

Los derechos fundamentales de *defensa pasiva* en el seno de los procedimientos tributarios: una visión crítica de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE

Análisis de la [STJUE de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA*

Extracto

Mucho se ha escrito sobre la proyección del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo (art. 24.2 de la Constitución) en la esfera tributaria. No se trata, obviamente, en las breves líneas que siguen, de llevar a cabo una sistematización de las diversas cuestiones y planteamientos que el mismo suscita en nuestro ámbito, pero sí vamos a referirnos a esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, aunque no analiza una cuestión de naturaleza fiscal (pues resuelve una cuestión relativa a la legalidad de las sanciones impuestas a un sujeto por infracciones consistentes en el uso de información privilegiada, abuso de mercado y falta de cooperación; al amparo de la Directiva 2003/6/CE, de 28 de enero de 2003, y del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014), su doctrina puede resultar extrapolable al orden tributario y, en particular, puede condicionar la aplicación que viene efectuándose hasta el momento de la infracción tributaria del artículo 203 de la Ley general tributaria, por resistencia, obstrucción, negativa o excusa a colaborar en las actuaciones de la Administración tributaria. No en vano, como se reconoce en la misma Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19), la misma «tiene por objeto la interpretación de los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (apdo. 1), otorgando, en consecuencia, a dicha argumentación un alcance más amplio que el que desencadenó la decisión del Alto Tribunal. Vamos a ello, entonces.

1. Supuesto de hecho

1. Nos encontramos ante una cuestión prejudicial planteada por la Corte Costituzionale por la presunta vulneración de la garantía de no autoincriminación a resultas de la imposición de una infracción administrativa a una persona física por parte de la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (en adelante, Consob). Concretamente, dicho organismo, al amparo primero de la Directiva 2003/6/CE y, después, del Reglamento (UE) n.º 596/2014, en su condición de autoridad competente, se encuentra facultada para desplegar las facultades oportunas en orden a prevenir y, en su caso, reaccionar frente a posiciones de *abuso de mercado*. En particular, el artículo 23.2 del citado reglamento comunitario establece que:

Para el ejercicio de las funciones previstas en el presente Reglamento, se deberá dotar a las autoridades competentes, de conformidad con la legislación nacional, al menos de las siguientes facultades en materia de supervisión e investigación:

a) *acceder a cualquier documento y dato* bajo cualquier forma, y obtener copia del mismo;

b) *solicitar o exigir información de cualquier persona*, inclusive de aquellas que intervienen sucesivamente en la transmisión de órdenes o en la ejecución de las operaciones consideradas, así como sus directivos, y en caso necesario *citar e interrogar* a una persona con el fin de obtener información;

[...].

Asimismo, la normativa de la Unión Europea habilita a los Estados miembros a implementar en sus respectivos ordenamientos el correspondiente régimen sancionador de cobertura. Y, en cumplimiento de dicho mandato, el derecho italiano procedió a tipificar la infracción administrativa del artículo 187 *quindicies* del Decreto legislativo n.º 58, de 24 de febrero de 1998 (conforme a la redacción dada por el Decreto legislativo n.º 129 de 2017), relativa a «Protección de la actividad de supervisión de la Banca d'Italia y de la Consob», con el siguiente tenor:

1. Fuera de los supuestos previstos en el artículo 2638 del Código Civil será sancionado en virtud del presente artículo todo aquel que *no cumpla en plazo de los requerimientos del Banco de Italia y de la Consob o no coopere con dichas autoridades* de manera que estas puedan desarrollar sus funciones de supervisión, o *retrase el ejercicio de tales funciones*.

1 bis. Cuando el autor de la infracción sea una *persona física*, esta será sancionada con una multa administrativa de *entre diez mil euros y cinco millones de euros* [...].

1.1. Pues bien, la Consob acordó imponer a una persona física (DB) una multa de 50.000 euros:

por la infracción administrativa contemplada en el artículo 187 *quindicies* del Texto Refundido debido a que el interesado, tras solicitar reiteradamente un *aplazamiento* de la fecha de la audiencia a la que había sido citado en calidad de persona informada de los hechos, *se había negado a responder a las preguntas que se le habían formulado* cuando compareció en dicha audiencia. (apdo. 15 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE– de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19 [NFJ085739])

2. No hace falta mucho esfuerzo para proyectar las circunstancias generales (abstractamente consideradas) de este caso a la esfera tributaria. En primer lugar, son notorios los preceptos de la Ley general tributaria (LGT) que regulan las potestades de comprobación e investigación de las Administraciones tributarias (art. 115 de la LGT) y, en concreto, su artículo 93, regulador de las obligaciones de información, en cuya virtud:

Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, *estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria* relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. (art. 93.1 de la LGT)

Además, hay que traer a colación los deberes formales de colaboración tributaria a cargo de los obligados tributarios. Y, en particular, los previstos en el artículo 29.2 f)¹ y g)² de la LGT, que, en el ámbito específico de la Inspección de los Tributos, se encuentran reiterados y concretados en el artículo 142.3 de la LGT:

3. Los obligados tributarios *deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.*

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección *deberá personarse*, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y *deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.*

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija³.

2.1. La norma sancionadora de cobertura que castiga en el ordenamiento tributario los comportamientos obstructivos, que impidan o dificulten la labor comprobadora o investigadora de las Administraciones tributarias, se encuentra en el artículo 203 de la LGT. De acuerdo con el mismo:

Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia *cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o*

¹ Artículo 29.2 f) de la LGT:

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

[...]

f) La obligación 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 dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

² Artículo 29.2 g) de la LGT: «Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: [...] g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas».

³ Sobre el contenido, alcance y límites de los deberes de colaboración tributaria en los procedimientos tributarios ante los derechos fundamentales de *defensa pasiva*, véase Casas Agudo (2017, pp. 21-27); Rubio Montiel (2012, pp. 11-14).

impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) *No facilitar el examen* de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) *No atender algún requerimiento debidamente notificado.*
- c) La *incomparecencia*, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) *Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia* en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria. (art. 203.1 de la LGT).

