

LA APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA REGLA DE EXCLUSIÓN DE PRUEBAS OBTENIDAS CON VULNERACIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES Y SU INCIDENCIA EN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Rosa Litago Lledó

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

SUMARIO

1. Planteamiento: una cuestión de actualidad sobre la relevancia de los derechos fundamentales en la consecución del deber de contribuir
2. La doctrina del TJUE y la eventual vulneración del principio de igualdad a raíz de la divergencia de criterios interpretativos
3. La relativización de la regla de exclusión en la doctrina del TC español por su sometimiento al «juicio ponderativo» del órgano jurisdiccional
4. La doctrina del TEDH sobre el carácter no absoluto de la regla de exclusión: elemento interpretativo con efecto unificador

1. **Planteamiento: una cuestión de actualidad sobre la relevancia de los derechos fundamentales en la consecución del deber de contribuir**

Una de las principales cuestiones que plantea, hace ya mucho tiempo, el Derecho tributario español es la relativa a lograr que, en la aplicación de las medidas previstas para la consecución efectiva del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31 CE, se observe el adecuado respeto de los derechos fundamentales recogidos en el texto constitucional, que deben ser interpretados conforme a lo dispuesto en el art. 10.2 CE en relación con el art. 96 CE. Cuestión en la que vino a terciar el hecho de que, con efectos desde el 1.8.2008, tuvo lugar la entrada en vigor de la Ley orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (BOE 31-VII-2008), cuyo artículo 2º incorpora la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en adelante Carta.

En este sentido, el mismo Preámbulo de la Carta daba cuenta de su impronta al declarar: *«La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como del principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este contexto, los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta y actualizadas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención Europea».*

Y el propio Art. 2º de la citada LO 1/2008, establece: *«A tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales publicada en el "Diario Oficial de la Unión Europea" de 14 de diciembre de 2007, cuyo texto íntegro se reproduce a continuación (...)».*

Por último, el Título VII de la Carta contiene las *«Disposiciones generales que rigen la interpretación y la aplicación de la Carta».* Especialmente significativo, en relación con la cuestión que nos ocupa, resulta el art. 52.3 que dice: *«En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa».*

En fin, el mentado art. 10.2 CE, piedra angular del sistema, dispone: «*Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*».

En la actualidad, en este contexto emerge otro de los rasgos más polémicos que en los últimos tiempos caracterizan el desenvolvimiento de esta rama del ordenamiento jurídico. Me refiero al protagonismo que, no sólo en su aplicación, sino en el desarrollo de su contenido, viene desempeñando la jurisprudencia en sentido amplísimo. Expresión que abarca tanto las decisiones del TS, esto es, la jurisprudencia en sentido estricto, como la doctrina emanada del TC, así como del TJUE y, en último término, la del TEDH.

Si bien podría pensarse que no constituye una novedad que este fenómeno se haya evidenciado con mayor intensidad en torno a la aplicación y vigencia de los derechos fundamentales en materia tributaria, la cuestión que sí ha suscitado interés en la actualidad es que el sentido de aquella jurisprudencia, insisto, en sentido amplísimo, se ha ido decantando en favor de otorgar un papel preponderante al juez «ordinario» encargado del control de la actividad administrativa en la aplicación del sistema tributario. Expresión que empleo también en términos muy amplios en referencia al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, de modo que puede llegar a implicar no sólo al juez de lo contencioso-administrativo, sino que, en ocasiones, se referirá también al juez de lo penal.

En concreto, el problema que se analiza en este estudio se centra en el grado de decisión con que cuentan los órganos jurisdiccionales a los que acabo de aludir a la hora de valorar la validez y eficacia de pruebas obtenidas habiendo incurrido en la vulneración de derechos fundamentales. Polémica que ha surgido en el ordenamiento interno a raíz de la mediática *STC 97/2019, de 16 de julio*, pero que ya había sido planteada en términos similares ante el TEDH, en la *STEDH caso K.S. y M.S. c. Alemania de 6 de octubre de 2016* (no. 33.696/11) y en la que una reciente decisión del TJUE, la *Sentencia de 24 de octubre de 2019, [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)]* incide en un aspecto esencial de la cuestión referido al principio de igualdad de trato.

El denominador común en todas ellas es que se circunscriben al ámbito de la vulneración del derecho a la intimidad y a la vida privada y familiar reconocidos por los arts. 8 CEDH, 7 Carta y 18 CE. Vulneración que, en todos los casos, tiene relación directa o indirecta con la entrada y registro del domicilio personal ordenado en la lucha contra el fraude fiscal, bien en sede administrativa bien en sede procesal penal. De modo que, en todos ellos, se da la circunstancia de la correlación entre un proceso penal y un procedimiento administrativo en materia tributaria, siendo aquél previo o posterior a éste.

Es evidente que, a la vista de cuáles son los hechos en relación con los que ha sido elaborada, la doctrina que cabe extraer de las sentencias que se van a analizar cobra especial significación en cuestiones muy relevantes sobre las que el TS español tiene pendiente pronunciarse. Me refiero a los *Autos de 3 de octubre de 2019 (rec. n.º 2966/2019) y de 16 de enero de 2020 (Rec. n.º 6718/2019)*.

Pero es indudable, en mi opinión, que dicha doctrina cobra interés más allá de estos supuestos en cuanto fija criterios de alcance general que debieran ser tenidos en cuenta, bien para seguirlos, bien para combatirlos, por lo relevante de sus consecuencias prácticas.

Para completar cuál es el planteamiento que aborda este estudio es necesario recordar, a mi modo de ver, algunas cuestiones que no por conocidas son menos relevantes.

Comenzando por el principal problema que surge al hilo de la STJUE de 24 de octubre de 2019, [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] el de la implicación del principio de igualdad de trato y la prohibición de discriminación, éste tiene que ver con la limitación del ámbito de la Carta que se deriva de su art. 51. 1, de modo que lo que se plantea a raíz de esta sentencia es el riesgo de desigualdad de trato derivado de las diferentes interpretaciones que pudieran llevar a cabo, en relación con las medidas de salvaguarda de los derechos fundamentales y el margen de decisión de los jueces ordinarios, el TJUE, de una parte, y los tribunales de los estados miembros, bien tribunales constitucionales, y, aunque sea menos probable, los tribunales supremos, de otra. La aparición de divergencias interpretativas sobre una cuestión tan importante como la existencia de una regla de exclusión absoluta o el reconocimiento de un amplio margen de decisión del órgano jurisdiccional cuando se trata de valorar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, sería el detonante del aludido riesgo. Este se materializaría en un diferente grado de salvaguarda de los derechos fundamentales según se trate de tributos, impuestos, armonizados o no¹. Ante tal eventualidad, el papel que jugaría la doctrina del TEDH podría llegar a ser fundamental en cuanto elemento de convergencia frente a las posibles discrepancias.

En punto a esto último, bastará recordar la doctrina del TC respecto de lo que dispone el art. 10.2 CE.

Así, en *STC 25/2019, de 25 de febrero* [FJ 8] se dice: «la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE, proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales».

Si bien la posterior *STC 32/2019, de 28 de febrero* [FJ 6] precisa: «Este Tribunal tiene reiteradamente declarado, y procede recordarlo una vez más, que la utilidad hermenéutica de los tratados y acuerdos internacionales sobre derechos humanos ratificados por España para configurar el sentido y alcance de los derechos fundamentales, de conformidad con lo establecido en el art. 10.2 CE, no convierte a tales instrumentos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales. De suerte que una eventual contradicción por una ley de esos tratados no puede fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad de esa ley por oposición a un derecho fundamental (SSTC 28/1991, de 14 de

¹ Este riesgo ya lo valoraba GARCÍA BERRO, F.: «La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, 2015, págs. 53 a 84.

febrero, FJ 5; 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5; 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 5, y 140/2018, de 28 de diciembre, FJ 5, por todas»).

