

El Tribunal Supremo establece criterios adicionales para delimitar el alcance del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario

La documentación autoincriminatoria aportada bajo coacción a la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada de independiente de la voluntad del obligado tributario.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA
Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Como en su momento anunciamos¹, en dos recientes sentencias de 4 y 10 de diciembre del 2025 (reccs. núms. 3664/2023 y 2592/2023), el Tribunal Supremo ha abordado la virtualidad del derecho a no autoincriminarse en el ámbito sancionador tributario. En particular, se plantea, por un lado, si la exigencia normativa de

emitir, conservar y exhibir ante la Administración tributaria cierta documentación o información (v.gr., facturas) a los efectos de determinar la deuda tributaria conlleva que dicha información quede excluida de la protección del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aunque haya sido aportada de forma coactiva en un procedimiento inspector. Y, por otro

¹ Véase en este [enlace](#).

lado, si este derecho ampara únicamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o 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 los supuestos de hecho, el contribuyente, en el seno de las actuaciones inspectoras previas, había aportado, previo requerimiento, facturas emitidas, que la Inspección consideró falsas o falseadas tras comprobar la ausencia de medios personales y materiales para realizar la actividad empresarial declarada. Las pruebas recabadas durante el procedimiento inspector fueron incorporadas al procedimiento sancionador conforme al artículo 210.2 de la Ley General Tributaria. Este último se desarrolló de forma abreviada, no practicándose ninguna otra prueba, y finalizó con la imposición de la correspondiente sanción por cometer la infracción prevista en el artículo 201.3 de la misma ley. El debate en la instancia se ciñó a determinar si la aportación de las facturas emitidas por el contribuyente podría ser considerada contraria al principio de no autoincriminación.

El Tribunal Supremo reitera, de acuerdo con su jurisprudencia previa², que el principio de no autoincriminación no opera en los procedimientos de aplicación de los tributos, sino sólo en los de naturaleza sancionadora, y queda debidamente garantizado siempre que la información obtenida mediante coacción legal (bajo apercibimiento de sanción) no sea utilizada posteriormente en el procedimiento tributario sancionador para enervar la pre-

sunción de inocencia del obligado tributario. Entender lo contrario supondría desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector para garantizar el efectivo cumplimiento del deber constitucional de contribuir.

No obstante, el alto tribunal rechaza una interpretación formalista que, al amparo del principio de tramitación separada de los procedimientos de aplicación de los tributos y del sancionador, derive en una aplicación automática del artículo 210.2 de la Ley General Tributaria y lleve a incorporar todos los datos y pruebas obtenidos en los procedimientos de aplicación sin valorar si ha existido infracción o no del principio de no autoinculpación. Así pues, se impone que la Administración analice, caso por caso, si a lo largo del procedimiento de aplicación se han podido obtener pruebas con infracción del principio de no autoincriminación, pues, de ser así, no podrá utilizar dicha prueba para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario.

Sin embargo, el mayor interés de estas sentencias reside en contribuir a delimitar el alcance del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionador tributario. Tras repasar la doctrina del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, el Tribunal Supremo incluye dentro del alcance del derecho a no autoinculparse no sólo el derecho a no responder preguntas autoinculpatorias, sino también la posibilidad de no aportar información sobre los hechos investigados, así como la de no presentar documentos de carácter incriminatorio. Ahora bien, esa interpretación amplia

² Sentencias de 23 de julio del 2020 (rec. núm. 1993/2019), de 1 de octubre del 2020 (rec. núm. 2935/2019) y de 16 de septiembre del 2020 (rec. núm. 2824/2019).

El Tribunal Supremo equipara la existencia independiente de la voluntad del sujeto afectado con el carácter obligatorio ex lege de la información facilitada

de la protección brindada por el derecho de no autoincriminación debe conciliarse con un ejercicio de tal derecho que no impida a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente del contribuyente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de aquél.

