

# NOTAS DE JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

TOMÀS FONT I LLOVET  
ALFREDO GALÁN GALÁN  
ALEXANDRE PEÑALVER I CABRÉ  
FRANCESC RODRÍGUEZ PONTÓN  
JOAQUÍN TORNOS MAS  
Universidad de Barcelona

## *Cómo citar/Citation*

Font i Llovet, Tomás, Galán Galán, Alfredo, Peñalver i Cabré, Alexandre, Rodríguez Pontón, Francesc y Tornos Mas, Joaquín (2026).  
Notas de jurisprudencia contencioso-administrativa.  
*Revista de Administración Pública*, 229, 385-398.  
doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.229.13>

## SUMARIO

---

I. LA REVISIÓN DE OFICIO DE ACUERDOS MUNICIPALES. LEGITIMACIÓN DE LOS CONCEJALES QUE VOTARON EN CONTRA, INADMISIÓN Y LÍMITES A LA REVISIÓN. II. LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN DEMANIAL. III. EL DELICADO EQUILIBRIO ENTRE EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN Y LA OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR DETERMINADAS INFORMACIONES.

---

## I. LA REVISIÓN DE OFICIO DE ACUERDOS MUNICIPALES. LEGITIMACIÓN DE LOS CONCEJALES QUE VOTARON EN CONTRA, INADMISIÓN Y LÍMITES A LA REVISIÓN

Desde hace ya tiempo se está requiriendo una mayor atención hacia una mejor definición del estatuto jurídico de los concejales, y muy en particular de los que forman la oposición dentro de una corporación local. La preservación y aun mejora de la democracia local debe equilibrar el incremento de poderes que se reclama para el alcalde y el ejecutivo municipal con la atribución a los grupos y concejales de la oposición de las capacidades suficientes para ejercer de manera plena y eficaz su imprescindible función de control de la actuación del gobierno municipal.

Más allá de las actuaciones estrictamente *políticas* en el seno del pleno y de las comisiones municipales, que requieren, por ejemplo, la plena garantía del derecho de acceso a la información pública e incluso de la colaboración de los servicios municipales, también debe profundizarse en las actuaciones *jurídicas* que pueden emprender los concejales contra actos y acuerdos municipales que no solo consideran inoportunos e inconvenientes para el interés público, sino que además los consideran contrarios al ordenamiento jurídico.

Entre estos instrumentos se encuentra la legitimación procesal para impugnar actos y acuerdos de las entidades locales ante la jurisdicción contencioso-administrativa que el art. 63.1 b) LBRL reconoce a los concejales que hubieran votado en contra de estos acuerdos. Pero nada dice la LBRL respecto de la legitimación de dichos concejales para instar en vía administrativa la revisión de oficio de tales acuerdos. La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta) 770/2025, de 17 de junio (ECLI:ES:TS:2025:2746), ponente Manuel Delgado-Iribarren García-Campero, se pronuncia de manera contundente en favor de reconocer dicha legitimación.

El acuerdo municipal sobre el que el concejal solicitó la revisión de oficio consistía en una modificación contractual de una cierta envergadura de la concesión de la gestión, mantenimiento y conservación del servicio público de agua potable y alcantarillado de la localidad, que entre otros extremos prolongaba su duración de quince hasta cuarenta años. El concejal que votó en contra no interpuso recurso contencioso administrativo en el plazo de los dos meses, pero sí solicitó ante el propio ayuntamiento la revisión de oficio del acuerdo a los seis meses de haber sido adoptado. El ayuntamiento acordó la *inadmisión* de la solicitud.

La sentencia del Tribunal Supremo resuelve dos cuestiones relevantes: la primera, si la simple condición de concejal que ha votado en contra del acuerdo le confiere la condición de *interesado*, en tanto que requisito de legitimación para solicitar la revisión de oficio en vía administrativa (art. 106.1 LPAC). La segunda cuestión atañe al juego de los *límites* a la revisión de oficio, por si el tiempo transcurrido pudiera denotar una mala fe en la actuación del concejal (art. 110 LPAC).