2. La doctrina del TJUE y la eventual vulneración del principio de igualdad a raíz de la divergencia de criterios interpretativos

El núcleo de la *Sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)]* lo constituye la posibilidad de valoración en juicio de pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas habiéndose vulnerado derechos fundamentales sustantivos.

La cuestión surge porque la Administración belga procedió a dictar liquidaciones tributarias en concepto de impuesto personal sobre la renta de las personas físicas (ejercicios 1997 y 1998), rectificativas de las declaraciones previas presentadas por los recurrentes. El problema estriba en que lo hizo con base en pruebas obtenidas en el marco de diligencias penales, que habían sido incoadas a instancia de la Administración tributaria de aquel país, en relación con determinados fraudes en cascada por el IVA de los años 1995 y 1996 de las empresas dedicadas a la comercialización y distribución de ordenadores y componentes informáticos de las que los recurrentes eran consejeros delegados.

Éstos se opusieron a las citadas liquidaciones tributarias por sus impuestos personales y agotaron la vía administrativa de recurso, que les fue desestimada, y todas las vías judiciales posteriores, ya que, aun cuando ganaron en la primera instancia, esta decisión fue revocada en apelación y, contra ello, se alzaron en recurso de casación. Es en el seno de este proceso donde el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación belga) decide plantear la cuestión prejudicial.

Durante todo el *iter* que se acaba de describir, la alegación principal de los recurrentes es que dichas pruebas, unos documentos bancarios, se obtuvieron de las entidades financieras sin observar la normativa y los procedimientos previstos para ello en el ordenamiento belga. En concreto, en las diligencias penales sobre IVA, se ejecutó en Luxemburgo una comisión rogatoria en el curso de la cual dichos documentos fueron entregados por el director de un banco luxemburgués durante su comparecencia ante un juez de instrucción también luxemburgués, y en presencia de su homólogo belga. El problema que aducen los recurrentes es la infracción de lo dispuesto por el artículo 20.1 del Tratado sobre Extradición y Asistencia Judicial en Asuntos Penales entre el Reino de Bélgica, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de los Países Bajos, firmado en Bruselas el 27 de junio de 1962, ya que esta entrega tuvo lugar «sin que se solicitara el acuerdo de la sala colegiada de primera instancia del lugar en que tuvieron lugar el registro domiciliario y la incautación» que resultaba preceptiva. Por esta razón, la Administración tributaria belga habría incurrido en una vulneración del art. 7 Carta y 8 del CEDH.

En otros términos, los recurrentes sostienen que tales pruebas obtenidas ilícitamente respecto del IVA no pueden ser utilizadas por la Administración tributaria para la exigencia del impuesto personal sobre la renta, ya que ello

vulnera su derecho al respeto a la vida privada y familiar. Además, alegan que, si se consiente esta actuación, ello podría dar lugar a un trato desigual e injustificado a la vista de la jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14) que se pronuncia sobre esta problemática cuando se refiere al IVA.

En el encabezamiento de la Sentencia TJUE de 24 de octubre de 2019 se indica que la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE, que finalmente se inadmite, trata de la interpretación del art. 47 Carta en relación con un supuesto en que se alega por los recurrentes la obtención de pruebas con vulneración del derecho fundamental al respeto a la vida privada (Arts. 8 CEDH y 7 Carta). Por ello, la delimitación del objeto de la cuestión que se plantea se remite por el propio TJUE a «determinar en realidad en qué medida el Derecho de la Unión permite que se utilicen pruebas obtenidas contrariamente a Derecho en la recaudación del IVA» [#20].

Sin embargo, la relevancia de la STJUE de 24 octubre 2019[IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] no se limita a este aspecto, sino que plantea otra cuestión más trascendental al hilo de la primera.

Efectivamente, pese a la sucinta descripción del objeto del recurso, limitado al art. 47 Carta, de su lectura completa se desprende que hay otros dos aspectos relevantes en el caso: el primero, aludido someramente, es el Derecho a la buena administración (Art. 41 Carta). Y, el segundo, esencial puesto que en puridad es el que origina la cuestión prejudicial, es la posible infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley que podría derivar de la observancia del Derecho de la UE en un caso relativo al IVA, frente a otro de IRPF ajeno al Derecho de la Unión. Este posible efecto derivaría de la interpretación del art. 47 Carta por la jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses; C419/14) que, según el planteamiento de la cuestión prejudicial, impide absolutamente el uso de pruebas obtenidas vulnerando derechos fundamentales en el ámbito del IVA. A la vista de tal argumento, el Tribunal remitente alberga dudas de si esa doctrina debe mantenerse sin excepción alguna o puede ser modulada por el Juez nacional en cada caso concreto. Y ello por dos razones:

- La primera, la doctrina del TJUE expresada en la citada STJUE de 17 de diciembre de 2015 (C-419/18) WebMindLicenses) parece distinta de la del TDEH de la que se desprende «que el uso de pruebas obtenidas vulnerando el artículo 8 del CEDH no conduce necesariamente a la vulneración del derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 6, apartado 1, del CEDH y que el artículo 13 del CEDH no exige en sí mismo que se excluya dicha prueba de los debates. [# 12]. Afirmación que, sin embargo, el Tribunal remitente no acompaña de ninguna cita concreta que pueda respaldarla.
- La segunda, el contraste con la jurisprudencia del TJUE se evidencia tras la descripción de la situación de la normativa fiscal interna perfectamente realizada en el #11 de la Sentencia. De ella se desprende, a mi modo de ver, la existencia de tres aspectos esenciales para analizar la cuestión respecto del ordenamiento español:

- 1) En primer lugar, la inexistencia en «la normativa fiscal belga» de «ninguna disposición general que prohíba la utilización de pruebas obtenidas contrariamente a Derecho a efectos de determinar una deuda tributaria y de imponer, en su caso, un recargo o una multa».

A la vista de lo cual, el papel a desempeñar por la Administración tributaria, primero, y por el órgano jurisdiccional después, debe discurrir por unos cauces determinados que se describen a continuación:

- 2) En cuanto al papel de la Administración: «El uso de tales pruebas (...) debe apreciarse a la luz de los principios de buena administración y del derecho a un proceso equitativo. Salvo en los casos en que el legislador establezca sanciones específicas a este respecto, solo cabe excluir el uso de tales pruebas en procedimientos tributarios si fueron obtenidas de un modo hasta tal punto contrario a lo que cabe esperar de una autoridad que actúe de conformidad con el principio de buena administración que ese uso deba considerarse siempre inadmisibles o si pone en peligro el derecho del contribuyente a un proceso equitativo».
- 3) A continuación, añade: «En esta apreciación, el juez podría tener en cuenta, en particular, alguno de los siguientes aspectos: el carácter meramente formal de la irregularidad, sus repercusiones en el derecho o la libertad que protege la norma vulnerada, el carácter intencional o no intencional de la irregularidad en que incurrió la autoridad y el hecho de que la gravedad de la infracción supere ampliamente la irregularidad cometida».

A la vista de lo anterior, la cuestión prejudicial se formula del siguiente modo:

«¿Debe interpretarse el artículo 47 de la Carta [...] en el sentido de que, en materia del [IVA], se opone en cualesquiera circunstancias a la utilización de pruebas que han sido obtenidas vulnerando el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la Carta, o acaso deja margen para una regulación nacional con arreglo a la cual el órgano jurisdiccional que debe decidir si una prueba de ese tipo puede utilizarse como fundamento de una liquidación de IVA debe efectuar una valoración como la descrita [en la motivación de la petición de decisión prejudicial]?»

