

ESTUDIOS

Incluye



# 12 PROPUESTAS DE REFORMA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

ANTONIO CUBERO TRUYO  
FLORIÁN GARCÍA BERRO  
DIRECTORES

**Si quieres adquirir esta  
obra haz click aquí**



Esta publicación es parte del Proyecto de I+D+i PID2021-125061NB-I00, financiado por MICIU/AEI/10.13039/501100011033 y por «FEDER/UE»



ARANZADI

© Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro (Dirs.) y autores, 2026  
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: junio 2026

Depósito Legal: M-10392-2026

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-1085-874-9

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-875-6

Esta publicación es parte del Proyecto de I+D+i PID2021-125061NB-I00, financiado por MICIU/AEI/10.13039/501100011033 y por «FEDER/UE»

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

*Printed in Spain*

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Si quieres adquirir esta obra haz click aquí



## Índice General

	<i>Página</i>
PRESENTACIÓN .....	25
1	
<b>LA NECESARIA ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS</b>	
MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ.....	27
<b>1. Introducción.....</b>	<b>27</b>
<b>2. La petrificación del marco normativo de las consultas tributarias y la homogeneidad de su régimen jurídico .....</b>	<b>29</b>
2.1. <i>Configuración como un derecho subjetivo individual del consultante: derecho a consultar .....</i>	<i>31</i>
2.2. <i>Objeto de la consulta: cuestiones de hecho, de derecho o de interpretación jurídica.....</i>	<i>34</i>
2.3. <i>Plazo para formular las consultas .....</i>	<i>36</i>
2.4. <i>Requisitos formales de las consultas .....</i>	<i>39</i>
2.5. <i>Plazo para la resolución de las consultas tributarias: la ausencia de consecuencias «negativas» para la Administración o «favorables» para el obligado tributario en caso de retraso en la contestación .....</i>	<i>44</i>
<b>3. Efectos de las contestaciones a las consultas tributarias escritas para la Administración y para el consultante.....</b>	<b>48</b>
3.1. <i>Alcance del carácter vinculante de la contestación de la consulta para los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos .....</i>	<i>48</i>



3.1.1.	Carácter vinculante de la contestación de la consulta para los órganos de aplicación de los tributos respecto del sujeto que la formula y su posible extensión a terceros .....	49
3.1.2.	Los cambios en la legislación y la jurisprudencia vigentes en el momento de la contestación respecto de su carácter vinculante: el alcance del control de legalidad de los órganos judiciales y la necesaria delimitación de los efectos temporales de los cambios de criterio .....	52
3.1.3.	La revisión del criterio de la contestación de la consulta por la propia DGT o por los Tribunales Económico-Administrativos.....	57
3.2.	<i>Efectos de las contestaciones para el consultante: consecuencias en relación con las regularizaciones y la imposición de sanciones .....</i>	59
<b>4.</b>	<b>Propuestas de reforma del procedimiento de consultas tributarias .....</b>	<b>61</b>
4.1.	<i>Introducir una mayor precisión y claridad en algunos términos que resultan fundamentales en el régimen de las consultas .....</i>	61
4.2.	<i>Establecer una tipología de consultas que se adapte mejor a los distintos perfiles de los consultantes.....</i>	62
4.3.	<i>Reducción del plazo actual de seis meses para contestar una consulta .....</i>	62
4.4.	<i>Potenciar instrumentos alternativos que proporcionen información a los obligados tributarios y eviten un mayor número de consultas .....</i>	63
4.5.	<i>Precisar las actuaciones de la DGT que permitan aclarar aspectos relacionados con los hechos contenidos en la consulta exigiendo documentación que permita adoptar un criterio sobre una base fáctica cierta .....</i>	65
4.6.	<i>Protección de la confianza legítima ante cambios de criterios administrativos o jurisprudenciales y límites a los efectos temporales.....</i>	65
<b>5.</b>	<b>Bibliografía .....</b>	<b>66</b>



2

**EL DERECHO A LA DESCONEXIÓN DIGITAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. PROPUESTA DE ADAPTACIÓN A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 88 DE LA LEY ORGÁNICA 3/2018**

NICOLÁS DÍAZ RAVN .....	69
<b>1. Antecedentes.....</b>	<b>69</b>
1.1. <i>El uso de las nuevas tecnologías y su impacto en las relaciones entre Administración tributaria y obligado tributario ..</i>	69
1.2. <i>El Informe I/2022, del Consejo para la Defensa del Contribuyente .....</i>	71
1.3. <i>Un espejo en el que mirarnos: el derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral .....</i>	73
<b>2. Conflictos que derivan de la aplicación de la normativa vigente .....</b>	<b>75</b>
2.1. <i>Un intento (fallido) de ampliación subjetiva de la obligación de relacionarse por medios electrónicos con la Administración en relación con el IRPF.....</i>	75
2.2. <i>Ampliación temporal de la obligación de relacionarse por medios electrónicos con la Administración .....</i>	77
2.3. <i>Intentos de mitigar esta problemática .....</i>	79
<b>3. Propuesta de modificación de la Ley General Tributaria.....</b>	<b>83</b>
<b>4. Bibliografía .....</b>	<b>87</b>

3

**REEVALUANDO LOS PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE DATOS Y DE COMPROBACIÓN LIMITADA. QUÉ HA FALLADO EN SU ACTUAL CONFIGURACIÓN NORMATIVA Y CÓMO PODRÍA CORREGIRSE**

LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ.....	89
<b>1. Introducción y antecedentes normativos .....</b>	<b>89</b>



	<i>Página</i>
1.1. <i>De la gestión entendida como actividad de liquidación a la gestión como mecanismo de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias</i> .....	91
1.2. <i>La llegada de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y con ella, ¿la ansiada sistematización normativa de los procedimientos de gestión?</i> .....	96
<b>2. Detectando las «siete diferencias» (y/o similitudes) entre los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada</b> .....	98
2.1. <i>Naturaleza y objeto del procedimiento: ¿verificar versus comprobar?</i> .....	99
2.2. <i>Circunstancias que permiten iniciar un procedimiento u otro.</i>	101
2.3. <i>Órganos competentes</i> .....	107
2.4. <i>Potestades y facultades de los órganos competentes para su tramitación</i> .....	110
2.5. <i>Reglas para la tramitación y plazo máximo de duración</i> .....	114
2.6. <i>Formas de terminación y contenido mínimo de la resolución que ponga fin al procedimiento</i> .....	117
2.7. <i>Efectos preclusivos de la verificación o comprobación realizada</i> .....	121
<b>3. Análisis jurisprudencial de los efectos derivados de la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos.</b>	123
<b>4. Propuestas de reforma normativa</b> .....	129
<b>5. Bibliografía</b> .....	141
<b>4</b>	
<b>MODELOS PREDICTIVOS Y SELECCIÓN INSPECTORA: LA NECESARIA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA</b>	
<b>GINÉS PARRA RUIZ</b> .....	145
<b>1. Introducción. La selección de contribuyentes como manifestación autónoma de poder tributario</b> .....	145
1.1. <i>La selección inspectora como presupuesto material del procedimiento de inspección</i> .....	146



	<i>Página</i>
<b>2. Discrecionalidad, objetivación y límites constitucionales en la selección de contribuyentes .....</b>	150
2.1. <i>La discrecionalidad administrativa y técnica en el ámbito tributario: delimitación conceptual .....</i>	150
2.2. <i>Interdicción de la arbitrariedad y exigencia de objetivación .....</i>	152
<b>3. De la inspección aleatoria a la inspección basada en el riesgo: metodología, indicador de no detección y experiencia comparada .....</b>	155
3.1. <i>Control tributario, medición del incumplimiento y lógica metodológica bottom-up .....</i>	155
3.2. <i>Las inspecciones aleatorias: función estadística y legitimidad del sistema .....</i>	155
3.3. <i>Las inspecciones basadas en el riesgo: eficiencia, focalización y racionalidad administrativa .....</i>	156
3.4. <i>El indicador de no detección: función metodológica y relevancia institucional .....</i>	157
3.5. <i>Experiencia comparada: institucionalización del tax gap y combinación de modelos .....</i>	158
<b>4. Modelos predictivos, inteligencia artificial y selección de contribuyentes: fundamentos técnicos y encaje jurídico .....</b>	159
4.1. <i>La transformación del modelo de selección: de la experiencia administrativa a la predicción basada en datos .....</i>	159
4.2. <i>Tipología de modelos utilizados en la selección inspectora ..</i>	161
4.3. <i>Sesgos, discriminación indirecta y riesgos sistémicos de los modelos predictivos .....</i>	162
4.4. <i>Gobernanza algorítmica, revisión humana y trazabilidad del sistema de selección .....</i>	163
<b>5. La insuficiencia del marco normativo vigente y la necesidad de una positivación legal de la selección de contribuyentes en la Ley General Tributaria .....</b>	164
5.1. <i>El silencio normativo de la Ley General Tributaria sobre la selección inspectora .....</i>	164
5.2. <i>Selección inspectora, reserva de ley y principio de legalidad tributaria .....</i>	164



	<i>Página</i>
5.3. <i>Razones sistemáticas para una reforma de la LGT en materia de selección</i> .....	167
<b>6. La positivación legal de la selección de contribuyentes en la Ley General Tributaria: propuesta sistemática de reforma ..</b>	<b>168</b>
6.1. <i>La necesidad de intervención legislativa: del vacío normativo a la exigencia de actualización estructural</i> .....	168
6.2. <i>Modelos predictivos y gobernanza algorítmica: reconocimiento normativo y límites</i> .....	169
<b>7. Conclusiones</b> .....	<b>171</b>
<b>8. Bibliografía</b> .....	<b>173</b>

