

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sentencia 1578/2025 de 4 de diciembre de 2025**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Recurso n.º 3664/2023**

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Principio de no autoincriminación.** El principio de no autoincriminación se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Una aplicación automática de lo establecido en el art. 210.2 LGT que incorpore todos los datos y pruebas que se hayan obtenido en los procedimientos de aplicación, sin valorar si ha existido infracción o no del principio de no autoinculpación, podría constituir un quebrantamiento del principio e infringir los arts. 6 y 48 CEDH y 24 CE. Se impone, por lo tanto, que la Administración analice, caso por caso, si a lo largo de las actuaciones realizadas en el procedimiento de aplicación se han podido obtener pruebas con infracción del principio de no autoincriminación, pues, en tal caso podrá utilizar dicha prueba para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario. De haberse obtenido alguna prueba con infracción del principio de no autoinculpación, la Administración deberá valorar hasta qué punto el resto de las pruebas obtenidas se ven afectadas por dicha infracción. No cabe acoger una interpretación formalista que, al amparo del principio de tramitación separada, vacíe de contenido el derecho a la no autoincriminación. El requerimiento de aportación de documentos puede implicar una violación del principio de no autoincriminación, no resultando coherente pretender que el derecho otorgue protección frente a las declaraciones autoinculpatorias pero no lo haga frente a la aportación de documentos de los que inequívocamente se desprende la realización de un hecho sancionable [Vid., STJUE de 2 de febrero de 2021 -C.481/2019]. Ahora bien, el ejercicio de tal derecho no puede "impedir a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente del sospechoso o acusado mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos, y que tengan una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado". La prueba tendrá una existencia independiente de la voluntad del acusado cuando la misma venga impuesta *ex lege*. Así, la aportación de la documentación contable no lesiona el derecho a la no autoincriminación [Vid., SSTs de 17 de septiembre de 2009, recurso n.º 2180/2003 y de 4 de noviembre de 2015 recurso n.º 100/2014]. Ahora bien, cabe diferenciar entre aquellas obligaciones legales establecidas por la ley de una forma precisa de aquellas otras dispuestas de una forma abierta. En efecto, en estos últimos casos, una interpretación excesivamente amplia podría dar lugar a dejar vacío de contenido el derecho a la no autoincriminación. Este vaciamiento puede ocurrir si la expresión "cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria", contenida en el art. 29.2.f), se interpreta de una forma excesivamente amplia o extensiva. La aplicación del concepto jurídico indeterminado "*trascendencia tributaria*" debe hacerse con especial diligencia y cuidado por parte de la Administración, siendo necesario que motive específicamente dicha "*trascendencia*" en cada caso. La obtención de pruebas documentales por medios coercitivos no resulta contraria al derecho de no autoincriminación, siempre que las autoridades -la autoridad tributaria- razonen que dichas pruebas tienen por objeto obtener documentos específicos preexistentes -como lo son las facturas-, por tanto, documentos que tienen una razón de ser que obedece a un fin distinto al sancionador y de cuya existencia la autoridad tiene una certeza razonable, pues el TEDH excluye la posibilidad de las denominadas *fishing expeditions* o investigaciones prospectivas - STEDH de 25 de febrero de 1993, Funke c. France-. Nuestro ordenamiento jurídico también se ha mostrado en contra de la *inquisitio generalis*. La STC 41/1998 afirma que "acotar el campo de la instrucción es esencial para evitar el riesgo de una investigación generalizada sobre la totalidad de la vida de una persona", por lo que debe determinarse el campo de la investigación, así como las SSTs de 6 de noviembre de 2000, recurso n.º 1729/2000 y de 23 de junio de 1999, recurso n.º 1069/1999 afirman que una investigación prospectiva es "del todo incompatible con los principios de un Estado democrático de derecho" y por ello deberá realizarse, en cada supuesto enjuiciado, una

Síguenos en...



ponderación motivada de los bienes jurídicos en juego. El Tribunal establece la siguiente doctrina: La documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario. La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella. El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario. En este caso el art. 23 del Rgto de facturación establece la obligación de conservar dichos documentos y de garantizar el acceso a los mismos al órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación y por tanto no cabe entender infringido el derecho a la no autoincriminación.

## TRIBUNAL SUPREMO

### SENTENCIA

#### Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

#### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.578/2025

Fecha de sentencia: 04/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3664/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3664/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

#### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1578/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

Síguenos en...



D. Isaac Merino Jara  
D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde  
D. Manuel Fernández-Lomana García  
D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo  
D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 4 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 3664/2023 interpuesto contra la sentencia de 6 de febrero de 2023 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (PO 764/2018). Han sido partes: actuando como recurrente, la entidad ACR, S.C., representada procesalmente por el procurador D. Eduardo Ortiz Poole; y, como parte recurrida, la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la sentencia de 6 de febrero de 2023 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (PO 764/2018), que estimó parcialmente el recurso interpuesto por ACR, S.C., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de mayo de 2018 (reclamación nº NUM000), sobre liquidaciones y sanción asociada correspondientes al impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2006 a 2008. Dicha estimación parcial se expresó del siguiente modo en la sentencia: *"Los anteriores razonamientos nos llevan a la parcial estimación del presente recurso puesto que, a pesar de apreciar la prescripción respecto de la infracción imputable a las facturas emitidas antes del 30 de octubre de 2008, lo que conlleva la anulación de la sanción en los términos en los que fue impuesta, sí apreciamos la antijuridicidad y culpabilidad de la conducta del obligado tributario en la emisión de facturas en el periodo de tiempo que no consideramos prescrito"*.