3. Bajo estas coordenadas, la Corte Suprema di Cassazione formuló (en primer lugar y como desencadenante de la posterior cuestión prejudicial planteada por su Tribunal Constitucional ante el TJUE) cuestión incidental de constitucionalidad con base en la cual el Tribunal Supremo de Italia puso de manifiesto, primero, que hay que:

tomar en consideración el *riesgo* de que, como consecuencia de la obligación de cooperación con la autoridad competente, el presunto infractor de una infracción administrativa que puede ser objeto de una sanción penal *pueda contribuir, de facto, a la formulación de una acusación en materia penal contra él* [...] en Derecho italiano, las operaciones con información privilegiada que se reprochan a DB constituyen al mismo tiempo una infracción administrativa y una infracción penal y que los procedimientos correspondientes pueden iniciarse y perseguirse paralelamente, en la medida en que sea compatible con el principio *non bis in idem*. (apdo. 21 de la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021)

Y, en segundo lugar, el citado tribunal, al formular la cuestión incidental de constitucionalidad, destaca que:

Según la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a guardar silencio, que se deriva del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, fir-

mado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), se vulnera cuando las personas son sancionadas por el Derecho nacional por no haber respondido a las preguntas de las autoridades administrativas en el marco de procedimientos de declaración de infracciones administrativas que conlleven sanciones de carácter penal (TEDH, sentencias de 3 de mayo de 2001, J. B. c. Suiza, CE:ECHR:2001:0503JUD003182796, §§ 63 a 71; de 4 de octubre de 2005, Shannon c. Reino Unido, CE:ECHR:2005:1004JUD000656303, §§ 38 a 41, y de 5 de abril de 2012, Chambaz c. Suiza, CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, §§ 50 a 58). (apdo. 22 de la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021⁴)

Por tanto, de la misma manera que el Tribunal Constitucional italiano, bajo el peso de la argumentación puesta de manifiesto por la Corte Suprema di Cassazione, tiene sospechas sobre la posible compatibilidad de la infracción administrativa del referido artículo 187 *quindecies* con la garantía de no autoincriminación, protegida en los artículos 47 y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁵, cabría plantearse, *mutatis mutandi*, si esas mismas dudas existen con relación con el artículo 203 de la LGT cuando se utiliza como *vis coactiva* para obtener de los obligados tributarios (personas físicas o jurídicas) material probatorio que no solo se utilizará para regularizar fiscalmente, sino también para sancionar administrativamente (conforme al régimen infractor previsto en los arts. 191 y ss. de la LGT)

⁴ Un análisis completo de la doctrina del TEDH sobre la garantía de no autoincriminación en Aneiros Pereira (2002). Para una visión de la misma en la jurisprudencia norteamericana, *cf.* Ribes Ribes (2000).

⁵ *Vid.* también la Directiva (UE) 2016/343, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio, cuyo artículo 7 (relativo específicamente a los derechos de *defensa pasiva*) establece que:

1. Los Estados miembros garantizarán que los sospechosos y acusados tengan derecho a guardar silencio en relación con la infracción penal de que sean sospechosos o se les acuse.
2. Los Estados miembros garantizarán que los sospechosos y acusados tengan derecho a no declarar contra sí mismos.
3. El ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados.
4. Los Estados miembros podrán permitir a sus autoridades judiciales que, al dictar sentencia, tomen en consideración un comportamiento cooperador por parte de los sospechosos y acusados.
5. El ejercicio por parte de los sospechosos y acusados del derecho a guardar silencio y a no declarar contra sí mismos no se utilizará en su contra ni se considerará prueba de haber cometido la infracción penal de que se trate.
6. Lo dispuesto en el presente artículo no limitará la facultad de los Estados miembros de decidir que, para infracciones leves, la tramitación del procedimiento, o de ciertas fases de este, pueda desarrollarse por escrito o sin interrogatorio del sospechoso o acusado por parte de las autoridades competentes en relación con la infracción penal de que se trate, siempre que se respete el derecho a un juicio justo.

o, inclusive, penalmente (a través de los arts. 305 y 305 bis del Código Penal –CP–). Es momento de ver la solución que da el TJUE.

2. Doctrina del tribunal

1. La doctrina sentada en la citada sentencia del TJUE se vertebra en un triple plano. En primer lugar, en todo aquello relativo a la configuración de la garantía de no autoincriminación en el ordenamiento interno de los Estados miembros (España, en nuestro caso); no solo como derecho fundamental (art. 24.2 de la CE), sino como garantía reconocida en el artículo 6 del CEDH y también en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (arts. 47 y 48), esta última, cuando se aplica derecho de la Unión Europea (repárese en nuestro ámbito, a título meramente ilustrativo, en la naturaleza comunitaria del IVA). Pues bien, en este sentido, la Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]) destaca que:

Si bien las cuestiones planteadas se refieren a los artículos 47 y 48 de la Carta, que consagran, en particular, el derecho de toda persona a que su causa sea oída equitativamente y la presunción de inocencia, *la petición de decisión prejudicial se refiere también a los derechos garantizados en el artículo 6 del CEDH. [...], aunque este último no constituye, al no haberse adherido a él la Unión, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, debe recordarse, no obstante, que, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales. Por otra parte, el artículo 52, apartado 3, de la Carta, que dispone que cabe dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, pretende garantizar la coherencia necesaria entre esos respectivos derechos sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartados 24 y 25). (apdo. 36)*

Y, por ello,

en la interpretación que [se] realiza a propósito de los derechos garantizados en los artículos 47, párrafo segundo, y 48 de la Carta, *el Tribunal de Justicia debe, por tanto, tener en cuenta los correspondientes derechos garantizados en el artículo 6 del CEDH, e interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nivel mínimo de protección* [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de mayo de 2019, Comisión/Hungría (Usufructos sobre terrenos agrícolas), C235/17, EU:C:2019:432, apartado 72; de 6 de octubre de 2020, La Quadrature du Net y otros, C511/18, C512/18 y C520/18, EU:C:2020:791, apartado 124, y de 17 de

diciembre de 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België y otros, C336/19, EU:C:2020:1031, apartado 56]. (apdo. 37)

Consecuentemente, resulta patente, de acuerdo con esta construcción argumental, que el derecho a no declarar contra sí mismo, al socaire de su reconocimiento en el artículo 6 del CEDH, queda entreverado no solo en el ordenamiento constitucional de los Estados, sino que a su vez se encuentra asentado como *principio general* dentro del propio sistema de fuentes de la Unión Europea; reconociéndose a la doctrina surgida en torno al mismo precedente del TEDH la condición de estándar *mínimo de protección* a reconocer por el TJUE.

2. En segundo lugar, hay que referirse a la concreción que lleva a cabo el TJUE acerca del núcleo duro (esencial, si se quiere) de protección de los derechos fundamentales de *defensa pasiva*. Y, de esta manera, en dicha sentencia se precisa que:

a) Apartado 38:

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que, aunque el artículo 6 del CEDH no menciona expresamente 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 (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 8 de febrero de 1996, John Murray c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:0208JUD001873191, § 45).

b) Apartado 39:

La protección del derecho a guardar silencio pretende asegurar que, *en una causa penal, la acusación fundamente sus argumentos sin recurrir a pruebas obtenidas por coacción o por fuerza*, contra la voluntad del acusado (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 17 de diciembre de 1996, Saunders c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:1217JUD001918791, § 68), este derecho se vulnera, en particular, en la situación en la que un sospechoso, bajo amenaza de ser sancionado si no confiesa, o bien confiesa, o bien es castigado por haberse negado a hacerlo (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 13 de septiembre de 2016, Ibrahim y otros c. Reino Unido, CE:ECHR:2016:0913JUD005054108, § 267).

c) Apartado 40:

El 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 poste-*

riormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona (véase, en este sentido, TEDH, sentencias de 17 de diciembre de 1996, Saunders c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:1217JUD001918791, § 71, y de 19 de marzo de 2015, Corbet y otros c. Francia, CE:ECHR:2015:0319JUD000749411, § 34).