5

## **ACLARACIONES CONVENIENTES EN LA REGULACIÓN DEL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN**

ANA LUQUE CORTELLA.....	175
<b>1. La delimitación temporal del procedimiento inspector como salvaguarda de la seguridad jurídica y garantía de los derechos de los contribuyentes</b> .....	<b>175</b>
<b>2. La situación actual: el pretendido carácter unitario del procedimiento inspector</b> .....	<b>179</b>
2.1. <i>Duración del procedimiento inspector: la regla general y la aplicación del plazo «especial»</i> .....	182
2.1.1. La interpretación garantista de los Tribunales Superiores de Justicia sobre la aplicación del plazo de veintisiete meses en el procedimiento de inspección.....	185
2.2. <i>Las liquidaciones dictadas dentro y fuera de plazo en un mismo procedimiento de inspección</i> .....	190
<b>3. Relevancia de las actuaciones previas de obtención de información en la fijación del <i>dies a quo</i> del procedimiento inspector</b> .....	<b>192</b>
3.1. <i>Disparidad de criterios: los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional</i> .....	193



	<i>Página</i>
3.2. <i>El criterio del Tribunal Supremo: las actuaciones realizadas con anterioridad al inicio formal del procedimiento inspector no pueden considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector</i>	195
<b>4. Reflexiones finales y propuestas de mejora</b> .....	197
<b>5. Bibliografía</b> .....	202

6

**PROPUESTAS DE REFORMAS PARA MEJORAR LA CALIDAD DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN Y COMPROBACIÓN LIMITADA. EN PARTICULAR, EL ESTABLECIMIENTO DE UNA ÚNICA ACTA DE INSPECCIÓN Y ELIMINACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES**

MANUEL GUERRA REGUERA .....	205
<b>1. La necesidad de mejorar la disposición de la Administración tributaria hacia los contribuyentes</b> .....	205
1.1. <i>Introducción. Planteamiento</i> .....	205
1.2. <i>Propuesta de medidas normativas para mejorar esta situación</i> .....	207
1.2.1. La importancia del trámite de alegaciones en los procedimientos tributarios .....	208
1.2.2. Duración del procedimiento de inspección. Caducidad.....	211
1.2.3. Grabación de todas las actuaciones del procedimiento de inspección.....	212
1.2.4. Eliminación del incentivo por objetivos cuantitativos basados en el número de liquidaciones.....	213
<b>2. Acta única. Eliminación de las reducciones de la deuda como premio a la no presentación de recursos administrativos</b> .....	214
2.1. <i>Planteamiento del problema: configuración del artículo 188 LGT y sus límites materiales</i> .....	214



	<u>Página</u>
2.2. <i>Naturaleza jurídica de la conformidad: entre la voluntariedad formal y la presión económica</i> .....	217
2.3. <i>Derecho a la defensa y prohibición de autoincriminación (art. 24.2 CE)</i> .....	219
2.4. <i>Principio de igualdad en la aplicación de la ley sancionadora (art. 14 CE)</i> .....	222
2.5. <i>Incidencia en el principio de contradicción y en la libertad de crítica jurídica</i> .....	224
2.6. <i>Eficiencia administrativa y límites materiales del sistema</i> ..	224
2.7. <i>Proyección práctica: la conformidad como decisión forzada</i>	225
2.8. <i>Hacia una reconstrucción del sistema</i> .....	226
2.9. <i>Conclusión</i> .....	226

7

## UNA PROPUESTA DE REORDENACIÓN DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN Y DE SU USO CON FINES PUNITIVOS

FLORIÁN GARCÍA BERRO .....	229
<b>1. El planteamiento del problema: los requerimientos de información tributaria y su compatibilidad con el art. 24.2 CE</b> .....	229
1.1. <i>Los requerimientos de información al obligado tributario y sus posibles límites</i> .....	229
1.2. <i>La tensión tradicional entre el deber del obligado tributario de aportar información con trascendencia tributaria y su derecho a no autoincriminarse</i> .....	231
<b>2. Síntesis de tres décadas de jurisprudencia sobre el derecho a no autoincriminarse y su proyección en el ámbito tributario</b>	234
2.1. <i>La existencia de un derecho a no autoincriminarse y su aplicación en el procedimiento tributario sancionador</i> .....	234
2.2. <i>El significado básico del derecho a no autoincriminarse en la doctrina del TEDH</i> .....	236
2.3. <i>Recapitulación: el derecho a no autoincriminarse como derecho a que la información aportada bajo coacción por el supuesto infractor no se utilice con fines punitivos</i> .....	240

16



3.	<b>La tramitación separada del procedimiento sancionador como condición efectiva, pero insuficiente, para garantizar el derecho a no autoincriminarse: la necesidad de un examen de idoneidad de las pruebas a efectos sancionadores ..</b>	243
4.	<b>Conclusión: una propuesta de reforma legal para la óptima realización de los valores constitucionales implicados.....</b>	249
4.1.	<i>Sobre la necesidad de proteger el derecho a no autoincriminarse sin renunciar a la máxima eficacia en la persecución de las infracciones tributarias .....</i>	249
4.2.	<i>Las potestades de comprobación y su ordenado uso con fines de liquidación y a efectos sancionadores.....</i>	251
4.3.	<i>El texto de la propuesta .....</i>	253
5.	<b>Bibliografía .....</b>	255

8

**PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA DE RECURSOS EN EL ÁMBITO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. SU INCIDENCIA EN LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

	ANA MOLINA LEBRÓN.....	257
1.	<b>Antecedentes y planteamiento de la cuestión. El derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior en los procedimientos sancionadores tributarios .....</b>	257
1.1.	<i>Antecedentes .....</i>	257
1.2.	<i>La naturaleza nomofiláctica del recurso de casación en España</i>	266
1.3.	<i>El carácter de naturaleza penal de la sanción como requisito para el acceso a la revisión de la culpabilidad. Los criterios Engel.....</i>	267
1.4.	<i>La Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa .....</i>	270
1.5.	<i>La admisión a trámite en el año 2024 de dos nuevas demandas ante el TEDH: CARAVELLA INVEST, S.L c. ESPAÑA</i>	



	<u>Página</u>
<i>(demanda número 3844/24); y J. BALASCH c. ESPAÑA (demanda 14202/24).....</i>	272
<b>2. Los pronunciamientos jurisprudenciales tras la doctrina Saquetti.....</b>	<b>273</b>
2.1. <i>La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la revisión de la culpabilidad por un Tribunal Superior .....</i>	273
2.2. <i>La jurisprudencia constitucional en relación con la doble instancia sancionadora .....</i>	278
<b>3. Propuesta de lege ferenda .....</b>	<b>280</b>
<b>4. Bibliografía .....</b>	<b>282</b>

9

## LA REVOCACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL. CRISIS DEL MODELO Y PROPUESTA DE REFORMA DEL ARTÍCULO 219 LGT

MARIO GARCÍA BONILLA.....	287
<b>1. Introducción.....</b>	<b>287</b>
<b>2. Configuración normativa del artículo 219 LGT y naturaleza jurídica de la potestad revocatoria .....</b>	<b>288</b>
2.1. <i>Régimen jurídico y delimitación material .....</i>	288
2.2. <i>Discrecionalidad, garantías y debate doctrinal sobre la iniciativa del procedimiento.....</i>	292
<b>3. La evolución jurisprudencial: de la discrecionalidad cerrada a la juridificación del procedimiento.....</b>	<b>295</b>
3.1. <i>El canon originario: inicio de oficio y ausencia de acción del interesado (STS, de 19 de mayo de 2011).....</i>	296
3.2. <i>La apertura del control jurisdiccional: discrecionalidad reglada y deber de motivación (STS, 19 de febrero de 2014)...</i>	299
3.3. <i>La acción del interesado y la reconstrucción sistemática de la revocación (STS, 9 de febrero de 2022) .....</i>	301
<b>4. La crisis del modelo vigente y propuesta de mejora legislativa.</b>	<b>305</b>
<b>5. Bibliografía .....</b>	<b>309</b>

18



10

**LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: HACIA UNA REORDENACIÓN DE SUS CAUCES PROCEDIMENTALES**

LEONOR TORIBIO BERNÁRDEZ.....	311
<b>1. Antecedentes y configuración normativa del procedimiento de devolución de ingresos indebidos .....</b>	<b>312</b>
1.1. <i>El derecho a la devolución de ingresos indebidos en la Ley General Tributaria .....</i>	312
1.2. <i>El artículo 221 de la Ley General Tributaria como aparente eje formal del sistema de devolución.....</i>	315
1.3. <i>La coexistencia con la rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 LGT.....</i>	316
1.4. <i>Plazo para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos.....</i>	318
1.5. <i>Desarrollo reglamentario del régimen de devolución de ingresos indebidos.....</i>	319
<b>2. Problemas interpretativos y dificultades en la aplicación del modelo vigente .....</b>	<b>323</b>
2.1. <i>La dispersión normativa del régimen de devolución de ingresos indebidos.....</i>	325
2.2. <i>La relevancia del artículo 15 del Reglamento de revisión y su cuestionable ubicación normativa .....</i>	327
2.3. <i>La deficiente técnica legislativa del artículo 221 de la Ley General Tributaria .....</i>	329
2.4. <i>Dificultades en la determinación del cauce procedimental adecuado para obtener la devolución.....</i>	331
<b>3. Propuesta de reforma del régimen de devolución de ingresos indebidos .....</b>	<b>337</b>
3.1. <i>Introducción de un nuevo precepto en el Título III de la LGT</i>	338
3.2. <i>Reconfiguración del artículo 221 LGT .....</i>	339
3.3. <i>Adaptación del artículo 32 LGT y de las disposiciones reglamentarias afectadas .....</i>	340