**SEGUNDO.-** Presentaron escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia, tanto ACR S.C. como la Abogacía del Estado. Ambas partes, en sus escritos, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señalaron las normas legales y jurisprudencia que consideran infringida - art. 89.2.b) LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art. 89.2.d) LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncian forman parte del derecho estatal o de la Unión Europea - art. 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentaron el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2. c) y 88.3 a), ambos de la LJCA.

**TERCERO.-** Por Auto de 8 de mayo de 2023 se tuvieron por preparados sendos recursos de casación y se emplazó a las partes ante el TS. En su virtud, se han personado ante esta Sala: ACR S.C. mediante escrito presentado el 19 de mayo de 2023 por su procurador D. Eduardo Ortiz Poole; la Abogacía del Estado mediante escritos presentados el 31 de mayo de 2023, en calidad de recurrente, y el 21 de junio de 2023 como parte recurrida.

**CUARTO.** - Esta Sala dictó Auto de admisión el 24 de abril de 2024, acordando:

*"1º) Inadmitir el recurso de casación n.º 3664/2023 preparado por la Administración General del Estado, sin que proceda especial condena en costas; y admitir el recurso de casación preparado por la representación procesal de ACR, S.C., contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso n.º 764/2018 "*.

*"2º) Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en: Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información -como, por ejemplo, facturas- a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva (art. 203 LGT) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria.*

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

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

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

**QUINTO.** -El 6 de junio de 2024, el recurrente ACR S.C. interpuso el correspondiente recurso de casación. En él cita las siguientes decisiones sobre el derecho a no autoinculparse dictadas por el TEDH: "Asunto Funke contra Francia, nº 10828/84 (...) Asunto Saunders contra Reino Unido, 19187/91 (...) Asunto J.B. contra Suiza, nº 31827/96 (...) Asunto Chambaz contra Suiza, nº 11663/04 (...) Asunto De Légé contra Países Bajos, nº 58342/15". También señala la STC nº 76/1990 y las STS dictadas en los recursos nº 100/2014 y 1993/2019.

En su virtud, dice la parte que "siguiendo los criterios relacionados por el TEDH, la sanción impuesta a mi representado entra dentro del ámbito de aplicación del derecho a no declarar contra uno mismo", porque existen "coacción" y un "procedimiento de naturaleza penal conforme a la jurisprudencia del TEDH y, más concretamente, a los conocidos como "criterios Engels"(...) ". Y que, en orden a determinar "si las facturas (...) constituyen documentos preexistentes cuya existencia es conocida por la Administración (...) no podemos considerar que, desde el punto de vista de la Administración, el requerimiento efectuado al inicio de las actuaciones de inspección (que incluía expresamente la copia de todas las facturas emitidas) tuviese por objeto documentos cuya existencia y contenido fuesen[por ella] conocidos".

Añade que: "En la medida en que tal requerimiento de documentación implicaba el apercibimiento de sanción, debe concluirse que la posterior utilización de ese cuerpo documental en el posterior procedimiento sancionador ha supuesto una vulneración del derecho a no auto inculparse, en los términos en los que el mismo ha sido delimitado por el TEDH".

Finalmente, interesa que se declare que "la utilización de facturas en un procedimiento sancionador tributario, aportadas por el supuesto sujeto infractor en un procedimiento de comprobación anterior, previo requerimiento efectuado por la Administración y bajo apercibimiento de sanción en caso de incumplimiento, constituye una vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo, contrario a los artículos 24.2 de la Constitución y 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos".

**SEXTO.** -El 26 de julio de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición. En resumen, alega que, en el presente caso, "todas las actuaciones de la Administración -el requerimiento de aportación de las facturas, su incorporación al expediente sancionador, el uso que de ellas se hizo en éste y el acuerdo sancionador mismo- fueron realizadas en el ejercicio de potestades administrativas atribuidas y reguladas por la ley", añadiendo que "si en la actuación administrativa, que es el objeto del recurso contencioso-administrativo, se llegara a apreciar vulneración del art. 6 del CEDH y/o del art. 24.2 de la CE, tal vulneración habría de imputarse no al actuar administrativo sino a la ley misma".

Dice, también, que: "La tesis del recurrente es que esa incorporación[de facturas al expediente] no es aceptable por vulnerar su derecho a la no auto inculpación, aunque acepta que sí es perfectamente conforme a Derecho su requerimiento para su aportación al procedimiento de inspección. Pero el examen conjunto y armónico de estas normas conduce a apreciar la regularidad de todo lo hecho por la Administración".

