

La brecha jurisprudencial en la interpretación del ámbito de aplicación y alcance del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en los procedimientos tributarios

The jurisprudential gap in the interpretation of the range of application and scope of Article 6 of the European Convention on Human Rights in tax proceedings

YERAY VILLEGAS ALMAGRO

Universidad de Málaga

yeray@uma.es

ORCID: 0000-0002-2858-5587

Recibido: 10/09/2023 Aceptado: 13/12/2023

Cómo citar: Villegas Almagro, Yeray, “La brecha jurisprudencial en la interpretación del ámbito de aplicación y alcance del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en los procedimientos tributarios”, *Revista de Estudios Europeos* 83 (2024): 309-331.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](#).

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.83.2024.309-331>

Resumen: En este trabajo se analiza la relevancia de los conceptos autónomos como herramienta interpretativa y armonizadora en materia tributaria. Concretamente, se estudia la aplicación y el alcance de los derechos consagrados en el artículo 6 del Convenio en los procedimientos tributarios. La sensibilidad con la que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha abordado las potestades tributarias, en el marco de las soberanías fiscales, no ha sido suficiente para que los Estados adopten su postura. Prueba de ello es el rechazo del Tribunal Constitucional español a la tesis sostenida por aquel sobre el derecho a la no autoincriminación como límite al deber de colaborar con la Inspección de los Tributos. Discrepancia esta que conduce, en definitiva, a subrayar el problema que plantea la naturaleza de determinados conceptos, tanto a nivel nacional como internacional, así como de la calidad y la *buena fe* de la Administración Tributaria en su modo de proceder.

Palabras clave: Conceptos autónomos; procedimientos tributarios; mixtificación; derecho a la no autoincriminación; deber de colaborar con la Administración Tributaria.

Abstract: This paper analyses the relevance of autonomous concepts as an interpretative and harmonising tool in tax matters. Specifically, it studies the application and scope of the rights enshrined in Article 6 of the Convention in tax procedures. The sensitivity with which the European Court of Human Rights has approached taxation powers, within the framework of fiscal

sovereignties, has not been sufficient for States to adopt its position. Proof of this is the Spanish Constitutional Court's rejection of the thesis upheld by the Court on the right against self-incrimination as a limit to the duty to collaborate with the Tax Inspectorate. This disagreement leads, in the end, to highlight the problem posed by the nature of certain concepts, both nationally and internationally, as well as the quality and good faith of the Tax Administration in its way of proceeding.

Keywords: Autonomous concepts; tax procedures; mystification; right against self-incrimination; duty to cooperate with the tax administration.

INTRODUCCIÓN

Desde su constitución en 1959, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha conocido de demandas individuales y estatales sobre posibles violaciones de los derechos civiles y políticos que el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) consagra. En su desarrollo jurisprudencial, a pesar de no encontrar referencia expresa a la materia tributaria, ni en el Convenio ni en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), destaca particularmente la *línea evolutiva* –si se nos permite la expresión– seguida en el ámbito de aplicación de los referidos derechos en las relaciones jurídico-tributarias.

La jurisprudencia en materia tributaria por el TEDH ha estado, desde el comienzo, marcada por una interpretación fundamentalmente restrictiva. Y ello, entre otras cuestiones, por los problemas que derivan de la soberanía fiscal de los Estados y que el Tribunal tiene que abordar con especial delicadeza, al amparo del principio de autonomía procedimental e institucional de aquellos.

Dicho esto, y como apunta GARCÍA CARACUEL, “el aumento de la preocupación por la protección efectiva de los derechos fundamentales de los contribuyentes es directamente proporcional al aumento de medidas defensivas ante la extendida preocupación de los Estados por luchar contra el fraude y el abuso en el ámbito fiscal”.

En este sentido, los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero han incidido, en los últimos años, en la digitalización del sistema de relaciones entre Administración y contribuyente, lo que ha despertado numerosas inquietudes en la doctrina. Y es que, la preocupante actuación de la Administración pública, cuyo único fin parece ser la recaudación, ha traído consigo la evidente quiebra y deterioro de los principios

constitucionales que cimientan el sistema tributario y, con ello, los derechos y garantías de los obligados tributarios¹.

Ante este contexto, muchos han sido los interrogantes en torno a la aplicación del artículo 6 del CEDH en los procedimientos tributarios. Es por ello que, a continuación, se realizará una revisión de la literatura y jurisprudencia, con el fin de determinar cuál ha sido la evolución de la cuestión, tanto a nivel nacional como internacional, y lo que, a nuestro juicio, comporta.

1. LA INTERPRETACIÓN COMO HERRAMIENTA INTEGRADORA Y ARMONIZADORA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

La interpretación, entendida como aquel procedimiento que seguimos para determinar el sentido y alcance de las disposiciones de un tratado o convenio adoptado en el seno de una organización internacional, ha permitido la consolidación de unos criterios interpretativos por parte del TEDH.

El Consejo de Europa, por su parte, ha puesto de relieve la importancia de conocer no sólo los estándares elaborados por el Tribunal, sino también “la comprensión de los procesos y mecanismos interpretativos utilizados para su determinación”. En este sentido, no puede ignorarse el papel esencial que adquieren los tribunales nacionales en la interpretación del CEDH, función en la que el consenso europeo y la correcta aplicación del referido instrumento –vivo y anclado a la realidad de los Estados miembros– se erigen como clave de bóveda en el desarrollo de un estándar uniforme de los derechos humanos².

¹ Vid. Declaración de Granada (2018), Acto homenaje al profesor doctor Matías Cortés Domínguez, *Revista Española de Derecho Financiero*, 179, pp. 17-34.