	<i>Página</i>
4. <b>Formulación normativa de la propuesta de reforma</b> .....	341
5. <b>Bibliografía</b> .....	342

11

**PROPUESTA DE INCORPORACIÓN A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL CRITERIO JURISPRUDENCIAL SOBRE LA IMPOSIBILIDAD DE EMITIR PROVIDENCIA DE APREMIO SI EL RECURSO DE REPOSICIÓN CONTRA LA LIQUIDACIÓN NO HA SIDO AÚN RESUELTO EXPRESAMENTE**

ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO .....	345
1. <b>Antecedentes. Estado actual de la normativa</b> .....	345
1.1. <i>La pobre regulación de los efectos de la desestimación por silencio y el mantenimiento de la obligación de resolver</i> .....	349
1.2. <i>La ausencia de coordinación entre la pendencia de recursos y la emisión de la providencia de apremio</i> .....	352
2. <b>La STS de 28 de mayo de 2020 (rec. núm. 5751/2017)</b> .....	355
3. <b>Propuestas de reforma de la Ley General Tributaria</b> .....	360
3.1. <i>Propuesta de modificación del régimen del silencio administrativo y del deber de resolver, sin que pueda producirse la firmeza si no se recurre ante una desestimación por inactividad de la Administración</i> .....	361
3.2. <i>Propuesta de modificación del régimen de la providencia de apremio, advirtiendo de la necesidad de esperar a la resolución expresa del recurso de reposición</i> .....	365
4. <b>Conclusiones</b> .....	371
5. <b>Bibliografía</b> .....	372

12

**UNA VEZ MÁS SOBRE LA NECESARIA ELIMINACIÓN DE LA OBLIGATORIEDAD DE AGOTAR LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA**

MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS .....	375
1. <b>Planteamiento</b> .....	375

20



	<i>Página</i>
<b>2. Los Tribunales Económico-Administrativos una institución centenaria .....</b>	<b>376</b>
2.1. <i>El origen de los TEA. La separación del procedimiento de revisión .....</i>	<i>376</i>
2.2. <i>La expansión de los TEA hacia otros entes territoriales.....</i>	<i>379</i>
<b>3. Naturaleza y competencias materiales .....</b>	<b>380</b>
3.1. <i>Recursos administrativos manifiestamente inútiles. Inconstitucionalidad e ilegalidad de las normas aplicables.....</i>	<i>383</i>
3.2. <i>Incompetencia para plantear cuestiones prejudiciales e inaplicabilidad del art. 237.3 LGT .....</i>	<i>385</i>
<b>4. ¿Son órganos revisores en materia sancionadora? .....</b>	<b>390</b>
<b>5. El papel de los TEA dentro del procedimiento de revisión..</b>	<b>391</b>
5.1. <i>La conexión entre los TEA y los órganos judiciales .....</i>	<i>391</i>
5.2. <i>La importante labor de los TEA en la selección de actos reclamables .....</i>	<i>391</i>
5.3. <i>Lo que indican los datos estadísticos. La función de los TEA en cifras .....</i>	<i>392</i>
<b>6. ¿Deberían suprimirse los TEA? .....</b>	<b>394</b>
<b>7. Recapitulación. Formulación de propuestas de reforma del procedimiento de revisión competencia de los TEA .....</b>	<b>395</b>
<b>8. Bibliografía .....</b>	<b>396</b>

## ANEXO

### HACIA UNA MEJOR SISTEMÁTICA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. PROPUESTA DE RENOVACIÓN ESTRUCTURAL

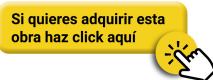
ANTONIO CUBERO TRUYO.....	399
<b>1. Antecedentes.....</b>	<b>399</b>
1.1. <i>Reivindicación de la investigación aplicada. La responsabilidad de los académicos de plantear propuestas de reforma..</i>	<i>399</i>
1.2. <i>Reivindicación de los aspectos formales de técnica normativa</i>	<i>401</i>
<b>2. 12 propuestas de reforma de la estructura o la ordenación sistemática de la Ley General Tributaria.....</b>	<b>402</b>



	<u>Página</u>
2.1. <i>La inclusión en la estructura ordinaria de los Títulos que se han añadido con posterioridad .....</i>	403
2.2. <i>La inclusión en el articulado de las disposiciones adicionales añadidas con posterioridad (añadidas o modificadas: el caso especial de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias) .....</i>	405
2.3. <i>La inclusión en la numeración ordinaria de los bises añadidos con posterioridad.....</i>	408
2.4. <i>La inclusión de los aspectos básicos de la regulación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, acabando con su estafalaria presencia en un artículo deslavazado de una vieja Ley de Presupuestos (e incluyendo las principales coordinadas del sistema de incentivos retributivos de los funcionarios de la Inspección) .....</i>	409
2.5. <i>La inclusión de la regulación básica del Consejo para la Defensa del Contribuyente.....</i>	411
2.6. <i>La adaptación más clara de la Ley General Tributaria a las revolucionarias autoliquidaciones rectificativas.....</i>	412
2.7. <i>La nueva regulación del procedimiento de comprobación de valores, adaptado al predominio actual del valor de referencia, y revisando su ubicación.....</i>	414
2.8. <i>La inclusión en el procedimiento de recaudación de la regulación del pago y otras formas de extinción de la deuda tributaria, así como del interés de demora y los recargos .....</i>	416
2.9. <i>La actualización de los valores monetarios afectados por la inflación (junto a la inclusión de la deflactación de la tarifa como operación automática, salvo exclusión legal expresa) .</i>	418
2.10. <i>La alteración del orden entre las distintas modalidades de la revisión en vía administrativa.....</i>	421
2.11. <i>¿Deben reunirse los distintos aspectos de un mismo problema o conviene preservar su distinta naturaleza, aun a costa de cierta dispersión normativa? .....</i>	422
2.12. <i>La necesaria recepción expresa de los criterios jurisprudenciales asentados. Hacia una Ley General Tributaria repleta de principios .....</i>	423



	<i><u>Página</u></i>
3. <b>Anexo del Anexo. La ampliación de las mejoras estructurales al nivel reglamentario. Dudas entre las distintas alternativas de cambio</b> .....	425
4. <b>Propuesta de mínimos: la orden de elaboración de un Texto Refundido</b> .....	426
5. <b>Bibliografía</b> .....	428



# Una propuesta de reordenación del ejercicio de las facultades de obtención de información y de su uso con fines punitivos

FLORIÁN GARCÍA BERRO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla*

## 1. EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA: LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y SU COMPATIBILIDAD CON EL ART. 24.2 CE

### 1.1. LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN AL OBLIGADO TRIBUTARIO Y SUS POSIBLES LÍMITES

Como es sabido, de acuerdo con los arts. 29.2.f) y 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT desde ahora), todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, se encuentran obligadas a proporcionar, a requerimiento de 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. Para hacer efectiva esta obligación, el art. 93.2 LGT contempla la posibilidad de que la Administración exija a cualquier persona la aportación de datos o antecedentes, mediante un requerimiento individualizado siempre posterior a la realización de las operaciones relacionadas con dicha información. Si este requerimiento no se atiende, la conducta podrá calificarse como infracción grave de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, de acuerdo con el art. 203.1 LGT, dando lugar a las sanciones previstas en los apartados subsiguientes del citado precepto.



Las multas aplicables se incrementan progresivamente si se desatiende un segundo o hasta un tercer requerimiento.

La obtención de información mediante requerimientos individualizados se encuentra, no obstante, sujeta a límites, relacionados en general con la vigencia de los derechos fundamentales de sus destinatarios. Entre los más significativos, la LGT recoge de forma expresa el secreto profesional, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial o el secreto de la correspondencia. Es pacífico, asimismo, que la potestad de obtención de información debe ejercitarse por la Administración con un escrupuloso respeto del derecho a la intimidad<sup>1</sup>. E igualmente, constituye un posible límite adicional a su ejercicio el derecho a no autoincriminarse, que podría verse afectado cuando la información reclamada fuera susceptible de probar la comisión de una infracción por parte del destinatario del requerimiento. Ciertamente, desde muy pronto el Tribunal Constitucional proclamó que el derecho a no confesarse culpable y el derecho a la presunción de inocencia reconocidos en el art. 24.2 CE (y de los que son síntesis, como enseguida se dirá, el que aquí denominamos *derecho a no autoincriminarse*) no implican la existencia de «un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria» (STC 76/1990, de 26 de abril [ECLI:ES:TC:1990:76], FJ 10). Ello no obstante, de acuerdo con la jurisprudencia, los citados derechos sí pueden condicionar, según veremos, el uso que la Administración haga de la

1. No obstante, desde muy pronto el Tribunal Constitucional afirmó que no existe un derecho a la intimidad que proteja los datos económicos frente a los requerimientos de la Administración tributaria (por todas, la STC 110/1984, de 26-11-1984 [ECLI:ES:TC:1984:110], FJ 5). De acuerdo con esta concepción, resulta legítima la exigencia de cualquier información *con trascendencia tributaria*, siempre que el requerimiento se lleve a efecto con la debida proporcionalidad. En particular, la información reclamada debe ser necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, sin que existan otros medios menos invasivos para su obtención, debiendo reducirse al mínimo el perjuicio para la intimidad del afectado (lo que implica, entre otras cosas, un estricto deber de sigilo por parte de los órganos inspectores respecto a los datos de que tengan conocimiento a través de este medio [*ibidem*, FJ 7]). En este sentido, el art. 95 LGT establece el carácter reservado de la información obtenida, prohibiendo su comunicación por parte de la Administración a otros sujetos (con algunas excepciones, en el marco de otros procedimientos administrativos o judiciales, de acuerdo con el art. 95.2 LGT). En cuanto a la necesidad de que la información posea *trascendencia tributaria*, este requisito ha sido entendido de manera muy laxa por la jurisprudencia, reputándose cumplido siempre que se trate de datos o antecedentes que, incluso de modo potencial, indirecto o hipotético, sean útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con su deber de contribuir (por todas, recientemente, la STS de 16 de marzo de 2022 [rec. 4850/2020, ECLI:ES:TS:2022:1041], FD 2.º).



información obtenida a través de estos requerimientos en un procedimiento punitivo ulterior contra el sujeto que la aportó.