Y es que, según continúa alegando la parte, aunque "los documentos obtenidos compulsivamente o mediante coacción del inculpado pueden tener que ser excluidos de la prueba de cargo en un procedimiento penal o sancionador, la cuestión es si tal cosa ha de darse en todos los supuestos -es decir, cualesquiera que sean esos documentos- o si dependerá de la naturaleza o carácter de tales documentos. Aquí está el quid de la cuestión. Porque es un hecho que la jurisprudencia europea de derechos humanos ha discernido (como, según se desprende de su escrito, no ignora el recurrente) entre unos documentos y otros. De modo que algunos sí tienen que ser excluidos y otros no deben serlo". Al respecto, considera que la incorporación al expediente administrativo de las facturas objeto de este proceso no puede estimarse como alguno de los "elementos cualificadores que son necesarios para concluir que se ha producido la vulneración del derecho", pues "las meras facturas no constituyen prueba de cargo ni basten



*para dar soporte a la incriminación (...) No son las facturas en sí o por sí mismas sino su contraste con los restantes hechos del caso lo que constituye el fundamento de la imputación".*

**SÉPTIMO-** Por providencia de 22 de septiembre de 2025 se señaló para votación y fallo el día 11 de noviembre de ese año, fecha en la que se comenzó la deliberación, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Sobre el objeto del proceso.**

Se recurre en casación la SAN de 6 de febrero de 2023 -rec. 764/2018-, que estimó *"parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ACR, S.C. contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 2018; anulamos la resolución impugnada y los actos de los que trae causa, en los términos expresados en los razonamientos de esta sentencia, sin expreso pronunciamiento en costas"*.

En el fundamento de derecho octavo se explica que el recurso se estima en parte, *"puesto que, a pesar de apreciar la prescripción respecto de la infracción imputable a las facturas emitidas antes del 30 de octubre de 2008, lo que conlleva la anulación de la sanción en los términos en los que fue impuesta, sí apreciamos la antijuridicidad y culpabilidad de la conducta del obligado tributario en la emisión de facturas en el periodo de tiempo que no consideramos prescrito"*.

### **SEGUNDO. - Hechos relevantes.**

1.-El 5 de noviembre de 2010 se notificó al obligado tributario, ACR SC, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación del IVA, ejercicios 2006 a 2008.

2.-Se practicaron diversos requerimientos al contribuyente, con apercibimiento de sanción en caso de incumplimiento, a fin de que aportase documentación, entre otras, facturas y saldos de cuentas corrientes.

3.-En el acta de disconformidad se explica que:

- ACR SC *"no está obligada a llevar libros o registros para la exacción de este tributo"*(IVA).

- La SC figura matriculada en *"Albañilería y pequeños trabajos construcción. Epígrafe 501.3"*. Los trabajos que factura son *"principalmente tratamientos acústicos y aportaciones de materiales de aislamiento"*.

- Los miembros de la SC son tres: D. Raúl (padre) y D. Ángel Daniel y D. Higinio (hijos). Cada uno posee un 33,33 %. La representación de la SC la ostenta D. Higinio. La SC solo tiene un trabajador. El domicilio de la SC es la C/ Guadalquivir, en la que también tienen su domicilio *"otras sociedades relacionadas con los comuneros"*.

- *"Las bases imponibles (detalladas por períodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación OBJETIVA, ( artículo 52 de la LGT ), aplicando las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa del IVA"*.

- Para la Inspección, ACR SC no tiene medios suficientes para realizar la actividad y utiliza los medios materiales y humanos de ANDALUZA CONTROL DEL RUIDO SA. Los socios de esta entidad son D. Raúl y su esposa (cada uno con el 7,97% del capital), y sus cuatro hijos: D. Higinio (8,39%), D. Ángel Daniel (25,92%), D<sup>a</sup>. Elisabeth (26,25%) y D<sup>a</sup> Africa (23,50%), siendo el administrador D. Ángel Daniel.

Entiende la inspección que se *"ha realizado una simulación al emitir las facturas a su nombre para disminuir el beneficio obtenido al declarar los mismos por el método de estimación por módulos"*, describiendo con detalle las facturas: de ingresos en nombre de ACR SC que han sido realizadas con los medios materiales y humanos de ANDALUZA DE CONTROL DEL RUIDO SA; y de gastos por los servicios facturados por aquella relacionados con tales ingresos.

- La inspección no pone en duda la realización de los trabajos facturados, lejos de ello, se limita a constatar la imposibilidad de que tales trabajos hayan sido realizados por ACR SC, ya que carece de los medios materiales (dado lo reducido de los suministros que adquiere) y humanos (solo cuenta con un trabajador) para su realización.

4.-En el acuerdo de liquidación de fecha 24 de enero de 2012, se afirma que, básicamente, se trata de un problema de prueba y se razona que *"el actuario considera en su propuesta que no se prueba la cierta y efectiva realización por A.C.R. S.C. de las entregas de bienes o servicios descritos en sus facturas, de lo que se colige que A.C.R. S.C. se limita a facturar a su nombre trabajos efectivamente realizados por ANDALUZA DE CONTROL DEL RUIDO SA, a fin de reducir los beneficios de esta mercantil y, en consecuencia, su tributación"*. Y entiende que, vistas las pruebas aportadas, puede presumirse razonablemente que *"A.C.R. S.C. facturó a su nombre"*

*trabajos realizados materialmente por ANDALUZA DE CONTROL DEL RUIDO SA con el propósito de reducir la tributación de esta mercantil".*

5.-Terminado el procedimiento de inspección, siguiéndose la tramitación abreviada establecida en el art. 210.5 LGT, se inició procedimiento sancionador que concluyó con la imposición de sanción.

Consta en la resolución del procedimiento sancionador que *"de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporaron formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación".*

Es decir, la Administración, para imponer la sanción, tuvo en cuenta la totalidad de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección. De hecho, no consta que en el procedimiento sancionador se practicara alguna otra prueba.

Se razona en la resolución sancionadora que *"los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento se estiman probados y son subsumibles en los tipos de infracción descritos, toda vez que el obligado tributario emitió las facturas detalladas anteriormente, falseando los datos de la entidad que en realidad había realizado las operaciones".*

ACR SC no realizó alegaciones.