² Cfr. Consejo de Europa (s.f.): “Mecanismos de interpretación en la jurisprudencia del TEDH: el concepto de consenso europeo”, en <https://www.coe.int/es/web/help-country/article-echr-case-law> (fecha de consulta: 03/10/23). En cuanto al consenso europeo, la doctrina ha puesto de manifiesto que se trata de “un método de interpretación ligado al margen de apreciación y el principio de subsidiariedad. Hace referencia [...] a la consideración del Convenio como un instrumento vivo y al carácter evolutivo de la jurisprudencia del TEDH, de tal manera que implica una interpretación integrada de los derechos clásicos y las nuevas aspiraciones de la sociedad. Asimismo, el consenso europeo, una vez que se da en una materia, puede cimentar la construcción de un concepto

De este modo, puede decirse, como afirma SÁNCHEZ FRÍAS, que la labor interpretativa –intensa desde sus inicios– ha convertido al TEDH en “un potente motor de integración”³. Y es que, siguiendo a LETSAS, ni las personas compartimos los mismos criterios lingüísticos sobre cómo identificar los conceptos, ni el significado de estos puede depender únicamente de la clasificación que los ordenamientos jurídicos nacionales les dieran⁴, porque ello podría “implicar consecuencias jurídicas muy diferentes”⁵.

Así las cosas, ante la necesidad de “evolucionar conforme a las prácticas y experiencias nacionales en materia de derechos y libertades fundamentales”⁶ y de alcanzar una interpretación uniforme, con el fin de evitar tanto “las incoherencias derivadas de las diferencias terminológicas”, como la “mera aplicación de una terminología diferente, a menudo de forma arbitraria”, el TEDH optó por proporcionar un “significado europeo” a los términos conflictivos mediante el uso de “conceptos autónomos”⁷.

Mucho se ha debatido –y se continúa haciendo–, en consonancia con lo antedicho, sobre la posible discrecionalidad que puede implicar una interpretación jurídica autónoma. Así, autores –como MAHONEY– sostienen que dada la “textura abierta y la estructura del Convenio” el Tribunal posee “importantes oportunidades de elección en la interpretación” y que, al ejercer esta elección, sobre todo ante el

autónomo”. Cfr. Bouazza Ariño, O. (2022): “Sanciones administrativas y garantías del proceso penal en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 72, p. 528.

³ Cfr. Sánchez Frías, A. (2023): *Los conceptos autónomos en el Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 89.

⁴ Vid. Letsas, G. (2004): “The Truth in Autonomous Concepts: How To Interpret the ECHR”, *European Journal of International Law*, 15(2), p. 281.

⁵ Cfr. Bouazza Ariño, O., *op. cit.*, p. 524.

⁶ Cfr. García Caracuel, M. (2009): “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Derecho & Sociedad*, 33, p. 117.

⁷ Cfr. Polgari, E. (2021): “The Role of the Vienna Rules in the Interpretation of the ECHR: A Normative Basis or a Source of Inspiration?”, *Erasmus Law Review*, 14(2), p. 90.

advenimiento de cambios y nuevas percepciones sociales, “el Tribunal hace nueva ley”⁸.

Sin embargo, otro sector doctrinal –entre el que se encuentra LETSAS– considera que el mecanismo de interpretación no puede resultar “de la textura abierta del lenguaje, sino del hecho de que los profesionales del Derecho no comparten los mismos criterios lingüísticos” a la hora de “identificar la verdad de las posiciones jurídicas”, lo que evidencia la distinción entre los desacuerdos jurídicos y las diferencias terminológicas triviales⁹.

Con todo, “la influencia del Convenio y su jurisprudencia no sólo se materializa a través de su interpretación y aplicación” por los tribunales nacionales, “sino que también debe considerarse a través de los efectos derivados de la implementación de las sentencias del TEDH”¹⁰.

Así, el propio TEDH hace gala, al respecto, de la extraordinaria interpretación dinámica que “a la luz de las condiciones de vida actuales” ha otorgado una verdadera “fuerza al Convenio”. Según este, se habrían “ampliado los derechos reconocidos en el Convenio, de manera que sus disposiciones se aplican en la actualidad a situaciones que en el momento de su formulación resultaban completamente imprevisibles e inimaginables”¹¹.

2. UNA APROXIMACIÓN A LOS “CONCEPTOS AUTÓNOMOS” DEL ARTÍCULO 6 DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

Como expone SÁNCHEZ FRÍAS, “la primera referencia a la necesidad de que ciertos conceptos del CEDH tengan una naturaleza autónoma en los ordenamientos nacionales” se encuentra en la Decisión

⁸ Cfr. Mahoney, P. (1998): “Marvellous richness of diversity or invidious cultural relativism”, *Human Rights Law Journal: In Association with the International Institute of Human Rights*, 19(1P), p. 2.

⁹ Cfr. Letsas, G., *op. cit.*, pp. 281 y 294.

¹⁰ Cfr. García Caracuel, M. (2009): “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *op. cit.*, p. 117.

¹¹ Cfr. Consejo de Europa (2022): “El Convenio Europeo de Derechos Humanos. Un instrumento viviente”, en https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_Instrument_SPA (fecha de consulta: 03/10/23), p. 7.

de 6 de abril de 1968, en la que, en referencia al concepto de “derechos y obligaciones de carácter civil”, el Consejo estableció:

Whereas the term "civil rights and obligations" cannot be construed as a mere reference to the domestic law of the High Contracting Party concerned but relates to an autonomous concept which must be interpreted independently, even though the general principles of the domestic law of the High Contracting Parties must necessarily be taken into consideration in any such interpretation¹².

Siguiendo a BOUAZZA, la doctrina de los conceptos autónomos haría alusión “a los principios de equidad, de justicia”, de modo que “no queda constreñid[a] necesariamente por el derecho interno, sino que tiene como misión garantizar la protección de los derechos humanos en el sentido del Convenio”¹³. Teoría, no obstante, que –como hemos expuesto anteriormente– no ha estado exenta de críticas y objeciones, por el peligro, entre otras cuestiones, de “ir más allá de la interpretación teleológica y aventurarse en el ámbito de la política legislativa”¹⁴.

En otros términos, “la fenomenología de los conceptos autónomos es indiferente” a las posibles divergencias de los Estados en cuanto a la forma de clasificar los conceptos jurídicos. Es decir, “los conceptos autónomos no son el resultado de ciertas características contingentes del CEDH”, lo que conduce a buscar “la razón de ser de la autonomía de estos conceptos examinando la pertinencia de la clasificación nacional, por un lado, y la correspondiente alegación de violación del solicitante, por otro”¹⁵.

