

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092910

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2592/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Otros principios de la potestad sancionadora. No declarar contra sí mismo. Tutela judicial efectiva. Derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario. Una de las cuestiones planteadas fue resuelta por la STS de 13 de noviembre de 2023, recurso n.º 4150/2022 (NFJ091355) en el sentido de que debe ser que el *dies a quo* del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o de liquidación, se sitúa de forma autónoma para cada tributo y periodo impositivo o de liquidación, por lo que concurre una pérdida sobrevinida de interés casacional objetivo en el recurso preparado por la Administración General del Estado que impone su inadmisión a trámite, sin que proceda la imposición de costas a la vista de la razón determinante de la inadmisión. El siguiente interrogante jurídico planteado viene referido al derecho fundamental a no autoincriminarse por parte del eventual infractor tributario, en aquellos casos en los que, habiendo aportado determinada información previo requerimiento coactivo en el seno del procedimiento de inspección tributaria -en este caso, facturas emitidas-, dicha información es luego empleada en el procedimiento sancionador, como prueba inculpativa para fundar la sanción. En el presente supuesto, se impuso una sanción de multa de 921.687,33 euros por el incumplimiento de las obligaciones de facturación, consistente en expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. El órgano administrativo llegó a tal conclusión al poner en contraste, por un lado, las facturas emitidas aportadas por el contribuyente en el procedimiento inspector y, por otro lado, la comprobación concerniente a la ausencia de medios personales y materiales para realizar la actividad empresarial declarada. La sentencia hoy recurrida rechaza la vulneración del derecho a no autoincriminarse mientras que la parte recurrente discrepa de la conclusión obtenida por la anterior sentencia y le imputa contradicción con la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho a no autoincriminarse, derecho sobre el cual el Tribunal Supremo no ha tenido oportunidad de pronunciarse específicamente. Este derecho cuenta con diversas facetas y recibe habitualmente múltiples denominaciones (derecho a no autoincriminarse, derecho a no autoinculparse, derecho a guardar silencio, derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, etc.), constituye, según doctrina del Tribunal Constitucional, una garantía instrumental del genérico derecho de defensa y está íntimamente conectado con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, en particular, con la que sitúa en la acusación la carga de la prueba y resulta aplicable tanto en el proceso penal como en el procedimiento administrativo sancionador, si bien en éste con las modulaciones que exijan las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador. La primera cuestión que suscita el recurso consiste en precisar si el hecho de que la normativa tributaria contemple una obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información a los efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente que hunde su fundamento último en el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE)-conlleva *per se* que dicha información pueda ser empleada por el poder público, en ejercicio de una potestad ulterior y diferente -*ius puniendi*-, para fundar la imposición de sanciones en un procedimiento de naturaleza represora, sin contravenir el derecho a no autoinculparse, aun cuando tales elementos de cargo hayan sido aportados de forma coactiva por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización e incorporada al sancionador ex art. 210 LGT. La sentencia de instancia entiende que, precisamente, la existencia de un deber de tal naturaleza, como lo es la obligación formal prevista en el artículo 1 y 19 a 23 del Reglamento de facturación es un elemento relevante para descartar la virtualidad del derecho de no autoinculpación -*nemo tenetur se ipsum prodere*- en este caso [Vid., STS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 1993/2019 (NFJ078510)]. La segunda cuestión que emerge en este recurso, esto es, si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la no aportación o el no empleo en el procedimiento sancionador de información directamente autoinculpativa o si extiende su protección también a los datos o informaciones que, aun siendo necesarios para fundar la acusación, no son suficientes por sí mismos para establecer la imposición de la sanción. La sentencia de la Audiencia Nacional remacha su conclusión sobre la no infracción del derecho a no autoincriminarse con base en que la sola aportación de las facturas por parte del sancionado no desencadenó directamente la imposición de las sanciones, sino que fue preciso para ello una labor de comprobación del órgano administrativo, relativa a la carencia de medios materiales y

