

Sentencia de la sala tercera de 10 de diciembre de 2025 (rec.2592/2023)

Encabezamiento

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.605/2025

Fecha de sentencia: 10/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2592/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 2592/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1605/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 10 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **2592/2023**, interpuesto por el procurador don Eduardo Ortiz Poole, en representación de don Severiano, contra la *sentencia dictada el 6 de febrero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 762/2018* .

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada *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 núm. 762/2018* interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de mayo de 2018, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía que desestimó las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los acuerdos de liquidación correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, y acuerdo sancionador.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Severiano 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 expresado en los razonamientos de esta sentencia, sin expreso pronunciamiento en las costas».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. Contra la sentencia anteriormente mencionada, preparó recurso de casación la Administración del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida el Abogado del Estado, y el procurador don Eduardo Ortiz Poole, en

representación de don Severiano.

1.1. En relación con el recurso de casación preparado por el Abogado del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los *artículos 189 y 207.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria* [«LGT »], en relación con los *artículos 29.6 y 30.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público* .

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la siguiente cuestión:

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

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

1.2. En relación con el recurso de casación preparado por la representación procesal del Sr. Severiano, tras justificar, asimismo, la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los *artículos 24.2 de la Constitución Española* [«CE »], y *6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos* [«CEDH »], en cuanto reconocen el derecho a no declarar contra uno mismo.

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que:

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

2. La Sala de instancia, por *auto de 3 de abril de 2023*, tuvo por preparado los dos recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo , habiendo comparecido las representaciones procesales de la Administración General del Estado y de don Severiano, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el *artículo 89.5 LJCA* .

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La *Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo*, en auto de 10 de abril de 2024 , acordó lo siguiente:

"[...] **1º)** Inadmitir el recurso de casación n.º 2592/2023 preparado por la

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

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

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

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

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

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

2. El procurador don Eduardo Ortiz Poole, en la representación ya acreditada de don Severiano, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 6 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras relacionar los antecedentes fácticos del asunto, citar los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no declarar contra uno mismo en el ámbito tributario [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 y Asunto De Legé contra Países Bajos, nº 58342/15] y los pronunciamientos de los Tribunales nacionales [*STC nº 76/1990* , *STS dictada en el recurso nº 100/2014* y *STS de 23 de julio de 2020 (recurso 1993/2019)*], afirma que, siguiendo los criterios relacionados por el TEDH, la sanción impuesta al recurrente entra dentro del ámbito de aplicación del derecho a no declarar contra uno mismo, en particular: -Existencia de coacción; y -Existencia de un procedimiento de naturaleza penal.

Considera 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) no tuvo por objeto documentos cuya existencia y contenido fuesen conocidos por la Administración, sino que nos encontramos ante un claro caso de *fishing expedition*, en el que se ha requerido la totalidad de facturas para confirmar las sospechas de la Administración y, en su caso, regularizar. Y, 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 incriminarse, en los términos en los que el mismo ha sido delimitado por el TEDH.

Asimismo, sostiene que no puede anudarse la efectividad de este derecho a la condición de que el documento objeto de requerimiento no sea resultado de una obligación tributaria de carácter formal.

Igualmente, esgrime que una factura cuyos datos se encuentren falseados por no corresponder a una operación efectivamente realizada, con independencia de que se considere o no a esos documentos como "facturas", no poseen una existencia independiente de la voluntad del acusado, sino que son precisamente el vehículo empleado para cometer la infracción. Añade que basta examinar las facturas emitidas aportadas para comprobar cómo existen, en los ejercicios objeto de comprobación, más de 40 destinatarios de las facturas emitidas por el recurrente, a los cuales pudo y debió haber acudido el actuario en su caso. Por lo tanto, existiendo otras vías para obtener el mismo medio de prueba, la Administración debe actuar de la manera que resulte más respetuosa con los derechos y libertades fundamentales.

En relación con las pretensiones deducidas y los pronunciamientos solicitados señala lo siguiente:

"[...] la pretensión de esta representación no es otra que la estimación del presente recurso de casación, y la consiguiente anulación de la *sentencia dictada por la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 6 de febrero de 2023, dictada en el recurso número 762/2018*, en la medida en que se limita a la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo como consecuencia de no considerar vulnerado el derecho a no declarar contra uno mismo en el procedimiento que dio lugar al acuerdo de imposición de sanción impugnado.