Entre la abundante y multidisciplinar jurisprudencia del TEDH, encontramos que “la violación del Convenio más frecuentemente

¹² Decisión de la Comisión de 6 de abril de 1968 (3134/67, 3172/67 y 3188-3206/67), *Veintiuna personas detenidas c. Alemania*. Traducción propia: “considerando que la expresión «derechos y obligaciones de carácter civil» no puede interpretarse como una mera remisión al Derecho interno de la Alta Parte Contratante de que se trate, sino que se refiere a un concepto autónomo que debe interpretarse de forma independiente, aunque los principios generales del Derecho interno de las Altas Partes Contratantes deban tenerse necesariamente en cuenta en dicha interpretación”.

¹³ *Cfr.* Bouazza Ariño, O., *op. cit.*, 527.

¹⁴ STEDH de 28 de junio de 1978 (6232/73), *König contra Alemania*, opinión disidente del juez Matscher.

¹⁵ *Cfr.* Letsas, G., *op. cit.*, p. 290.

constatada por el Tribunal consiste en el derecho a un juicio justo, ya sea por la falta de equidad o por la duración excesiva del procedimiento”¹⁶.

Así, del artículo 6 del CEDH pueden desprenderse dos conceptos autónomos, sobre los que se han escrito grandes ríos de tinta: “derechos y obligaciones de carácter civil” y “acusación en materia penal”. Y son autónomos porque, en el caso del primero, “no debe interpretarse como una mera referencia al derecho interno del Estado demandado”¹⁷ y, en el caso del segundo, no debe entenderse “sobre la base de su significado en el Derecho interno”¹⁸.

Dicho esto, el alumbramiento de la teoría de los conceptos autónomos se sitúa en la conocida STEDH *Engel y otros contra Países Bajos*, en la que, para el Tribunal, a pesar de que “el Convenio permite a los Estados, en el desempeño de su función de guardianes del interés público, mantener o establecer una distinción entre el Derecho penal y el Derecho disciplinario y determinar los límites entre ambos”, no puede entenderse esta función como plena libertad en la calificación de infracciones como disciplinarias, en lugar de penal, pues “una latitud tan amplia podría conducir a resultados incompatibles con el objeto y la finalidad del Convenio”. Así, el TEDH establece tres criterios para considerar la “acusación en materia penal” y, por tanto, que el Convenio sea aplicable: la calificación jurídica según el derecho interno, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la pena que la persona corre el riesgo de soportar.¹⁹

A este respecto, SÁNCHEZ FRÍAS apunta que, “si bien podría parecer que [...] el TEDH vuelve a someterse a la voluntad del Estado”²⁰, este advierte de que “esto no es más que un punto de partida. La indicación que proporciona sólo tiene un valor formal y relativo; debe examinarse a la luz del denominador común de las legislaciones respectivas de los distintos Estados contratantes”²¹.

Ahora bien, el desarrollo inicial de la teoría de los conceptos autónomos a partir de la “acusación en materia penal” no impidió, en

¹⁶ Cfr. Consejo de Europa (2022): “El Convenio Europeo de Derechos Humanos. Un instrumento viviente”, *op. cit.*, p. 6.

¹⁷ STEDH de 29 de mayo de 1997 (21522/93), *Georgiadis contra Grecia*, párr. 34.

¹⁸ STEDH de 26 de marzo de 1982 (8269/78), *Adolf contra Austria*, párr. 30.

¹⁹ STEDH de 8 de junio de 1976 (5100/71), *Engel y otros contra Países Bajos*, párr. 82.

²⁰ Cfr. Sánchez Frías, A., *op. cit.*, pp. 81-82.

²¹ STEDH *Engel y otros contra Países Bajos*, *op. cit.*, párr. 82.

ningún caso, su proliferación en otras áreas –aunque con algunas limitaciones–. Así, la aplicación del artículo 6 en materia civil se encuentra condicionada, entre otros aspectos, a la pendencia de un litigio sobre “derechos y obligaciones de carácter civil”.

Este concepto ha sido el centro de numerosos debates. Y es que, el original –“civil rights and obligations”–, presente en la versión inglesa, fue traducido y trasladado de forma literal a la versión francesa –y sucesivas–, cuando, en realidad, nada tienen que ver.²² Esta problemática inicial condujo al Tribunal a considerar que “el apartado 1 del artículo 6 [...] se aplica con independencia de la condición de las partes, de la naturaleza de la ley que rige el «litigio» y de la autoridad competente para decidir”²³.

Sentadas las bases de la teoría de los conceptos autónomos, cabe señalar que la conflictividad interpretativa que gira en torno al concepto de “derechos y obligaciones de carácter civil”, sumado a la sensibilidad con la que el Tribunal debe abordar la potestad tributaria –ejercida bajo la soberanía fiscal de cada Estado–, ha traído consigo la constante exclusión de las relaciones jurídico-tributarias del ámbito de aplicación del Convenio.

Así las cosas, para el TEDH, las obligaciones y derechos de naturaleza tributaria no se encuentran amparados por el artículo 6 del CEDH, a pesar de haberse producido una evolución en los diferentes sistemas de relaciones entre Administración y contribuyentes, en las que cada vez es más frecuente la intervención de aquella en relaciones meramente privadas, porque “la materia fiscal –como expondremos en los siguientes epígrafes– sigue formando parte del núcleo duro de las prerrogativas de los poderes públicos”²⁴.

En este sentido, para un sector doctrinal “no resulta fácil aceptar que toda persona cuya causa no tenga relación con una acusación penal o no esté fundamentada en algún derecho u obligación civil no pueda beneficiarse de esta protección reforzada del derecho a un proceso justo”²⁵.

²² Vid. García Caracuel, M. (2009): “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *op. cit.*, p. 123 y Sánchez Frías, A., *op. cit.*, p. 83.

²³ STEDH *Georgiadis contra Grecia*, *op. cit.*, párr. 34.

²⁴ STEDH de 12 de julio de 2001 (44759/98), *Ferrazzini contra Italia*, párr. 29.

²⁵ Cfr. García Caracuel, M. (2021): “Protección multinivel de los derechos fundamentales en el derecho tributario”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Las Rozas, p. 716.