La sentencia sitúa previamente el marco de su análisis en los siguientes aspectos: por una parte, recuerda el carácter restrictivo con que la jurisprudencia considera el procedimiento de revisión de oficio, calificado como una vía excepcional. Y a continuación recuerda también que existe un verdadero derecho al trámite, pero que debe ser debidamente analizado casuísticamente con la ponderación entre legalidad y seguridad jurídica para evitar el uso desviado de la revisión de oficio, a la vista de las causas de su inadmisibilidad (art. 106.3 LPAC) y de los límites a la revisión (art. 110 LPAC).

Para resolver la cuestión de la legitimación del concejal para instar la revisión de oficio, el Tribunal Supremo acude a la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/2004, invocada por el recurrente, que transcribe, y que por su claridad vale la pena extractar:

No se trata de una legitimación basada en un interés abstracto en la legalidad, sino de una legitimación directamente derivada de la condición de representante popular que ostentan, en cuanto ahora importa, los concejales de un Ayuntamiento y que se traduce en un interés concreto —inclusive puede hablarse de una obligación— de controlar su correcto funcionamiento, como único medio, a su vez, de conseguir la satisfacción de las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal [...].

El concejal, por su condición de miembro —no de órgano— del Ayuntamiento, que es, a su vez, el órgano de gobierno y administración del municipio y para el que es elegido “mediante sufragio universal, libre, directo y secreto” de los vecinos [...] está legitimado para impugnar la actuación de la corporación local a que pertenece, por el interés concreto que ostenta en el correcto funcionamiento de dicha corporación en virtud de su mandato representativo [...].

[...] no pudiendo existir duda alguna de que ese interés, por estar dirigido a la consecución de un funcionamiento ajustado a Derecho de la corporación local de que forma parte como medio de lograr la satisfacción de las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, es un interés legítimo.

Aunque esta sentencia del Tribunal Constitucional que aplica el Tribunal Supremo se refería a la legitimación de un concejal ausente para recurrir en vía contencioso administrativa, la sentencia del Tribunal Supremo que comentamos no tiene inconveniente en extender aquella doctrina al caso de la legitimación para instar la revisión de oficio, tratándose de un mismo interés legítimo en la consecución del funcionamiento ajustado a derecho de la corporación a la que pertenece.

Considero acertada esa conclusión del Tribunal Supremo, en la medida en que refuerza la conexión entre el principio democrático del Gobierno municipal y la cláusula del Estado de derecho. En este sentido, se entiende que el valor de la participación política que se realiza a través de los representantes electos no solo se orienta a la configuración de las opciones políticas, sino también a la sujeción de las mismas ordenamiento jurídico.

Una vez resuelta la cuestión anterior, la sentencia se plantea si el hecho de no recurrir el acuerdo municipal en plazo impide al recurrente solicitar la revisión de oficio de ese acto por resultar contrario a la buena fe o suponer abuso de derecho, conforme permite el art. 110 de la LPAC.

También aquí la posición del Tribunal Supremo es muy clara. Para descartar que el ejercicio de la acción de revisión de oficio sea contraria a la buena fe, la sentencia toma en consideración los siguientes aspectos: la relevancia de la modificación contractual cuestionada, tanto por la cuantía del presupuesto —más de un millón de euros— como por la extensión temporal de la duración del contrato —de quince a cuarenta años—; la normativa de la Unión Europea y la jurisprudencia del TJUE, especialmente celosa de facilitar la concurrencia pública en los contratos administrativos, y el hecho de que quien la plantee sea un concejal que votó en contra de la modificación y de la adjudicación del contrato, pues con ello puede considerarse que “contribuía a la consecución de un funcionamiento ajustado a Derecho de la corporación local de que forma parte, como medio de lograr la satisfacción de las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal”.