personales para desempeñar la actividad que, en contraste con aquellas facturas, evidenciara la concurrencia del tipo infractor. La cuestión que presenta interés casacional consiste en esclarecer si la previsión normativa de una obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información a los efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente, conlleva que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria. Además, el Tribunal deberá aclarar si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción [Vid., SAN de 6 de febrero de 2023, recurso n.º 762/2018 (NFJ089103) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 201, 203, 208 y 210.
Constitución Española, arts. 24 y 31.
Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos de 1950 (CEDH), art. 6.1.
RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), arts. 1 y 19 a 23.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2592/2023

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CHN

Nota:

R. CASACION núm.: 2592/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 10 de abril de 2024.

HECHOS

Primero. *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La representación procesal de don Severiano interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC-, de 24 de mayo de 2018, por la que se desestimó el recurso de alzada contra la resolución de 30 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía, en las reclamaciones interpuestas frente a las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA, periodos de los años 2007, 2008 y 2009, y sanción.

El recurso, tramitado bajo el n.º 762/2018, fue estimado en parte por la sentencia dictada el 6 de febrero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, habiendo preparado recurso de casación tanto el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado -en relación con la parte estimatoria de la sentencia-, como el procurador don Eduardo Ortiz Poole, en representación del Sr. Severiano, en lo concerniente a la desestimación parcial.

Segundo. *Preparación de los recursos de casación.*

1. Recurso de la Administración General del Estado

1.1. La Administración del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 189 y 207.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) en relación con los artículos 29.6 y 30.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

1.2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

1.3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

1.4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c), del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la misma Ley.

1.5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la siguiente cuestión:

"Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios. En particular, aclarar si el término inicial del plazo se sitúa

en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatorios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo".

Además, resalta que en este recurso se plantea la misma cuestión casacional que la que se entendió investida de interés casacional en el auto de 23 de noviembre de 2022 (rec. nº 4150/2022).

2. Recurso preparado por el Sr. Severiano

2.1. El Sr. Severiano, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 24.2 de la Constitución Española (CE) y 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) en cuanto reconocen el derecho a no declarar contra uno mismo.

2.2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

2.3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

2.4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c), del artículo 88.2 de la LJCA, así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la misma norma.

2.5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que:

"[...] analice, conforme a la interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, si la aportación de documentación a la inspección de los tributos, efectuada bajo apercibimiento de sanción (y, por lo tanto, de forma coactiva) puede ser utilizada posteriormente, en el seno de un procedimiento sancionador que traiga causa de tales actuaciones inspectoras".

Tercero. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala sentenciadora tuvo por preparados los dos recursos de casación y ordenó, en auto de 3 de abril de 2023, el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera, habiéndolo hecho, como recurrentes, las representaciones procesales de la Administración General del Estado y del Sr. Severiano dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

La Administración General del Estado, además, se ha opuesto a la admisión del recurso preparado por el Sr. Severiano, al considerar que existe jurisprudencia sobre el derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales de los escritos de preparación.*

Los escritos de preparación de ambos recurrentes han sido presentados en plazo (artículo 89.1), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2) y por sujetos legitimados, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, en ambos recursos se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

Segundo. *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

1) Recurso de la Administración General del Estado

La cuestión jurídica que la Administración recurrente plantea en su escrito de preparación es, como expresamente advierte, idéntica a la apreciada con interés casacional en el recurso de casación n.º 4150/2022, que preguntaba:

"Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o liquidatorios. En particular, aclarar si el término inicial del plazo se sitúa en la fecha en la que se expide la última factura o documento, si ha de determinarse en atención a los distintos periodos impositivos o liquidatorios del impuesto respecto de los que se aprecia la conducta infractora o, finalmente, si debe fijarse de otro modo".