Como he señalado hace un instante, el fallo del TJUE es la inadmisibilidad de la cuestión lo que podría hacer pensar en la inutilidad de su análisis, sin embargo, el efecto que provoca el sentido de dicho fallo es, precisamente, por las razones que enseguida expondré, el que le dota de verdadero interés a este pronunciamiento.

Las razones de la inadmisibilidad son las dos siguientes:

1º. Se trata de una materia no comprendida en el Derecho de la Unión al referirse al IRPF [#17]. Y no concurre la circunstancia excepcional que hubiera permitido el enjuiciamiento. En concreto, en este caso resulta esencial el hecho de que no existen en el Derecho de la Unión normas relativas a las modalidades de práctica de la prueba en materia de fraude de IVA, por lo que tampoco se pudo

basar la admisibilidad del caso en la posible remisión de la normativa interna belga a disposiciones del Derecho de la Unión. [#21, 22 y 23]. En definitiva, no había en este caso el «elemento de conexión» con el Derecho de la Unión que hubiera hecho posible la admisibilidad.

Esta sería la hipótesis, que resultaría excepcionalmente útil en la problemática que tratamos, en que una normativa nacional para resolver una situación interna se remite a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión con el objeto, por ejemplo, de «evitar discriminaciones de nacionales propios o (...) incluso de garantizar un procedimiento único en situaciones comparables».

2º. El hecho de que las pruebas aplicadas en la práctica de las liquidaciones del IRPF, objeto de la controversia, se obtuvieran en relación con el IVA no constituye la aplicación del Derecho de la Unión en los términos del art. 51.1 Carta [#18].

La inadmisión, como decía, no le resta interés al caso en razón de la situación que de ello se deriva. Efectivamente, al no entrar el TJUE a conocer de la cuestión prejudicial planteada y, en consecuencia, no volver a pronunciarse sobre la interpretación que cabe dar en estos casos al art. 47 Carta, tal y como le pedía el Alto tribunal belga, es evidente que permanece intacta la jurisprudencia que se contiene, respecto del IVA, en la Sentencia 17 de diciembre de 2015, Web-MindLicenses; C419/14. Además de ello, hay otro dato decisivo que representa la conclusión fundamental de la Sentencia analizada [#25]. Y es que, junto a aquella jurisprudencia, se da la circunstancia de que el Derecho de la Unión no contiene normas relativas a las modalidades de la práctica de la prueba en materia de fraude de IVA. Esto es, corresponde a los Estados establecerlas respetando el principio de efectividad del Derecho de la Unión y de los derechos garantizados por el mismo.

Así pues, cabrá considerar la conveniencia de acercar la doctrina constitucional, aplicable de manera general, a las pautas que marca la jurisprudencia del TJUE limitada al caso del IVA. Entre otras razones porque la repetida ausencia de normas específicas en el Derecho UE sobre la obtención de pruebas en el IVA, que reconoce el TJUE en esta sentencia, supone que en el ordenamiento español éstas serán las mismas que rigen para el resto de tributos. De manera que los mecanismos, procedimientos y límites para su obtención serán también comunes. Por lo que, si esta se produce de manera irregular o incluso ilícita, cabe esperar que las consecuencias, sean del signo que sean, resulten también idénticas, tal y como demanda el principio de igualdad. Sin embargo, detectada la posible existencia, aun cuando sólo sea en algunos casos, de discrepancias entre el criterio del TC y el del TJUE, el problema se ciñe en encontrar un punto de confluencia entre ambas posiciones que impida justamente cualquier situación de trato desigual.

¿Puede darse, al amparo de nuestro ordenamiento jurídico, una situación similar a la debatida en el caso analizado en que se apreciara una diferencia de trato injustificada?

Para responder a ello hay que distinguir las dos partes que subyacen en el razonamiento del TJUE:

La primera, es la premisa previa de todo el problema y reside en saber si hay en el ordenamiento interno una previsión específica de la materia tributaria que prohíba el uso de pruebas obtenidas irregularmente en la aplicación de cualquier tributo. Puesto que, de ser positiva la respuesta a esta pregunta, no habría lugar a ninguna discriminación y, por ende, ya no se trata de un problema relativo al principio de igualdad. La respuesta negativa a este interrogante nos acerca a la situación de fondo de la cuestión prejudicial y nos lleva a plantearnos otras hipótesis.

Cabe, así, una segunda posibilidad y es que, a pesar de una eventual falta de disposición específica, hubiera una previsión normativa de carácter general que resultara aplicable, lógicamente, a la materia tributaria y evitara cualquier clase de trato discriminatorio.

O, incluso, aun a falta de todo lo anterior, es posible que dicha cláusula de prohibición derivara de una construcción jurisprudencial, en puridad, constitucional, pues parece lógico pensar que sería la proveniente del Tribunal Constitucional al estar implicados derechos fundamentales de los contribuyentes. También en esta hipótesis la desigualdad de trato quedaría desterrada.

El problema, por tanto, se daría cuando no concurre ninguna de todas estas posibilidades y, sin embargo, esta omisión se sule, únicamente en el ámbito del IVA, por la jurisprudencia del TJUE recogida en la STJUE de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14) que alegan los recurrentes. Esta es la segunda parte de la cuestión a la que me refería arriba, la que atañe al principio de igualdad y que sólo puede darse en dos casos. Los que acabo de describir, es decir, cuando no hay previsión de prohibición expresa en el ordenamiento jurídico, sea especial o sea general, y tampoco una doctrina constitucional favorable sin excepciones ni matices, al modo en que se desprende respecto del IVA en la ya citada STJUE de 17 de diciembre de 2015 (WebMindLicenses; C419/14). Y, añadido ahora, un segundo supuesto que es cuando, además de la ausencia de previsión legal, la doctrina constitucional no es absolutamente contraria al uso de pruebas obtenidas de manera irregular. Es lo que sucede en el ordenamiento español como consecuencia de la llamada doctrina de la «conexión de antijuridicidad» del TC que permite matizar la prohibición absoluta de valoración de pruebas derivadas que era, en suma, lo que se debatía en el caso analizado por el TJUE.

Con carácter general, en el ordenamiento interno español, la polémica en torno a estas situaciones se plantea a la luz de la jurisprudencia del TC y de lo dispuesto por el art. 11.1 LOPJ conforme al cual: «*No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos fundamentales*». Y, en concreto, se circunscribe a determinar si también estas pruebas obtenidas de manera irregular pueden surtir indirectamente algún efecto. En definitiva, la cuestión se refiere a la llamada «doctrina de los frutos del árbol envenenado» en relación con el valor y eficacia indirecta de las llamadas «pruebas derivadas»² que son las que, en el caso analizado por el TJUE, sirvieron a la Adminis-

2 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «La intervención de las comunicaciones como medida de persecución del delito fiscal: análisis de su régimen jurídico», *REDF*, n.º 177, 2018.

tración tributaria belga para poder regularizar la situación en IRPF de los recurrentes.

Pese a la trascendencia general de la cuestión, conviene no olvidar que la invocación del art. 8 CEDH en el caso analizado se explica porque este precepto es el que aparece normalmente implicado en relación con las actuaciones de obtención de información de las autoridades fiscales³. Circunstancia que es fundamental tener en consideración como luego se verá.