3. Por último, la Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2021 analiza la eficacia de dicha garantía fundamental en los casos en que la *fuerza coactiva* de la autoridad pública vaya dirigida a la imposición de *sanciones administrativas de carácter penal* o, incluso, que dicha *vis puramente administrativa* sea utilizada con la finalidad de obtener pruebas que posteriormente puedan utilizarse en un proceso de naturaleza penal:

a) Apartados 42 y 43:

Ese mismo derecho debe aplicarse en el contexto de procedimientos que pueden dar lugar a la imposición de *sanciones administrativas de carácter penal*. Tres criterios son relevantes para la evaluación de tal carácter. El primero es la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, el segundo afecta a la propia naturaleza de la infracción y el tercero es relativo a la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartado 28).

Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de estos criterios, si las sanciones administrativas controvertidas en el litigio principal tienen carácter penal, dicho órgano jurisdiccional recuerda acertadamente que, *según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, algunas de las sanciones administrativas impuestas por la Consob parecen perseguir una finalidad represiva y presentar un grado de severidad tal que pueden revestir un carácter penal* (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2018, Di Puma y Zecca, C596/16 y C597/16, EU:C:2018:192, apartado 38, y de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartados 34 y 35). El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por su parte, ha llegado, en esencia, a la misma conclusión (TEDH, sentencia de 4 de marzo de 2014, Grande Stevens y otros c. Italia, CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 101).

b) Apartado 44:

Además, aun suponiendo que, [...] *las sanciones controvertidas* en el litigio principal, impuestas por la autoridad de supervisión a DB, *no tuvieran carácter penal, la necesidad de respetar el derecho a guardar silencio en el marco de un procedimiento de investigación tramitado por esta también podría resultar de la circunstancia, [...] de que, con arreglo a la legislación nacional, las pruebas obtenidas en dicho procedimiento pueden utilizarse en un proceso penal seguido contra esa misma persona para demostrar la comisión de una infracción penal.*

4. Pues bien, bajo estas premisas, el TJUE sienta dos conclusiones sobre la eficacia de la garantía de no autoincriminación en procedimientos sancionadores o en aquellos otros que, sin responder a dicha naturaleza, puedan ser fuente de medios de prueba que posteriormente sirvan con fines sancionadores:

1.^a Con relación a personas físicas (y de forma novedosa), destaca que:

Este derecho se opone, en particular, a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente con arreglo a la Directiva 2003/6 o al Reglamento n.º 596/2014 respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal. (apdo. 45)

2.^a Asimismo, y respecto a entidades y personas jurídicas, el Tribunal de Justicia trae a colación pronunciamientos anteriores en los que se declara:

que no se puede imponer a dicha empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de tal infracción (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 1989, Orkem/Comisión, 374/87, EU:C:1989:387, apartado 35, y de 29 de junio de 2006, Comisión/SGL Carbón, C301/04 P, EU:C:2006:432, apartado 42). (apdo. 47)

Vemos, por tanto, que los derechos fundamentales de defensa pasiva detentan un indudable protagonismo en función del material probatorio que las autoridades comprobadoras e investigadoras, dotadas de específicas competencias sancionadoras, pretendan recabar de los administrados. De forma que, si aquel tiene un contenido autoincriminatorio, los mismos deberán desplegar efectos neutralizadores sobre el régimen infractor específico que tiene por objeto hacer frente a toda actitud o comportamiento que pueda ser calificado como obstructivo a las labores de supervisión y control de los poderes públicos. Ahora bien, ¿esta construcción puede ser aplicable en la esfera tributaria? Veámoslo a continuación.

3. Comentario crítico

1. Dentro del ordenamiento sancionador tributario, la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT tiene como cometido reaccionar contra los comportamientos *resistentes* de los obligados tributarios frente a la labor de control de las Administraciones tributarias. Se trata de la *vis coactiva* que *anima* a los sujetos pasivos a colaborar en las solicitudes de información que reciban. Son varias las cuestiones que suscita dicho precepto infractor. Sin embargo, ahora solo vamos a referirnos a aquellos aspectos de la conducta sancionada que se encuentran directamente conectados con el derecho a no declarar contra sí mismo. En este sentido, y a partir de un sucinto análisis jurisprudencial sobre el mismo, ya se advierte que

su aplicación se caracteriza por una interpretación bifurcada del tipo infractor por parte de la Administración tributaria sancionadora.

Así, de una parte, nos encontramos con posicionamientos *objetivos* para los que la mera y simple constatación de la falta o ausencia de colaboración con la Administración tributaria peticionaria acredita la consumación del comportamiento infractor previsto en el artículo 203 de la LGT, quedando relegadas (en su caso) las concretas circunstancias particulares del incumplimiento a la cuantificación de la sanción a imponer, puesto que la infracción ya quedó materializada con la no aportación en plazo de la documentación requerida⁶.

De otra parte, también es cierto que nos encontramos con decisiones de los tribunales que entienden que el tipo infractor requiere no solo la acreditación de la falta de colaboración con la Administración tributaria, sino que además dicho comportamiento debe ser

⁶ Como se expone en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 708/2018, de 27 de marzo (rec. núm. 214/2016 [NFJ072618]):

Lo relevante es la falta de aportación de la información requerida, con independencia y sin perjuicio de las dilaciones que, en la sustanciación del procedimiento, pueda provocar la necesidad de formular varios requerimientos y de la procedencia o no de la exclusión de los correspondientes períodos temporales a los efectos de la duración máxima de las actuaciones de comprobación, habida cuenta que *lo que se sanciona no es una conducta que provoque dilaciones innecesarias sino la falta de colaboración con la Administración tributaria*. Por lo demás al encontrarse el contribuyente sometido a actuaciones integrantes de un procedimiento inspector, refiriéndose el incumplimiento a actividades económicas y *haber tenido lugar un tercer requerimiento de aportación de documentación no atendido, como resulta de los antecedentes fácticos expuestos en el fundamento de derecho segundo de la presente Sentencia, deviene aplicable lo dispuesto en el apartado 6.b).2.º.c) del reiterado artículo 203*. (fundamento 3.º)