Sin embargo, a nuestro juicio, la efectiva protección del derecho dependerá –como tendremos ocasión de exponer– de la recepción que, tanto el legislador como la jurisprudencia nacional y los órganos administrativos, lleven a cabo de la postura del TEDH.

3. LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LOS CONCEPTOS AUTÓNOMOS EN MATERIA TRIBUTARIA

La primera referencia a los tributos, dado que el texto inicial del CEDH no contiene ninguna, la encontramos en el artículo 1 del primer Protocolo Adicional al Convenio, a propósito del derecho de propiedad. Esto supuso un interrogante más para la doctrina, pues “las primeras demandas que se le plantearon en asuntos tributarios”, sobre la posible violación del derecho a un proceso equitativo, “declararon que el citado precepto era incompatible *ratione materiae* con los litigios de naturaleza tributaria²⁶”.

Uno de los primeros pronunciamientos, en este sentido, lo encontramos en la STEDH *Schouten y Meldrum contra Países Bajos*, en la que, en un procedimiento sobre el pago de cotizaciones a la seguridad social, el Tribunal considera a estas “similares a impuestos y, por lo tanto, no entran dentro del concepto de «derechos y obligaciones civiles»”²⁷.

El punto de inflexión lo encontramos, sin embargo, en la STEDH *Ferrazzini contra Italia*, en la que el Tribunal admitió el objeto patrimonial de un procedimiento tributario –en conexión con el artículo 1 del primer Protocolo–, si bien mantuvo que las obligaciones fiscales de los contribuyentes con la Administración Tributaria debían ser consideradas una cuestión de carácter interno²⁸.

De dicho pronunciamiento se desprende, pues, la prevalencia de un cierto *principio de prudencia* a la hora de tener en cuenta “las prerrogativas excepcionales del Estado”, a través de las cuales establecen “sus diferentes fuentes de ingresos para la financiación del gasto público” y tratan de

²⁶ Cfr. Morón Pérez, M.C. (2021): “La eficacia interna del CEDH en el ordenamiento tributario español: Análisis crítico de la doctrina de TC sobre el control de convencionalidad”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.), *op. cit.*, p. 752.

²⁷ STEDH de 9 de diciembre de 1994 (19005/91 y 19006/91), *Schouten y Meldrum contra Países Bajos*, párr. 48.

²⁸ STEDH *Ferrazzini contra Italia*, *op. cit.* párr. 20-31.

“defender el interés general y evitar el fraude fiscal”. Razones estas por las que “el TEDH niega en la mayoría de los casos la violación del art. 6.1 en los procesos contenciosos” y que, sin embargo, para algunos autores – como GARCÍA CARACUEL– resultan “débiles e incompletos”²⁹.

Esta dicotomía, que fue destinataria de severas críticas por la doctrina, como advierte IPPOLITO, “en lo que llevaba toda la pinta de una disparidad de trato según la relación fuese de derecho privado o de derecho público”, sería objeto de una transformación a raíz de la apertura de la vía de la tutela penal, “donde más patente era la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes”³⁰.

De este modo, en el ámbito sancionador el Tribunal “ha elaborado una doctrina en torno al concepto de sanción”³¹ y “dota de una consideración penal a las sanciones administrativas graves y, en general, a las sanciones impuestas por la comisión de infracciones que tienen en realidad un carácter penal”³², siempre que concurren los criterios establecidos a partir de la STEDH *Bendenoun contra Francia* –ámbito de aplicación colectivo de la norma; función represiva y sancionadora de la norma; protección de intereses generales–. Así, “se garantiza el derecho a un proceso justo a los contribuyentes al igual que los justiciables, pero únicamente cuando estén incurso en una controversia de naturaleza penal”³³.

Lo cierto es que, el reconocimiento explícito al legislador nacional para, “en cumplimiento de su función de guardianes”, establecer o mantener “una distinción entre los distintos tipos de infracciones definidos por el Derecho interno y [determinar] su delimitación”, con base en el Convenio, fue dado ya por el Tribunal en su sentencia *Öztürk contra Alemania*. En este sentido, para el TEDH, “un legislador que suprime determinadas conductas de la categoría de infracciones penales de Derecho

²⁹ Cfr. García Caracuel, M. (2009): “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *op. cit.*, p. 123

³⁰ Cfr. Ippolito, M. (2016): “La tutela de los derechos de los contribuyentes en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la experiencia tributaria italiana”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, 8, pp. 197-216.

³¹ Cfr. Bouazza Ariño, O. (2022): “Sanciones administrativas y garantías del proceso penal en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *op. cit.*, p. 529.

³² *Ibid.*, p. 524.

³³ Cfr. García Caracuel, M. (2021): “Protección multinivel de los derechos fundamentales en el derecho tributario”, *op. cit.*, p. 716.

interno puede servir tanto a los intereses particulares [...] como a las exigencias de una buena administración de justicia [...]"³⁴.

De este modo, viene a considerar el Tribunal que “el Convenio no es contrario a las tendencias a la “despenalización” que existen”. Ahora bien, no debe ignorarse –y el Tribunal incide en ello– que “si los Estados contratantes tuvieran libertad para ignorar a voluntad las cláusulas fundamentales de los artículos 6 y 7 [...], calificando una infracción de «administrativa» en lugar de penal, la aplicación de dichas cláusulas quedaría subordinada a su voluntad soberana”. Un margen este tan amplio que –como expusimos anteriormente– “podría conducir a resultados incompatibles con el objeto y la finalidad del Convenio”³⁵.

Así, “el TEDH aceptó que la distinción entre procedimientos disciplinarios y procedimientos penales era sólida y reflejaba una práctica arraigada de distinguir entre infracciones disciplinarias y penales”, según LETSAS. Sin embargo, el Tribunal “expresó el temor de que algunos actos u omisiones pueden ser calificados por el Estado contratante, de forma intencionada o inocente, como infracciones disciplinarias de forma que escapen a las garantías del artículo 6”³⁶, lo que, sin duda, supuso una preocupación para la doctrina tributaria.