En consecuencia, el tribunal establece la siguiente doctrina de interés casacional:

[...] el miembro de una corporación local está legitimado como interesado para promover la revisión de oficio de un acto o acuerdo de la corporación local de la que forma parte siempre que haya votado en contra o no haya podido participar en su adopción. No obstante, para la admisión de una pretensión de esa naturaleza es preciso que cumpla también los demás requisitos establecidos en los artículos 106.3 y 110 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, sin que el hecho de no haber recurrido jurisdiccionalmente ese acto o acuerdo pueda ser, por sí solo, suficiente para inadmitir la solicitud.

Como decía, la doctrina sobre la legitimación de los concejales para instar la revisión de oficio merece una consideración positiva desde el punto de vista del mejor funcionamiento del sistema democrático en los gobiernos locales y, en especial, de la mejor garantía para que los miembros de la oposición municipal puedan ejercer con eficacia su función de control del funcionamiento de la corporación. Estos no expresan un interés abstracto por la legalidad, sino un interés legítimo por conseguir que la actuación de la corporación en la que ejercen la representación política sea ajustada a derecho.

Dicho lo anterior, no obstante, en el plano estrictamente procedimental del ejercicio de la revisión de oficio, la posición del Tribunal Supremo resulta algo equívoca. En efecto, como se ha visto, señala que para la *admisión* de una pretensión de esta naturaleza deben cumplirse los demás requisitos establecidos en los arts. 106.3 y 110 LPAC. Con esto está indicando una cierta equiparación entre los *requisitos para admitir a trámite* la solicitud de revisión de oficio —que no se base en ninguna de las causas de nulidad, que carezca manifiestamente de fundamento o que se hubiera desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustan-

cialmente iguales—, y los *límites al ejercicio de las facultades de revisión*, cualquiera que sea el procedimiento, facultades que no pueden ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias su ejercicio resulte contrario a la equidad a la buena fe al derecho de los particulares o a las leyes.

Aparece aquí una cuestión debatida en la doctrina científica y de los órganos consultivos, y aún no solucionada, que es la de determinar si en sede de admisión a trámite de una solicitud de revisión de oficio cabe apreciar, de forma podríamos decir anticipada, la concurrencia de alguno de los *límites* a la revisión, incluso antes de apreciar la concurrencia de la *causa de nulidad* que podría justificar dicha revisión. O si, por el contrario, solo después de haber apreciado la nulidad de pleno derecho del acuerdo revisado puede pasarse a un nuevo estadio, para valorar si las concretas circunstancias concurrentes en aquel caso concreto hacen que el ejercicio, por la Administración, de las facultades revisoras, puede incurrir en alguno de los límites señalados.

El razonamiento que precede a la fijación de la doctrina de interés casacional parece inclinarse por la primera posibilidad. Dice así: “la Sala no aprecia que, en las circunstancias concretas del caso, haya concurrido mala fe o abuso de derecho, ni que la pretensión carezca manifiestamente de fundamento, *ni ningún otro de los motivos que los artículos 106.3 y 110 de la LPAC permiten justificar la inadmisión a trámite* acordada por la Administración recurrida, razón por la que debe entenderse contraria al ordenamiento jurídico vigente”. En su virtud declara el deber del ayuntamiento de iniciar el procedimiento de revisión de oficio.

La sentencia se esfuerza en separar el juicio sobre la legitimación respecto del juicio sobre la concurrencia de las otras causas de inadmisión y de los límites a la revisión, puesto que la sentencia recurrida trataba conjuntamente dichas cuestiones. Pero en cambio incurre la sentencia en el equívoco de tratar conjuntamente las causas de inadmisión y los límites a la revisión. La cuestión sigue abierta y seguramente proporcionará la ocasión para nuevas aportaciones doctrinales. (TF)

## II. LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN DEMANIAL

La legitimación activa en el proceso contencioso-administrativo es uno de los aspectos no siempre pacíficos y, en especial, en determinados ámbitos materiales, como los relativos a las concesiones demaniales y, en especial, respecto a determinados actos de trámite de los procedimientos administrativos. Sobre esta cuestión se centra la Sentencia del Tribunal Supremo 118/2025, de 13 de noviembre (Sección 5ª, ponente María Consuelo Uris Lloret, recurs 4209/2023, ECLI: ES:TS:2025:5289), que estima el recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 91/2023, de 27 de febrero (Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo, procedimiento ordinario 4101/2020).