Y, por ello, solicitamos que, con estimación íntegra del recurso contencioso-administrativo interpuesto, esa Sala acuerde anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de mayo de 2018, dictada en el recurso de alzada nº 00/00764/2015 así como el acuerdo de imposición de sanción que confirma, con clave de liquidación NUM000, y se pronuncie en el sentido de declarar 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* ".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte en su día Sentencia declarando haber lugar al presente recurso, casando y anulando la sentencia recurrida, y estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central en fecha 24 de mayo de 2018 en el recurso de alzada nº 00/00764/2015 así como el acuerdo sancionador que la misma confirma, con clave de liquidación NUM000, anulando este último por no ser conforme a Derecho".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 26 de julio de 2024.

Sostiene que 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 (sin perjuicio del desarrollo reglamentario de ésta), lo cual es relevante, pues 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.

Cita el *art. 29 de la LGT*, que recoge, entre otras, la obligación de los obligados tributarios *"de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias"* -apartado 2, letra e)- y *"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"* -apartado 2, letra f)-.

Es, por tanto, la ley formal la que impone las obligaciones formales en materia de facturas; la que obliga a conservar estos y otros documentos; y la que obliga a aportarlos a la Administración a requerimiento de ésta. Añade el tenor del *art. 210.2 de la LGT* -«2. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución»-.

Afirma que, si bien la tesis del recurrente es que esa incorporación 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, sin embargo, el examen conjunto y armónico de las normas conduce a apreciar la regularidad de todo lo hecho por la Administración.

Aduce que si aceptamos que, según la doctrina del TEDH, 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.

Señala que *"la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación"* entronca con el deber establecido en el *art. 31.1 de la CE*. Cita la *STC núm. 76/1990, de 26 de abril*, atinente al deber del contribuyente de aportar a la Hacienda Pública los documentos contables. Señala que lo dicho para los documentos contables vale para las facturas que el sujeto está legalmente obligado a emitir, conservar y aportar a requerimiento de la Administración. Asimismo, expone que el *Tribunal Constitucional ha insistido en esta línea en el auto núm. 39/2003, de 10 de febrero*.

Cita la *sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996 en el caso Saunders contra Reino Unido* ("*Sentencia Saunders*") y la reciente de 4 de octubre de 2022 en el caso de *De Legé contra los Países Bajos* ("*Sentencia De Legé*"). Considera que la clave está en si *"la coacción tiene por objeto obtener documentos específicos preexistentes -por tanto documentos que no han sido creados como consecuencia de la propia compulsión a efectos del proceso penal"*, a lo que añade la idea de que la Administración tuviera conocimiento de la existencia de esos documentos.

Afirma que estos *"atributos"* concurren en las facturas emitidas y recibidas por el recurrente: -Son documentos "específicos": la Administración pide documentos perfectamente identificados, las facturas, no documentos en general; -Son documentos "preexistentes": existen antes de cualquier procedimiento administrativo del caso, tanto las actuaciones de comprobación como las sancionadoras. De hecho, es indudable que en el caso preexistían. No se ha pretendido que el recurrente los elabore o prepare para la ocasión; -Son documentos de cuya existencia la Administración que los requiere está fundadamente segura. Se trata de un obligado tributario que declara su actividad (dado de alta en un epígrafe del IAE) y declara sus ingresos a efectos de contribuir por su impuesto personal (aunque acogido al régimen de estimación objetiva por módulos), en relación con la cual está obligado por la ley a emitir facturas; -A lo que se añade que son -como los documentos contables- típicos documentos exigidos legalmente a quienes desarrollan actividades comerciales y empresariales, que además deben conservarse y deben facilitarse a la Administración a requerimiento de ésta.

Luego son documentos que, según la doctrina del TEDH, no se sitúan dentro del perímetro de protección del derecho del *art. 6 de la CEDH* (ni del *art. 24.2 de la CE*): pueden ser legítimamente requeridos y pueden ser incorporados a un expediente sancionador para contribuir a conformar los presupuestos fácticos del acuerdo que en éste se ha de adoptar.