Pues bien, en el meritado recurso ha recaído ya sentencia, de 13 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Segunda de esta Sala Tercera, en la que se ha rechazado la tesis sostenida por la Administración y se ha fijado la siguiente doctrina jurisprudencial (FJ 4º):

"La respuesta a la referida cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT, en aquellos supuestos en los que las operaciones que originan la infracción, esto es, la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, tengan lugar a lo largo de diversos periodos impositivos o de liquidación, se sitúa de forma autónoma para cada tributo y periodo impositivo o de liquidación".

En consecuencia, concurre una pérdida sobrevenida de interés casacional objetivo en el recurso preparado por la Administración General del Estado que impone su inadmisión a trámite, sin que proceda la imposición de costas a la vista de la razón determinante de la inadmisión.

2) Recurso del Sr. Severiano

El interrogante jurídico planteado en el recurso del Sr. Severiano viene referido al derecho fundamental a no autoincriminarse (art. 24.2 CE y 6.1 CEDH) por parte del eventual infractor tributario, en aquellos casos en los que, habiendo aportado determinada información previo requerimiento coactivo (art. 203 LGT) en el seno del procedimiento de inspección tributaria -en este caso, facturas emitidas-, dicha información es luego empleada en el procedimiento sancionador, como prueba incriminatoria para fundar la sanción.

En el presente supuesto, se impuso una sanción de multa de 921.687,33 euros al Sr. Severiano por la comisión de la infracción del artículo 201.3 de la LGT, es decir, por el incumplimiento de las obligaciones de facturación, consistente en expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. El órgano administrativo llegó a tal conclusión al poner en contraste, por un lado, las facturas emitidas aportadas por el contribuyente en el procedimiento inspector y, por otro lado, la comprobación concerniente a la ausencia de medios personales y materiales para realizar la actividad empresarial declarada.

La sentencia hoy recurrida, tras referir en su fundamento jurídico 6º diversos pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Constitucional (TC), rechaza la vulneración del derecho a no autoincriminarse conforme a la siguiente argumentación (FJ 7º):

"Para la resolución del conflicto debemos tener en cuenta algunos aspectos y principios que rigen las relaciones del contribuyente con la Administración tributaria. (i) En primer lugar, y dentro del marco del deber general de contribuir - premisa dirigida al Legislador en la configuración del sistema tributario que se recoge en el artículo 31.1 de la Constitución-, el artículo 35.1 de la LGT, no sin cierto competente tautológico, reconoce que los obligados tributarios son aquellos a los que la norma les impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Esto significa que es la propia previsión legal la que contempla el cumplimiento de las obligaciones de esta naturaleza. (ii) En segundo término, dentro de las obligaciones tributarias y con carácter general, podemos distinguir las materiales de las formales. A estas últimas se refiere expresamente el artículo 35.3 de la LGT, donde integra como obligados tributarios a quienes la normativa les imponga el cumplimiento de obligaciones formales. Esto implica que, cuando esté legal y reglamentariamente previsto, quien tenga la condición de obligado estará compelido a cumplir con los términos previstos en la configuración de esas obligaciones tributarias. (iii) En tercer lugar, el artículo 208.3.b) de la LGT reconoce el derecho del contribuyente a utilizar los medios de defensa, puntualizando el de formular alegaciones, si mayor desarrollo de los que se integran en su derecho a la defensa. (iv) A pesar del vacío legal o la falta de concreta previsión del derecho que aquí nos ocupa, tratándose del derecho sancionador de la Administración, no huelga recordar que la STC 18/1981 concluyó que los principios del derecho penal eran trasladables, mutatis mutandi, al derecho administrativo sancionador.

En este contexto, para enjuiciar correctamente la virtualidad del derecho a la no auto incriminación, es necesario examinar qué es lo que se solicitó al obligado tributario durante el procedimiento de regularización, si lo pedido o requerido cabía integrarlo en alguna de las obligaciones legales "normativamente previstas", y qué alcance tuvo esa aportación de cara a la posterior imposición de una sanción.