Se impusieron tres sanciones por suma de: 582.153, 71 € (2006); 577.443,47 € (2007) y 606.511,43 (2008). Lo que hace un total a ingresar de 1.766.108,61 €.

6.-En suma, como afirma el TEAC, la Inspección: concluyó que ACR SC emite facturas a su nombre por la actividad que realmente desarrolla ANDALUZA DE CONTROL DEL RUIDO SA, la cual omite una parte de sus ingresos reduciendo su beneficio sin aumentar la tributación de aquella, al estar acogida a un régimen de estimación objetiva por módulos; y apreció una simulación efectuada con el resultado de elusión fiscal al atribuir los rendimientos obtenidos a la sociedad civil (ACR SC), que carece de los medios necesarios para prestar la actividad y que tributa en régimen de estimación objetiva (módulos), obviándolos en ANDALUZA DE CONTROL DEL RUIDO SA

### **TERCERO. - Sobre la no autoincriminación.**

Aunque no es objeto de debate en el presente recurso, conviene comenzar por indicar:

1.-El derecho a no declarar contra sí mismo *-nemo tenetur se ipsum accusare-* no se encuentra expresamente recogido en el art. 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH), ni tampoco en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), si bien, el art. 48 de la CEDF reconoce el derecho a la *"presunción de inocencia y derechos de la defensa"*, y dispone: *"1.- Todo acusado se presume inocente mientras su culpabilidad no haya sido declarada legalmente. 2.- Se garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa"*.

Sin embargo, se hace referencia al mismo en el art. 14.3 del Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966 (BOE 30 de abril de 1977), que en su art. 14.3.g) dispone que: *"Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas..... g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable"*.

También se recoge en la Directiva (UE) 2016/343, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio. En concreto, es en su art. 7 donde se reconoce el derecho de los sospechoso y acusados a *"guardar silencio"* y *"a no declarar contra sí mismos"*.

En el considerando 23 del Reglamento 1/2003, de 16 de diciembre de 2002, relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado, se indica que *"no podrá obligarse a las empresas a admitir que han cometido una infracción, pero éstas estarán obligadas en cualquier caso a responder a preguntas relativas a los hechos y a proporcionar documentos, aun cuando dicha información pueda ser utilizada en contra de dichas u otras empresas para constatar la existencia de una infracción"*.

En nuestro derecho interno, el art. 24.2 de la Constitución (CE) consagra el derecho *"a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia"*.

A nivel legislativo, no se hace referencia a este derecho en el art. 53 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, si bien el art. 53.2.b) reconoce, en los procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora, el derecho *"a la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo*

*contrario". Tampoco se regula este derecho en los arts. 3 y 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Pero sí se hace en los arts. 39 y 39 bis de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, modificados por el Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril, en los que se dice, respectivamente: que los "requerimientos de información serán proporcionados y no obligarán a los destinatarios de los mismos a admitir la comisión de una infracción de la normativa de competencia"; y que "las entrevistas no podrán obligar a los destinatarios de las mismas a declarar contra sí mismos ni a admitir la comisión de una infracción de la normativa de competencia". Y, también, en los artículos de la LECrim.: 118.1.g), que garantiza el "derecho a guardar silencio y a no prestar declaración si no desea hacerlo y a no contestar a alguna o algunas de las preguntas que se formulen"; y 520.2.a), que reconoce el derecho a "no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable".*

Más recientemente, el art 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, establece que: *"en las causas penales, el derecho de defensa integra, además, el derecho a ser informado de la acusación, a no declarar contra uno mismo, a no confesarse culpable, a la presunción de inocencia..... Estos derechos resultarán de aplicación al procedimiento administrativo sancionador.... de acuerdo con las leyes que los regulen".*

La no autoincriminación es un derecho, pero también es un principio general del derecho informador tanto de nuestro sistema jurídico como del internacional y europeo. En la medida en que las normas a las que hemos hecho referencia tratan de concretar el alcance del principio, debemos tenerlas en cuenta a la hora de precisar su alcance, pero sin olvidar que las mismas no se refieren al ámbito del derecho tributario, sector del ordenamiento jurídico que, a su vez, resulta informado por principios jurídicos propios.

**2.-**Aunque el derecho a la no autoincriminación no se recoge expresamente en el art. 6 del CEDH, el TEDH ha sostenido reiteradamente que *"el derecho a guardar silencio y el derecho a no confesarse culpable, aunque no expresamente mencionados en el artículo 6 del Convenio, son normas reconocidas internacionalmente, que residen en el corazón mismo del derecho a un proceso equitativo"*. STEDH de 21 de diciembre de 2000, Quinn c. Irlanda-. En la misma línea, la STJUE de 18 de octubre de 1989, Orkem SA c. Comisión, afirma que *"la Comisión no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión"*. O, más recientemente, la STJUE de 2 de febrero de 2021 -C 481/2019-, DB c. Consob, que hace propia la doctrina del TEDH al afirmar que *"aunque el artículo 6 del CEDH no menciona expresamente el derecho a guardar silencio, este constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del concepto de proceso equitativo. Al proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades, este derecho contribuye a evitar errores judiciales y a garantizar el resultado perseguido por dicho artículo 6"*.