La varias veces citada *STJUE de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14*⁴, declara en el apartado 4 de su Fallo:

«El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, a efectos de la aplicación de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de impuesto sobre el valor añadido, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos, siempre que la obtención de esas pruebas en el marco de dicho procedimiento penal y la utilización de éstas en el marco del procedimiento administrativo no vulneren los derechos garantizados por el Derecho de la Unión.» [90]

En circunstancias como las del litigio principal, incumbe, en virtud de los artículos 7, 47 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al *órgano jurisdiccional nacional* que controla la legalidad de la resolución por la que se practica una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido basada en tales pruebas comprobar, por una parte, si las interceptaciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos eran medios de investigación previstos por la ley y necesarios en el marco del procedimiento penal y, por otra parte, si la utilización por dicha administración de las pruebas obtenidas por esos medios estaba también autorizada por la ley y era necesaria. Además, debe comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con éstas. *Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho órgano jurisdiccional nacional debe inadmitir dichas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el Derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un*

3 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: Análisis jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pág. 117.

4 Cuya doctrina ha sido reiterada por la posterior *STJUE de 16 de octubre de 2019 (C-189/18)*.

procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho»[# 91]⁵.

Pues bien, la trascendencia de la STJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] en relación con el ordenamiento tributario español deriva de que, al remitirse la cuestión prejudicial en ella planteada a esta doctrina del TJUE sobre la prohibición absoluta del uso de las pruebas derivadas para la recaudación del IVA, que acabo de transcribir, contrasta con la flexibilización que supone la llamada doctrina de la «conexión de antijuridicidad» del TC español que permite el uso de estas pruebas derivadas cuando no se les haya transmitido la ilegitimidad de las originarias, es decir, cuando se puedan considerar jurídicamente independientes.

Sobre ello se pronunció la *STC 54/2015, de 16 de marzo*, en un caso en que se alegaba la vulneración del derecho fundamental a no autoinculparse como consecuencia de un registro practicado por la Administración tributaria en el domicilio del obligado tributario. Sostenía entonces el TC:

«(...) la posibilidad de valoración en juicio de pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales sustantivos requiere un análisis a dos niveles: *en primer lugar, ha de analizarse si existe o no conexión causal entre ambas pruebas, conexión que constituye el presupuesto para poder hablar de prueba derivada, y sólo si existiera dicha conexión procede el análisis de la conexión de antijuridicidad, cuya inexistencia legitimaría la posibilidad de valoración de la prueba derivada* (por todas, *STC 28/2002, de 11 de febrero, FJ 4*). La valoración acerca de si se ha roto o no el nexo entre una prueba y otra no es, en sí misma, un hecho, sino un juicio de experiencia acerca del grado de conexión que determina la pertinencia o impertinencia de la prueba cuestionada lo que corresponde examinar a los Jueces y Tribunales ordinarios (...). [FJ 8]

Esta doctrina ha sido seguida por el Tribunal Supremo español, justamente en relación con un delito contra la hacienda pública en materia tributaria, por la *STS n.º 116/2017, de 23 de febrero (rec. n.º 1281/2016)* que fue objeto de la posterior *STC 97/2019, de 16 de julio*, que se analiza seguidamente.

5 CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal. Cuestiones y soluciones*, Bosch, Madrid, 2011, págs. 473 y 474, con carácter previo a la reforma del CP por la LO 7/2012 y la posterior de la LGT por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, planteaba la posible competencia del juez penal para examinar si el procedimiento de inspección había respetado el principio de legalidad administrativa cuando ésta había servido de fundamento a la incoación de un proceso penal y su contenido se hubiera incorporado a la causa penal. Si el material probatorio incorporado hubiera sido obtenido a través de una actuación administrativa irregular, debería declararse la nulidad del procedimiento como si la cuestión se planteara ante un órgano contencioso-administrativo, «toda vez que constituye una cuestión prejudicial».

3. La relativización de la regla de exclusión en la doctrina del TC español por su sometimiento al «juicio ponderativo» del órgano jurisdiccional

La reciente *STC 97/2019, de 16 de julio*, recaída en un recurso de amparo planteado en un caso de condena por un delito contra la Hacienda Pública, ha establecido una doctrina sobre la regla de excepción del art. 11.1 LOPJ cuyo efecto fundamental es, a mi modo de ver, que puede haber marcado un punto de distanciamiento radical con la jurisprudencia del TJUE aplicable en materia de IVA que acabamos de ver.

Para abordar esta cuestión es necesario comenzar realizando una primera precisión, y es que, como se sabe, la alegada vulneración del derecho fundamental implicado (el del art. 18.1 CE) no fue provocada por una autoridad pública sino por un particular. Esta circunstancia y el hecho de que su resultado es mucho menos garantista, por inseguro, que el que deriva de la aplicación de la jurisprudencia del TJUE que acabamos de reproducir, aboga, en mi opinión, por su inaplicabilidad en los tributos armonizados y, desde luego, el IVA, y, en general, en la materia afectada por el art. 51 Carta. Pues, de otro modo, el resultado de tal planteamiento, desde el punto de vista de principio de igualdad y no discriminación, es ciertamente desolador e incurre en el riesgo que planteaba la cuestión prejudicial inadmitida por la STJUE de 24 de octubre de 2019[IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)].

En concreto, de entre las hipótesis que al hilo de la misma podían barajarse y he expuesto en el epígrafe anterior, llama la atención que en el FJ 1º de la Sentencia del TC se aluda al «origen jurisprudencial» de la regla de exclusión, lo cual es cierto si se atiende al contexto en el que se tuvo que pronunciar la STC 114/1984, de 29 de noviembre, –en la que se apoya constantemente–, pero dejó de serlo en cuanto se promulgó el art. 11.1 LOPJ en el año 1985⁶. Esta circunstancia resulta esencial en el desarrollo de la «nueva» doctrina, pese a que se dice seguir la antigua, ya que relega esta regla a la eficacia de la mera legalidad ordinaria, rechazando su carácter de norma de origen constitucional.

Según el FJ 4 de la Sentencia:

«(...) en la doctrina de este Tribunal son necesarios dos pasos para determinar la posible violación del art. 24.2 CE como consecuencia de la recepción probatoria de elementos de convicción ilícitamente obtenidos: a) se ha de determinar, en primer lugar, si esa ilicitud originaria ha consistido en la vulneración de un derecho fundamental sustantivo o de libertad; b) se ha de dilucidar, en caso de que el derecho fundamental haya resultado, en efecto, comprometido, si entre dicha vulneración originaria y la integridad de las garantías del proceso justo que nuestra Constitución garantiza (art. 24.2 CE) existe un nexo o ligamen que evidencie una necesidad específica de tutela, sustanciada en la exclusión radical del acervo probatorio de los materiales ilícitamente obtenidos». [...] **La cons-**

6 ASENCIO MELLADO, J. M.ª: «La STC 97/2019, de 16 de julio. Descanse en paz la prueba ilícita», *Diario La Ley*, n.º 9499, Sección Tribuna, 16 de octubre de 2019.

tatación de la violación originaria del derecho fundamental sustantivo (en este caso, del derecho a la intimidad) no determina por sí sola, sin embargo, la automática violación del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), generando la necesidad imperativa de inadmitir la correspondiente prueba. La apelación al art. 24.2 CE sería superflua si toda violación de un derecho fundamental sustantivo llevara consigo, per se, la consiguiente imposibilidad de utilizar los materiales derivados de ella. Si así fuera, la utilización de tales materiales dentro del proceso penal sería, de por sí, una violación del derecho sustantivo mismo (en este caso, la intimidad) sin que el recurso al art. 24.2 CE para justificar la exclusión tuviera ninguna relevancia o alcance. Nuestra doctrina, como ya se ha expuesto, no impone semejante automatismo, sino que lleva, antes bien, a la realización de un juicio ponderativo de los intereses en presencia.».

A la vista de lo anterior, el TC establece los términos del debate en torno a la interpretación del art. 11 LOPJ, entre la postura del recurrente y la interpretación efectuada por el TS en la STS n.º 116/2017, de 23 de enero, ya citada.