Siguiendo este razonamiento no se discute que lo pedido en los requerimientos fueran facturas emitidas por el sujeto pasivo. Las facturas o la emisión de facturas, constituyen una obligación legalmente prevista en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cuyo artículo 1 la prevé respecto de la expedición, emisión y conservación de las facturas, que se desarrolla en los artículos siguientes. Queremos destacar como el artículo 23 del citado Reglamento recoge la obligación de conservación de estos documentos y el que se garantice su "acceso" por la Administración en una actuación de comprobación.

La configuración normativa de esta obligación formal implica que este tipo de documento debe estar a disposición de la Administración y le deberá ser aportado y entregado cuando el obligado tributario sea requerido a tales efectos. En definitiva, el cumplimiento de una obligación legal, sin más, no puede devenir en la transgresión del derecho del contribuyente a no auto inculparse.

Por otro lado, no es cierto que la sola aportación de las facturas desencadenara o diera lugar a la imposición de las sanciones. Lo que las justificó [es] la discordancia entre los documentos aportados y la realidad mercantil, comercial y laboral del sujeto pasivo, tras comprobar que carecía de los medios materiales y personales para desempeñar la actividad en la que expidió los documentos de facturación.

No cabe establecer un automatismo entre el requerimiento de información relativo al cumplimiento de obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales, "normativamente previstas", y la vulneración del derecho a no auto inculparse por las consecuencias que esta documentación o estos requerimientos tengan en un posterior procedimiento sancionador. La Administración se limitó a solicitar documentos que el obligado tributario debe emitir, debe conservar y debe tener a disposición de la Administración, configurado todo ello como una obligación legal. El propio incumplimiento de estas obligaciones formales, por si solas, pueden dar lugar a la imposición de sanciones legalmente previstas, como las propias del artículo 201, 202 o 203 de la LGT. En definitiva, no cabe la invocación del derecho a no auto inculparse, sin más, cuando estamos ante las consecuencias del cumplimiento de obligaciones tributarias formales por parte del contribuyente, cuya constatación fue objeto de los requerimientos practicados por la Administración tributaria durante el procedimiento de regularización.

No entramos a valorar supuestos distintos, donde el requerimiento coactivo practicado por la Administración tributaria versara sobre otro tipo de documentación relevante en el ámbito civil, mercantil, societario o laboral, determinante para el funcionamiento de la actividad económica del obligado tributario, incluso con transcendencia tributaria, pero sobre la que no recayera la condición de obligación formal de carácter fiscal en los términos antes indicados. Es en este terreno donde debe profundizarse sobre el alcance de esta manifestación del derecho a la defensa".

La parte recurrente, por su lado, discrepa de la conclusión obtenida por la anterior sentencia y le imputa contradicción con la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho a no autoincriminarse, en especial, con la fijada en las sentencias de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders c. Reino Unido), de 3 de mayo de 2001 (JB c. Suiza) y de 5 de abril de 2012 (Chambaz c. Suiza).

Tercero. *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El recurso preparado por el Sr. Severiano cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque el asunto plantea diversas cuestiones jurídicas relativas a la operatividad del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario, sobre el que este Tribunal Supremo no ha tenido oportunidad de pronunciarse específicamente (art. 88.3.a) LJCA) y que se estima suficientemente fundadas a los efectos de la admisión del recurso.

De forma preliminar, conviene señalar que este derecho, que cuenta con diversas facetas y recibe habitualmente múltiples denominaciones (derecho a no autoincriminarse, derecho a no autoinculparse, derecho a guardar silencio, derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, etc.), constituye, según doctrina del Tribunal Constitucional, una garantía instrumental del genérico derecho de defensa (art. 24.2 CE) y está íntimamente conectado con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, en particular, con la que sitúa en la acusación la carga de la prueba (vid. STC 75/2007, FJ 6º). Además resulta aplicable tanto en el proceso penal como en el procedimiento administrativo sancionador, si bien en éste con las modulaciones que exijan las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador (vid. SSTC 18/1981, FJ 2º y 197/1995, FJ 7º).

