas obligaciones de información y colaboración del obligado tributario, la Ley General Tributaria tipifica, en su artículo 203, como *infracción tributaria grave* la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, previendo en el apartado 6 de dicha norma sanciones específicas, en función del tipo de infracción, en los casos en los que el contribuyente esté siendo objeto de un procedimiento de inspección.

Es claro, por tanto, que la aportación de información y documentación requerida en un procedimiento de inspección tributaria se produce de manera coactiva, respondiendo a una obligación cuyo incumplimiento puede determinar la imposición de sanciones.

En este contexto, la duda que se plantea es el uso que puede darse, por parte de la Administración tributaria, a la información obtenida al amparo de dicha obligación de información en el ejercicio posterior de una potestad diferente, como es la potestad sancionadora, sin contravenir el derecho del contribuyente a no autoinculparse.

A estos efectos, es preciso traer a colación el artículo 178 de la Ley General Tributaria, referido a los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, el cual establece que dicha potestad «se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley». Por su parte, el Tribunal Constitucional ya reconoció en su

Sentencia 18/1981, de 10 de junio —estableciendo un criterio pacífico y consolidado hoy por hoy—, que los principios del derecho penal eran trasladables al ámbito sancionador tributario, incluyéndose entre dichos principios el derecho a no autoincriminarse (como garantía instrumental del derecho de defensa regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española), íntimamente conectado con el derecho a la presunción de inocencia y a una de las manifestaciones de éste, consistente en hacer recaer la carga de la prueba sobre la acusación.

El Tribunal Supremo ya tuvo ocasión de referirse a esta cuestión en su Sentencia de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1993/2019), reiterada en otras posteriores, en la que en su fundamento jurídico quinto se establecieron los siguientes criterios interpretativos:

- La jurisprudencia constitucional, en línea con la interpretación dada por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, ha determinado de manera inequívoca que el derecho a no autoincriminarse «presupone que las autoridades logren su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada».
- El derecho a no autoincriminarse tiene dos vertientes o manifestaciones: de un lado, se manifiesta como el derecho de todo imputado a no aportar información autoincriminatoria que le reclame el poder público; y, de otro lado, el derecho a que la información que la persona se haya visto obligada o inducida a aportar en el curso de cualquier procedimiento no se emplee contra ella para fundamentar posteriormente una condena penal o una sanción administrativa. A esta segunda manifestación, en particular, se refirió el Tribunal Constitucional en la Sentencia 54/2015, de 16 de marzo, en la que se remitía a la jurisprudencia del Tribunal

Europeo de los Derechos Humanos que establece que la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario implicaría que la información obtenida bajo medios coactivos no pueda ser alegada como prueba en un procedimiento posterior, aunque tal información se hubiera aportado antes de ser acusado.

Sin embargo, el recurso de casación admitido a trámite por el Auto de 10 de abril del 2024 deberá ir más allá en su análisis sobre esta cuestión. En este caso, el contribuyente, en el seno de las actuaciones inspectoras previas, había aportado facturas emitidas que la Inspección considera falsas o falseadas tras comprobar, en el curso de sus actuaciones, la ausencia de medios personales y materiales para realizar la actividad empresarial declarada. Con base en dicha información, la Administración impone la correspondiente sanción por cometer la infracción prevista en el artículo 201.3 de la Ley General Tributaria, es decir, por incumplir las obligaciones de facturación al haber expedido facturas con datos falsos o falseados.

En su recurso, el contribuyente invoca el derecho a no autoincriminarse sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos. No obstante, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 6 de febrero del 2023 (rec. núm. 762/2018), que ha dado lugar al recurso de casación admitido a trámite por el Auto de 10 de abril del 2024, desestima el recurso del contribuyente sobre este punto. Así, tras analizar la evolución jurisprudencial tanto del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos como del Tribunal Constitucional sobre el alcance del derecho a no autoincriminarse, la Audiencia Nacional considera que, en el caso enjuiciado, la aportación de las facturas derivaba de una obligación legal y concluye que no habría sido la sola aportación de las facturas la que desencadenara

o diera lugar a la imposición de las sanciones, sino la discordancia entre los documentos aportados y la realidad mercantil, comercial y laboral del sujeto pasivo, tras comprobar que carecía de los medios materiales y personales para desempeñar la actividad en la que expidió los documentos de facturación. Por tanto, «no cabe establecer un automatismo entre el requerimiento de información relativo al cumplimiento de obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales, «normativamente previstas», y la vulneración del derecho a no autoincriminarse por las consecuencias que esta documentación o estos requerimientos tengan en un posterior procedimiento sancionador».

El Auto del Tribunal Supremo de 10 de abril del 2024 resulta de especial interés, pues realiza un

examen de la jurisprudencia existente —tanto de Europa como de nuestro Tribunal Constitucional— sobre el alcance del derecho a no autoin-

criminarse en el ámbito sancionador tributario. Y, tras dicho análisis, el Tribunal Supremo concluye que ciertas cuestiones como las siguientes plantean interés casacional que dicha jurisprudencia no resuelve:

- Por un lado, si el hecho de que las obligaciones de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de determinada documentación e información —como son las facturas— sean exigidas legalmente implica que dicha información quede excluida de la esfera protectora del derecho a no autoincriminarse, aunque haya sido aportada de manera coactiva en un procedimiento inspector.
- Y, por otro lado, si el derecho a no autoincriminarse se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la impo-

La obligación de colaborar con la Inspección y el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos sancionadores

sición de la sanción o si, por el contrario, dicho derecho ampara únicamente la no aportación o el no empleo en el procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria.

En nuestra opinión, este auto sigue la senda de la jurisprudencia (abierta ya hace unos años) que viene delimitando y garantizando los derechos de los contribuyentes en el ámbito del procedimiento

sancionador y la debida separación entre éste y las actuaciones inspectoras previas. Habrá que estar, por tanto, a la sentencia que resuelva el recurso de casación que, necesariamente, sea cual sea su sentido, deberá establecer criterios adicionales para la interpretación y delimitación del alcance del derecho a no autoinculparse en el ámbito sancionador tributario y el uso que puede dar la Administración tributaria a la información aportada en procedimientos de comprobación previos.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.