El problema llegaba, sin embargo, ante conceptos que ni siquiera los ordenamientos internos habían delimitado con claridad. Así, uno de los casos más paradigmáticos es el de los recargos fiscales. En la STEDH *Jussila contra Finlandia*, el Tribunal admitió lo siguiente:

Aunque el Tribunal no duda de la importancia de la fiscalidad para el buen funcionamiento del Estado, no está convencido de que sea necesario eximir las sanciones fiscales de las garantías procesales contenidas en el artículo 6 para preservar la eficacia del sistema fiscal ni, por otra parte, de que tal planteamiento pueda conciliarse con el espíritu y la finalidad del Convenio. Por consiguiente, el Tribunal aplicará en el presente asunto los criterios Engel antes mencionados³⁷.

La postura del Tribunal tiene, a nuestro juicio, su razón de ser, y es que, en realidad, la cuestión aquí planteada no es nueva. El debate sobre la

³⁴ STEDH *Öztürk contra Alemania*, *op. cit.*, párr. 49.

³⁵ *Ibid.*

³⁶ *Cfr.* Letsas, G., *op. cit.*, pp. 281-282.

³⁷ STEDH de 23 de noviembre de 2006 (73053/01), *Jussila contra Finlandia*, párr. 36. Traducción propia.

naturaleza de los recargos es tan antiguo como lo son los sistemas tributarios modernos de los Estados y, en consecuencia, no es un tema exclusivo del orden internacional. En el caso español, las tesis sostenidas fueron diversas, aunque pueden clasificarse fundamentalmente en dos grandes vertientes: quienes mantenían la naturaleza sancionadora de los recargos³⁸ y quienes hablaban de recargos en sentido propio³⁹.

No obstante, como pusiera de manifiesto HINOJOSA TORRALVO, “no habría ningún inconveniente en admitir que se trata de una medida sancionadora que incorpora un componente compensatorio”, de modo que, “hasta el momento de lo que deba considerarse indemnizatorio por el tiempo transcurrido entre el momento en que debió ingresarse la deuda y aquel en que efectivamente se ingresó”, podrá considerarse compensatorio. Ahora bien, “el resto no podría tener otra justificación que la sancionadora, de finalidad por tanto claramente disuasoria”⁴⁰.

Por último, llegados a este punto, podría entenderse zanjada la cuestión que gira en torno a la aplicación del artículo 6 del CEDH en los procedimientos de aplicación de los tributos y al procedimiento sancionador, de tal suerte que, los últimos, siempre que cumplieran los requisitos *Engels*, tendrían acceso a la cobertura del Tribunal, a diferencia de los primeros que, dada su naturaleza y la protección de las prerrogativas, íntimamente vinculadas con las soberanías y el ejercicio de las potestades fiscales, no estarían amparados.

Sin embargo, no podemos obviar que los procedimientos de aplicación de los tributos, en no pocas ocasiones, sirven de antesala al procedimiento sancionador. Así, la actividad llevada a cabo en el seno de un procedimiento inspector bien pudiera servir de base a la formulación de una “acusación en materia penal” –en términos del Convenio– para iniciar el procedimiento sancionador oportuno. Dicho esto, ¿cuál es, por tanto, el alcance del ámbito de aplicación del Convenio ante situaciones de fricción como estas?

³⁸ Vid. Pérez Royo, F. (1991): *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 1.ª ed. Civitas, Madrid, p. 212; Ferreiro Lapatza, J.J. (1994): *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª ed. Marcial Pons, Madrid, p. 461.

³⁹ Vid. Esevenri Martínez, E. (1992): “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, *Crónica Tributaria*, 61, pp. 20-21.

⁴⁰ Cfr. Hinojosa Torralvo, J.J. (1995): *La autoliquidación en materia tributaria*, obra inédita, p. 879.

4. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN: EL AMPARO DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS FRENTE A LA INDEFENSIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

Parece claro, como afirma SÁNCHEZ-ARCHIDONA, “que un procedimiento de aplicación de los tributos es ciertamente inofensivo si no deriva en otros posteriores sancionadores”. De ahí que el TEDH considere que, si nos encontramos ante un procedimiento de aplicación de los tributos, “la obligación de presentar una declaración de bienes a las autoridades fiscales no [plantea] ningún problema en virtud del artículo 6”. Esta obligación es “una característica común de los ordenamientos jurídicos de los Estados contratantes”, de modo que, “el derecho al silencio y el derecho a no autoinculparse no son absolutos”⁴¹.

Sin embargo, como expone SARRÓ RIU, en el marco del procedimiento inspector, la Administración Tributaria “está dotada de amplias facultades para requerir a los contribuyentes la aportación de cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para la comprobación”. Por su parte, “los contribuyentes tienen el deber de colaborar aportando cuantos datos y antecedentes les sean reclamados”⁴²; de lo contrario, podrán incurrir en una infracción.

Partiendo de que “el objeto de la instrucción es el de establecer los hechos sobre los cuales se va a llevar a cabo la regularización y concluye precisamente con la propuesta contenida en el acta que pone fin a esta fase”⁴³, cabe destacar que, “en la práctica –calificada como anómala por algunos autores– el procedimiento inspector y todo el material en él recabado sirven de fase de instrucción del posterior procedimiento sancionador”⁴⁴.

⁴¹ STEDH de 6 de abril de 2004 (67537/01), *Shannon contra Reino Unido*, párr. 40 y 45.

⁴² Cfr. Sarró Riu, J. (2009): El derecho a no autoinculparse del contribuyente. Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda, Bosch, Barcelona, p. 30

⁴³ Cfr. Olivares Olivares, B. (2023): “Lección IX: Especialidades de la estructura del procedimiento inspector”, en Olivares Olivares, B. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G.: *Manual de procedimientos tributarios aplicados*, Tecnos, Madrid, p. 127.

⁴⁴ Cfr. Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2021): “Derecho a la no autoincriminación y el deber de colaborar con la Hacienda”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.), *op. cit.*, p. 541.

A este respecto, escribió SESMA SÁNCHEZ que “las potestades de información tributaria se emplean como un mecanismo genérico de lucha contra el fraude fiscal”, de modo que, “se usan para conseguir pruebas de cargo contra el propio sujeto o de terceros” y “se aprovechan como pruebas preconstituidas”⁴⁵.