El recurrente, por un lado, estima que «el art. 11.1 LOPJ, como precepto general aplicable en materia de prueba ilícita en el ámbito de la legalidad ordinaria, excluye cualquier suerte de ponderación e impone a los órganos judiciales una regla taxativa de inadmisibilidad de todo elemento de convicción que proceda de una vulneración de derechos fundamentales». Según el TC, ello significaría que «La violación de este precepto, situado en el ámbito de la legalidad ordinaria, determinaría, de por sí, en la perspectiva del actor, la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)».

Vista esta alegación, el análisis sobre la vulneración del art. 24.2 CE debe efectuarse, dice el TC, estableciendo si, como señala el demandante, la legalidad ordinaria determina por sí misma el contenido del derecho fundamental en juego excluyendo toda suerte de ponderación. En otras palabras: el planteamiento del demandante de amparo se basa en la inexigibilidad de todo juicio ponderativo a la vista de la regulación contenida en el art. 11.1 LOPJ.

Una vez precisado que el alcance del juicio que puede efectuar el TC no es el de la interpretación de la legalidad ordinaria (art. 11.1 LOPJ) sino el de «determinar si la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo en relación con dicho precepto procesal resulta compatible con las exigencias constitucionales que dimanen del art. 24.2 CE», el TC concluye que: «desde el punto de vista de la garantía contenida en el art. 24.2 CE, que es el único que atañe a este Tribunal, resulta plenamente compatible con dicho precepto constitucional la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo del art. 11.1 LOPJ, según la cual esta disposición legal no se refiere a cualquier violación de derechos fundamentales sino, como corresponde al estricto ámbito procesal en el que despliega su eficacia, a la proscripción de utilizar instrumentalmente medios de investigación que lesionen estas titularidades primordiales. Como se ha expuesto al dar cuenta de la doctrina previa de este Tribunal, en nuestro orden de derechos fundamentales el art. 18.1 CE (que protege la intimidad) y el art. 24.2 CE (que protege los derechos procesales de las partes) son preceptos que tienen objetos distintos, siendo el específico del «proceso con todas las garantías» previsto en el art. 24.2 CE el de preservar la integridad del proceso, prohibiendo que se

obtingan pruebas vulnerando instrumentalmente derechos fundamentales. El sentido específico de la garantía del proceso debido incluida en el art. 24.2 CE es, así, el de proteger a los ciudadanos de la violación instrumental de sus derechos fundamentales que ha sido verificada, justamente, para obtener pruebas. Con ello, se protege la integridad del sistema de justicia, la igualdad de las partes y se disuade a los órganos públicos, en particular, a la policía, pero también a los propios particulares, de realizar actos contrarios a los derechos fundamentales con fines de obtener una ventaja probatoria en el proceso. Fuera de tales supuestos, esto es, cuando no existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, las necesidades de tutela de dicho derecho son ajenas al ámbito procesal y pueden sustanciarse en los procesos penales o civiles directamente tendentes a sancionar, restablecer o resarcir los efectos de la vulneración verificada en aquel».

En conclusión, según el TC: «La interpretación del art. 11.1 LOPJ efectuada por el Tribunal Supremo, que le ha llevado a considerar que esta norma legal es compatible con un juicio ponderativo, no merece, por tanto, ninguna censura desde el punto de vista del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)».

El resultado práctico de lo anterior es, a mi modo de ver, la degradación de la regla de exclusión a mero requisito de legalidad ordinaria que puede ser restringido por la interpretación judicial mediante la realización de un «juicio ponderativo» de los dos elementos citados arriba: (a) «la índole de la ilicitud verificada en el acto de obtención de los elementos probatorios» y, una vez hubiera sido constatada, (b) «su ligamen o conexión con los derechos procesales de las partes desde el prisma del proceso justo y equitativo» [FJ. 3].

En punto a este segundo requisito, desde la STC 81/1998, de 2 de abril, el TC utiliza dos parámetros para considerar la existencia del nexo o ligazón requerido, uno interno y otro externo. Estos dos son, precisamente, los empleados por el TC en relación con la llamada «prueba derivada», de la que la vulneración del derecho fundamental sustantivo no es más que fuente de conocimiento indirecto. En estos casos (...) distingue entre la *mera conexión natural* con el acto de vulneración del derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la *conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental*, aplicando, consiguientemente, los criterios de valoración ya expuestos para apreciar la existencia de ese vínculo jurídico y de la correspondiente necesidad de tutela dentro del proceso (STC 121/1998, de 15 de junio, FJ 2; 49/1999, de 5 de abril, FJ 14; 161/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, y 8/2000, de 17 de enero, FJ 2).

Respecto de la *prueba llamada originaria*, de la que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo, este Tribunal ha señalado, con carácter general, que, en un principio, ha de entenderse que «la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental» (STC 49/1999, de 5 de abril, FJ 12), pero ha estimado que puede apreciarse la desconexión entre la violación del derecho fundamental sustantivo y las garantías procesales que aseguran la igualdad de las partes y la integridad y equidad del proceso atendiendo a los criterios pon-

derativos generales ya indicados. En otras palabras, *cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente.*».

En definitiva, a la vista de todo lo anterior, es evidente, a mi juicio, que el riesgo de desigualdad de trato que vengo considerando, según se trate de IVA o de otros tributos, como IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, puede derivar de la interpretación restrictiva del TC que se plasma en los dos aspectos reseñados en estas líneas.

4. La doctrina del TEDH sobre el carácter no absoluto de la regla de exclusión: elemento interpretativo con efecto unificador

La inexistencia de una disposición específica para la materia tributaria que proscriba, con carácter general y para todos los tributos, el uso de pruebas obtenidas irregularmente en orden a dictar liquidaciones tributarias y a la imposición de recargos e incluso sanciones, unida a la omisión de cualquier remisión específica al Derecho de la UE en materia de IVA, plantea, tal y como hemos visto, la posible disyuntiva entre la doctrina del TC sobre la «conexión de anti-juridicidad» y la interpretación flexible del art. 11.1 LOPJ propiciada en la STC 97/2019, y, en materia de IVA, la de signo contrario mucho más restrictiva del TJUE (Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses; C419/14). Sin embargo, la principal utilidad del planteamiento del caso decidido en la Sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] es que pone de manifiesto la existencia de un tercer elemento en esta ecuación, la doctrina del TEDH, que puede propiciar el acercamiento de posturas, y, en definitiva, contribuir a paliar esa eventual diferencia de trato en función de los impuestos implicados en cada caso.

Efectivamente, si llegara a concluirse que la doctrina del TC está en consonancia con la del TEDH, ello puede significar que, en aras del principio de igualdad de trato y no discriminación en aplicación de la ley, los operadores del Derecho, la Administración primero, y los órganos jurisdiccionales después, sí cuentan, en todo caso, con un cierto margen de apreciación, incluso en los supuestos de IVA, para admitir el uso de ese tipo de pruebas. Ello, claro está, con respeto al derecho a una buena Administración y al art. 47 Carta, respectivamente. Y en el bien entendido que dicho margen de apreciación únicamente estaría orientado a la consecución de un trato igual en la aplicación del ordenamiento tributario, esto es, sin distinción de tributos en lo relativo a esta cuestión.