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 91/2023, de 27 de febrero, declaró la inadmisibilidad, por falta de legitimación activa, del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la empresa mercantil Pérez Torres Marítima, S.L., operadora en el puerto de Vigo, contra la resolución del Consejo de Administración de dicho puerto de 28 de febrero de 2020, por la que se desestimó su recurso de reposición presentado contra la resolución de dicho Consejo de Administración de convocatoria y pliego de bases del concurso público para el otorgamiento de una concesión administrativa para ocupar una superficie de terreno (49.999 m<sup>2</sup> aproximadamente) en el muelle transversal del puerto de Vigo, con destino a terminal marítima de mercancía general no contenerizada. En el proceso contencioso-administrativo y en el recurso de casación compareció, como codemandada, la empresa mercantil Kaleido Logistics, S.L., que fue la adjudicataria de la concesión.

La falta de legitimación activa se fundamenta en la regla general de que el interés legítimo venga asociado a la participación en la licitación, haciéndose eco de que, como sostiene el Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, ha de incidir en la esfera del recurrente en cuanto que de ella se derive un beneficio y repercuta de manera directa o indirecta, de forma efectiva y acreditada, en su esfera jurídica. Con ello se alude a la no concurrencia en este caso del test perjuicio-beneficio que se exige para ser titular de un interés legítimo, tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo. De ahí que se exija que la anulación del acto recurrido produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, cualificado y específico, actual y real (no potencial o hipotético), sin que se aprecie su concurrencia en este caso a raíz de que se considera que la actuación impugnada no va a repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de la demandante. Es cierto que admite la legitimación cuando se impida al recurrente licitar en el procedimiento en situación de igualdad con el resto de los operadores a tenor de la redacción de los pliegos. Pero considera que la recurrente no ha justificado ninguna circunstancia que le impidiera participar en el procedimiento de concesión. Entiende que cuestión distinta sería si se recurriera la resolución de la adjudicación. Finalmente, recuerda que no está prevista la acción pública en esta materia y rechaza que el reconocimiento de la legitimación en vía administrativa sea un argumento suficiente para su reconocimiento en sede contencioso-administrativa.

El Auto de la Sección de Admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2023 acordó que la cuestión planteada en el recurso de casación que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era la siguiente: “Determinar si resulta imprescindible haber concurrido al procedimiento de otorgamiento de una concesión demanial para poder ostentar legitimación activa para la impugnación de los actos de dicho procedimiento de concesión, o, en caso contrario, precisar las circunstancias que deben concurrir para que un recurrente posea legitimación activa para impugnar los actos de

un procedimiento de concesión demanial”. E identificaba como normas que, en principio, debían ser objeto de interpretación el art. 4.1.a de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el art. 19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) y el art. 24 de la Constitución; sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex art.* 90.4 de la LJCA.

Tras un repaso de la jurisprudencia sobre la legitimación activa para impugnar los actos de un procedimiento de otorgamiento de concesión demanial, el Tribunal Supremo examina los argumentos esgrimidos por la operadora recurrente. Primero, las condiciones del concurso eran contrarias a la libre competencia y podían generar una situación práctica de monopolio en el puerto de Vigo al conllevar un modelo de concesión, coincidente con el que quería la operadora Kaleido codemandada. Este modelo comporta que los demás operadores tengan que concentrar su actividad en el poco espacio resultante, en clara vulneración de la prohibición de establecimiento de posiciones de dominio dentro del puerto. Segundo, en relación con el cumplimiento de distancias exigibles en materia de operativa portuaria, alega la ausencia de un estudio de operatividad y seguridad en la zona de operaciones. Y tercero, esgrime distintas condiciones que podían impedirle el acceso a la participación, como la vulneración del régimen legal de la tasa de actividad, del régimen legal de las tarifas máximas portuarias, criterios para la puntuación en el concurso y renuncia anticipada a la indemnización para facilitar la ejecución del proyecto de ampliación del muelle de comercio.