En el derecho interno, entre otras: la STC 54/2015, relativa a materia tributaria, afirma que *"si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio contra la persona interesada"*-en el mismo sentido la STC 76/1990-; y las STS, de 4 de noviembre de 2015 -rec. 1007/2014- y de 23 de julio de 2020 -rec. 1993/2019-, también admiten la aplicación del principio de no autoincriminación en el ámbito tributario.

En suma, aunque el principio no se recoge expresamente en el ámbito del derecho tributario, no cabe duda de que resulta aplicable en dicho ámbito y que debe inspirar la interpretación de las normas existentes en este sector del ordenamiento jurídico.

**3.-**El principio se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Así se infiere de la mencionada STC 54/2015, dictada en materia tributaria, en la que se reconoce la vulneración del derecho a una persona jurídica afirmándose que la *"conformidad prestada para evitar un proceso penal, no se puede extender al consentimiento prestado en un procedimiento distinto de carácter administrativo sancionador"*, rebasándose *"los límites de la declaración de voluntad en los concretos términos y a los fines que fue formulada"*.

No obstante, en la STJUE de 2 de febrero de 2021, rec. 481/2019, DB c. Consob, se afirma que el principio juega con mayor intensidad cuando se trata de personas físicas.

#### **CUARTO. - La doctrina contenida en la STS de 23 de julio de 2020 -rec. 1993/2019 - y su proyección al caso de autos.**

**1.-**En el presente caso, del examen de los hechos se infiere que durante la fase de inspección se obtuvieron diversas pruebas contra la SC y que las mismas fueron trasladadas al procedimiento sancionador -se siguió la tramitación abreviada del art. 210.5 LGT-, no practicándose ninguna otra prueba e imponiéndose la correspondiente sanción.

La Sala debe limitarse a analizar cómo opera el principio de autoincriminación en un caso como el enjuiciado.

En efecto, el principio puede operar con diverso alcance en casos en los que el contribuyente renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador - art. 208.2 LGT y 155.2 LGT- o en aquellos otros en los que nos encontremos ante actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública -arts. 250 y ss-.

Nosotros nos centraremos en el caso en que el procedimiento de aplicación -inspección-, tramitado de forma separada, va inmediatamente seguido del procedimiento sancionador.

**2.-** Como es sabido, el art. 208.1 de la LGT establece que *"el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada...salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente"*.

El principio de tramitación separada recogido en el indicado artículo obedece a que los procedimientos de aplicación y los sancionadores tienen una distinta justificación y finalidad. Los procedimientos de aplicación tienen su base en el art. 31 de la Constitución y en ellos se busca determinar la concurrencia del hecho imponible y su cuantificación. Mientras que los procedimientos sancionadores, que son una manifestación del *ius puniendi* del Estado, exigen una especial reprochabilidad en la conducta del sujeto -culpabilidad- jugando en ellos, ciertamente, con matices, los principios y garantías contenidos en los arts. 24 y 25 de la Constitución.

Con claridad, la STC 197/1995 afirma que *"el ejercicio del ius puniendi del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo"*.

**3.-** Precisamente, porque los procedimientos de aplicación y los sancionadores obedecen a una distinta finalidad, nuestra STS de 23 de julio de 2020 -rec. 1993/2019-, cuya doctrina se reitera, entre otras, en las STS de 1 de octubre de 2020 -rec. 2935/2019- y 16 de septiembre de 2020 -rec. 2824/2019-, tras reconocer que el principio de no autoincriminación opera en el ámbito del derecho sancionador tributario, afirmó que:

*"la necesaria salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama adelantar el inicio del procedimiento tributario sancionador al momento en el que se pueda atribuir al sujeto inspeccionado, más o menos fundadamente, la realización de una infracción tributaria. Reclama que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos -concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 LGT- en el procedimiento inspector no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y, más concretamente en el caso que nos ocupa, para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección"*.

Dicho de otro modo, para la sentencia, cuya doctrina seguimos, el principio de no autoincriminación no opera en los procedimientos de aplicación, pues actúa solo en los sancionadores, quedando debidamente garantizado siempre que la información obtenida mediante *"coacción legal...no sea utilizada posteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario"*.

Como se afirma en la sentencia, *"defender lo contrario supondría desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector con fundamento en el deber constitucional establecido en el artículo 31.1 CE -a saber, la facultad de requerir al sujeto inspeccionado cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para llevar a buen término las actuaciones de comprobación e investigación- en aras de la supuesta salvaguarda de un derecho fundamental del obligado tributario -el derecho a no autoincriminarse- que no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y que nuestro Tribunal Constitucional ha considerado aplicable, en exclusiva, a los procedimientos que pueden concluir en su seno con la imposición de sanciones (tributarias o de cualquier otra naturaleza)"*.

**4.-** Conforme a lo establecido en el art 210.2 LGT, finalizado el procedimiento de aplicación -en nuestro caso el procedimiento de inspección-, *"los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos"* en aquel *"y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"*.



Ahora bien, una aplicación automática de lo establecido en el art. 210.2 de la LGT puede resultar contraria al principio de no autoincriminación, tal y como ya indicamos en nuestra STS de 23 de julio de 2020 -rec. 1993/2019-, pues de haberse obtenido alguna prueba con infracción de tal principio la misma no podrá ser *"utilizada posteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario"*.

Repárese en que la *"coacción legal existe"*-ninguna de las partes lo discute- desde el momento en que conforme al art. 203 de la LGT resulta sancionable la *"resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria"*.