## 1.2. LA TENSIÓN TRADICIONAL ENTRE EL DEBER DEL OBLIGADO TRIBUTARIO DE APORTAR INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA Y SU DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

No parece necesario a estas alturas dar muchas explicaciones acerca de los términos en que se manifiesta la tensión entre los dos bienes constitucionales principalmente comprometidos en el ejercicio de la potestad administrativa de información. La realización del deber de contribuir, proclamado en el art. 31.1 CE, exige dotar a la Administración tributaria de los instrumentos necesarios para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre esos instrumentos se encuentra la potestad de compeler a los obligados tributarios, cuando sea preciso, con objeto de que proporcionen toda la información de que dispongan, en cuanto sea reveladora de la existencia de obligaciones tributarias cuyo cumplimiento haya de exigirse. Así lo impone, como se ha visto, el vigente art. 93 LGT. En sentido opuesto, sin embargo, los derechos a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia, reconocidos en el art. 24.2 de la Constitución Española (CE a partir de ahora), implican el derecho de quien ha cometido un ilícito de no facilitar las pruebas que puedan evidenciar su culpabilidad, entre las que podrían figurar los datos o antecedentes objeto de un requerimiento administrativo de información. En una primera aproximación, pues, parecería lógico preguntarse si, cuando la información requerida en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos posee relevancia incriminatoria contra quien se ve forzado a aportarla, puede este rehusar el requerimiento amparándose en la protección que le dispensa el art. 24.2 CE.

Así las cosas, el planteamiento de este aparente conflicto entre el deber de proporcionar información y los derechos a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia, dio lugar, hace ya décadas, a que el Tribunal Constitucional emitiera un primer juicio razonado sobre la cuestión. Al respecto, la STC 76/1990 (ECLI:ES:TC:1990:76) afirmó, como se ha visto, que el art. 24.2 CE no atribuye al contribuyente el derecho a reservarse frente a la Administración tributaria aquella información de carácter económico que posea relevancia fiscal<sup>2</sup>. Del mismo modo, pro-

2. Ya desde unos años antes, la STC 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110), había rechazado, sin demasiada base argumental, que la exigencia de datos al con-



clamó que los derechos reconocidos en este precepto no se oponen al deber específico de aquel de aportar la contabilidad, pues «cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad» (FJ 10). A la vista de estos pasajes de la sentencia, la doctrina interpretó de manera generalizada que, para el Tribunal Constitucional, en el ámbito tributario, el derecho a no declarar contra sí mismos debía ceder ante las exigencias del deber de contribuir<sup>3</sup>. Como en su momento sostuvimos, sin embargo, estas afirmaciones de la sentencia debían considerarse circunscritas a los procedimientos de gestión e inspección, lo que no debía representar un impedimento para que el art. 24.2 CE desplegara asimismo su eficacia en el ámbito del procedimiento sancionador. Ciertamente, para ello era necesario conciliar la obligación de atender los requerimientos de información, en los procedimientos dirigidos a liquidar el tributo, con el derecho a no proporcionar esa misma información en el curso del procedimiento sancionador. Una conciliación que, en principio, no se presentaba fácil, teniendo en cuenta que, en el momento de plantearse por primera vez la controversia, ambos procedimientos (liquidador y sancionador) se hallaban confundidos en uno solo<sup>4</sup>.

tribuyente pudiese resultar contraria al art. 24.2 CE: «En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se le exige, por tanto, que “declare contra sí mismo” (art. 24.2 de la Constitución), sino que se le faculta para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito)» (FJ 2).

3. Por citar dos casos significados dentro de la doctrina, así lo interpretaba, por ejemplo, Soler Roch, María Teresa, «Deberes tributarios y derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pág. 103: «Otra cosa es que el Tribunal, en la búsqueda de dicha solución —que, a mi juicio es un auténtico *tour de force*— estuviera más o menos afortunado en las expresiones o en el bagaje argumental utilizado en la Sentencia 76/1990; pero se enfrentó con el tema de fondo y abogó, en caso de conflicto, por la primacía del deber de contribuir». Por su parte, Falcón y Tella, Ramón, «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, 1995, págs. 1-2, señalaba igualmente que en esta sentencia el Tribunal, «so pretexto de no vaciar de contenido el deber de contribuir (que, desde esta concepción se estima irrealizable si no se cuenta con la colaboración del propio contribuyente), conduce en realidad a excluir totalmente las garantías penales en el ámbito tributario sancionador».
4. Aunque el dato resulte bien conocido, no está de más recordar en este punto que la separación entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias no se introdujo hasta 1998, por virtud de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 34.1), mucho después de que el Tribunal Constitucional dictase la sentencia comentada



Llegados a este punto, sin embargo, la jurisprudencia posterior del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH, a partir de ahora) abrió el camino para favorecer propuestas interpretativas (y normativas) llamadas a hacer viable la convivencia de los dos valores constitucionales en tensión. En tal sentido, el Tribunal vino a consagrar primeramente la existencia de un derecho a no autoincriminarse, implícito en el art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH, en adelante)<sup>5</sup>, y aplicable en todo tipo de procedimientos punitivos (por tanto, también en el ámbito sancionador tributario), cuyo contenido fue perfilando a través de sucesivas sentencias. Pero es que, además, con su doctrina, poco a poco fue revelando que la aplicación plena de este derecho no tenía por qué resultar incompatible con la salvaguarda de las exigencias inherentes al deber de contribuir. Antes bien, como entonces tuvimos ocasión de poner de manifiesto, el análisis de esta jurisprudencia permitía sustentar sólidamente una propuesta interpretativa orientada a procurar la óptima realización de los dos bienes constitucionales comprometidos en el ámbito tributario: deber de contribuir y derecho a no autoincriminarse<sup>6</sup>. La cuestión fue por entonces objeto de atención frecuente en la doctrina, que fue pródiga en aportaciones centradas en idéntica problemática<sup>7</sup>.

---

(abril de 1990). En aquel momento, por tanto, la realidad era la existencia de un solo procedimiento llamado a culminar en la liquidación del tributo y, en su caso, también en la sanción de las posibles infracciones puestas de manifiesto en él.

5. Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 4 de noviembre de 1950), cuya versión en castellano puede consultarse en [https://www.echr.coe.int/documents/convention\\_spa.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/convention_spa.pdf).
6. A ese objetivo apuntaba la solución que planteamos en Agualló Avilés, Ángel, y García Berro, Florián, «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000. Con este fin, sobre la base de la jurisprudencia del TEDH, se formulaba como conclusión que la esencia del derecho a no autoincriminarse reside en un derecho a que la información aportada bajo coacción por el supuesto infractor no se utilice como fundamento de medidas punitivas contra su persona, y no tanto en un derecho a la no aportación misma (posibilidad que, como se verá, sólo surge bajo determinadas condiciones, y siempre en el curso del procedimiento sancionador o penal). A partir de ahí, por tanto, la compatibilidad entre el deber de aportar la información a efectos tributarios, y el derecho a que esa misma información no se utilice luego a efectos punitivos, no parece plantear inconveniente alguno. Como pronto se indicará en el texto de este trabajo, esta ha terminado siendo también mucho después la solución finalmente patrocinada sin reservas por la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.
7. No pueden dejar de mencionarse aquí estudios como el de Herrera Molina, Pedro Manuel: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, n.º 15-16, 1997; García Frías, Ángeles: «El derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; Lago Montero, José María:



Así las cosas, para los fines de este trabajo, cuyo propósito es formular una propuesta concreta de regulación que encauce correctamente y haga compatibles los distintos valores en juego dentro de los procedimientos tributarios, conviene recapitular sobre las principales conclusiones que entonces permitía alcanzar la jurisprudencia aludida, así como poner de manifiesto luego la necesidad inaplazable de abordar una reforma legal de esta materia, a la vista de las últimas sentencias del Tribunal Supremo.

## 2. SÍNTESIS DE TRES DÉCADAS DE JURISPRUDENCIA SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y SU PROYECCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Aunque seguramente resulta bien conocido el desarrollo que se ha ido produciendo del asunto, a golpe de sentencia del TEDH (y, en menor medida, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo), considero imprescindible, a efectos expositivos, abordar una síntesis de los principales aspectos de esta jurisprudencia, que sirva como base para poner de relieve la necesidad de una reforma legal, así como para justificar el sentido que, en mi opinión, debe darse a la misma.

### 2.1. LA EXISTENCIA DE UN DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONADOR

Como se acaba de decir, pues, el TEDH reconoce la existencia de un derecho a no autoincriminarse, implícito en el art. 6 CEDH, en el que confluyen elementos propios de los derechos a no declarar contra sí mismos, a no declararse culpables y a la presunción de inocencia, reconocidos a su vez en el ámbito interno por el art. 24.2 CE. La aplicación de este derecho en el ordenamiento interno, de acuerdo con la configuración que le atribuye el Tribunal de Estrasburgo, resulta pertinente en virtud del art. 10.2 CE, cuando establece que las normas relativas a derechos fundamentales se interpreten «de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», entre los que se encuentra el CEDH.