Cierto es, como apunta PONT CLEMENT, que debemos “aceptar que el tributo como fenómeno de masas requiere la máxima colaboración de los ciudadanos con la Administración”, en aras de conseguir “un sistema tributario justo”. Ahora bien, ello debe ir acompañado “de unas leyes técnicamente buenas y de una Administración eficaz y respetuosa del Derecho”. Para el autor, “la mixtificación de los procedimientos de liquidación y sancionador produce como resultado la directa confrontación entre el deber de colaboración” y el “derecho a guardar silencio” en las relaciones jurídico-tributarias. Y es que, “no puede predicarse la prevalencia” del uno sobre el otro, pues “esto produce necesariamente un callejón sin salida”⁴⁶.

En palabras de SESMA, “la complejidad de este problema se deduce con claridad de la disparidad de posturas que mantienen nuestro Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos”⁴⁷. Así, para el TEDH, fundamentándose en la “protección del acusado contra la coacción indebida de las autoridades”, considera que, “aunque no se mencionan específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho al silencio y el derecho a no autoinculparse son derechos internacionales generalmente reconocidos”⁴⁸.

Dicho esto, en su sentencia *Funke contra Francia*, el TEDH marcaría un hito en la senda tributaria del derecho a guardar silencio y a no declarar contra uno mismo. En este caso, el litigio giraba en torno al carácter declarativo o no del sistema aduanero francés.

Para la Administración francesa, el deber de colaborar y conservar la documentación relativa a ingresos y bienes, así como el de hacerla pública, evitaría cualquier procedimiento inquisitivo. Así, pues, la Administración habría invitado al obligado tributario “a que detallara los hechos

⁴⁵ Cfr. Sesma Sánchez, B. (2001): *La Obtención de Información Tributaria*, Aranzadi / AEDAF, Elcano, p. 21.

⁴⁶ Cfr. Pont Clemente, J. F. (1994): “Separación, en vía de comprobación en investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica Tributaria*, 27, pp. 75-85.

⁴⁷ Cfr. Sesma Sánchez, B., *op. cit.*, p. 107.

⁴⁸ STEDH *Shannon contra Reino Unido*, *op. cit.*, párr. 39 y 40.

constatados por sus agentes y reconocidos por él, a saber, los extractos bancarios y los talonarios de cheques descubiertos durante la inspección domiciliaria”.

Sin embargo, el Tribunal consideró que un requerimiento de estas características, bajo la advertencia de ser sancionado en caso de no acudir, supondría “obligar al demandante a aportar él mismo la prueba de las infracciones que supuestamente había cometido”, de forma que se estaría violando el artículo 6 del CEDH⁴⁹.

Así las cosas, como afirma GARCÍA BERRO, “lo que el poder público no puede hacer, sin embargo, es exigir bajo coacción documentos que no podría obtener por sí mismo de manera inmediata [...], porque eso sería tanto como obligar al imputado a aportar la prueba del ilícito”⁵⁰.

Ahora bien, no faltaron voces discrepantes, como la del juez ZUPANČIČ, para quien sería “ilusorio sostener mecánicamente que los procedimientos fiscales administrativos son, por una razón u otra, totalmente distintos de los procedimientos penales iniciados sobre la base de la información presentada en la declaración de la renta”. Sin embargo, para el juez, la cuestión no radica tanto en la autoincriminación, como en la utilización de “la fuerza para que el individuo se convierta en una fuente de pruebas contra sí mismo”. Es decir, considera que la cuestión a resolver gira, en realidad, en torno a la aplicación de una “prohibición” procedente del Derecho romano –derecho a no autoincriminarse– “en situaciones en las que la búsqueda de la verdad material requiera que la persona afectada proporcione documentos [...] cuando estos son [...] el objeto mismo del procedimiento”⁵¹.

Por su parte, el juez POWER-FORDE consideró que eran numerosos los “argumentos que pueden esgrimirse a favor de la aplicabilidad del artículo 6 a los procedimientos fiscal”. Decía poder ver “los efectos perversos de la divergencia en el enfoque del Tribunal sobre las sanciones fiscales y los procedimientos de [aplicación de los tributos]”. Es por ello que, en su opinión, “quizás debería reconsiderarse toda la

⁴⁹ STEDH de 25 de febrero de 1993 (10828/84), *Funke contra Francia*, párr. 41-44.

⁵⁰ *Cfr.* García Berro, F. (2010): “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Quincena Fiscal*, 19, p. 23.

⁵¹ STEDH de 5 de abril de 2012 (11663/04), *Chambaz contra Suiza*, opinión disidente del juez Zupančič.

cuestión de la aplicación del Convenio a los contribuyentes”. Sin embargo, entendió que “la imposición de multas por incumplimiento de las exigencias del Derecho tributario se [inscribe] en el «núcleo duro de las prerrogativas del poder público, permaneciendo predominante el carácter público de la relación entre el contribuyente y la colectividad»”⁵².

En esta misma línea, SARRÓ RIU sostiene que, en ningún caso, la presión que supone la amenaza de una sanción por no colaborar al normal desarrollo del procedimiento inspector “puede ser percibida como una situación ilegítima de coacción abusiva por parte de las autoridades, como lo serían las torturas o tratos degradantes sufridos en calabozo”, de manera que, este derecho no poseería “en el ámbito tributario la misma relevancia que el marco de una investigación policial”.

Con todo, tras las SSTEDH *Funke y Bendenoun*, “el giro jurisprudencial parece inevitable [...], en el sentido de que no cabe ya acudir al deber de contribuir para justificar la exclusión de las garantías penales en el procedimiento de inspección, argumentando que no se trata de un procedimiento estrictamente sancionador”, según FALCÓN Y TELLA⁵³. Postura esta que, sin embargo, no fue recibida por el Tribunal Constitucional español, que “estableció un statu quo que podría resumirse en la consideración del deber de contribuir como límite de los derechos fundamentales”⁵⁴.

Así, la STC 76/1990 estableció, en su FJ 10.º, lo siguiente:

[...] no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.