Pues bien, conforme a nuestra jurisprudencia, una aplicación automática de lo establecido en el art. 210.2 de la LGT que incorpore todos los datos y pruebas que se hayan obtenido en los procedimientos de aplicación, sin valorar si ha existido infracción o no del principio de no autoinculpación, podría constituir un quebrantamiento del principio e infringir los arts. 6 del CEDH, 48 del CEDH y 24 CE.

Se impone, por lo tanto, que la Administración analice, caso por caso, si a lo largo de las actuaciones realizadas en el procedimiento de aplicación se han podido obtener pruebas con infracción del principio de no autoincriminación, pues, en tal caso, como hemos venido diciendo, no podrá utilizar dicha prueba para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario.

De haberse obtenido alguna prueba con infracción del principio de no autoinculpación, la Administración deberá valorar hasta qué punto el resto de las pruebas obtenidas se ven afectadas por dicha infracción.

En resumen, no cabe acoger una interpretación formalista que, al amparo del principio de tramitación separada, vacíe de contenido el derecho a la no autoincriminación.

#### **QUINTO. - Sobre el contenido del derecho a la no autoincriminación.**

**1.-**Como se afirma en la Directiva (UE) 2016/343, considerandos 24 y 25, tanto *"el derecho a guardar silencio"* como *"el derecho a no declarar contra sí mismo"* son, en realidad, manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, añadiendo que *"no se debe forzar a los sospechosos y acusados, cuando se les solicite que declaren o que respondan a preguntas, a que aporten pruebas o documentos o a que faciliten información que pueda resultar autoinculpatoria"*.

En un Estado de Derecho la carga de la prueba inculpativa recae en la parte acusadora, sin que se pueda recabar coactivamente de la colaboración del investigado a tal fin. O, dicho de otro modo, *"las autoridades competentes no deben obligar a los sospechosos o acusados a facilitar información si estos no desean hacerlo"*-considerando 27-, por lo que aquel a quien se acusa de la comisión de un delito o infracción administrativa tiene el derecho a no colaborar.

No obstante, probablemente el punto que ofrece mayor dificultad sea el siguiente: *"el ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados"*- art 7.5 Directiva 2016/343-.

No habrá pues infracción del principio de no autoincriminación cuando la prueba obtenida tenga *"una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado"*, expresión que, como veremos, ha sido extraída de la jurisprudencia del TEDH.

Por lo demás, en la STEDH de 24 de octubre de 2013 -Navone y otros c. Monaco- exige el tribunal que se informe a los acusados de su *"derecho a permanecer en silencio"*.

**2.-**Siendo claro que no resulta posible obtener mediante la coacción una declaración directamente autoincriminatoria del acusado, cabe plantearse si el principio ampara únicamente la no realización de declaraciones autoincriminatorias o tiene un alcance más amplio.

Pues bien, el TEDH viene entendiendo que el principio no solo comprende el derecho a no responder a preguntas que supongan el haber cometido la infracción, sino que también se extiende a la posibilidad de no aportar información sobre los hechos investigados, así como a la de no presentar documentos que pudieran resultarles perjudiciales.

Así, en la STEDH de 25 de febrero de 1993, Funke c. Francia, se considera infringido el derecho por obligar a la aportación de *"ciertos documentos"*. En la misma línea, la STEDH de 5 de abril de 2012, Chambaz c. Suiza, referida a la aportación de *documentos que habrían proporcionado información sobre... ingresos y patrimonio a efectos fiscales"*. También en la STEDH de 4 de octubre de 2022, De Legé c. Países Bajos, se afirma que *"el derecho de no autoincriminación también puede aplicarse en situaciones de discriminación para facilitar documentos"*.

El requerimiento de aportación de documentos puede, por lo tanto, implicar una violación del principio de no autoincriminación, no resultando coherente pretender que el derecho otorgue

protección frente a las declaraciones autoinculpatorias pero no lo haga frente a la aportación de documentos de los que inequívocamente se desprende la realización de un hecho sancionable. Por otra parte, la STEDH de 17 de diciembre de 1996, Saunders c. Reino Unido, es clara al indicar que el derecho a no autoincriminarse *"no puede limitarse razonablemente a admisiones de irregularidades o declaraciones que las implique directamente"*. Lo esencial es que *"el testimonio obtenido bajo coacción, que a primera vista parece carecer de carácter incriminatorio,.....pueda utilizarse posteriormente en procedimientos penales para respaldar la acusación"*-es la denominada excepción Saunders-. Doctrina que se mantiene en la STEDH de 19 de marzo de 2015, Corbet y otros c. Francia, donde se insiste en que lo determinante no es que el testimonio de los demandantes fuese inculpatario, sino *"el uso de que se haga durante el proceso penal de los testimonios formados bajo coacción, si se han utilizado de manera que tiendan a incriminar al interesado, existe una violación del art. 6º del CEDH"*.

Doctrina que hace propia el TJUE en la STJUE de 2 de febrero de 2021 -C.481/2019-, DB c. Consob, cuando afirma que *"el derecho a guardar silencio no puede limitarse razonablemente a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información sobre las cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona"*.

