# EL «DELITO» DE SER CONTRIBUYENTE:
## EL DERECHO A NO DECLARARSE CULPABLE

# PASO A PASO

**Análisis de los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario**

**2.ª EDICIÓN 2026**

Incluye formularios



COLEX READER | COLEX AUDIO | COLEX COPILOT

COLEX

# GRACIAS POR CONFIAR EN COLEX

## Disfrute gratuitamente **DURANTE UN AÑO** de los eBook, audiolibros y Colex Copilot de las obras de Editorial Colex*

### ACTIVA TU CÓDIGO PARA ACCEDER A LOS SERVICIOS

1. Accede a **www.colex.es**.
2. Inicia sesión o regístrate como usuario.
3. Dirígete al menú de usuario y haz clic en **«Mis códigos»**.
4. Introduce el siguiente código **(RASCA PARA VER EL CÓDIGO)**:

- Una vez se valide el código, aparecerá una ventana de confirmación y su eBook / audiolibro / Colex copilot estarán activos **durante 1 año desde su activación** en la pestaña «Mis libros» en el menú de usuario.

* Los audiolibros están disponibles en las ediciones más recientes de nuestras obras. Se excluyen expresamente las colecciones «Códigos comentados», «Biblioteca digital» y los productos de www.vademecumlegal.es. Colex Copilot únicamente está disponible en las ediciones más recientes de las colecciones «Paso a paso» y «Vademecum».

**No se admitirá la devolución si el código promocional ha sido manipulado y/o utilizado.**



**¡Gracias por confiar en nosotros!**

La obra que acaba de adquirir incluye de forma gratuita la versión electrónica.

Acceda a nuestra página web para aprovechar todas las funcionalidades de las que dispone en nuestro lector.

# Funcionalidades eBook

**Acceso desde cualquier dispositivo con conexión a internet**

**Idéntica visualización a la edición de papel**

**Navegación intuitiva**

**Tamaño del texto adaptable**

Síguenos en:

# NUEVA FUNCIONALIDAD CON INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LOS LIBROS DE COLEX

## | Una cortesía de Iberley.es |

En Colex damos un paso más en innovación jurídica. Desde ahora, las guías «Paso a paso» y los «Vademecum» incorporan una nueva funcionalidad basada en **inteligencia artificial**, gracias a la tecnología de **Iberley IA**.

El lector podrá interactuar directamente con el contenido del libro de forma inmediata, útil y centrada exclusivamente en su materia.

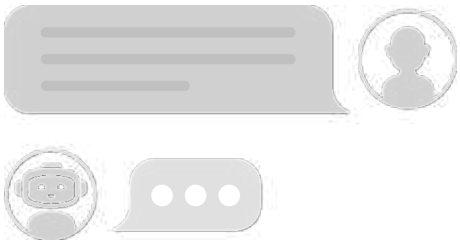
### ☑ ¿Qué puede hacer el usuario en el libro?

- 💬 Realizar preguntas sobre el contenido del libro.
- 📚 Solicitar explicaciones de artículos, conceptos o normativa.
- 💥 Utilizar un ChatBot inteligente, contextualizado y acoplado al contenido legal del libro.
- 💡 Resolver dudas puntuales mientras se estudia o trabaja con la obra.

### ☒ ¿Qué no puede hacer esta versión del ChatBot?

- ✗ No permite generar escritos jurídicos.
- ✗ No analiza ni responde documentos externos.
- ✗ No responde a consultas de otras materias distintas a la del libro.

Esta herramienta está pensada para enriquecer la experiencia de lectura y consulta del libro. Su uso es exclusivo sobre su contenido.



## ¿QUIERES IR MÁS ALLÁ? DESCUBRE IBERLEY IA

Si necesitas una **solución avanzada de inteligencia legal**, con cobertura total de materias y documentos, entra en **www.iberley.es** y accede a todas las funcionalidades profesionales:

| CUADRO SIMBÓLICO DE FUNCIONALIDADES | | |
|---|---|---|
| **Funcionalidad** | **En los libros Colex** | **En Iberley.es** |
| Preguntar sobre el contenido del libro | ✓ | ✓ |
| Solicitar explicaciones jurídicas | ✓ | ✓ |
| ChatBot integrado al contenido del libro | ✓ | ✓ |
| Consultas sobre otras materias | ✗ | ✓ |
| Análisis de documentos externos | ✗ | ✓ |
| Generación de escritos jurídicos | ✗ | ✓ |
| Traducción jurídica | ✗ | ✓ |
| Informes y resúmenes legales automáticos | ✗ | ✓ |
| Contratos, guías prácticas y emails para clientes | ✗ | ✓ |
| Estrategias judiciales y jurisprudencia instantánea | ✗ | ✓ |