---

«Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributaria», *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998; y, más adelante, Sanz Díaz-Palacios, José Alberto: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, 2004; y Palao Taboada, Carlos: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, 2008.



Lo primero que debe subrayarse, llegados a este punto, es que el derecho en cuestión tiene restringido su campo de eficacia al ámbito del proceso penal. Su titularidad corresponde solo a quien sea objeto de una imputación en el curso de un proceso de esta naturaleza, por existir indicios susceptibles de sustentar una medida penal contra su persona. No obstante, es preciso significar también que, para reconocer el carácter materialmente penal, a efectos del CEDH, debe atenderse a los criterios autónomos fijados por el TEDH, prescindiendo de la calificación que la medida en cuestión reciba conforme al ordenamiento interno<sup>8</sup>. Por lo demás, puede decirse que hay consenso en reconocer que el procedimiento tributario sancionador estándar se orienta a la imposición de medidas de carácter materialmente penal, de acuerdo con los referidos criterios, tal como quedó sentado a partir de la STEDH de 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun* contra Francia (ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786). De esta forma, dentro del citado procedimiento, el derecho a no autoincriminarse resulta plenamente vigente, desplegando los efectos que el TEDH asocia a su aplicación.

Por lo que se refiere al significado y al contenido del derecho, existe también una extensa y conocida doctrina del TEDH. La expresión de sus conclusiones más relevantes se encuentra recogida en una serie de sentencias emblemáticas, cuyo resumen se aborda a continuación, a efectos expositivos, como parte fundamental de los antecedentes que sirven de base a la propuesta de cambio normativo que constituye el objetivo principal de este trabajo. De acuerdo con la doctrina reiterada del citado órgano, el derecho de todo acusado a no contribuir a su propia incriminación reside en el corazón del derecho a un proceso justo, proclamado en el art. 6.1 CEDH. Y como también de manera insistente señala su jurisprudencia, uno de sus fundamentos principales se sitúa, a su vez, en el derecho a la presunción de inocencia recogido en el art. 6.2 CEDH<sup>9</sup>. A fin de evitar extendernos de

8. Así, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, deben considerarse como medidas de carácter penal, a estos efectos, cualquiera de las siguientes: las que se califican de forma explícita como penas por la normativa interna de cada Estado (cfr. por todas, la STEDH de 8 de junio de 1976, caso *Engel* contra Países Bajos [ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071], par. 81); las que, por su función preventiva y represiva de carácter general, poseen naturaleza materialmente penal, aunque no se califiquen así por el ordenamiento interno (STEDH de 21 de febrero de 1984, caso *Öztürk* contra Alemania [ECLI:CE:ECHR:1984:0221JUD000854479], par. 53); y, por último, las medidas que por su rigor pueden ser equiparadas a medidas de carácter penal, debido a su naturaleza o a su gravedad (especialmente cuando implican privación de libertad), aunque carezcan de la generalidad propia de las normas penales, por tratarse, por ejemplo, de medidas disciplinarias (STEDH de 8 de junio de 1976, asunto *Engel* contra Países Bajos, par. 82).
9. Coinciden en señalar el principio de presunción de inocencia, como fundamento del derecho a no autoincriminarse, las SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders*



manera innecesaria, se van a destacar aquí en especial tres sentencias que fueron permitiendo delimitar de manera bastante precisa los perfiles del derecho en cuestión: la STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* contra Francia (ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884), la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* contra Reino Unido (ECLI:CE:ECHR:1996:-1217JUD001918791) y la STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B.* contra Suiza (ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796). Como complemento de la doctrina expresada en estas tres, se harán también referencias puntuales a otros pronunciamientos que, sin desvirtuar la esencia de sus razonamientos y conclusiones, pueden añadir algún matiz de importancia al significado del derecho. Particular interés, en este sentido, tiene, como veremos, la referencia a la más reciente STEDH de 4 de octubre de 2022, caso *De Legé* contra Países Bajos (ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215).

## 2.2. EL SIGNIFICADO BÁSICO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA DOCTRINA DEL TEDH

Como queda dicho, pues, existe un primer pronunciamiento del TEDH de especial relevancia para delimitar el significado del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario. Se trata, como antes se ha indicado, de la STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* (ECLI:CE:ECHR:1993:-0225JUD001082884). El supuesto enjuiciado se plantea dentro de un procedimiento de investigación donde se había requerido al interesado para que aportase determinados documentos relativos al ejercicio de sus actividades financieras. En relación con este caso, el Tribunal puso de manifiesto que el derecho a no autoincriminarse protege frente la exigencia de información por el poder público, cuando su único propósito es obtener pruebas orientadas a sostener una acusación penal contra el propio destinatario del requerimiento, a quien se imputaba en este caso una infracción del derecho aduanero (se tramitaba por tanto contra él un procedimiento dirigido a la imposición de medidas de carácter materialmente penal). La sentencia reconoció que el supuesto infractor se encontraba amparado por la facultad (inherente al derecho en cuestión) de negarse a proporcionar la documentación que las autoridades le requerían con ese propósito. La consecuencia fue la anulación de las sanciones que se le habían impuesto por negarse a aportar los documentos requeridos.

---

contra Reino Unido (par. 68), de 25 de febrero de 1993, caso *Funke* contra Francia (par. 44), y de 8 de febrero de 1996, caso *Murray* contra Reino Unido (par. 45). Y en la misma línea, las SSTC 161/1997, de 2 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:161), FJ 6, y 75/2007, de 16 de abril (ECLI:ES:TC:2007:75), FJ 6.



Como continuación y complemento de esta doctrina, la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* (ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791), declaró por su parte vulnerado el derecho a no autoincriminarse debido a que la condena impuesta se había basado en pruebas aportadas por el propio imputado en un procedimiento previo de carácter no punitivo como respuesta a la coacción ejercida por el poder público (en concreto, se le había amenazado con sanciones si no facilitaba la información requerida). Aquí, pues, la sentencia no reconoció al sujeto la facultad de negarse a proporcionar información (como sí lo hizo en el caso *Funke*), sino que afirmó incluso la obligación que tenía de hacerlo, dado que el requerimiento se había realizado en el curso de un procedimiento carente de naturaleza punitiva. En cambio, lo que sí proclamó el Tribunal fue el derecho del sujeto a que las pruebas, una vez aportadas, no fueran tenidas en cuenta como fundamento de la resolución condenatoria contra él dentro de un procedimiento punitivo ulterior.

El tercer pronunciamiento a que hacemos referencia es la STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B.* (ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796). Aquí el Tribunal se pronuncia sobre un requerimiento de información cursado dentro de un procedimiento que tenía como finalidad la liquidación del tributo y, al mismo tiempo, la sanción de las infracciones tributarias que pudiesen evidenciarse en el curso de su tramitación (medidas, por tanto, también de naturaleza materialmente penal). El supuesto respondía a la configuración de las actuaciones de comprobación tributaria en el derecho suizo, donde, en el momento de producirse los hechos, el acto de liquidación y la sanción del incumplimiento de las obligaciones tributarias había de tener lugar en el curso de un mismo procedimiento. A la vista de este escenario, la sentencia declaró que el sujeto no puede ser forzado a proporcionar aquella información que vaya a ser empleada de modo inequívoco contra él como sustento probatorio de la infracción que haya podido cometer. El hecho de que la información requerida tenga una finalidad legítima (no prohibida por el derecho a no autoincriminarse), como sería en este caso servir de base para la liquidación del tributo, no desvirtúa el derecho del interesado a rehusar su aportación, por tener como destino al mismo tiempo sustentar sanciones contra él. La misma conclusión se alcanza luego en sustancia en la STEDH de 5 de abril de 2012, caso *Chambaz* contra Suiza (ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304), por la que se extiende la facultad de rehusar la aportación de información a un procedimiento previo no punitivo, por existir ya en ese momento un riesgo tangible y verosímil de que las pruebas facilitadas pudieran utilizarse como fundamento de las sanciones en un ulterior procedimiento punitivo.



Idéntico planteamiento se reproduce en la más reciente STEDH de 4 de octubre de 2022, caso *De Legé* contra Países Bajos (ECLI:CE:ECHR:2022:-1004JUD005834215). En ella el Tribunal vuelve a reconocer (siguiendo en este punto la doctrina del caso *Saunders*) que el derecho a no autoincriminarse protege contra la utilización en un procedimiento de carácter punitivo de pruebas aportadas por el supuesto infractor como respuesta a la coacción ejercida por el poder público. Ciertamente, se produce aquí un cierto giro restrictivo en la doctrina del Tribunal. Se parte para ello de una idea presente ya desde el caso *Saunders*, según la cual el derecho a no autoincriminarse no impide la utilización con fines punitivos de aquellas pruebas que, aun obtenidas bajo coacción, tuvieran una existencia independiente de la voluntad del acusado, como los documentos resultantes de un registro o las muestras de tejido, pelo, aliento, orina o sangre<sup>10</sup>. En relación con este punto, la sentencia del caso *De Legé* subraya la idea de que son pruebas independientes de la voluntad del acusado, además de las expresamente mencionadas en *Saunders*, también aquellos documentos que sean preexistentes y cuya existencia sea conocida por el poder público en el momento de cursar el requerimiento para su aportación<sup>11</sup>. Esta equiparación (entre documentos *independientes de la voluntad* y documentos *conocidos preexistentes*) sirve al Tribunal para declarar excluidos del ámbito de protección del derecho ciertos documentos, como los registros de cuentas y resúmenes de cartera expedidos por el banco extranjero del que era cliente el acusado. Concluye la sentencia que el requerimiento no había constituido en este caso una actuación dirigida a la «pesca de información» cuya existencia fuera desconocida, es decir, que no se había basado en meras sospechas sobre la posible existencia de los documentos (lo que los habría invalidado como prueba de cargo, de acuerdo con su doctrina), por lo que el derecho a no autoincriminarse no representaba un impedimento al empleo de la información obtenida del acusado con fines punitivos<sup>12</sup>.