**3.-**Ahora bien, imponiéndose una interpretación amplia que haga realmente efectivo el derecho a la no autoincriminación, lo cierto es que el ejercicio de tal derecho no puede *"impedir a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente del sospechoso o acusado mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos, y que tengan una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado"*. Lo que implica:

**3.a.-**No existirá infracción del derecho a la no autoincriminación cuando el acusado aporte voluntariamente, por considerar que puede ayudar a su línea de defensa, información o documentación autoincriminatoria. En estos casos, no hay ejercicio de poderes coercitivos sino aportación voluntaria.

**3.b.-**Puede afirmarse, además, que el documento tendrá una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado cuando proceda de un tercero, de forma que sea accesible a las autoridades a través de una vía que no implique la autoincriminación del acusado. No siendo posible hablar de autoincriminación, por ejemplo, cuando las autoridades obtienen información o documentos de instituciones y registros públicos.

**3.c.-**La prueba tendrá una existencia independiente de la voluntad del acusado cuando la misma venga impuesta *ex lege*.

Debemos centrarnos en este punto por ser especial en el ámbito del derecho tributario. En efecto, en este sector del derecho, el obligado tributario tiene la obligación *ex lege* de facilitar importante información a la Administración de cuyo examen puede inferirse que ha infringido el ordenamiento jurídico.

Como ha sostenido nuestro TC en la STC 76/1990, no cabe una interpretación que haga *"virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública...[no pudiendo] considerarse contrario al derecho a no declarar contra si mismo y al de no declararse culpable ( SS 103/1985 , 145/1987 , 22/1988 , entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad"*. En este sentido, también la STEDH de 4 de octubre de 2022, Lege c. Países Bajos, afirma que el derecho a la no autoincriminación no puede entenderse como *"una prohibición del uso de facultades coercitivas para exigir a los contribuyentes que proporcionen información sobre asuntos financieros a efectos de una correcta liquidación fiscal señalando que la obligación de declarar la renta y el patrimonio a efectos del cálculo y la liquidación de impuestos es una característica común de los sistemas tributarios de los Estados miembros y sería difícil concebir un funcionamiento eficaz sin ella"*. Y añade: *"el privilegio contra la autoincriminación no puede interpretarse como una inmunidad general para las acciones motivadas por el deseo de evadir las investigaciones de las autoridades fiscales"*.

En nuestro ordenamiento jurídico se establece *ex lege* la obligación, por el obligado tributario, de aportar determinada documentación. Así, el art. 29.2.f) de la LGT establece: *"La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte"*.

*cuando así fuese requerido". Es posible para el obligado tributario rechazar la "presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria"- art 99.2 LGT-.*

*En la STEDH de 29 de junio de 2007, O'Halloran y Francis c. UK, se dice: "...que quienes optan por poseer y conducir vehículos a motor han aceptado determinadas responsabilidades y obligaciones que forman parte de las normas aplicables a los vehículos a motor. Por tanto, en el marco jurídico vigente en el Reino Unido, estas responsabilidades engloban la obligación, cuando se supone que se ha cometido una infracción al código de circulación, de informar a las autoridades de la identidad de la persona que conducía en el momento de la infracción.....estas informaciones son significativamente más restrictivas que en los casos anteriores, donde los demandantes estuvieron sometidos a requerimientos, derivados de la ley, de proporcionar papeles "y documentos de cualquier naturaleza" relacionados con las operaciones que afectaban al servicio".*

De esta sentencia se infiere que, cuando una actividad está regulada e impone determinadas obligaciones -v.gr. contabilidad, emisión de facturas, etc.- con la suficiente concreción y claridad, la aportación de dichos documentos no puede ser considerada una infracción del principio de no autoincriminación. En ese sentido, cabe citar la STS de 21 de mayo de 2008 -rec. 3378/2007-, en la que se afirma que el derecho a la no autoincriminación *"no se vulnera, insistimos, cuando la empresa requerida accede sin reservas -tanto en el momento inmediatamente ulterior al requerimiento mismo cuanto al remitir antes y después de él otros documentos de contenido análogo- a proporcionar a la Administración la información de unos hechos objetivos sobre su actividad .....Datos objetivos e información que, por lo demás, como bien apunta el tribunal de instancia, en todo caso estaba obligada a facilitar a la Administración en virtud.....de una regulación administrativa que así expresamente lo impone.....La obligación de proporcionar toda la información requerida sobre las incidencias en el suministro es una condición asumida ex ante por cualquier empresa que quiera distribuir energía eléctrica, de modo que forma parte de su haz de deberes ante la Administración".*

Ciertamente, existe el riesgo de que el legislador, al exigir ex lege un exceso de prueba al contribuyente, vacíe de contenido el derecho a la no autoincriminación, lo que podría, en su caso, ser contrario al principio de proporcionalidad. Pero lo que no es posible, con carácter general, es escudarse en el derecho a la no autoincriminación para eludir el cumplimiento y justificación de obligaciones legales que tienen una finalidad que no busca la incriminación del acusado, sino la defensa de otros bienes jurídicos.

Repárese en que estas obligaciones establecidas por la ley no tienen un objetivo punitivo, sino que obedecen a otros fines: se trata de documentos típicos en el ejercicio de la actividad objeto de regulación y tienen una cierta trascendencia pública -v.gr. las cuentas anuales son objeto de publicidad en el Registro Mercantil, las facturas se entregan a terceros, etc.-. En estos casos estaríamos ante *"documentos preexistentes específicos -es decir documentos que no han sido creados como resultado de la propia compulsión...-, documentos que son relevantes para a la investigación y de cuya existencia las autoridades tienen conocimiento"-* STEDH de 4 de octubre de 2022, De Legé c. Países Bajos-.