En consecuencia, la respuesta a la primera cuestión de interés casacional es que no hay vulneración, en esta clase de casos, del derecho porque los documentos requeridos no están dentro del perímetro de protección. Por lo tanto, no hay ya necesidad de contestar la segunda cuestión.

No obstante, en relación con esta y aunque se partiera de que las facturas están "protegidas" (*quod non*), no se dan los elementos cualificadores que son necesarios para concluir que se ha producido la vulneración del derecho, pues 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.

Considera, en consecuencia, que las cuestiones de interés casacional objetivo merecen la siguiente respuesta:

"[...] Las facturas aportadas previo requerimiento en un previo procedimiento de regularización tributaria por un obligado tributario legalmente obligado a su emisión, conservación y aportación a la Administración, cuya preexistencia cabe legítimamente presumir a la vista de la ley y de las circunstancias del caso (conducta del obligado tributario ante la Administración) están excluidas del ámbito de protección del derecho fundamental a no auto inculparse en un posterior procedimiento sancionador.

En la hipótesis (que no concurre en el caso) de que ciertos documentos aportados coactivamente por un inculpado estén comprendidos en el ámbito del derecho a no auto inculparse es relevante para apreciar la vulneración del derecho, entre otras circunstancias identificadas por la jurisprudencia del TEDH, el hecho de que esos documentos, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción".

Solicita la desestimación del recurso de casación.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 4 de septiembre de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 19 de septiembre de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 11 de noviembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste 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.

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

En definitiva, se nos requiere examinar la virtualidad del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge la sentencia impugnada en casación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El 18 de enero de 2011 se notificó al obligado tributario el inicio de actuaciones de comprobación e investigación del IVA, años 2007 a 2009.

Se practicaron requerimientos al contribuyente para la aportación, entre otra documentación, de copia de las facturas emitidas y originales de las facturas recibidas. Asimismo, se le informaba de la posible comisión de una infracción tributaria, prevista en el *artículo 203 LGT*, en caso de no atender el requerimiento. El obligado tributario aportó la documentación que le había sido requerida, sin que conste en las actuaciones la aportación por terceros de facturas emitidas por aquel.

2.2. El 21 de mayo de 2012 se incoó acta de disconformidad, A02- NUM001, correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, junto con el preceptivo informe ampliatorio.

2.3. El 9 de octubre de 2012, se dicta liquidación de la que resulta una cantidad a devolver de 1.817,05 euros, confirmando la propuesta del actuario. Se señala que el obligado tributario declaró la actividad clasificada en el epígrafe 653.4, «Comercio al por menor de materiales de construcción» del Impuesto sobre Actividades Económicas, y tributaba en régimen simplificado en el IVA y en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Apreció, tras las comprobaciones realizadas, que el obligado tributario carecía de personal para la realización de la actividad y utiliza los medios materiales y personales de la entidad SUMINISTROS DE OBRAS MIÑO S.L., en cuyo capital participaba en un 80% y de la que era administrador único.

Calificó la conducta del obligado tributario como simulación en los términos del *artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)*, y consideró que la actividad económica había sido realmente realizada por SUMINISTROS DE OBRAS MIÑO S.L., que sí contaba con los medios humanos y materiales necesarios para llevar a cabo las entregas de bienes objeto de la actividad. Afirma que el Sr. Severiano se aprovechó indebidamente de las ventajas de aplicar los regímenes de estimación objetiva y simplificada, en beneficio propio y en el de la sociedad, que vio reducida su base imponible en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades mediante la división artificiosa de una única actividad económica entre la sociedad y su socio y administrador único. La regularización implicó la devolución de las cantidades ingresadas por el obligado tributario por aplicación del régimen simplificado del impuesto, más los correspondientes intereses de demora. El acuerdo de liquidación se notificó al interesado el 30 de octubre.

2.4. El 21 de mayo de 2012 se incoa acta de disconformidad NUM002, respecto al ejercicio 2009 del IVA, en los mismos términos que la propuesta, resultando un importe a devolver de 862,86 euros. El acuerdo de liquidación fue notificado al interesado el 5 de noviembre de 2012.