Por ello, el Tribunal Supremo manifiesta que es evidente que esa concesión podía afectar a sus derechos e intereses legítimos, por cuanto, a su entender, reducían la posibilidad de operaciones en el puerto de Vigo para otros operadores o concesionarios, y, además, no se guardaban las necesarias distancias de seguridad. De ahí que concluya estimando el recurso de casación, revocar la sentencia recurrida, y, de conformidad con el art. 93.1 de la LJCA, retrotraer las actuaciones para que, con observancia de lo razonado y decidido en esta sentencia, se dicte nueva sentencia resolviendo lo que proceda sobre los motivos alegados en demanda. Así como que la respuesta a la cuestión de interés casacional planteada sea la siguiente:

No resulta imprescindible haber concurrido al procedimiento de otorgamiento de una concesión demanial para poder ostentar legitimación activa para la impugnación de los actos de dicho procedimiento de concesión.

La legitimación para impugnar en vía contencioso-administrativa los actos de un procedimiento de concesión demanial por quien no ha participado en dicho procedimiento exige la concurrencia de un derecho o interés legítimo que pueda resultar afectado por el acto que se impugna, lo que deberá examinarse en el caso concreto.

En fin, este caso muestra, una vez más, el casuismo judicial en la apreciación del requisito del perjuicio o beneficio que se pueda derivar para la esfera jurídica del recurrente de la sentencia que se dicte, así como también la cada vez más relativizada exigencia de haber participado en el procedimiento administrativo concesional demanial para la impugnación de la convocatoria y pliego de bases del concurso público para el otorgamiento de una concesión demanial portuaria. (APC)

### III. EL DELICADO EQUILIBRIO ENTRE EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN Y LA OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR DETERMINADAS INFORMACIONES

#### *Introducción*

Desde que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de los años ochenta preconizara la aplicación de las garantías penales *con matices* al derecho administrativo sancionador, son ya muchos los ámbitos, facetas o cuestiones en los que se ha podido comprobar la complejidad de la concreción de tales matices. La expansión de la normativa sancionadora, el carácter instrumental de esta potestad y la superposición de un derecho europeo común de doble procedencia —Unión Europea y Convenio Europeo de Derechos Humanos— han dado lugar y están dando lugar a nuevas oportunidades y también a nuevas problemáticas a la hora de llevar a cabo esa concreción. Un buen ejemplo de ello lo tenemos en la Sentencia del Tribunal Supremo 1578/2025, de 4 de diciembre (ponente M. Fernández-Lomana García), a cuyo contenido se ha remitido la ligeramente posterior STS 1605/2025, de 10 de diciembre (ponente M. E. Córdoba Castroverde). Y lo es en relación con uno de los derechos de más difícil delimitación en el ámbito punitivo, el derecho a la no autoinculpación o a no declarar contra uno mismo, como faceta de los derechos de defensa. A esta ya de por sí compleja configuración, se suma, como veremos, la particularidad que implica su juego en el ámbito tributario, un ámbito que en los últimos tiempos se revela prolijo en recursos de casación que afectan al derecho sancionador administrativo.

#### *Los antecedentes del caso y la sentencia de la Audiencia Nacional*

La sociedad recurrente plantea un recurso contencioso-administrativo contra unas resoluciones de los tribunales económico-administrativos relativas a liquidaciones correspondientes al IVA de los ejercicios 2006 a 2008, así como al acuerdo sancionador asociado a dichas actuaciones. Todo ello procedía de una regularización llevada a cabo por la Inspección Tributaria en relación con la sociedad recurrente, iniciada el 5 de noviembre de 2010. Durante su transcurso, al contribuyente se le practicaron requerimientos de aportación de facturas y saldos