También la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 767/2016, de 11 de marzo (rec. núm. 1373/2011 [NFJ062999]):

La motivación del comportamiento antijurídico viene dada por la *existencia de reiteración en la falta de atención a las pretensiones administrativas*, de manera que, advertida la solicitud de datos que, hasta en tres ocasiones diferentes, no es atendida por aquel a quien iba dirigida, la justificación del procedimiento sancionador iniciado y de su resolución se acreditan con la reincidencia en el comportamiento del interesado en dicho procedimiento, porque *tal comportamiento repetido es sintomático de que se ha querido obstaculizar la acción de la administración tributaria*. Dicho lo cual, ha de añadirse que en la resolución sancionadora, en el primer párrafo de la misma, figura de forma clara y precisa cuáles fueron los requerimientos desatendidos, en cuántas ocasiones fue llevada a término su correcta notificación y en cuántas otras incumplido el requerimiento por aquél a quien se dirigían. (fundamento 6.º)

Otro tanto ocurre en la Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 206/2016, de 9 de mayo (rec. núm. 191/2014 [NFJ062932]), fundamento 3.º; en la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 1326/2016, de 3 de octubre (rec. núm. 12/2015 [NFJ065299]), fundamentos 3.º y 5.º; en la Sentencia del TSJ de Illes Balears núm. 380/2017, de 6 de septiembre (rec. núm. 248/2016 [NFJ068696]), fundamento 2.º; y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 348/2017 [NFJ080009]), fundamento 4.º; entre otras muchas.

demostrativo de una finalidad *obstructiva* con las facultades de comprobación e investigación conferidas a la Administración tributaria. De manera que bajo este prisma igualmente resultan relevantes, en primer lugar, las circunstancias en las que se produjo la falta de colaboración del obligado tributario⁷. Y, en segundo lugar, es necesario tener en cuenta el propio contenido del material informativo que se pretende hurtar al fisco⁸. Y únicamen-

⁷ Tal y como se destaca en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 51/2016, de 28 de enero (rec. núm. 1172/2012 [NFJ063163]):

La conducta de la actora que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria le imputa tiene todos los visos de haberse cometido, tal como se desprende del expediente administrativo, pues parece acreditado que *no atendió los tres requerimientos de documentación practicados por la Inspección tributaria*, realizados a nombre de la recurrente y en su domicilio. Esa apariencia nos debería llevar a considerar incumplido el art. 93 (obligación de información) de la Ley General Tributaria y los arts. 12 (actuaciones de obtención de información) y 37 (requerimientos de la Inspección para la obtención de información) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, lo que daría causa a la infracción grave del artículo 203.1-b) y 5 de la LGT, por no atender los requerimientos y por no aportar los documentos requeridos, es decir, nos encontraríamos ante una supuesta falta de colaboración de una contribuyente a los requerimientos de información documental de la Administración tributaria. Pero *la realidad que evidencia el proceso es muy diferente y deja la actuación de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el terreno del abuso de derecho y la arbitrariedad*, puesto que existen otros datos relevantes que deben examinarse para entender lo acaecido: Con anterioridad a los requerimientos personales a la actora de 14 de junio, 8 de agosto y 13 de octubre de 2010, la Dependencia Regional de Inspección le había iniciado en fecha 24-3-2009 un procedimiento de comprobación e investigación del IVA e IRPF de 2004 a 2007, ampliado poco después al ejercicio 2008, con una Orden de carga en plan de 13-3-2009, constando en el mismo que en fecha 1-6-2009 y 19-11-2009 la actora otorgó la representación legal ante la Inspección, con quien en todo momento se entendieron las sucesivas actuaciones. En ese procedimiento de comprobación consta una diligencia de 14-7-2009 en la que la Inspección requiere al representante autorizado de la actora para que aportara la documentación referida al GRUPO VENDING BISBAL VALENCIA, S.L., constando que fueron efectivamente aportadas las facturas de dicha sociedad (documentos obrantes en folios 6 a 39). Por todo ello, *resulta incomprensible y fuera de toda lógica jurídica que, un año después y sin aparente procedimiento, la Inspección realizara los requerimientos a la actora ahora revisados, puesto que ello supone: Una duplicidad de actuaciones con fines ilícitos, pues la documentación requerida a la actora ya estaba en poder de la Inspección desde un año antes.* (fundamento 3.º)

⁸ Cabe destacar la Sentencia del TSJ de Canarias núm. 127/2018, de 27 de abril (rec. núm. 272/2017 [NFJ071889]):

Los requerimientos en cuestión, los tres iguales, hacían referencia al hecho de que la entidad mercantil no constaba que hubiera presentado el Modelo-190, Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del ejercicio 2011, estando obligado a ello tras haber presentado autoliquidaciones de carácter periódico de las retenciones practicadas [...] aunque las notificaciones de los requerimientos practicados se entiendan legalmente rehusadas, lo cierto es que no es posible afirmar su pleno conocimiento por parte de la entidad a fin de poder aunar a dicho conocimiento *algún comportamiento activo realizado por la misma y dirigido a dilatar, entorpecer o impedir, sólo hay una patente omisión de la presentación de una declaración informativa* cuyos datos, al menos parcialmente, ya le constaban a la AEAT, así lo reconoce al decir que le constaba que se habían

te si no hay justificación que avale la renuncia a colaborar y la documentación requerida resulta *a fortiori* fundamental para realizar efectivamente las potestades de control tributario, se entenderá acreditada (y, por lo mismo, consumada) la *resistencia infractora* del artículo 203 de la LGT.

2. De estos dos posicionamientos jurisprudenciales, somos partidarios del segundo. La infracción por resistencia y obstrucción al ejercicio de las potestades atribuidas a las Administraciones tributarias no solo debe depender de la concreta falta de colaboración. Se tratará, en todo caso, de un elemento necesario (acreditación del elemento objetivo de dicha infracción). Pero, a su vez, es imprescindible llevar a cabo un juicio de culpabilidad donde quede acreditada la negligencia del obligado tributario y ello aboca a un análisis *ad hoc* de las concretas circunstancias que pudieran haberse suscitado para no *dar respuesta* a las peticiones de documentación e información requeridas por la autoridad pública. Y aquí es donde sale a la palestra la doctrina sentada por el TJUE sobre los derechos fundamentales de defensa pasiva, que exige verificar el potencial contenido y carácter autoincriminatorio de los medios de prueba solicitados al sujeto pasivo. De forma que, si alberga tal naturaleza, y conforme al criterio determinado en la Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]), debería decaer la imposición de cualquier sanción tributaria al amparo del citado artículo 203 de la LGT, so pena de vulnerar la meritada garantía de no autoincriminación.