⁵² *Ibid.*, opinión disidente del juez Power-Forde.

⁵³ Cfr. Falcón y Tella, R. (1995): “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, 22, p. 8.

⁵⁴ Cfr. Soler Roch, M.T. (1995): “Deberes tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, 30, p. 102.

De este modo, el Tribunal Constitucional elude “enfrentarse a una delimitación precisa de los efectos que esta garantía fundamental –el derecho a no autoincriminarse– despliega en el ámbito de nuestros procedimientos tributarios”⁵⁵ y convalida “la posibilidad de obtener en sede administrativa pruebas, bajo la amenaza de aplicar sanciones en caso de no proporcionarlas, [para] luego utilizar las mismas en un [procedimiento] sancionador”⁵⁶.

Es más, de forma posterior, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 50/1995 viene a afirmar la similitud entre la jurisdicción penal y la actuación inspectora, si bien niega que el contribuyente goce del derecho a guardar silencio y no autoincriminarse, no sólo en sede administrativa, sino incluso en el ámbito penal. Así, en su FJ 6.º, establece que

No es arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente al respecto, ante el silencio de la Constitución, si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo [...].

La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) y lleva consigo la necesidad de impedir “una distribución injusta de la carga fiscal [...].

De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 119/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. “La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (STC 76/1990), en la cual el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos

⁵⁵ Cfr. García Berro, F., *op. cit.*, p. 17

⁵⁶ Cfr. Álvarez Echagüe, J.M. (2006): “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)”, *Crónica Tributaria*, 118, p. 15.

individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado [...].

La doctrina ha sido mayoritariamente crítica con la postura de nuestro Tribunal Constitucional. Resulta difícilmente comprensible, como señala GARCÍA BERRO, no asumir que la amenaza sancionadora, al menos de forma tendencial, pueda condicionar la voluntad del compelido, conduciéndole a actuar en el sentido deseado por la norma. Así, compartimos con el autor que,

[...] si un sujeto decide facilitar a la Administración información reveladora de sus incumplimientos con el Fisco, las máximas de la experiencia conducen a presumir que no lo hace de manera voluntaria, movido por un sentido cívico no demostrado antes, sino por el deseo de evitar la imposición de las sanciones previstas en el ordenamiento para el caso de que se niegue a hacerlo⁵⁷.

En la misma línea, para SÁNCHEZ-ARCHIDONA,

es evidente que, si bien el *nemo tenetur* no desplegará sus efectos en el ámbito del procedimiento inspector, solo será así cuando los datos utilizados en este no se empleen para iniciar o sustanciar otro procedimiento (v.gr., sancionador). En el momento temporal en el que esos datos o documentos que obren en manos de la Administración formen parte sustancial de una acusación que dé inicio a un procedimiento sancionador, despliega toda su eficacia el *nemo tenetur* [...]⁵⁸.

Llegados a este punto, no podemos finalizar sin antes hacer alusión a la posibilidad, admitida por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de julio de 2020 y de 5 de noviembre de 2020, de iniciar un procedimiento sancionador antes de la notificación o fin del procedimiento de comprobación que deriva en la liquidación, es decir, antes de haberse determinado la cuantía de la obligación tributaria.

Esto nos lleva a plantear que no se estaría, pues, legitimando únicamente la técnica legislativa –deficiente, cuanto menos–, sino también el *modus operandi* de la Administración Tributaria, basado en la *advertencia* al contribuyente del deber de colaborar frente a las posibles infracciones y sanciones –o lo que es lo mismo, frente a la pérdida del

⁵⁷ Cfr. García Berro, F., *op. cit.*, p. 21

⁵⁸ Cfr. Sánchez-Archidona Hidalgo, G., *op. cit.*, p. 539.

derecho a la reducción por conformidad—. Ello, como no puede ser de otra manera, desprende verdaderos halos de una actuación puramente coercitiva, en la que debería primar la tesis sostenida por el TEDH, cuya línea jurisprudencial, en un ejercicio de comparación, “deja por así decirlo, «a los pies de los caballos» a nuestro Tribunal Constitucional”⁵⁹.

Es por ello que resulta singular, a nuestro juicio, que ante dicha posibilidad, el Tribunal Supremo aluda a una pretendida confianza en la “bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o de inspección, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador”. Como quiera que fuere, el problema ha ido *in crescendo*, hasta el punto de encontrarnos no sólo ante una deficiente calidad normativa y de actuación, sino también ante la impericia jurisprudencial, en este caso. Veremos, pues, si el tiempo trae consigo la inversión de este statu quo.

CONCLUSIONES

1.^a- La interpretación y la teoría de los conceptos autónomos han permitido, como mecanismos de integración europea, la consolidación de unos criterios interpretativos sobre el ámbito de aplicación y alcance de determinados derechos y garantías fundamentales, de acuerdo con las condiciones actuales y la transformación social.

2.^a- El origen de los conceptos autónomos lo encontramos en los desacuerdos sobre los criterios jurídico-lingüísticos que, en el momento de identificar la verdad material de las posiciones jurídicas, han de adoptar los profesionales del Derecho y, en consecuencia, los Estados, cuyas clasificaciones nunca serán neutrales. No puede considerarse, por tanto, una herramienta de discrecionalidad judicial; todo lo contrario, se trata de evitar la elusión de las garantías del Convenio derivada del principio de autonomía de un Estado.

3.^a- Ni el CEDH, ni la CDFUE, aluden a la materia tributaria. La primera referencia la encontramos en el artículo 1 del primer Protocolo Adicional al Convenio, en relación con el patrimonio. El amparo del TEDH a los procedimientos de aplicación de los tributos ha sido limitado, por no considerarse estos de naturaleza civil, al pertenecer al ámbito de prerrogativas de los Estados en el marco de sus soberanías fiscales.

⁵⁹ Cfr. Soler Roch, M.T., *op. cit.*, p. 111.

4.^a- La apertura a la vía de la tutela penal, en el caso del procedimiento sancionador en la sentencia del caso *Bendenoun*, supuso un hito en la trayectoria jurisprudencial del Tribunal, que vino a entender que, siempre que se cumplieran los criterios *Engels*, la infracción y sanción tributaria debían considerarse integradas en el concepto de “acusación en materia penal”.