¿Significa lo anterior desconocer, en el ámbito del IVA, la jurisprudencia del TJUE expresada en la reiterada Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14? Para responder a este interrogante no cabe perder de vista que el problema, en definitiva, se constriñe al principio de igualdad, de modo

que ese supuesto desconocimiento de la jurisprudencia del TJUE únicamente se plantearía en los casos, como el debatido en la STJUE de 24 de octubre de 2019, en que las mismas pruebas se han aplicado en IVA y en IRPF (o Impuesto sobre sociedades). Esta excepción estaría, además, plenamente justificada por dos razones: una, que se debe, insisto una vez más, a exigencias del principio de igualdad reconocido tanto por la CE como por el Derecho de la Unión (Art.14 CEDH) que obligan tanto a la Administración como a los órganos jurisdiccionales. En segundo lugar, como tal excepción, sólo se da en determinadas ocasiones y no supone un apartamiento generalizado de la jurisprudencia del TJUE.

Como decía, la doctrina del TEDH en torno al art. 8 CEDH, también proclive a cierta flexibilización, representaría un argumento de apoyo a la tesis que el Tribunal Supremo de Bélgica le plateaba al TJUE en relación con el IVA. Sin embargo, no conviene perder de vista que la principal razón de aquélla no es otra que el amplio margen de excepción que ofrece la redacción del apartado segundo del precepto⁷.

Según éste: «2. *No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás*».

En un sentido radicalmente opuesto, la sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] presenta una utilidad esencial y permite otro planteamiento alternativo. Y es que, al poner en evidencia que la situación de discrepancia de criterios puede acarrear, además, el problema añadido de su incidencia en el derecho fundamental a la igualdad de trato, ello sirve como un nuevo argumento que se suma a las críticas formuladas a la doctrina del TC sobre la regla de exclusión y la «conexión de antijuridicidad». Estas se basan, precisamente, en la existencia de una disposición general, el citado art. 11. 1 LOPI, cuya extensión al ámbito tributario simplemente reafirma la jurisprudencia contenida en la STJUE de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14 en lo relativo al IVA. El efecto contrario al principio de igualdad que supone su aplicación limitada a este ámbito propende a su extensión, por *mor* de aquel precepto de carácter general, al resto de impuestos.

Esta disyuntiva sitúa la cuestión ante la necesidad de atender lo establecido por el TEDH como elemento interpretativo cuya observancia, según hemos visto al comienzo, se configura como requisito común, tanto en el ámbito constitucional interno, como en lo relativo al Derecho de la Unión.

En relación con la materia tributaria, resulta especialmente relevante el caso decidido en la *STEDH en el caso K.S. y M.S. c. Alemania de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11)* que se pronuncia sobre una situación muy similar a la decidida en la STS n.º 116/2017, de 23 de febrero (Rec. n.º 1281/2016) que fue objeto de la posterior STC 97/2019, de 16 de julio. También en aquel caso la práctica del

7 MARTÍNEZ MUÑOZ, *op. cit.*, pág. 116

registro domiciliario tuvo como origen, en opinión de los recurrentes, la vulneración del derecho fundamental a la vida privada y familiar del art. 8 CEDH en la que habría incurrido un particular, empleado de banca, que obtuvo ilegalmente los datos con trascendencia tributaria que sirvieron de base para la apertura del procedimiento administrativo y el posterior proceso penal por el que, finalmente, fueron absueltos los recurrentes [#24]. Aparte de esta última diferencia con el caso español de contraste, hay que tener en cuenta que el mecanismo de obtención de los datos también fue distinto. En el caso español se hizo a través de la colaboración entre autoridades fiscales (antecedente jurídico 2, A) STC 97/2019), en el de la *STEDH caso KS Y MS c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) porque el servicio secreto alemán los obtuvo mediante precio y fueron asumidos por las autoridades fiscales para la apertura de procesos penales por delito fiscal [# 6]. Aclaradas estas diferencias, lo decisivo es que en ambos supuestos se decide, en primer lugar, acerca de la existencia en el derecho interno de una regla de exclusión, y, en segundo lugar, de su sometimiento, con carácter general, a la decisión o ponderación del órgano jurisdiccional.

Existe, sin embargo, en este caso de la *STEDH caso KS y MS c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) otra circunstancia esencial que lo asimila al de la STJUE de 24 de octubre de 2019 [IN– Belgische staat (Asunto C-469/18) y JM–Belgische staat (Asunto C-470/18)] y que, en apariencia, lo aleja del ordenamiento español y es que, en el derecho alemán, concretamente en la norma que se ocupa del procedimiento penal, no existe una regla general sobre la admisibilidad de las pruebas más allá de la que reproduce los casos a los que hace alusión el TEDH en la *STEDH de 13.9.2016 [GC], Ibrahim and Others v. the United Kingdom – 50541/08 et al.*, a la que me referiré al final, que estipula la exclusión de confesiones obtenidas bajo tortura, trato inhumano o degradante o coacción ilegal [#27]. Al margen de estos supuestos, la doctrina reiterada de la Corte Constitucional alemana, así como del Tribunal Federal alemán, rechazan la existencia de una regla absoluta que prohíba el uso en un proceso penal de pruebas obtenidas violando normas procedimentales. Conforme a esta doctrina, la regla de exclusión debe contemplar excepciones imperativas en dos casos: cuando se haya producido un serio, deliberado y arbitrario abuso de las normas procedimentales y cuando las pruebas han sido obtenidas violando derechos constitucionales que afectan al núcleo de la vida privada. La conclusión de esta doctrina es que si hay una prohibición de uso de las pruebas obtenidas eso no se puede decidir mediante una regla general, sino que tendrá que ser determinado caso por caso. [#28].

Para analizar si, efectivamente, se dio la alegada vulneración, en este caso concreto, el TEDH va examinando las tres posibles injerencias en el derecho al respeto a la vida personal y familiar que permite el propio párrafo segundo del art. 8 CEDH: su previsión en una ley, estar dirigida a un fin legítimo, en este caso se trataba de una orden de registro en el domicilio en el contexto de una investigación criminal por delito fiscal [# 36], y que constituya una medida necesaria en una sociedad democrática.

En relación con el primer requisito sobre la previsión legal, la doctrina del TEDH considera el término «ley» en su sentido material y no formal. Además,

dicha previsión debe ser acorde al estado de derecho y ser previsible para las personas afectadas, que deben poder prever las consecuencias de su aplicación. En este aspecto, que se refiere al principio de seguridad jurídica, cabe destacar que el TEDH toma en consideración el sentido de la doctrina de la Corte Constitucional alemana sobre la inexistencia de una regla de excepción absoluta. Circunstancia que, en el ordenamiento español, a partir de la STC 97/2019, de 16 de julio, cobraría relevancia en materia tributaria en cuanto a la ausencia de carácter absoluto de la regla de exclusión del art. 11.1 LOPJ que el TC le ha atribuido. La apreciación en el caso concreto de normas que permitían dictar una orden de entrada en el domicilio y la existencia en el ordenamiento alemán de una doctrina constitucional en el sentido apuntado permiten concluir al TEDH en la satisfacción del primer requisito analizado. [# 34 y 35].

Más extensa es la argumentación sobre la necesidad de la injerencia en una sociedad democrática, siempre que ello responda a uno de los objetivos enumerado en el citado párrafo segundo del art. 8 CEDH.

Sobre esta cuestión, la doctrina del TEDH en relación con la noción de «necesidad» implica que la injerencia se deba a una exigencia social a la que, además, debe resultar proporcionada. Y aunque los Estados cuentan con un margen de apreciación, la interpretación de este requisito debe ser restrictiva.

En relación, precisamente, con el registro de locales y los embargos e incautaciones, los criterios establecidos por el TEDH son dos.

En primer lugar, deben existir salvaguardas legales adecuadas y efectivas para los particulares contra un posible abuso. En segundo lugar, en cada caso habrá que ver si la interferencia en el derecho fundamental ha resultado proporcionada al objetivo perseguido. En este caso concreto se trataba de determinar si el mandamiento de registro lo era con el fin de persecución del fraude y la evasión fiscal.