2.1. En este sentido, hay que distinguir dos hipótesis de captación de medios de prueba por parte de la Administración tributaria en función de que la documentación e información requerida se refiera o no al mismo obligado tributario.

hecho autoliquidaciones de carácter periódico, actuación que podría tener mucha mejor cabida dentro de los tipos de infracción tributaria regulados en los arts. 192, 198 o 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (fundamento 3.º)

O también la Sentencia del TSJ de Canarias núm. 325/2016, de 29 de junio (rec. núm. 173/2014 [NFJ065257]):

En relación con esta infracción se reprocha que el ahora recurrente no haya atendido sucesivos requerimientos de información sobre la identidad de las empresas del grupo que explotan supermercados en el municipio con indicación de local y fechas de alta y baja de cada uno de ellos. Ahora bien, *dado que en el procedimiento de inspección se ha negado por parte del obligado tributario la titularidad de algunas de las explotaciones, y siendo así que dicho procedimiento de inspección quedó inconcluso*, no puede considerarse acreditado en el procedimiento sancionador que el obligado tributario desatendió los tres requerimientos de información en el procedimiento de inspección seguido para regularizar su propia situación tributaria en el IAE, *pues tal conducta debe partir de la premisa de que la información requerida se refiere a las explotaciones que son de su titularidad, extremo que no puede darse por acreditado. Ello no permite apreciar que se ha acreditado la concurrencia del elemento objetivo de la infracción.* (fundamento 3.º)

O, en fin (y entre otras), hay que mencionar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 363/2011 [NFJ056782]), cuando razona que:

En efecto, de una parte, hay que referirse a aquella información, dotada de *trascendencia tributaria*, relativa a *terceros* con los que el obligado tributario requerido ha tenido algún tipo de relación (personal, comercial, profesional, etc.). Se trata, fundamentalmente, de los requerimientos individualizados de información del artículo 93 de la LGT. En estos casos, en principio, la información solicitada no tendría un carácter autoincriminatorio para el sujeto o entidad destinataria de la solicitud y, por ello, no debería haber excusa u obstáculo para su aportación a la Administración tributaria actuante. Y, en última instancia, para los casos de incumplimiento del deber de colaboración, quedaría expedita la vía sancionadora del artículo 203 de la LGT.

No ocurriría lo mismo cuando la información o documentación requerida se refiera al *propio* obligado tributario en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos (normalmente, de inspección) que se le haya incoado. Aquí, desde la perspectiva del artículo 203 de la LGT, sí habría lugar a la ponderación del posible carácter autoincriminatorio de los medios de prueba que se le instan a aportar bajo amenaza de sanción tributaria específica por resistencia u obstrucción, puesto que dicho caudal probatorio, siendo trascendente y relevante a efectos fiscales, también podría ser capital para activar una respuesta sancionadora (de los arts. 191 y ss. de la LGT) o, incluso, penal (a través de una liquidación tributaria provisional vinculada a delito de los arts. 101.4 c) y 250 de la LGT, o bien, de la remisión del expediente a la jurisdicción penal, conforme a lo estipulado en el art. 251 de la LGT)⁹.

3. Podría argüirse, al objeto de evitar la aplicación de esta doctrina en la esfera tributaria, que las sanciones del artículo 203 de la LGT no tienen *carácter penal*. Sin embargo, si se traen a colación los criterios fijados por el mismo TJUE para determinar la naturaleza penal de las sanciones administrativas, hay que referirse, primero, a la calificación de la infracción,

En el caso enjuiciado, en realidad, no cabe aceptar la tesis de la Administración sobre la culpabilidad de la parte actora, [...], *las circunstancias concurrentes en el presente supuesto, no permiten establecer la existencia de una conducta obstaculizadora o tendente a entorpecer o dilatar las actuaciones de la Administración Tributaria, como exige el precepto de la LGT, pues siendo cierto que no se cumplimentó de forma estricta el requerimiento de información, al remitirlo a otro organismo, ello no presupone por sí solo, una actitud culpable por la actora, sino que, la entidad aportó la información requerida y continuó contestando a los requerimientos efectuados por otra Administración Tributaria, por lo que, difícilmente tal actitud puede reputarse como culpable, sino que como hemos adelantado, late una cierta descoordinación entre ambas partes, que en ningún caso puede dar lugar a la imposición de una sanción. (fundamento 6.º)*

⁹ Con anterioridad, Lozano Serrano ya destacó que:

El deber de colaboración, a la luz del principio o derecho a la no autoincriminación, no puede tener el mismo alcance y contenido cuando se solicitan datos de terceros que cuando se solicitan al obligado los relativos a sus propias obligaciones. Según se ha visto ya, en el primer caso no entra en juego el derecho fundamental que nos ocupa, que es, sin embargo, de inexcusable observancia cuando los datos se piden bajo sanción al propio obligado en un procedimiento de comprobación, dado que posteriormente podrían usarse contra él en un procedimiento sancionador o en un proceso penal abiertos «como consecuencia» del primero. (2015, p. 14)

que en nuestro caso *siempre* será grave (art. 203.2 de la LGT). En segundo lugar, hay que tener en cuenta la naturaleza y finalidad de la infracción, de claro y evidente carácter repressivo. Y, por último y fundamentalmente, hay que tener presente la gravedad de las sanciones. En este sentido, basta con hacer hincapié en los importes sancionadores previstos en los artículos 203.5 y 203.6 de la LGT en los casos de faltas de colaboración a requerimientos de información expedidos al amparo de los artículos 93 y 94 de la LGT o las producidas en el seno de los procedimientos de inspectores para colegir que difícilmente pueda negarse que tales sanciones tributarias detentan un palmario *carácter penal*¹⁰.

A estos efectos son particularmente relevantes las cuantías de las sanciones tipificadas en el artículo 203.5 c) de la LGT¹¹ y, en general, la totalidad de las estipuladas en el

¹⁰ Sobre el particular, véase, entre otras, la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 469/2018, 18 de diciembre (rec. núm. 2313/2018 [NFJ081206]), fundamentos 7.º y 8.º.

¹¹ En este sentido, el Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia 287/2022, de 8 de marzo (rec. de cas. núm. 873/2019 [NFJ085638]), acota los márgenes de cuantificación de esta sanción tributaria a determinados parámetros, que deberán estar suficientemente motivados en la resolución sancionadora. Concretamente, en la misma se establece que:

Consideramos procedente la siguiente jurisprudencia:

1) El artículo 203.5 c) de la LGT no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros, en que *no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto incumplidor* –ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal–, *sino también la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad*, sea por dolo o culpa.

2) *La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración*, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad –referida a la mera conducta– *a imponer la sanción en su grado mínimo*.