5.^a- Establecidos ambos criterios –distinción entre los procedimientos de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador–, se origina una nueva casuística: la mixtificación de los procedimientos. Esto es, aquellos casos de fricción –como el de los recargos fiscales–, en los que la naturaleza del objeto del litigio no resulta clara. Tras su sentencia *Jussila*, el Tribunal consideró que, si la naturaleza del objeto en cuestión era sancionadora, no podía más que admitirse la aplicación del artículo 6 del Convenio al caso concreto.

6.^a- Lo anterior es consecuencia de entender que una limitación, basada en el deber de colaboración con la Administración Tributaria, a pesar de encontrarnos en el ámbito de las prerrogativas de los Estados, supondría la evidente violación del derecho a guardar silencio y no autoincriminarse; derecho que, aunque no se encuentra de forma explícita en el artículo 6, se entiende implícito y aceptado de forma generalizada, según el TEDH.

7.^a- Creemos, por tanto, que la problemática no se halla en los pronunciamientos del TEDH, que viene tratando con sensibilidad la materia tributaria para que, en la medida de lo posible, los contribuyentes se encuentren amparados por los derechos y garantías del Convenio. Y es que, si la recepción por el legislador y la jurisprudencia nacional, así como la actuación de la Administración Tributaria, resultan deficientes, no cabe más que concluir que el verdadero fenómeno ante el que nos encontramos es la elusión de las referidas garantías en el ordenamiento jurídico interno.

8.^a- Esto, en definitiva, tiene una especial incidencia en los procedimientos inspectores, en los que, en la mayoría de los casos, los datos obtenidos sirven de base a la formulación de la acusación en materia sancionadora. Así, compartimos el juicio emitido por la doctrina y creemos que deben ampliarse los efectos, con base en la jurisprudencia del TEDH, del artículo 6 del Convenio sobre aquellos procedimientos que destilen cierto halo sancionador.

9.^a- La problemática no es nueva. De hecho, viene siendo analizada por la doctrina desde tiempo atrás. Sin embargo, no por ello debe ser abandonada; ni mucho menos, admitida la postura interna actual. No obstante, lo cierto es que, el contexto de deterioro de las relaciones

jurídico-tributarias no parece favorecer una inversión de la situación a corto plazo, por lo que habrá que estar atentos al desarrollo de esta cuestión.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Echagüe, J.M. (2006), “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)”, *Crónica Tributaria*, 118, pp. 11-28.
- Bouazza Ariño, O. (2022), “Sanciones administrativas y garantías del proceso penal en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 72, pp. 521-545.
- Consejo de Europa (2022), “El Convenio Europeo de Derechos Humanos. Un instrumento vivo”, en https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_Instrument_SPA (fecha de consulta: 03/10/23).
- Consejo de Europa, (s.f.), “Mecanismos de interpretación en la jurisprudencia del TEDH: el concepto de consenso europeo”, en <https://www.coe.int/es/web/help-country/article-echr-case-law> (fecha de consulta: 03/10/23).
- Declaración de Granada (2018), Acto homenaje al profesor doctor Matías Cortés Domínguez, *Revista Española de Derecho Financiero*, 179, pp. 17-34.
- Eseverri Martínez, E. (1992), “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, *Crónica Tributaria*, 61, pp. 17-26.
- Falcón y Tella, R. (1995), “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, 22, pp. 5-10.
- Ferreiro Lapatza, J.J. (1994), *Curso de Derecho Financiero Español*, 16.ª ed. Marcial Pons, Madrid.

- García Berro, F. (2010), “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Quincena Fiscal*, 19, pp. 15-48.
- García Caracuel, M. (2009), “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Derecho & Sociedad*, 33, pp. 116-129.
- García Caracuel, M. (2021), “Protección multinivel de los derechos fundamentales en el derecho tributario”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Las Rozas, pp. 713-746.
- Hinojosa Torralvo, J.J. (1995), *La autoliquidación en materia tributaria*, obra inédita.
- Ippolito, M. (2016), “La tutela de los derechos de los contribuyentes en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la experiencia tributaria italiana”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, 8, pp. 197-216.
- Letsas, G. (2004), “The Truth in Autonomous Concepts: How To Interpret the ECHR”, *European Journal of International Law*, 15(2), pp. 279-305.
- Mahoney, P. (1998), “Marvellous richness of diversity or invidious cultural relativism”, *Human Rights Law Journal: In Association with the International Institute of Human Rights*, 19(1P), pp. 1-6.
- Morón Pérez, M.C. (2021), “La eficacia interna del CEDH en el ordenamiento tributario español: Análisis crítico de la doctrina de TC sobre el control de convencionalidad”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Las Rozas, pp. 747-780.
- Olivares Olivares, B. (2023), “Lección IX: Especialidades de la estructura del procedimiento inspector”, en Olivares Olivares, B. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G.: *Manual de procedimientos tributarios aplicados*, Tecnos, Madrid, pp. 125-134.

- Pérez Royo, F. (1991), *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 1.^a ed. Civitas, Madrid.
- Polgari, E. (2021), “The Role of the Vienna Rules in the Interpretation of the ECHR: A Normative Basis or a Source of Inspiration?”, *Erasmus Law Review*, 14(2), pp. 82-95.
- Pont Clemente, J. F. (1994), “Separación, en vía de comprobación en investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica Tributaria*, 27, pp. 75-85.
- Sánchez Frías, A. (2023), *Los conceptos autónomos en el Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2021), “Derecho a la no autoincriminación y el deber de colaborar con la Hacienda”, en Merino Jara, I. (dir.); Vázquez del Rey Villanueva, A. y Suberbiola Garbizu, I. (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Las Rozas, pp. 525-546.
- Sarró Riu, J. (2009), *El derecho a no autoinculparse del contribuyente. Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda.*, Bosch, Barcelona.
- Sesma Sánchez, B. (2001), *La Obtención de Información Tributaria*, Aranzadi / AEDAF, Elcano.
- Soler Roch, M.T. (1995), “Deberes tributarios y Derechos Humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, 30, pp. 101-115.