En relación con el primero de los criterios empleados por el TEDH, es fundamental destacar la importancia que se atribuye a la intervención del juez para la emisión de la orden de entrada y registro. Sin embargo, sostiene el TEDH que el que la solicitud de la orden de entrada haya estado sujeta al escrutinio judicial no es garantía suficiente por sí misma para evitar un eventual abuso, se necesita, por el contrario, atender a las circunstancias del caso y considerar si la estructura legal y los límites establecidos sobre los poderes ejercitados proporcionaron una adecuada protección frente a una posible intervención arbitraria de las autoridades.

No obstante reiterar este criterio casuístico, la *Sentencia TEDH en el caso Brazzi c. Italia de 27 de septiembre de 2018 (no. 57278/11)* [# 41 a 44] reconoce que, habida cuenta del margen que tiene los Estados, en el supuesto de que no exista previsión legal sobre la autorización judicial previa a la entrada en el domicilio, supone que la «Corte deba aumentar su vigilancia». En este caso concreto, que se pronuncia sobre la legislación italiana, el hecho de que la orden de registro se hubiera realizado en una fase previa al proceso penal no obsta que se establezcan garantías suficientes y adicionales frente a la falta de control judicial *ex ante*. Garantías relativas a la ejecución de la orden de registro que

sean de tal naturaleza que permitan compensar las deficiencias legales de su emisión y de su contenido. La doctrina del TEDH fijada en este pronunciamiento concluye que, en los casos de inexistencia de control judicial previo, ésta puede ser compensada por la realización de un control jurisdiccional posterior sobre la legitimidad y de la necesidad de la medida. Control que debe ser eficaz en relación con las circunstancias particulares del caso. Dicho de otro modo, se trata de que las personas implicadas puedan obtener un control efectivo, tanto de hecho como de derecho, de la medida en cuestión y de su desenvolvimiento.

En este contexto creo que no está de más traer a colación que el eje básico de la jurisprudencia del TS español sobre la entrada y registro del domicilio a la luz del art. 18.2 CE, se centra, precisamente, en las exigencias y vicisitudes que rodean el requisito de la existencia de una autorización judicial previa, garantía *ex ante* que permite tales actuaciones. Como evidencia la reciente STS n.º 1343/2019, de 10 de octubre, tal doctrina del TS ha sido elaborada, a su vez, conforme a los criterios del TC español y del TEDH. En este sentido, la posibilidad de que dicha autorización se produzca *inaudita parte*, –hipótesis que resulta acorde con las citadas doctrinas–, en conjunción con el hecho de que no haya previsto legalmente un mecanismo cautelar al alcance de los administrados para contrarrestar esta eventualidad, están en el origen del ATS de 16 de enero de 2020 (rec. n.º 6718/2019) que se halla pendiente de resolución en el momento de cerrar este trabajo. En él la cuestión de interés casacional se centra en «esclarecer» si es conforme a derecho la decisión del órgano de apelación que decreta la nulidad de la orden de registro dictada *inaudita parte*, pero que, a continuación, ordena la retroacción de actuaciones. La cuestión, lógicamente, es si, acordada la nulidad de la citada orden por falta de motivación, y dado que se trata de un defecto que no se pudo rebatir en su día por la circunstancia apuntada, éste es subsanable a través del mecanismo de la retroacción. Máxime teniendo en cuenta que cuando se ordena retrotraer actuaciones ya se ha llevado a cabo la actuación material de entrada y registro.

Volviendo a la STEDH caso *KS y MS c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11), y por lo que hace al requisito de proporcionalidad de una medida como es la orden de registro con el objetivo perseguido en el caso concreto, lo primero que tiene en consideración el TEDH es que la razón por la que fue dictada se debió a la presunta evasión fiscal. Esto es, un tipo de incumplimiento que afecta a los ingresos del Estado y a su capacidad de satisfacer los gastos públicos, de gran relevancia en el caso concreto habida cuenta del montante supuestamente defraudado.

Junto a ello, y pese a las circunstancias del caso brevemente sintetizadas antes, el TEDH no observa que las autoridades alemanas en ningún momento hayan obtenido las pruebas infringiendo deliberada y sistemáticamente las leyes internas o internacionales para obtener información relevante en orden a perseguir el delito fiscal [#52]. Ni que la orden de registro se haya basado en evidencias obtenidas como consecuencia de una violación de derechos contemplados por el CEDH. Más aún, concluye el TEDH –recurriendo a un argumento que es prácticamente el mismo que ha usado posteriormente el TC en su STC 97/2019, de 16 de julio–, que los listados de datos que están en el origen del caso

contenían información relativa a la situación financiera que estaban obligados a suministrar a las autoridades fiscales alemanas, pero no datos personales.

El reflejo e influencia de todos estos argumentos del TEDH expuestos hasta ahora, puede apreciarse, a mi modo de ver, en la STC 97/2019, de 16 de julio. En el caso sobre el que se pronuncia el TC español, se concluye, por una parte, al analizar la índole y características de la vulneración originaria del derecho fundamental, que se trata de una intromisión en el derecho a la intimidad que carece de cualquier conexión instrumental, objetiva o subjetiva, «con actuaciones investigadoras llevadas a cabo por las autoridades españolas o por alguna parte procesal no pública». No hay pues conexión con el proceso penal seguido contra el recurrente español «que suponga, de acuerdo con el artículo 24.2 CE, una necesidad adicional de tutela jurídica de la intimidad dentro de dicho proceso que deba llevar indefectiblemente a un pronunciamiento de inadmisión de la prueba. Desde el punto de vista interno, que atiende al resultado de la violación del derecho a la intimidad, se llega a idéntica conclusión porque los datos utilizados por la hacienda pública española «se refieren a aspectos periféricos e inocuos de la llamada <<intimidad económica>>». En el proceso penal no se han introducido datos que puedan revelar comportamientos o hábitos de la vida del interesado. Se trata, además, de datos que conforme a la legislación tributaria española el contribuyente debe proporcionar a la Administración tributaria. Aun cuando debe precisarse que, al tratarse de datos propios, no sea conforme al art. 93 LGT, tal y como señala el TC, ya que este deber se ciñe sobre terceros. Si bien este precepto es el que, efectivamente, permite a las «autoridades» españolas la obtención de los datos como los aquí controvertidos: la existencia de una cuenta bancaria y el importe ingresado en la misma [FJ 6].

La última parte de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) se ocupa de analizar el requisito de motivación y proporcionalidad de la orden de registro, llegando a concluir su adecuación a derecho pues estaba perfectamente detallada en cuanto a su objetivo y a su contenido con una explícita y detallada referencia a la infracción fiscal que estaba siendo investigada y con indicación de los datos que se buscaban. No hay nada que, en definitiva, a juicio del TEDH, indique que se extralimitara en relación con las circunstancias del caso.

En suma, lo esencial de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) por su conexión con la reiterada y polémica STC 97/2019, de 16 de julio, se refiere al hecho de que el fallo del TEDH, que declara que no hubo violación del art. 8 CEDH, supone respaldar que los órganos jurisdiccionales alemanes actuaron correctamente al admitir la prueba obtenida mediante una injerencia en el aludido derecho a la intimidad y a la vida personal y familiar [#57].