de cuentas corrientes, y se acordó el inicio de expediente sancionador, que culminó en una multa de 1.766.108,61 euros impuesta el 25 de enero de 2012, por infracción muy grave prevista en el art. 201 de la Ley General Tributaria, relativa al “incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos”, concretamente por expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados. La infracción impuesta lo es como consecuencia de que la empresa recurrente había emitido facturas que no se correspondían con la efectiva prestación de los servicios facturados. Y es que se entendió que se había realizado una simulación al emitirse unas facturas a nombre de la empresa recurrente por trabajos para cuya realización carecía de medios, provocando una disminución del beneficio de otra sociedad con cuyos medios se realizaron los trabajos, de la cual son socios miembros de la misma familia que de la primera. Para la imposición de la sanción, se tuvo en cuenta la totalidad de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección, sin que constara que hubiera sido necesaria práctica de alguna otra prueba.

El recurso contencioso da lugar a la primera sentencia sobre el caso, dictada por la Audiencia Nacional el 6 de febrero de 2023 (rec. 764/2018). Dicha sentencia estima parcialmente el recurso, pero no por causa de la vulneración del derecho a no autoinculparse, sino porque aprecia la prescripción de una parte de las infracciones, tema en el que, por tanto, aquí no cabe entrar. La sentencia aprecia que la motivación de la sanción fue adecuada y desestima también la invocación del derecho a la igualdad, recordando que no cabe invocar la igualdad en la ilegalidad. Y, entrando ya en el tema que nos ocupa (FFJJ 6 y 7), desestima también el recurso en cuanto a la alegación del derecho a no declarar contra sí mismo.

La sentencia de la Audiencia Nacional establece las siguientes premisas:

—El derecho a la no autoinculpación como integrante del derecho de defensa ha venido desarrollado con mayor amplitud por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en aplicación del art. 6 CEDH, lo que forma parte de nuestro ordenamiento jurídico (art. 10.2 CE).

—De la jurisprudencia del TEDH forman parte asuntos que se han producido en el ámbito tributario. La Audiencia Nacional, sin embargo, explicita la específica dificultad de este tema en tal ámbito: “En el ámbito tributario la complejidad en la interpretación de este derecho reside en hacer compatible la obligación general de contribuir, el interés general y la eficacia con que debe presidir la actuación de la Administración en la determinación y liquidación de la deuda tributaria dentro del marco de las garantías del administrado en un eventual procedimiento sancionador”.

— También se recuerda que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha hecho eco de este derecho, y se indica específicamente algún caso en materia de competencia.

— Se recuerda asimismo jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, muy en particular la célebre Sentencia 76/1990, de 26 de abril, precisamente en relación con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Sobre esta jurisprudencia, la Audiencia Nacional señala que no resuelve todos los posibles problemas que se puedan plantear, lo que conduce directamente a afirmar que este tema presenta lagunas, y con esas lagunas debe ser apreciada la alegación en el caso controvertido. Y en esa tarea, la Audiencia Nacional llega a una conclusión desestimatoria partiendo del contexto específico de los principios que rigen la relación entre el contribuyente y la Administración, desde estas otras premisas:

- En primer lugar, la previsión legal de las obligaciones tributarias como elemento que define la posición de los obligados tributarios.
- En segundo lugar, la distinción entre obligaciones tributarias materiales y formales.
- En tercer lugar, la LGT reconoce el derecho del contribuyente a defenderse, en particular, a través de la formulación de alegaciones.
- En cuarto lugar, pese al silencio legal específico sobre el derecho a no autoinculparse, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, cabe trasladar los principios penales al ámbito sancionador administrativo.

Ya en la fundamentación de la desestimación de la alegación del derecho a la no autoinculpación, la sentencia de la Audiencia Nacional comienza especificando qué es lo que se solicitó, en los requerimientos administrativos, al obligado tributario, que en este caso fue la facturación emitida por el sujeto pasivo, lo que resulta ser una obligación formal legalmente prevista. Esto da lugar, directamente, a que la sentencia declare que el cumplimiento de tal obligación legal no puede sin más constituir una transgresión del derecho a no autoincriminarse. La sentencia añade que la sola aportación de facturas no da lugar a la imposición de sanciones, no hay un automatismo entre requerimiento de información y vulneración de tal derecho. Lo que justificó la sanción, se dice, fue la discordancia entre los documentos aportados y la realidad mercantil, comercial y laboral de la empresa.