En el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha considerado que, aunque este derecho no está explícitamente reconocido, debe entenderse comprendido en el derecho a un proceso equitativo previsto en el artículo 6.1 CEDH (vid. STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders , § 68) y puede ser igualmente aplicable ante la imposición de sanciones en el ámbito tributario (vid. STEDH de 4 de octubre de 2022, caso Legé c. Países Bajos, § 47). Finalmente, en el ámbito del Derecho de la Unión Europea, dicho derecho también se entiende contenido en las previsiones de los artículos 47

y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión - CDFUE- (vid. STJUE de 2 de febrero de 2021 (C-481/19, caso DB c. Consob), § 45).

Sentado lo anterior, la primera cuestión que suscita el recurso consiste en precisar si el hecho de que la normativa tributaria contemple una obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información a los efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente -que hunde su fundamento último en el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE)- conlleva per se que dicha información pueda ser empleada por el poder público, en ejercicio de una potestad ulterior y diferente -ius puniendi-, para fundar la imposición de sanciones en un procedimiento de naturaleza represora, sin contravenir el derecho a no autoinculparse, aun cuando tales elementos de cargo hayan sido aportados de forma coactiva por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización e incorporada al sancionador ex artículo 210.2 de la LGT.

La sentencia de instancia entiende que, precisamente, la existencia de un deber de tal naturaleza, como lo es la obligación formal prevista en el artículo 1 y 19 a 23 del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (actual Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre), es un elemento relevante para descartar la virtualidad del derecho de no autoinculpación -nemo tenetur se ipsum prodere- en este caso.

Al respecto, debe traerse a colación la STS de 23 de julio de 2020 (rec. 1993/2019), FJ 5º, reiterada en otras posteriores, en la que se indicó lo siguiente (los resaltados son del original):

"3. Ahora bien, de acuerdo con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no autoincriminarse es un derecho que puede manifestarse de dos formas distintas, en función de las circunstancias concurrentes: de una parte, puede manifestarse como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo ("acusado en materia penal") a no aportar si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público (entre otras, en este sentido, 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); y, de otra parte, puede concretarse en 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 (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).

A esta segunda manifestación del derecho a no autoincriminarse se ha referido nuestro Tribunal Constitucional en la STC 54/2015, de 16 de marzo, que resuelve un recurso de amparo interpuesto en materia específicamente tributaria. En el FJ 7 de ese pronunciamiento señala, expresamente, lo que sigue: " En relación a la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado, entre otras, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, y de 19 de septiembre de 2000, caso I.J.L. y otros c. Reino Unido, donde advierte que, si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado " (el énfasis es nuestro)".

Ahora bien, estos pronunciamientos, que se efectuaron en respuesta de una cuestión conectada, pero diferente a la que ahora nos ocupa, no resuelven íntegramente el interrogante aquí planteado. Éste, además, se encuentra estrechamente vinculado con la segunda cuestión que emerge en este recurso, esto es, si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la no aportación o el no empleo en el procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si extiende su protección también a los datos o informaciones que, aun siendo necesarios para fundar la acusación, no son suficientes por sí mismos para establecer la imposición de la sanción.

La sentencia de la Audiencia Nacional remacha su conclusión sobre la no infracción del derecho a no autoincriminarse con base en que la sola aportación de las facturas por parte del sancionado no desencadenó directamente la imposición de las sanciones, sino que fue preciso para ello una labor de comprobación del órgano administrativo, relativa a la carencia de medios materiales y personales para desempeñar la actividad que, en contraste con aquellas facturas, evidenciara la concurrencia del tipo infractor.