3) La cifra de negocios del infractor –titular de los datos de trascendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos– no es el único elemento determinante del *quantum* de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto, sino, a lo sumo, un *factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo –la conducta tipificada– y al tipo subjetivo –la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren–* (fundamento 5.º).

Asimismo, nuestro Alto Tribunal también se ha pronunciado sobre el contenido y alcance del término «trascendencia tributaria» en esta concreta infracción respecto de la información que se pretende sus- traer al conocimiento de la Administración tributaria:

en el sentido de que la infracción tipificada en el artículo 203.5 c) de la LGT, si bien exige, en todo caso, por expresamente venir así dispuesto en el texto legal, la concurrencia de la trascendencia tributaria, pero sin que quepa vincular la trascendencia tributaria, en todo caso, a que la no ratificación o aportación de los datos por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa, sino que basta que reúna los criterios jurisprudencialmente dispuestos, de suerte que afecte a la aplicación estricta de los tributos, *en su expresión general*, no circunscrita a determinados procedimientos de gestión o de inspección, y que aporten, *al menos, una utilidad potencial, indirecta o hipotética*, en los términos antes concre-

artículo 203.6 de la LGT¹². En concreto, hay que destacar la sanción consistente (nada menos que) en un porcentaje sobre la cifra de negocios del ejercicio anterior, con unos importes mínimos (de 10.000, 15.000 y 20.000 euros) y máximos (de 100.000, 400.000 y 600.000 euros) que, a la par que son ilustrativos de su *gravedad* y *carácter penal*¹³, vienen generando (como no puede ser de otra manera) mucha litigiosidad ante los tribunales.

4. Otro factor destacable se encuentra en las peculiaridades procedimentales de la imposición de esta infracción tributaria. Hay que tener en cuenta que esta sanción (a diferencia de las restantes previstas en la LGT) actúa como una verdadera *espada de Damocles* sobre el obligado tributario incurso en un procedimiento de aplicación de los tributos. Lo normal estriba en que las sanciones tributarias se impongan una vez que se haya materializado la regularización a través de la correspondiente liquidación. La excepción, a tenor de su naturaleza y finalidad, se encuentra en la infracción del artículo 203 de la LGT, cuya activación es paralela e independiente de un eventual e hipotético resultado regularizador. Constatado el comportamiento obstructivo dentro de una actuación o procedimiento tributario, se incoará expediente sancionador por dicha circunstancia; evidenciando la *vis coactiva* de esta infracción a fin de que el sujeto pasivo coadyuve con la Administración tributaria. Nos encontramos ante una infracción autónoma, desconectada del resultado final (sea el que fuere) del

tados (Sentencia del TS 332/2022, de 16 de marzo, rec. de cas. núm. 4850/2020 [NFJ085640], fundamento 2.º).

Vemos, pues, que la Sala Tercera da una de cal y otra de arena, pues, si bien, de una parte, exige una motivación reforzada en el acuerdo sancionador que tiene por objeto limitar justificadamente el margen de discrecionalidad de la Administración sancionadora en esta infracción, de otra reconoce un alcance laxo al concepto de «trascendencia tributaria» habilitante en el injusto del artículo 203.5 c) de la LGT.

- ¹² No en vano, y dada la trascendencia económica del importe de las sanciones resultantes de dicho precepto, la Sala Tercera del TS ha decidido plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación a la sanción tributaria impuesta en virtud del artículo 203.6 b) 1.º de la LGT por posible vulneración del principio de proporcionalidad en su vertiente legislativa (*vid.* Auto del TS de 25 de febrero de 2021, rec. de cas. núm. 1481/2019 [NFJ081204]).
- ¹³ Desde la discrepancia con este posicionamiento, es ilustrativo el razonamiento de Delgado Sancho sobre la gravedad de las sanciones tributarias del artículo 203 de la LGT:

El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la Ley General Tributaria le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio, pero *el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad: primera, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la Ley General Tributaria sancionada con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, si el incumplimiento lo realizan contribuyentes que desarrollen actividades económicas.* (2015, p. 21)

procedimiento tributario, que solo tiene un objeto: forzar coactivamente la colaboración del obligado tributario¹⁴. Por ello, la Administración tributaria debe ser muy prudente a la hora de esgrimirla, particularmente, en el seno de procedimientos inspectores, pues, llegado el caso, el material probatorio así obtenido (bajo amenaza de sanción tributaria de *carácter penal*) puede verse contaminado por la vulneración de la garantía fundamental de no autoincriminación, tal y como se encuentra acotada en la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]).

5. Asimismo, hay que destacar que la doctrina del TJUE sobre el derecho a guardar silencio no hace distinciones acerca del sujeto que recibe la *vis coactiva* sancionadora. Es más, la Sentencia de 2 de febrero de 2021 se refiere al caso concreto de una persona física que sido sancionada administrativamente por falta de colaboración con el Consob. De ahí que, en nuestra opinión, el Tribunal Constitucional (TC) deba reformular en este punto su jurisprudencia precedente sobre el derecho fundamental de *defensa pasiva* del artículo 24.2 de la CE que, por el momento, distingue entre la *fuera coactiva* que se dirige frente a sociedades y entidades (a través de las personas físicas que integran o forman parte de sus órganos rectores) y la ejercida directamente sobre personas físicas, en su condición de particulares¹⁵. Al

¹⁴ La singularidad procedimental de esta infracción tributaria se encuentra precisamente en la inaplicación del plazo previsto en el artículo 209.2 de la LGT para la incoación de expediente sancionador tributario por infracción del artículo 203 LGT:

La situación que ahora contemplamos ya ha sido objeto de atención y resolución por este Tribunal, así recordemos que en la Sentencia de 25 de marzo de 2013, rec. cas. para unificación de doctrina 2885/2012, se justificó la falta de identidad entre las sentencias enfrentadas afirmando que «cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT...», distinguiendo claramente que el procedimiento sancionador venga directamente conectado, esto es, «se incoen como consecuencia de», un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, que entonces sí es de aplicación el art. 209.2 de la LGT, *del supuesto en que el procedimiento sancionador carezca de dicha conexión o vinculación con los referidos procedimientos*, por más que los hechos determinantes de la incoación del procedimiento sancionador se hayan producido en el seno de alguno de los citados procedimientos, como es el caso, en el que no es de aplicación el citado precepto y el plazo que contempla, tal y como resulta claramente tanto de su tenor literal, como de los antecedentes históricos y de la finalidad del precepto como señala la jurisprudencia citada. Dicho lo anterior procede estimar el recurso de casación y, por ende, casar y anular la sentencia impugnada. (Sentencia del TS núm. 742/2021, de 26 de mayo, fundamento 2.º [NFJ082454])

¹⁵ Concretamente, nos estamos refiriendo a la doctrina sentada en la Sentencia del TC 18/2005, de 1 de febrero (NFJ019227), en la que se negaba el amparo solicitado por posible vulneración de la garantía fundamental de no autoincriminación, porque la *vis coactiva* ejercida por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector seguido frente a una entidad, que culminó con la condena por delito fiscal al administrador social de la misma, no se había ejercido sobre la persona del represen-

menos en lo que se refiere a materias sometidas al ordenamiento de la UE, dicho razonamiento constitucional debería ser actualizado a la vista y lectura del posicionamiento del TJUE, que ha hecho *tabula rasa* de la meritada distinción. Creemos, por tanto, que nos encontramos ante un motivo dotado de *trascendencia constitucional* (ex art. 49.uno Ley orgánica del TC), que debería obligar al TC a pronunciarse sobre el mismo.