10. Cfr. la STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders* (ECLI:CE:ECHR:1996-1217JUD001918791), par. 69.

11. STEDH de 4 de octubre de 2022, caso *De Legé* (ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215), par. 76.

12. *Ibidem*, pars. 85 y 86. La sentencia sitúa aquí precisamente, aunque en mi opinión no desarrolla de modo suficiente el argumento, la diferencia esencial de este caso con el de la sentencia *Funke* y con el de la sentencia *Chambaz*, afirmando que en estos dos se había requerido al acusado de manera genérica el conjunto de documentos de los que dispusiera referentes a ciertas sociedades, o a ciertos negocios celebrados con una sociedad en concreto. Cuando digo que el sentido de esta diferencia no se desarrolla de manera suficiente, me refiero a que no queda explicado por qué en el caso enjuiciado no se consideró igualmente que el requerimiento fuera dirigido de



En mi opinión, la solución específica de este último caso resulta discutible, pues la sentencia *De Legé* desarrolla de manera notoriamente insuficiente el criterio para diferenciar la situación enjuiciada en ella de la planteada en los casos *Funke* o *J.B.*, donde la conclusión había sido la contraria (es decir, la inclusión en la esfera de protección del derecho, respectivamente, de ciertos extractos de cuentas financieras, y de los justificantes de las inversiones realizadas en determinadas empresas). Más discutible aún es la apelación por nuestro Tribunal Supremo a esta sentencia para rechazar la aplicación del derecho cuando el requerimiento tiene por objeto (de manera genérica) todas las facturas emitidas por el supuesto infractor, sin identificar las operaciones a que afectan<sup>13</sup>. Ahora bien, con independencia del manejo más o menos acertado del concepto de *pruebas independientes de la voluntad del acusado* (cuestión a la que enseguida me referiré), lo que no admite discusión es que el TEDH, también en el caso *De Legé*, asume que la esencia del derecho a no autoincriminarse consiste en un derecho a que las pruebas aportadas bajo coacción por el supuesto infractor (cualquiera que sea el procedimiento donde su aportación haya tenido lugar) no se empleen como sustento de una medida punitiva (de carácter materialmente penal) contra su persona.

Sea como sea, el conjunto de las sentencias referidas permite formular algunas conclusiones básicas sobre el significado del derecho a no autoincriminarse y los efectos que su proyección despliega sobre los procedimientos tributarios. La primera de ellas es que el citado derecho faculta a sus titulares para desatender el requerimiento del poder público cuando este tenga como única finalidad la utilización de la información aportada como soporte probatorio de medidas punitivas contra su persona. Así resulta, como se ha visto, de la solución adoptada por el Tribunal en el caso *Funke*. Como segunda conclusión, derivada ahora de lo razonado en la sentencia del caso *Saunders*, un sujeto no puede rehusar la aporta-

---

manera genérica a la obtención de información cuya existencia era desconocida para la Administración, teniendo en cuenta que, como se lee en el par. 18 de la propia sentencia, se había exigido al acusado, bajo amenaza de multas, que facilitase la siguiente información: «si poseía o había poseído desde el 31 de diciembre de 1995 cuentas bancarias en el extranjero y, en caso afirmativo, que facilitara información sobre dichas cuentas respondiendo a las preguntas del formulario “Declaración: Cuentas bancarias en el extranjero” (ibídem) y remitir los documentos mencionados en dicho formulario, en particular copias de todos los extractos bancarios de la o las cuentas en cuestión correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 2000».

13. En este sentido, la reciente STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648), a la que pronto se hará referencia en el texto.



ción de información cuando el fin inmediato del poder público no sea su empleo como prueba de cargo, sino el cumplimiento de otros fines públicos legítimos, si bien las pruebas aportadas en tal caso no podrán emplearse contra él como sustento de medidas de carácter punitivo en un eventual procedimiento ulterior de esta naturaleza. Por último, a tenor de la solución del caso *J.B.*, en el curso de un procedimiento dirigido al cumplimiento de fines públicos legítimos (como la determinación del tributo debido), y que tenga también por objeto la adopción de medidas punitivas (como la imposición de las sanciones tributarias procedentes), cuando se requiera al supuesto infractor para que aporte información dirigida de modo indubitable a sustentar la resolución punitiva, podrá este desatender el citado requerimiento, sin que de ello puedan derivarse para él consecuencias sancionadoras.

### 2.3. RECAPITULACIÓN: EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE COMO DERECHO A QUE LA INFORMACIÓN APORTADA BAJO COACCIÓN POR EL SUPUESTO INFRACTOR NO SE UTILICE CON FINES PUNITIVOS

Existe pues, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, un derecho a no autoincriminarse cuyo contenido esencial consiste en el derecho a que la información aportada bajo coacción por una persona no se emplee como prueba para sustentar una sanción o condena contra ella. Esta concepción del derecho ha sido, por otra parte, también asumida por el Tribunal Constitucional español<sup>14</sup>. Como se ve, constituye una primera condición para su entrada en juego el hecho de que para la obtención de la información el poder público haya ejercido la coacción contra la persona que proporciona los elementos de prueba<sup>15</sup>. Por otra parte, la

14. En la STC 54/2015, de 16 de marzo (ECLI:ES:TC:2015:54), se afirma que «el derecho a no autoincriminarse (...) presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la “persona acusada”. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6» (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso *Serves c. Francia*, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso *Heaney y McGuinness c. Irlanda*, § 40; de 21 de diciembre de 2000, caso *Quinn c. Irlanda*, § 40; de 8 de abril de 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39)» (FJ 7).
15. Cabe añadir que, para que resulte afectado el derecho a no autoincriminarse, es preciso que la coacción empleada para la obtención de pruebas sea una coacción *indebida*.



información protegida, cuyo uso con fines punitivos se encuentra vedada por el derecho, es aquella que haya sido aportada por el supuesto infractor. Estos dos elementos (uso de la coacción para su obtención por el poder público y aportación por el destinatario de la medida punitiva) son esenciales por tanto para delimitar de forma precisa el contenido del derecho. Se impone, pues, una breve reflexión sobre el significado de cada uno de ellos.

De manera muy simple y sintética, por lo que se refiere al primero de los elementos mencionados, bastará señalar, a los efectos que aquí interesan, que una información se considera obtenida como resultado de la coacción, entre otros supuestos, cuando se contemple legalmente la imposición de sanciones si el sujeto se niega a colaborar con el poder público que pretende su obtención. En consecuencia, la previsión de sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, para el caso de desatenderse un requerimiento administrativo de información [art. 203.1.b) LGT] es suficiente para entender que los datos, circunstancias o antecedente facilitados en estos casos lo han sido como resultado de la coacción, a efectos de la entrada en juego del derecho a no autoincriminarse<sup>16</sup>.

En cuanto a lo que debe considerarse información *aportada*, a mi juicio este término debería abarcar cualquier información, oral, escrita, preexistente o elaborada *ad hoc*, que el poder público no habría podido obtener en el acto sin la colaboración activa del supuesto infractor<sup>17</sup>. Quedan fuera del

---

Véase, sobre este concepto, la completa caracterización que abordan Agualló Avilés, Ángel, y Bueno Gallardo, Esther, «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en Villar Ezcurra, Marta (Dir.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 1367 a 1371.

16. En efecto, parece pacífico entender que, si el sujeto aporta cualquier información, estando previsto en la ley la imposición de una sanción en caso de no hacerlo, debe presumirse que su colaboración es el resultado directo de la coacción que representa la amenaza de ser sancionado. En este sentido, Falcón y Tella, Ramón, «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia “Saunders” y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal* n.º 12, 1997, págs. 6-7. Así también, Herrera Molina, Pedro Manuel, y García-Herrera Blanco, Cristina, «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales» *Impuestos*, n.º 14, 2005, pág. 4.
17. Dicho de otra forma, debe considerarse que la información *aportada* es aquella que se proporciona por el supuesto infractor cuando el poder público no se encuentra en condiciones de procurársela en el acto por sí mismo de manera inmediata,



concepto, eso sí, las pruebas existentes con independencia de la voluntad del sujeto, cuya obtención por medios coactivos no impediría su utilización a efectos punitivos. La consideración como pruebas independientes de la voluntad del sujeto parecía circunscribirse, desde la sentencia *Saunders*, a la información obtenida mediante una mera colaboración pasiva del supuesto infractor, ya fuera a consecuencia de un registro ordenado judicialmente, o derivada de la toma de muestras de tejido, pelo, aliento, orina o sangre. Sin embargo, ya hemos visto que el TEDH ha optado recientemente por ampliar el concepto, extendiéndolo a aquellos documentos cuya existencia previa es conocida y no meramente intuida o sospechada por el poder público, aunque para su obtención haya sido imprescindible que su poseedor facilite la localización y/o el acceso a los mismos. De acuerdo con esta idea, puede decirse que existiría ahora cierta información (documentos *preexistentes conocidos*) que, habiendo sido obtenida por el poder público forzando la colaboración activa del sujeto (lo que, en principio, permitiría considerar que ha sido *aportada*), quedaría fuera del ámbito de protección del derecho. Aunque esta interpretación amplia desborda los límites de lo que tradicionalmente constituía información independiente de la voluntad del acusado (de acuerdo con la doctrina *Saunders*), y aunque su asunción, de forma errónea a mi juicio, ha dado lugar a que nuestro Tribunal Supremo excluya de la esfera del derecho ciertos documentos, como las facturas emitidas, pese a haber sido entregados por el supuesto infractor como respuesta a la coacción ejercida por la Administración tributaria (que no habría podido obtenerlos de otro modo), la solución definitiva que se dé a esta controversia no condiciona la propuesta de reforma legal que se formulará al final de este trabajo. Considero que la competencia para emitir un criterio definitivo sobre la cuestión, en un sentido u otro, corresponde en exclusiva al máximo intérprete de la Constitución, por lo que la solución no puede incorporarse a una reforma legal en tanto no exista un pronunciamiento al respecto. En suma, la propuesta que aquí se haga tendrá un sentido neutral, que garantice su validez cualquiera que sea el criterio que finalmente prevalezca.