Sobre este aspecto es oportuno señalar que, si bien el Tribunal Constitucional parece vincular el derecho a no declarar contra sí mismo con la compulsión del poder público a prestar una declaración directamente autoinculpatoria (vid. SSTC 76/1990, FJ 10º, 161/1997, FJ 6º y 234/1997, FJ 6º; ATC 39/2003, FJ 8º), el TEDH se ha manifestado en términos más abiertos. Así, entre otras, en la STEDH de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders c. Reino Unido), §§ 71 y 72, se indica (traducción no oficial):

"[...] el derecho a no autoincriminarse no puede limitarse razonablemente a las declaraciones que admitan actos ilícitos o a las observaciones directamente incriminatorias. Los testimonios obtenidos bajo coacción que a primera vista parezcan no incriminatorios -como las observaciones exculpatorias o la mera información sobre cuestiones de hecho- pueden utilizarse posteriormente en los procedimientos penales en apoyo de la acusación,

por ejemplo, para contradecir o poner en duda otras declaraciones del acusado o pruebas presentadas por él durante el juicio o para socavar de otro modo su credibilidad. Cuando la credibilidad de un acusado debe ser evaluada por un jurado, el uso de dicho testimonio puede ser especialmente perjudicial. De ello se deduce que lo esencial en este contexto es el uso que se hace de las pruebas obtenidas bajo coacción en el curso del proceso penal.

[...]

En suma, las pruebas de que dispone el Tribunal respaldan la alegación de que las transcripciones de las respuestas de la demandante, directamente autoinculpatorias o no, se utilizaron en el curso del procedimiento de manera que pretendían inculpar al recurrente".

En la STEDH de 19 de marzo de 2015 (caso Corbet y otros c. Francia) § 34 se recuerda el anterior criterio en estos términos (traducción no oficial):

"Es cierto que del informe de la Comisión de Investigación se desprende que, como ha señalado el Gobierno, el testimonio de los demandantes no era autoinculpatorio. Sin embargo, esto no es determinante: lo que importa es el uso que se haga durante el proceso penal de los testimonios tomados bajo coacción; si se han utilizado de manera que tiendan a inculpar al interesado, existe una violación del artículo 6 § 1 (Saunders, supra §§ 71-72). [...]"

En la STEDH de 4 de octubre de 2022 (caso Legé c. Países Bajos), § 69, se afirma (traducción no oficial):

"En principio, el derecho de no autoincriminación también puede aplicarse en situaciones de coacción para facilitar documentos. Sin embargo, al desarrollar su jurisprudencia en materia de derecho financiero comprendida en el ámbito penal del artículo 6, § 1 del Convenio, el Tribunal ha hecho distinciones, en particular en cuanto a la preexistencia de tales materiales y en cuanto a si las autoridades tenían conocimiento de su existencia. [...]"

Por su parte, en el ámbito de la Unión Europea, cabe citar la STJUE de 2 de febrero de 2021 (C-481/19, DB c. Consob), § 40, que dijo:

"(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 posteriormente 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)".

En definitiva, se estima que las específicas cuestiones que plantea el presente recurso de casación no se encuentran específica ni definitivamente resueltas por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional, resultando, por ello, conveniente un examen de esta Sala Tercera que permita delimitar con mayor claridad la virtualidad del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.

Cuarto. *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información -como, por ejemplo, facturas- a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva (art. 203 LGT) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria.

Aclarar si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 24.2 de la Constitución Española y el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en relación con el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 1 y 19 a 23 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre (semejantes a los correlativos preceptos del actual reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto. *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Inadmitir el recurso de casación n.º 2592/2023 preparado por la Administración General del Estado, sin que proceda especial condena en costas; y admitir el recurso de casación preparado por la representación procesal del Sr. Severiano contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso n.º 762/2018.

2º) Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información -como, por ejemplo, facturas- a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva (art. 203 LGT) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria.

Aclarar si el derecho a no autoincriminarse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 24.2 de la Constitución Española y el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en relación con el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 1 y 19 a 23 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre (semejantes a los correlativos preceptos del actual reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.