6. Ahora nos vamos a centrar en la vigente doctrina del TC sobre la garantía fundamental de no autoincriminación. Y, en este sentido, nuestro órgano constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en fechas recientes. Nos estamos refiriendo a la Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero (NCJ065396)¹⁶. De dicha sentencia destacamos brevemente las líneas principales que conforman el núcleo esencial de los derechos constitucionales de *defensa pasiva* (art. 24.2 de la CE), con posible eficacia en la esfera tributaria:

1. Se reconoce explícitamente (con base en pronunciamientos previos del TC y del TEDH) que este derecho fundamental puede ser operativo en *procedimientos previos* de naturaleza no sancionadora:

De este examen de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo se desprende que para que se aprecie la quiebra de la garantía de no autoincriminación no es imprescindible que la declaración coactiva se haya obtenido en el seno del proceso de naturaleza penal, *siendo en principio admisible que la obtención de información mediante coacción se haya producido en un procedimiento previo en el que no se ejerce el ius puniendi estatal* y solo sea posteriormente cuando se incorpore con efectos incriminatorios a un proceso penal. *Lo relevante en la garantía de no autoincriminación sería el carácter coactivo de la aportación de la información, independientemente del contexto procedimental en que se obtuviera*, y el efecto incriminatorio que produjese o pudiese producir en un proceso de naturaleza penal o sancionadora. (STC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 5.º)

Consecuentemente, no hay óbice constitucional alguno para que los derechos constitucionales de *defensa pasiva* desplieguen efectos en procedimientos de naturaleza tributaria y, en particular, en el procedimiento de inspección. Incluso y con mayor profundidad (que excede, en mucho, de los márgenes de este comentario), habría que ponderar la trascendencia de esta construcción sobre los procedimientos tributarios que culminan con una liquidación vinculada al delito

tante orgánico, sino sobre la sociedad investigada. Concluyendo que «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto» (fundamento 4.º).

¹⁶ Doctrina consolidada posteriormente en la Sentencia del TC 143/2021, de 12 de julio (NCJ065646). *Vid.*, también, la Sentencia del TC 181/2020, de 14 de diciembre (NCJ065276).

(ex arts. 101.4 c) y 250 de la LGT), pues parece evidente que, en alguna fase del camino previo a la activación del tanto de culpa, el obligado tributario debería haber sido informado de que le asiste la posibilidad de invocar los derechos de *defensa pasiva* frente a la Administración tributaria¹⁷.

2. En dicha sentencia del TC, con motivo del contenido autoincriminatorio de una declaración testifical, se reconoce que la aportación *coactiva* de dicha información vulnera los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable:

Procede reconocer que *la declaración no fue en absoluto voluntaria, sino que se realizó de un modo forzado*, dado que el recurrente que la hizo estaba obligado en su condición de testigo a responder a las preguntas formuladas y a hacerlo de una forma exacta, todo ello bajo apercibimiento de las penas establecidas para el falso testimonio (458.1 CP). *Se trata de un deber legal* que surgió para el testigo cuando el juez civil ante el que se estaba sustanciando el proceso de rectificación consideró necesario para resolverlo, y por tanto para cumplir su función de impartir justicia y dar satisfacción al derecho a la tutela judicial efectiva de las partes, practicar la prueba consistente en su declaración testifical. Frente a este deber legal ligado a la apreciación judicial de que su deposición como testigo es necesaria en función del pleito pendiente, precisamente por los bienes jurídicos a que hemos visto que sirve, no resulta eficaz en línea de principio que el llamado a declarar oponga su interés en no hacerlo por el valor autoincriminatorio que, en otro procedimiento y a otros efectos, conllevara su declaración. En definitiva, *la declaración como testigo constituye una aportación coactiva de información*, lo que además resulta avalado por la citada jurisprudencia del TEDH que enuncia entre las situaciones en que cabe pensar que hay una compulsión lesiva del art. 6 CEDH la obligación de declarar bajo amenaza de sanciones. (Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 6.º)

Pues bien, en nuestra opinión no apreciamos obstáculo alguno para proyectar esta doctrina a los deberes de colaboración tributaria (particularmente, los del art. 93 de la LGT), auspiciados por la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT; máxime cuando el obligado

¹⁷ Con esta jurisprudencia se da cobertura a la posición que, ya en su día, defendiera Sanz Díaz-Palacios al destacar que:

El material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias realizadas bajo coacción por el sujeto inspeccionado no ha de utilizarse para fundamentar la represión de ilícitos tributarios. Dicho material no constituiría prueba legítima al respecto en sede jurisdiccional. Los órganos inspectores habrían de recabar piezas de convicción distintas que sirvieran de apoyo legítimo a la imposición de sanciones. (2004, p. 217)

tributario haya alegado para fundamentar su falta de colaboración que, de hacerlo, podría verse comprometida su propia responsabilidad infractora o penal (en línea con lo reconocido por el TJUE en la sentencia aquí comentada). Cuando se diera tal circunstancia, la amenaza de sanción debería quedar neutralizada, quedando expedita la vía de la aportación voluntaria (sin amenaza de sanción), de forma análoga (y salvando las distancias) a lo que actualmente ocurre en el procedimiento de comprobación limitada con el análisis de la información contable (art. 136.2 c) de la LGT).

7. Por último, vamos a hacer una breve acotación relativa a los efectos de una hipotética vulneración de la garantía de defensa pasiva sobre el material probatorio así obtenido: ¿es apto para regularizar? Más aún, ¿podría utilizarse para sancionar administrativamente o, incluso, en vía penal? Piénsese hipotéticamente en el caso de que el material probatorio aportado coactivamente en el seno de un procedimiento tributario (esto es, bajo amenaza de sanción del art. 203 de la LGT) se utilizara posteriormente para sancionar administrativa o penalmente. La contestación a esta situación obliga a traer a colación los efectos de la prueba ilícita. Y, en concreto, hay que referirse (aunque sea telegráficamente) a dos cuestiones:

1. La entidad de la posible vulneración acaecida. En este sentido, hay que poner en el foco la circunstancia consistente en determinar si cualquier vulneración (por nimia que sea) de un derecho fundamental produce *per se* la ineficacia probatoria del material incriminatorio así obtenido, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley orgánica del Poder Judicial (LOPJ). O si, por el contrario, hay que analizar previamente la naturaleza y gravedad de la vulneración ocurrida para colegir la posible eficacia probatoria del material autoincriminatorio recabado, de forma que, solo si la vulneración es relevante, los medios de prueba así obtenidos carecerán de eficacia alguna. Esta última vía es la que parece haber escogido nuestro TC a raíz de la Sentencia 97/2019, de 16 de julio (NFJ074045), con motivo del conocido «caso Falciani»¹⁸.