En esta línea, hemos dicho que la aportación de la documentación contable no lesiona el derecho a la no autoincriminación - STS de 17 de septiembre de 2009 (rec. 2180/2003) y STS de 4 de noviembre de 2015 (rec. 100/2014)-.

Ahora bien, cabe diferenciar entre aquellas obligaciones legales establecidas por la ley de una forma precisa de aquellas otras dispuestas de una forma abierta. En efecto, en estos últimos casos, una interpretación excesivamente amplia podría dar lugar a dejar vacío de contenido el derecho a la no autoincriminación. Este vaciamiento puede ocurrir si la expresión *"cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria"*, contenida en el art. 29.2.f), se interpreta de una forma excesivamente amplia o extensiva.

Entendemos que la aplicación del concepto jurídico indeterminado *"trascendencia tributaria"* debe hacerse con especial diligencia y cuidado por parte de la Administración, siendo necesario que motive específicamente dicha *"trascendencia"* en cada caso.

En suma, la obtención de pruebas documentales por medios coercitivos no resulta contraria al derecho de no autoincriminación, siempre que las autoridades -la autoridad tributaria- razonen que dichas pruebas tienen por objeto obtener documentos específicos preexistentes -como lo son las facturas-, por tanto, documentos que tienen una razón de ser que obedece a un fin distinto al sancionador y de cuya existencia la autoridad tiene una certeza razonable, pues el TEDH excluye la posibilidad de las denominadas *fishing expedition*so investigaciones prospectivas - STEDH de 25 de febrero de 1993, Funke c. France-.

En nuestro ordenamiento jurídico también se ha mostrado en contra de la *inquisitio generalis* TC. Así, en la STC 41/1998 se afirma que *"acotar el campo de la instrucción es esencial para evitar el riesgo de una investigación generalizada sobre la totalidad de la vida de una persona"*, por lo que debe determinarse el campo de la investigación. También las STS, de 6 de noviembre de 2000 -rec. 1729/2000- y 23 de junio de 1999 -rec. 1069/1999-, afirman que una investigación prospectiva es *"del todo incompatible con los principios de un Estado democrático de derecho"*.

4.-Por último, deberá realizarse, en cada supuesto enjuiciado, una ponderación motivada de los bienes jurídicos en juego. Así, la STEDH de 4 de octubre de 2022, De Legé c. Países Bajos, afirma que, en todo caso, es necesario examinar *"si el procedimiento no extinguió 'la esencia misma' del derecho, es decir, determinar la forma en que se vio afectada la equidad general del procedimiento. Para ello habrá que tener en cuenta a su vez...: la naturaleza y el grado de la coerción empleada para la práctica de las pruebas; el peso del interés público en la persecución del delito en cuestión y en el castigo a su autor; la existencia de garantías adecuadas en el procedimiento y la utilización hecha de las pruebas obtenidas"*.

#### **SEXTO.- Doctrina que se establece.**

Contestando a las preguntas formuladas por el Auto de admisión cabe establecer la siguiente doctrina:

1.-La documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario.

La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella.

2.-El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario.

#### **SÉPTIMO. - Aplicación de la anterior doctrina al caso de autos.**

La aplicación de la precedente doctrina supone la desestimación del recurso de casación.

En efecto, el debate en la instancia se ciñó a determinar si, tras requerimiento, *"la aportación de las facturas emitidas por ACR, SC"*, podría ser considerada como contraria al principio de no autoincriminación, no habiendo sido objeto de debate la aplicación automática o no motivada de lo establecido en el art. 210.2 LGT. Pues bien, como puede verse, la prueba de la que ha partido la Administración para imponer la sanción no dependía de la voluntad del obligado tributario.

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

Como se explica en la sentencia, resultaba aplicable el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta norma no tiene una finalidad sancionadora o represiva, siendo su objetivo que *"la Administración tributaria disponga de una adecuada información, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente el deber de expedir factura por cada una de las operaciones que realicen sin que ello, por otra parte, deba perturbar el normal desarrollo de sus actividades"*.

Se trata, en suma, de una obligación establecida ex lege, fijando el art. 23 la obligación de conservar dichos documentos y de garantizar el acceso a los mismos al órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación. La norma es clara



al establecer dicha obligación y, por lo tanto, no cabe, en este caso, considerar infringido el derecho a la no autoincriminación.

Por lo demás, también acierta la SAN en el siguiente punto: *"no es cierto que la sola aportación de las facturas desencadenara o diera lugar a la imposición de las sanciones. Lo que las justificó que la discordancia entre los documentos aportados y la realidad mercantil, comercial y laboral del sujeto pasivo, tras comprobar que carecía de los medios materiales y personales para desempeñar la actividad en la que expidió los documentos de facturación"*. Sin que tampoco exista una investigación prospectiva, pues la investigación de la Administración se dirigió a la comprobación de lo declarado fiscalmente en ejercicios concretos y, en relación con dicha comprobación, solicitó la entrega de las facturas.

**OCTAVO.** -En virtud de lo dispuesto en el art. 94.3 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en el recurso de casación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1.-Fijar los criterios interpretativos establecidos en el fundamento de derecho sexto.
- 2.-No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de ACR SC contra la SAN (6ª) de 6 de febrero de 2023 -rec. 764/2018-.
- 3.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el fundamento de derecho octavo.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).