A partir de ello, el Tribunal Supremo identifica tres supuestos en los que no existirá infracción del derecho a la no autoincriminación:

- a) cuando la información o documentación autoincriminatoria sea aportada voluntariamente por el contribuyente, por considerar que puede ayudar a su línea de defensa, ya que en este caso no hay ejercicio de poderes coercitivos;
- b) cuando la información o documentación proceda de un tercero, de forma que sea accesible a las autoridades a través de una vía que no implique la autoincriminación del contribuyente (por ejemplo, información o documentos obtenidos de instituciones o registros públicos);
- c) cuando la prueba obtenida tenga, en expresión extraída de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo, «una existencia independiente de la voluntad» del sujeto afectado.

El alto tribunal equipara la «existencia independiente de la voluntad» del sujeto afectado con el carácter obligatorio *ex lege* de la infor-

mación facilitada, tratando de compatibilizar el deber legal de aportar determinada documentación a la

Administración tributaria con el derecho a la no autoinculpación. El examen de la jurisprudencia europea, la doctrina constitucional y su propia jurisprudencia previa lo llevan a entender que la imposición de determinadas obligaciones de aportación de documentación (contabilidad, emisión de facturas, etc.) con la suficiente concreción y claridad no constituye una infracción del principio de no autoincriminación. No obstante, introduce un matiz relevante al diferenciar entre las obligaciones de información *ex lege* establecidas de forma precisa y otras dispuestas de forma abierta —como ocurre con la contenida en el artículo 29.2.f) de la Ley General Tributaria—, exigiendo respecto de estas últimas una especial diligencia en la motivación específica de dicha trascendencia a fin de no vaciar el contenido del derecho a la no autoincriminación. Asimismo, el Tribunal Supremo da especial relevancia a que la obligación no tenga un objetivo punitivo (obedeciendo a la defensa de otros bienes jurídicos) y se refiera a la aportación de documentos preexistentes específicos y típicos en el ejercicio de la actividad, con cierta trascendencia pública. En suma, la obtención coercitiva de pruebas documentales no resulta contraria al derecho de no autoincriminación siempre que la autoridad tributaria razonne que dichas pruebas tienen por objeto obtener documentos específicos preexistentes —como las facturas— con una razón de ser que obedece a un fin distinto al sancionador y de cuya existencia la autoridad tiene una certeza razonable, excluyendo la posibilidad de las denominadas investigaciones prospectivas (*fishings expeditions*).

En los casos enjuiciados, el Tribunal Supremo concluye, al igual que la Audiencia Nacional, que la aportación de las facturas por el contribuyente derivaba de la obligación legal de emisión y conservación de facturas asociada al adecuado desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Además, la aportación de las facturas no fue la única desencadenante de la imposición de las sanciones, sino 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. Así pues, no puede considerarse infringido el derecho a la no autoincriminación.

Sobre la base de lo expuesto, el Tribunal Supremo establece como doctrina que la documentación autoincriminatoria aportada de forma coactiva en los procedimientos de aplicación de los tributos puede utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia independiente de la voluntad del obligado tributario. La Administración deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de ella a efectos sancionadores. Asimismo, el derecho a la no autoincriminación sólo se extiende al proceso

sancionador, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiere directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquél 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 de dependiente de la voluntad del obligado tributario.

Estamos, sin duda, ante una doctrina relevante que establece criterios adicionales en la delimitación del alcance del derecho a no autoinculparse en el ámbito sancionador tributario y el uso que la Administración puede dar a la información aportada en procedimientos de comprobación previos.

Como reflexión final, la exigencia de una especial diligencia en la motivación específica de la trascendencia tributaria en las obligaciones legales de información establecidas de forma abierta parece alejarse de la posición mantenida recientemente por el Tribunal EconómicoAdministrativo Central sobre la innecesaria motivación expresa de la trascendencia tributaria de los requerimientos de aportación de los informes de *due diligence* en el curso de un procedimiento inspector³.

³ Véase en este [enlace](#).