---

por lo que opta por requerírsela a quien está en su posesión. Una exposición más razonada y extensa de estos conceptos, que tienen su anclaje en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (véase la STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 6), puede encontrarse en García Berro, Florián, «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2010, en especial pág. 23.



### 3. LA TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR COMO CONDICIÓN EFECTIVA, PERO INSUFICIENTE, PARA GARANTIZAR EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE: LA NECESIDAD DE UN EXAMEN DE IDONEIDAD DE LAS PRUEBAS A EFECTOS SANCIONADORES

Llegados a este punto, parece como mínimo recomendable que el procedimiento dirigido a liquidar y el procedimiento sancionador se tramiten de manera separada, como forma de favorecer que el ejercicio de ambas funciones por el poder público cumpla con las exigencias constitucionales diversas que, según queda expuesto, han de presidir su ejercicio. Para la realización del deber de contribuir, resulta imprescindible que, al liquidar el tributo, la Administración pueda utilizar cualquier información necesaria con tal fin, aunque para obtenerla haya hecho falta forzar al obligado tributario a su aportación. En el procedimiento sancionador, en cambio, no sólo se exige una motivación precisa de la culpabilidad, sino que deberá observarse un riguroso respeto de los derechos del supuesto infractor y, en particular, de su derecho a no autoincriminarse, lo que impide, según se acaba de ver, que sean tenidas en cuenta como sustento de la resolución las pruebas que hayan sido aportadas por aquél bajo coacción. Como es sabido, la separación de procedimientos, inicialmente orientada a posibilitar el ejercicio de cada una de estas dos funciones administrativas de acuerdo con los principios diferenciados que las regulan, fue recogida por primera vez en nuestro derecho para el ámbito tributario por el art. 34.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC desde ahora), y en la actualidad se contempla en el art. 208.1 LGT.

Ahora bien, siendo la separación de procedimientos una medida operativa para propiciar el respeto de los principios que rigen el ejercicio de ambas funciones, sería ingenuo pensar que una simple separación formal es suficiente para blindar la integridad de aquellos principios. De nada sirve consagrar la necesidad de tramitar un procedimiento específico para la imposición de las sanciones si no se impide que todo el resultado de las actuaciones comprobatorias dirigidas a la liquidación del tributo se incorpore de forma automática al expediente sancionador. En particular, debe quedar suficientemente garantizado que no se utilice como soporte probatorio de las posibles infracciones la información aportada bajo coacción por el obligado tributario. A tal efecto, entre ambos procedimientos debe actuar un sistema de selección por el que quede descartado el trasvase de la información que no resulte idónea a efectos punitivos, desde el procedimiento de aplicación de los tributos hacia el



procedimiento de imposición de las sanciones. En este sentido, lo dispuesto primero por el art. 34.2 LDGC y, actualmente, por el art. 210.2 LGT, se ha revelado claramente insuficiente, cuando no contraproducente, para cumplir con esta exigencia<sup>18</sup>. Como se sabe, este precepto dispone que, cuando vayan a tenerse en cuenta a efectos sancionadores elementos obrantes o que hubieran sido obtenidos durante las actuaciones de comprobación, deberán estos incorporarse formalmente al procedimiento sancionador. De ahí que, al no exigirse por la norma de manera expresa que esta incorporación sea motivada, a fin de descartar aquellos elementos que no resulten aptos para sustentar la sanción, ha sido práctica administrativa consolidada la transferencia indiscriminada de todos los elementos probatorios existentes desde un procedimiento al otro, incluida aquella información aportada por el supuesto infractor durante las actuaciones de comprobación como respuesta a la coacción ejercida con tal fin por la Administración.

Como es sabido, la necesidad de que la información obrante en las actuaciones de aplicación de los tributos se someta a un examen de idoneidad para su empleo con fines punitivos, antes de ser incorporada al expediente sancionador, fue puesta de relieve desde muy pronto por la generalidad de la doctrina<sup>19</sup>. Sin embargo, esta exigencia nunca fue asumida por la Administración, y sólo de forma tardía fue reconocida por los tribunales internos<sup>20</sup>. Hubo que esperar hasta la STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687)

18. En numerosas ocasiones han sido puestas de relieve las dificultades para hacer efectiva una separación real del ejercicio de ambas potestades, habida cuenta de la actual configuración legal y reglamentaria del procedimiento. Vid., sobre el particular, Martín Rodríguez, José Miguel: «El derecho a no autoinculparse y la comunicación de datos entre los procedimientos tributarios de comprobación y el ámbito sancionador y penal», en *Cesión de datos personales y evidencias entre procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores o tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, documento electrónico, pág. 4: «existe a todas luces una clara tensión entre la cuestionable separación del procedimiento sancionador (al permitirse de facto el empleo de datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos) y el derecho a no autoincriminarse o no declarar contra uno mismo. El modo de solucionar este potencial problema de constitucionalidad ha hecho correr ríos de tinta entre la doctrina. Aunque la obligación de colaborar se circunscribe al procedimiento de aplicación de los tributos, tal y como está configurado nuestro procedimiento, no se puede impedir el traslado de los elementos de prueba obtenidos al expediente sancionador».
19. Por mi parte, así lo hice desde mis primeros acercamientos al tema, en colaboración con el profesor Agualló Avilés. Cfr. Agualló Avilés, Ángel, y García Berro, Florián, *ob. cit.*, págs. 121 y sigs.
20. Sobre la resistencia de la jurisdicción ordinaria a aceptar las consecuencias derivadas del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario sancionador, véase García Berro, Florián, *ob. cit.*, págs. 43 a 45.



para encontrar un reconocimiento explícito en la jurisprudencia de las consecuencias que el derecho a no autoincriminarse desplegaba en materia tributaria sancionadora. Fue esta sentencia la que, por primera vez, afirmó la necesidad de que las pruebas aportadas bajo coacción por el obligado tributario en el procedimiento de aplicación de los tributos queden excluidas del procedimiento sancionador, como exigencia derivada del derecho a no autoincriminarse. Asumiendo de manera expresa la doctrina del TEDH a que se ha hecho referencia en apartados anteriores, el Tribunal Supremo declara aquí la existencia de dos posibles manifestaciones del derecho a no autoincriminarse, «como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo (de naturaleza penal o administrativa) a no aportar si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público»<sup>21</sup>, y como «el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento *no se emplee* para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa»<sup>22</sup>.

De esta forma, como vemos, el Tribunal Supremo reconoció por fin desde entonces que la esencia del derecho a no autoincriminarse no incluye un derecho a no aportar información autoincriminatoria (posibilidad que sólo existiría cuando el requerimiento se produce en el curso de un procedimiento punitivo), sino el derecho a que no se utilicen como sustento del acuerdo sancionador las pruebas que hayan sido aportadas en cualquier momento como respuesta al ejercicio de la coacción por parte del poder público (sea dentro del procedimiento sancionador en curso, o sea en uno anterior de naturaleza no punitiva)<sup>23</sup>. Por esta misma razón, el Tribunal considera que la existencia de indicios de la comisión de infracciones no obliga a que se inicie necesariamente el procedimiento sancionador (lo que permitiría ya al supuesto infractor negarse desde ese momento a colaborar facilitando información), sino que bastará con que la información eventualmente aportada

21. En apoyo de esta primera manifestación del derecho se citan en concreto las «SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B. c. Suiza» (FD 5.º.3).

22. *Ibidem*. Con cita expresa, para sustentar esta segunda manifestación, de las «SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido; de 19 de septiembre de 2000, asunto I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido».

23. Al hablar aquí de coacción se hace referencia a la llamada coacción *indebida*, es decir, aquella coacción que priva a las pruebas obtenidas mediante su ejercicio de virtud para sustentar la sanción. Es el término (traducido otras veces como coacción *abusiva*) que emplea el TEDH, al menos, desde su sentencia del caso *Saunders*. Sobre el concepto, véase Aguallo Avilés, Ángel, y Bueno Gallardo, Esther, *ob. cit.*, págs. 1366 y sigs.



bajo coacción durante las actuaciones comprobatorias no se utilice luego como prueba para fundamentar el acuerdo sancionador<sup>24</sup>.