Al hilo de estas afirmaciones del TEDH, estimo que, de nuevo, puede ser oportuno traer a colación brevemente lo fundamental de las cuestiones pendientes de resolución por el TS español que he mencionado líneas atrás. Porque el citado ATS de 16 de enero de 2020 (Rec. 6718/2019) reproduce en su fundamentación jurídica las cuestiones planteadas por el anterior *ATS de 3 de octubre de 2020 (Rec. n.º 2966/2019)* que se refieren a los requisitos y garantías que deben rodear a la orden judicial de entrada y registro. Si bien no se limitan a

esta, sino que, con carácter previo, se pregunta el TS cuáles han de ser los requisitos que deben cumplir las solicitudes dirigidas por la Administración tributaria a la autoridad judicial. Entre otros, el grado de concreción de la información facilitada y el alcance y extensión del control judicial sobre tales peticiones. Además, se pregunta sobre los requisitos para que la autorización judicial pueda reputarse necesaria y proporcionada a la vista de los datos suministrados en la solicitud de autorización. Cuestión que, sin embargo, parece que tiene respuesta en la también citada STS 1343/2019, de 10 de octubre de 2020 [FJ.2, punto 4.6 y 5] en la que se glosa la doctrina del TC. Así, enlazando con lo expuesto sobre el TEDH, creo interesante resaltar que el TS enfatiza que «debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente –idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto–, *ad casum*, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre)».

Sobre el requisito de la necesidad de la entrada y registro, señala el TS que se trata de «la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles –que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo– para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.». Y concluye: «En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio –que debe efectuar el juez competente–: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)».

Para finalizar, no puede pasarse por alto que, aunque el fallo de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) se dicta por unanimidad, hay un voto concurrente del juez Vehabovic que se centra, precisamente, en que el objeto de la decisión del TEDH fue el juicio de ponderación llevado a cabo por los órganos jurisdiccionales alemanes sobre la injerencia en el domicilio de los recurrentes con base en pruebas obtenidas supuestamente con infracción 8 CEDH. Delimitado así el objeto de la decisión, los parámetros que debieron primar, según esta opinión, eran el principio de subsidiaridad y el «*margin of appreciation*», de modo que el examen sobre la labor de los jueces nacionales hubiera debido quedar limitada a determinar si fue o no arbitraria. Por lo demás, el juicio del TEDH debió centrarse en la «previsibilidad» como noción inherente a la de legalidad, según el criterio expresado anteriormente en los razonamientos del TEDH. En este sentido, la pregunta a la que debiera darse respuesta era la siguiente: ¿Podía un individuo, incluso contando con asistencia letrada, prever que su casa podría ser inspeccionada y sus pertenencias incautadas sobre la base de una orden de registro que se fundamentaba en la fiabilidad de una información financiera que le concernía, cubierta por el secreto bancario y que fue sustraída por un tercero?

Así formulada, no hay duda que esa misma pregunta es, justamente, la que podía plantearse el recurrente en amparo de la STC 97/2019, de 16 de julio.

Con arreglo a ella, el voto concurrente de la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania* de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11) sostiene que el criterio a emplear debió ser la doctrina contenida en el caso *G.S.B v. Switzerland*, no. 2869/11, de 22 de diciembre de 2015. De ella, la principal conclusión a extraer es que en relación con determinados datos relativos a información sensible, como son los datos fiscales, y cuya protección puede resultar esencial desde la perspectiva del art. 8 CEDH, el TEDH ha reconocido que debe dejarse un «*margin of appreciation*» a las autoridades nacionales competentes para encontrar un justo equilibrio entre los intereses públicos perseguidos, de un lado, y, de otro, el interés de la parte o de un tercero en el mantenimiento del secreto de dichos datos.

La aplicación de esta doctrina en este caso concreto pasa por considerar lo que es el núcleo de toda la cuestión: la existencia o no en el derecho interno de la doctrina de «los frutos del árbol envenenado». Y lo relevante a tener en cuenta, señala el autor del voto concurrente, es que, en la mayoría de países europeos, ésta constituye un obstáculo insalvable para el uso en procesos penales de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, o de las normas procedimental, en contra del acusado o bien que sobre ellas se pueda basar la decisión del juzgador. La aludida doctrina supone, en definitiva, la exclusión radical de dichas pruebas. Frente a ello, en Alemania sólo unos escasos preceptos contienen una exclusión del uso de pruebas. Por tanto, cualquier prohibición sobre esta cuestión debe ser explícitamente contemplada por la ley o bien ser el resultado de sopesar el interés público en la persecución de los delitos frente a los intereses del particular.

En fin, el reconocimiento por parte de la doctrina del TEDH, contenida en la *STEDH caso K.S y M.S c. Alemania*, de 6 de octubre de 2016 (no. 33.696/11), de la capacidad de decisión de los órganos jurisdiccionales en torno a la aceptación de las pruebas obtenidas con violación de derechos fundamentales, que vendría a avalar la actual posición del TC español, ya se había explicitado anteriormente en la *STEDH de 13.9.2016 [GC], Ibrahim and Others v. the United Kingdom – 50541/08 et al.*, con base en el carácter no absoluto de la regla de exclusión⁸. Lo relevante de este pronunciamiento, aun cuando no se refiere a la materia tributaria, es que se reconoce que, pese a la falta de consenso en la jurisprudencia sobre esta cuestión, la opinión mayoritaria es que únicamente una violación grave de los derechos humanos justifica la exclusión de las pruebas. La solución generalmente aceptada, dice el TEDH, es proclive así a que los jueces puedan acordar la exclusión únicamente ante vulneraciones muy graves que conduzcan a la pérdida de fiabilidad de las pruebas.

No es misión del TEDH determinar, como regla de principio, cuándo una prueba, obtenida incluso con infracción de las normas internas, puede ser admisible. La respuesta, desde el punto de vista del derecho a un proceso equitativo y justo del art. 6 CEDH, –perspectiva que es la que adopta el TC español y con-

8 Remitiéndose, a su vez, a un pronunciamiento anterior: «*Prosecutor v. Lubanga (Case No. ICC-01/04-01/06, Decision on the Confirmation of Charges, Pre-Trial Chamber I, 29 January 2007)*, a pre-trial chamber of the ICC (Rome Statute of the International Criminal Court («ICC»)), which entered into force on 1 July 2002).

figura el núcleo de su doctrina—, debe alcanzarse teniendo en cuenta el proceso en su integridad, como un todo que incluiría la fase pre procesal o de investigación y el modo en que se obtuvieron las pruebas. Sin embargo, hay una excepción a este criterio que es la obtención de confesiones como resultado de torturas o cualquier otra vulneración del art. 3 CEDH. La aceptación de tales declaraciones como evidencia en la que sostener los hechos relevantes en un proceso penal vuelve injusto al proceso en su totalidad. Excepción a la que alude, precisamente, el TC en el FJ 3 de la STC 97/2019, de 16 de julio, cuando explicita el llamado «control interno» aplicable en la búsqueda del nexo o ligación de la vulneración del derecho fundamental y su proyección en el proceso en el que la prueba pudiera tener eficacia.

Abundando en la afirmación anterior, el TEDH aporta una lista, no cerrada, de factores que han de ser tenidos en cuenta en la labor de valoración del juez. Labor que, insisto, ha admitido con carácter previo, a salvo de la excepción que se acaba de señalar. Entre ellos, importa destacar los siguientes que habría que cohonestar con la doctrina constitucional de reciente formulación: a) Si se ha cumplido con la regulación de la fase pre procesal y la obtención de pruebas para el juicio. Al hilo de ello, recuerda el TEDH que si se hubiera aplicado una regla de exclusión es poco probable que el procedimiento como un todo pueda ser considerado injusto; b) En el caso en que la prueba se haya obtenido ilegalmente, habrá que considerar la ilegalidad en cuestión y, en el supuesto en que proviene de la violación de otro artículo del CEDH, la naturaleza y fundamento de la misma; c) El peso del interés público en la investigación y la pena del delito en cuestión; d) Otras garantías procesales relevantes previstas en las leyes y la práctica del ordenamiento interno.