¹⁸ Sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio (NFJ074045):

Desde el punto de vista interno, el «resultado» de la violación consumada en el derecho a la intimidad. Puede advertirse que los datos que son utilizados por la hacienda pública española se refieren a aspectos periféricos e ino cuos de la llamada «intimidación económica». No se han introducido dentro del proceso penal datos, como podrían ser los concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar o que permitan deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado (Sentencias del TC 142/1993, de 22 de abril [NSJ000528], FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre [NSJ000528], FJ 4). Los datos controvertidos son, exclusivamente, la existencia de la cuenta bancaria y el importe ingresado en la misma. *El resultado de la intromisión en la intimidad no es, por tanto, de tal intensidad que exija, por sí mismo, extender las necesidades de tutela del derecho sustantivo al ámbito del proceso penal, habida cuenta que, como ya se ha dicho, éste no tiene conexión instrumental alguna con el acto de injerencia verificado entre particulares.* (fundamento 6.º c).

Para una visión crítica sobre dicha sentencia, véase García Díez (2019, pp. 172-180).

Consecuentemente, y al amparo de esta jurisprudencia constitucional, no toda vulneración acaecida sobre un derecho fundamental dará lugar automáticamente a la activación de la doctrina de los *frutos del árbol envenenado* (art. 11.1 de la LOPJ). Será necesario, entonces, ponderar en el caso concreto la gravedad de la lesión generada en el derecho fundamental que se trate para determinar la eficacia (o ineficacia) del caudal probatorio obtenido bajo tales circunstancias.

- Superado el primer filtro (intensidad de la vulneración), hay que pasar al siguiente, relativo a la eficacia *contaminante* de los medios de prueba obtenidos con vulneración de derechos fundamentales. En particular, se trata de examinar si dichas pruebas resultan ser capitales para sancionar y, además, si hay (o no) otros medios de prueba *independientes* de los viciados¹⁹. De manera que, solo si se verifican ambos extremos (a saber: 1.º que las pruebas autoincriminatorias, obtenidas con vulneración de los derechos constitucionales de defensa pasiva, han resultado ser fundamentales para la condena administrativa o penal, y 2.º que no hay otras pruebas de cargo *autónomas* o *desconectadas* de las contaminadas), los medios de prueba no podrán sustentar condena alguna. Esto es lo que cabalmente se establece en la última doctrina del TC:

En la perspectiva de la garantía constitucional de no autoincriminación como manifestación de los derechos a la defensa y a la presunción de inocencia, que un sujeto deponga como testigo (y por ello sometido forzosamente a declarar sobre unos hechos y a hacerlo de un modo exacto) en un proceso civil, o en cualquier otro proceso o procedimiento de naturaleza no penal, no constituye necesariamente un obstáculo para que en un proceso o procedimiento posterior de naturaleza penal le sea impuesto un castigo por esos mismos hechos. *Esta condena resultaría constitucionalmente admisible, en lo que hace a la garantía de no autoincriminación, si se fundase en elementos de prueba distintos y razonablemente autónomos de la aportación coactiva de información en que consistió su declaración como testigo. Sería, por el contrario, lesiva de la garantía de no autoincriminación aquella condena o sanción que se sustentase exclusivamente en la manifestación coactiva del testigo o en una prueba razonablemente derivada de ella.*

No basta, desde la óptica constitucional aquí considerada, con razonar de un modo genérico que «deponer como testigo en un juicio verbal civil para el ejercicio del derecho de rectificación no impide ni obstaculiza el ejercicio de la competencia sancionadora en vía disciplinaria». *Habría sido necesario*

¹⁹ Artículo 7.3 de la Directiva (UE) 2016/343, de 9 de marzo:

3. El ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados.

que el órgano judicial examinase si, conforme a las circunstancias del caso concreto, la sanción del guardia civil se apoyaba únicamente en su previa declaración como testigo en el pleito civil o, por el contrario, existían elementos de prueba distintos de aquélla y razonablemente autónomos respecto de ella que habían dado sustento a la resolución sancionadora. Solo en el segundo caso se podía concluir que la garantía constitucional de no autoincriminación no había quedado comprometida. (Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 7.º)

8. A modo de coda final, vemos, por tanto, que en fechas recientes ha recobrado vigor el ámbito de protección de los derechos fundamentales de *defensa pasiva*, extendiendo, de una parte, su esfera de actuación a procedimientos administrativos o procesos de naturaleza no sancionadora. Y, de otra, haciendo hincapié en la necesidad de enervar la *vis coactiva* de los poderes públicos para *forzar* la colaboración de los administrados en situaciones donde la aportación «voluntaria» de medios de prueba pueda comprometer finalmente su propia responsabilidad infractora.

Y, por tanto, la infracción tributaria por resistencia u obstrucción a la labor comprobadora de las Administraciones debe ser objeto de una aplicación consecuente con la doctrina relativa a la garantía fundamental de no autoincriminación, sentada tanto por el TJUE como por el TC. So pena de generar, en caso contrario, vulneraciones que afecten no solo a la corrección de la sanción tributaria impuesta a través del artículo 203 de la LGT, sino también a la validez misma con fines sancionadores del material probatorio procedente de previos procedimientos tributarios viciados radicalmente por haber infringido los derechos de *defensa pasiva*.

Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2002). El derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Quincena Fiscal*, 17, 9-23.
- Casas Agudo, D. (2017). A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria. *Quincena Fiscal*, 10, 1-41.
- Delgado Sancho, C. D. (2015). Incriminación y autoincriminación en el procedimiento inspector. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 385, 1-31.
- García Díez, C. (2019). La prueba en el delito fiscal. En *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios* (pp. 137-180). Atelier.
- Lozano Serrano, C. (2015). El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación. *Quincena Fiscal*, 8, 1-21.
- Ribes Ribes, A. (2000). El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal

tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana. *Revista Española de Derecho Financiero*, 105, 105-119.

Rubio Montiel, B. (2012). El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo.

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 356, 5-50.

Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda pública*. Colex.