2.5. Se acordó el inicio del procedimiento sancionador mediante notificación de propuesta de imposición de sanción el 2 de mayo de 2012, por infracción del *artículo 201.1 de la LGT*, calificada como muy grave.

2.6. El 29 de mayo de 2012 se dictó el acuerdo de resolución del

procedimiento sancionador consistente en una multa por importe de 921.687,33 euros.

2.7. Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Andalucía, fueron decididas en resolución de 30 de octubre de 2014, en la que apreció la prescripción respecto del ejercicio 2007, rechazando el resto de las pretensiones.

2.8. Contra la resolución del TEAR se interpuso recurso de alzada que fue desestimado por el TEAC en resolución de 24 de mayo de 2018.

2.9. D. Severiano interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 762/2018 ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. *La Sala de instancia dictó sentencia parcialmente estimatoria en fecha 6 de febrero de 2023.*

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

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

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

Siguiendo este razonamiento no se discute que lo pedido en los requerimientos fueran facturas emitidas por el sujeto pasivo. Las facturas o la emisión de facturas, constituyen una obligación legalmente prevista en el *Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las*

obligaciones de facturación, cuyo artículo 1 la prevé respecto de la expedición, emisión y conservación de las facturas, que se desarrolla en los artículos siguientes. Queremos destacar como el artículo 23 del citado Reglamento recoge la obligación de conservación de estos documentos y el que se garantice su «acceso» por la Administración en una actuación de comprobación.

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

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

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

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

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la *sentencia 1578/2025, de 4 de diciembre (recurso de casación 3664/2023)*).

1. Este recurso de casación plantea la misma cuestión de interés casacional ya resuelta en la reciente *sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 1578/2025, de 4 de diciembre (rec. cas. 3664/2023)*), cuyo recurso fue deliberado en la misma fecha.

Dada esa sustancial igualdad entre ambos recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión *in toto* a lo allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto.

Se ha dicho en la *STS de 4 de diciembre de 2025*, cit.:

«[...] **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 en 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 incriminatoria 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. 6"* 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 sí 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 actividadDatos 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 expeditions* o 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* el 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"*.

Finalmente se establece la siguiente doctrina jurisprudencial, que se reitera:

"[...] **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".

2. Dada la coincidencia de los razonamientos de *esta Sala, expresados en la sentencia de 4 de diciembre de 2025* referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser desestimado.

En efecto, siguiendo nuevamente a la *sentencia de 4 de diciembre de 2025* cit., se comprueba que el debate en la instancia se ciñó a determinar si, tras requerimiento al Sr. Severiano para aportación de facturas emitidas por el sujeto pasivo, dicha aportación 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 se desprende de la sentencia impugnada en casación, la prueba de la que ha partido la Administración para imponer la sanción no dependía de la voluntad del obligado tributario.

En este sentido y centrándonos en las facturas, acierta la SAN cuando afirma que *"para enjuiciar correctamente la virtualidad del derecho a la no autoincriminación, 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 argumenta 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, cuyo artículo 1* prevé la obligación de expedición, emisión y conservación de las facturas y el 23 recoge la obligación de conservación de estos documentos y el que se garantice su *"acceso"* por la Administración en una actuación de comprobación. Se trata, en suma, de una obligación establecida *ex lege*, siendo la norma clara al establecer dicha obligación, por lo que no cabe, en este caso, considerar infringido el derecho a la no autoincriminación.

Asimismo, 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 -es- la discordancia entre los documentos aportados y la realidad mercantil, comercial y laboral del sujeto pasivo, tras comprobar que carecía de los medios materiales y personales para desempeñar la actividad en la que expidió los documentos de facturación"*. 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.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA* , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este 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 :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico sexto de la *sentencia núm. 1578/2025, de 4 de diciembre, pronunciada en el recurso de casación núm. 3664/2023* .

Segundo. No haber lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Eduardo Ortiz Poole, en representación de don Severiano, contra la *sentencia pronunciada el 6 de febrero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 762/2018* .

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.