Como conclusión, la STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687), en aplicación del derecho a no autoincriminarse (sobre la base de la jurisprudencia previa del TEDH), vino a proclamar la necesidad de que la información aportada bajo coacción en el procedimiento de aplicación de los tributos no se utilice como fundamento de la resolución en un ulterior procedimiento sancionador. Doctrina esta que exige, en suma, que el trasvase de información previsto en el art. 210.2 LGT venga precedido de un examen de idoneidad de los datos, pruebas o circunstancias, que la Administración pretenda transferir desde el procedimiento de aplicación de los tributos al procedimiento sancionador. Como resultado de dicho examen, deberá descartarse incorporar a este aquella información aportada por el obligado tributario de resultas de la coacción. Por otra parte, la propia sentencia afirma también de forma explícita que es coacción suficiente, para que el derecho a no autoincriminarse despliegue sus efectos, la mera previsión de sanciones por falta de colaboración recogida en el art. 203 LGT<sup>25</sup>, lo que como se ha dicho antes parecía derivarse ya claramente de la jurisprudencia del propio TEDH. Teniendo en cuenta la explicitud de este pronunciamiento, que además no es el resultado de una interpretación legal, sino la constatación de una doctrina de rango constitucional proveniente del TEDH, no parece descabellado patrocinar una reforma legal para imponer de modo expreso que el trasvase de información desde el procedimiento de aplicación de los tributos al procedimiento sancionador venga precedido de un acto expreso de motivación que garantice el respeto de los derechos fundamentales del obligado tributario y, específicamente, de su derecho a no autoincriminarse.

Por si hubiera quedado alguna duda, el planteamiento y las conclusiones que se acaban de exponer han sido reiterados recientemente, con mayor claridad si cabe, por la STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648). Insiste en ella el Tribunal en su idea anterior, es decir, la necesidad de que, antes de la incorporación al procedimiento sancionador de la información obrante en el procedimiento de aplicación de los tributos, la Administración aborde un análisis orientado a discernir si entre las pruebas disponibles existe alguna que sea contraria al derecho de no autoincriminación, con objeto de que no sea tenida en cuenta a efectos sancionadores<sup>26</sup>. Para fundamentarlo

24. Cfr. STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687, FD 5.º y, en especial, sus apartados 3 y 4).

25. *Ibidem*.

26. Cfr. el FD 6.º.1 de la citada sentencia.



así, la sentencia reconoce primeramente la aplicación de este derecho en el ámbito tributario (FD 3.º.2 *in fine*), y recuerda que la tramitación separada del procedimiento sancionador, prevista en el art. 208.1 LGT, responde precisamente a su diferente justificación y finalidad respecto al procedimiento de aplicación de los tributos, pues en aquél despliegan sus efectos (ciertamente, con matices) las garantías de todo acusado en materia penal y, en concreto, el derecho a no autoincriminarse (FD 4.º.2). Llegados a este punto, el Tribunal se remite a la ya citada STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687), según la cual, como se acaba de ver, no es posible utilizar con fines punitivos («para enervar la presunción de inocencia») las pruebas aportadas por el obligado tributario como respuesta a la coacción *indebida* ejercida por el poder público, en los términos ya expuestos (FD 5.º.4). E igualmente se reitera que la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, prevista en el art. 203 LGT, constituye coacción legal determinante de la entrada en escena de la garantía contra la autoincriminación<sup>27</sup>, por lo que una transmisión indiscriminada de información al procedimiento sancionador, en aplicación del art. 210.2 LGT, puede ser contraria al derecho a no autoincriminarse si tiene por objeto las pruebas obtenidas como respuesta a un requerimiento individualizado. De este modo, para evitar la infracción del derecho, debe determinarse con carácter previo qué elementos integrantes de esa información se encuentran bajo su cobertura, con el fin de excluir su utilización a efectos sancionadores.

Como conclusión, el derecho a no autoincriminarse impone un análisis de cada uno de los elementos que integran el aparato probatorio obrante en las actuaciones comprobatorias, con objeto de discernir qué parte de la información existente debe quedar excluida del expediente sancionador. Sin embargo, ni la STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687), ni la más reciente de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648), ofrecen pautas o criterios suficientes<sup>28</sup>. Sólo de manera deliberadamente ambigua, esta última se limita a afirmar que podrá utilizarse con fines sancionadores la información/documentación autoincriminatoria que, aun habiendo sido aportada bajo la amenaza de la sanción del art. 203 LGT, tenga una existencia independiente de la voluntad del sospechoso (FD 6.º.1), pero sin extenderse en explicaciones sobre lo que esto significa. En este punto, de hecho, la sentencia efectúa una interpretación discutible, basada sobre todo en la STEDH de 4 de octubre

27. Así lo asume la STS de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687, FD 5.º.4), y lo viene a reiterar la STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648, FD 4.º.4).

28. En efecto, la necesidad de este análisis caso por caso, que exige la sentencia (FD 4.º.4) no se acompaña de pautas o criterios conforme a los cuales deba discriminar la Administración qué información puede o no utilizarse y, por tanto, transferirse al expediente sancionador.



de 2022 (*De Legé* [ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215]), que la lleva a excluir en concreto del ámbito de protección del derecho a no autoincriminarse las facturas emitidas aportadas por el obligado tributario como respuesta a un requerimiento coactivo de información, por considerar que responden al concepto de pruebas independientes de la voluntad del supuesto infractor. En todo caso, a falta de una solución definitiva sobre el significado preciso de este concepto (que corresponderá ofrecer en última instancia al Tribunal Constitucional), no hay razón para demorar una imprescindible reforma legal a fin de evitar que puedan acceder al procedimiento sancionador aquellas pruebas cuyo uso sea contrario al derecho a no autoincriminarse, sea cual sea la delimitación que finalmente prevalezca del concepto de pruebas independientes de la voluntad del acusado, excluidas de su ámbito de protección.

Una última precisión se hace necesaria llegados aquí. Según se ha visto, la STS de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648) afirma la necesidad de que la Administración efectúe un análisis de la información obrante en el procedimiento de aplicación de los tributos, con el fin de no tener en cuenta a efectos sancionadores ninguna prueba que sea contraria al derecho de no autoincriminación (u otras que se hayan derivado de ésta)<sup>29</sup>. Las conclusiones de la sentencia, sin embargo, se circunscriben de forma expresa por el Tribunal a los supuestos en que el procedimiento sancionador se tramita de forma separada respecto al de aplicación de los tributos<sup>30</sup>.

Como es sabido, no obstante, el art. 208.1 LGT contempla la posibilidad de que el obligado tributario renuncie a la tramitación separada, en cuyo caso las actuaciones para la liquidación del tributo y para la sanción de las posibles infracciones se llevarán a cabo en el mismo procedimiento. Cabe preguntarse, pues, cómo afecta a estos casos la doctrina del TEDH (asumida por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Supremo) que impide la utilización con fines punitivos de la información aportada bajo coacción por el supuesto infractor, y permite a este negarse a atender los requerimientos del poder público cuando tengan por objeto información orientada a sustentar contra él una sanción. En mi opinión, no cabe entender que la

29. FD 6.º1, segundo párr.

30. En este sentido, según puntualiza la sentencia, el «principio de autoincriminación» (*rectius*, de no autoincriminación), «puede operar con diverso alcance en casos en los que el contribuyente renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador —art. 208.2 LGT y 155.2 LGT— o en aquellos otros en los que nos encontremos ante actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública —arts. 250 y ss.—. Nosotros nos centraremos en el caso en que el procedimiento de aplicación —inspección—, tramitado de forma separada, va inmediatamente seguido del procedimiento sancionador» (FD 4.º1, *in fine*).





Papel

Digital

## ESTUDIOS

Acceso online a Biblioteca Digital Legalteca:  
consulte página inicial de esta obra

Suele pensarse que las monografías elaboradas por profesores universitarios constituyen reflexiones teóricas, científicamente elevadas, pero carentes de aplicabilidad práctica. No es sino una *leyenda urbana* y esta obra lo demuestra vivamente.

Son más de 20 años los que tiene la Ley General Tributaria e incontables los conflictos surgidos en su aplicación, insuficientemente resueltos por las sucesivas reformas. Los cambios sobrevenidos en la realidad sobre la que se proyectan sus normas (irrupción de la Administración electrónica, uso de la IA...) y los avances de la jurisprudencia (desarrollo del principio de buena administración, desarrollo de derechos constitucionales...) exigen la adaptación de la regulación vigente.

En este contexto, la actividad investigadora de un grupo de académicos del Derecho Financiero y Tributario ha permitido constatar la existencia de una serie de puntos críticos, en materia de procedimientos, que reclaman ser abordados para reconducir la regulación a cauces más acordes con la eficacia de la Administración y con el respeto de los derechos de los contribuyentes.

Fruto de esta labor, desarrollada en el seno del Proyecto «*Las difusas fronteras en la regulación de los distintos procedimientos tributarios. Mejoras técnicas necesarias en su delimitación. Seguridad jurídica versus litigiosidad*», han surgido una serie de propuestas concretas de modificación de la Ley General Tributaria, condensadas en esta ambiciosa obra colectiva, que pretende influir en el legislador y en los operadores relacionados con la fiscalidad.

Es el momento de actualizar y perfeccionar nuestro *Código Tributario* y aquí se encontrará material para hacerlo.

**Si quieres adquirir esta obra haz click aquí**



ISBN: 978-84-1085-874-9



ER-02802005



GA-20050100

Esta publicación es parte del Proyecto de I+D+i PID2021-125061NB-I00, financiado por MICIU/AEI/10.13039/501100011033 y por «FEDER/UE»



MINISTERIO  
DE CIENCIA, INNOVACION  
Y UNIVERSIDADES



Cofinanciado por  
la Unión Europea



AGENCIA  
ESTATAL DE  
INVESTIGACION

ARANZADI