Por último, la sentencia añade que no se entra a valorar supuestos diferentes, que sí podrían ser más problemáticos, en que los requerimientos administrativos recayeran sobre otro tipo de documentación relevante a efectos civiles, mercantiles, societarios o laborales, “pero sobre la que no recayera la condición de obligación formal de carácter fiscal en los términos antes indicados”, siendo este el “terreno donde debe profundizarse sobre el alcance de esta manifestación del derecho a la defensa”.

En definitiva, la configuración legal tributaria de las obligaciones del contribuyente y la falta de automatismo entre requerimiento de la información e imposición de la sanción, son determinantes en la desestimación de la Audiencia Nacional.

### *La cuestión de interés casacional*

La sentencia antes indicada fue objeto de dos recursos de casación. Uno, por parte de la Administración General del Estado, en cuanto al tema del cómputo de la prescripción, y otro, por parte de la sociedad que había sido ya la recurrente en el proceso anterior, en cuanto al tema del derecho a la no autoincriminación. El Auto del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2024 (ponente, F. J. Navarro Sánchez) resuelve que, en el primer caso, se había producido la pérdida sobrevenida de interés casacional, de manera que la cuestión se centra en el segundo tema, en relación con el que la sociedad recurrente afirma que la primera sentencia no respeta los términos en los que el TEDH reconoce el mencionado derecho.

La propia extensión, destacable para lo que es habitual en un auto de admisión del recurso de casación, es ya un indicio de la complejidad del tema. En dicho auto se verifica la concurrencia de interés casacional objetivo y se pone de manifiesto jurisprudencia adicional del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional que, pese a todo, no resulta suficiente para resolver el caso. El auto pone de manifiesto que la jurisprudencia del TEDH no limita su ámbito de aplicación a declaraciones directamente autoinculpatorias, sino que abarca también a otras declaraciones que se puedan utilizar en apoyo de una acusación. Y también se refiere a jurisprudencia del TJUE que incluye en estos supuestos de posible afectación del derecho a guardar silencio la información sobre hechos que pueda utilizarse *a posteriori* para fundamentar sanciones. Y, de esta manera, la cuestión se formula del siguiente modo:

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.

### *Los matices introducidos por la STS 1578/2025*

La Sentencia 1578/2025 realiza unas apreciaciones y matices que resultan de interés.

Para empezar, en un plano general, hace un repaso de la presencia explícita o implícita del derecho a la no autoincriminación en diversa normativa internacional y nacional, de la que no queremos pasar por alto el art. 3.3 de la Ley Orgánica

5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, que incluye el derecho “a no declarar contra uno mismo” y establece que será aplicable “al procedimiento administrativo sancionador y al procedimiento disciplinario, especialmente en el ámbito penitenciario, de acuerdo con las leyes que los regulen”. El conjunto normativo aludido por la sentencia conduce al TS a concluir que se trata de un derecho y también de un principio general del derecho. Principio que, pese a no estar recogido expresamente en la normativa tributaria, es indudablemente aplicable en este ámbito, aunque, eso sí, pocas líneas antes la sentencia había declarado que:

*[e]n 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 (FJ 3).*

Como muestra de la prudencia con la que se pretende mover la sentencia, se explicita también que la misma solo da respuesta a un caso como el enjuiciado, sin prejuzgar otras posibles situaciones, como podría ser la de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador. Es, pues, un elemento estructural clave, la diferenciación entre el procedimiento de aplicación o de inspección y el procedimiento sancionador. Su justificación y finalidades son distintas. Y, recordando jurisprudencia anterior, se remarca que es en el segundo donde opera el principio de no autoincriminación.

Entonces, el problema se plantea cuando la LGT dispone (art. 210.2) que “[l]os 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”. La aplicación automática de esta previsión, dice la sentencia del TS, podría ser contraria a tal principio de no autoinculpación.

De este modo, la primera conclusión relevante de la sentencia es que habrá que evaluar la situación caso por caso, ya que una interpretación formalista podría vaciar de contenido el derecho a la no autoincriminación. Dicho lo cual, el FJ 5 analiza cuál es el preciso contenido del derecho a la no autoincriminación. El Supremo concluye, de la mano sobre todo de la jurisprudencia del TEDH, que queda comprendido en el mismo, no solo la declaración directamente inculpativa, sino también la aportación de ciertas informaciones o documentos. Lo relevante será el uso que se haga en sede punitiva de tales contenidos en apoyo de la acusación. Esta lectura amplia, sin embargo, no debe dejarse de cohonestar con que “[e]l 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”, tal como establece 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 (art. 7.3).

Esa *existencia independiente de la voluntad del acusado* se convierte entonces en la clave. Además de los casos en que la información sea aportada voluntariamente o por terceros, el escenario decisivo en el ámbito tributario pasará a ser aquel en que esa prueba venga impuesta por la ley, ya que, como recuerda la sentencia, “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”, algo a lo que ya se había referido la STC 76/1990, y que va indisolublemente ligado a la eficacia del sistema tributario. No cabe, pues, escudarse en el derecho a la no autoincriminación para eludir el cumplimiento de obligaciones legales que, además, lo que pretenden es proteger otros bienes jurídicos, sin un objetivo punitivo.

Pero, justo aquí, la sentencia realiza una precisión de interés notable: habrá que ver de qué obligaciones legales se trata en cada caso, o, con más precisión, habrá que ver en qué términos la ley formula cada obligación. Dice la sentencia: “cabe diferenciar entre aquellas obligaciones legales establecidas por la ley de una forma precisa de aquellas otras dispuestas de una forma abierta” y “[e]ntendemos 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”. De este modo, se concluye que si se trata de obtener de modo coercitivo documentos específicos que ya existían (facturas), sobre cuya existencia se tiene certeza y cuya razón de ser no es punitiva, no se vulneraría el derecho a la no autoincriminación, sino que, además, lo que se hace es evitar una proscrita investigación prospectiva. Y, también, añade la sentencia, deberán ponderarse en cada caso de manera motivada los bienes jurídicos en presencia.

Todo ello conduce a la sentencia del TS a desestimar el recurso de casación, considerando que en este caso la prueba que fundamentó la sanción era independiente de la voluntad del interesado, su obtención responde a una finalidad no punitiva y viene claramente establecida en la normativa tributaria, y se coincide con la Audiencia Nacional en que no fue la sola aportación de las facturas lo que dio lugar a la sanción, sino, en definitiva, la apreciación acerca de la comisión de la conducta tipificada.

### *Apunte final*

Son varias las facetas de interés que presenta esta sentencia, imposibles de abordar en una nota como esta.

Podemos ver en ella cómo se pone a prueba la capacidad y la coherencia de un sistema de protección de derechos fundamentales con múltiples fuentes, sobre todo a nivel europeo, tal como también sucedió en el importante caso *CONSOB* (Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2021, C-481/19). Además, ello supone,

en este caso, seguir perfilando los matices en la aplicación de los principios penales al derecho sancionador administrativo, como señalábamos al principio.

La sentencia profundiza, por lo demás, en una dimensión de exigencia de análisis, diligencia y motivación de cada caso, evitando automatismos, en una línea característica de la evolución de nuestro derecho público.

Si a todo ello añadimos algunos elementos, como la relativa creciente densidad normativa con que por diversas vías superpuestas se enriquece la regulación de determinados derechos fundamentales (internacionales, europeas y nacionales) o también las particularidades presentes en ámbitos como el tributario, hallaremos muchos motivos para seguir atentos a su evolución y contraste. (FJRP)