# EL «DELITO» DE SER CONTRIBUYENTE:

## EL DERECHO A NO DECLARARSE CULPABLE

Análisis de los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario

**2.ª EDICIÓN 2026**

**Obra realizada por el Departamento de Documentación de Iberley**

**COLEX 2026**

**Copyright © 2026**

**Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.**

**Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.**

**Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.**

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 979-13-7065-180-0
Depósito legal: C 1943-2026

# SUMARIO

**1. MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL** ..... 11

**2. LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR** ..... 17

2.1. El derecho de defensa del sujeto inspeccionado ..... 18
2.2. El deber de colaborar con la inspección de tributos ..... 19
2.3. La carga de la prueba en el procedimiento inspector ..... 21
2.4. El derecho a no autoincriminarse ..... 23
2.5. Doctrina de los tribunales ..... 26

**3. LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR** ..... 31

**4. LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA** ..... 41

4.1. El delito contra la Hacienda pública ..... 42
4.2. La actuación de la Administración tributaria en casos de delito contra la Hacienda pública ..... 44
4.3. Autoincriminación en los delitos contra la Hacienda pública ..... 48

**5. LA INCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR** ..... 55

5.1. El objeto del procedimiento inspector ..... 55
5.2. La planificación de las actuaciones inspectoras ..... 56
5.3. La inclusión en el plan de inspección ..... 56
5.4. El inicio de las actuaciones inspectoras ..... 57
5.5. La interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias ..... 59
5.6. La incriminación del contribuyente en el procedimiento inspector ..... 60
5.7. La imparcialidad de los inspectores de Hacienda: la evaluación del desempeño ..... 63
5.8. Las posibles vías de impugnación en el procedimiento inspector ..... 64

## ANEXO.
## FORMULARIOS

Escrito de conformidad a la propuesta de sanción en un procedimiento de inspección ..... 69

Escrito de disconformidad con la propuesta de sanción en un procedimiento de inspección ..... 70

Escrito de disconformidad con el acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción (procedimiento de inspección) ..... 72

Escrito de alegaciones solicitando levantamiento de las medidas cautelares ante AEAT (inspección tributaria) ..... 74

Escrito de contestación a requerimiento de la Agencia Tributaria aportando la información solicitada ..... 76

Escrito de solicitud de prórroga del plazo de alegaciones (procedimiento sancionador) ..... 77

Escrito de alegaciones previo a la propuesta de resolución en procedimiento sancionador tributario ..... 79

Escrito de solicitud de sobreseimiento por incumplimiento del plazo para iniciar el procedimiento sancionador tributario ..... 83

Escrito de alegaciones y aportación de pruebas antes de la propuesta de resolución en procedimiento sancionador tributario ..... 85

Escrito de recurso de reposición contra resolución del expediente sancionador en el ámbito tributario ..... 87

Escrito de reclamación contra una sanción tributaria si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva ..... 89

Escrito de recurso de reposición tributario por vulnerar la no autoincriminación 91

Escrito de defensa por delito fiscal y vulneración del derecho a no autoincriminarse ..... 95

# 1.
# MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

## La regulación constitucional del derecho a no autoinculparse del contribuyente

Para abordar la problemática de la incriminación y autoincriminación en el procedimiento de inspección desde la perspectiva de los valores superiores de libertad, justicia e igualdad establecidos en nuestro ordenamiento jurídico, deben tenerse en cuenta los artículos 24, 25, 31 y 103 de la Constitución española.

Como punto de partida cabe citar el **artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial**, que en su primer apartado subraya la importancia de la norma suprema de nuestro ordenamiento en los siguientes términos:

> «La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos».

En numerosas sentencias, como la **STC n.º 67/1984, de 7 de junio, ECLI:ES:TC:1984:67**, el Tribunal Constitucional ha declarado que las leyes deben interpretarse de conformidad con la Constitución y en el **sentido más favorable para la efectividad de los derechos fundamentales**. Esta doctrina ha sido reiterada, entre otras, por las **SSTC n.º 69/2025, de 24 de marzo, ECLI:ES:TC:2025:69, y n.º 44/2023, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:2023:44.**

Conforme a estas premisas, deben destacarse los siguientes preceptos en relación con el derecho del contribuyente a no autoinculparse:

- **Artículo 24 de la CE:** este artículo es el encargado de regular el derecho a la tutela judicial efectiva de jueces y tribunales, contiene en su apartado segundo una enumeración de garantías procesales aplicables, con las modulaciones compatibles con su naturaleza, a los procedimientos administrativos sancionadores, sin que se trasladen en bloque al procedimiento de inspección. Entre estas garantías destacamos:
  a) Derecho al juez ordinario predeterminado por la ley.
  b) Derecho a la defensa y a la asistencia letrada.

c) Derecho a ser informado de la acusación formulada contra ellos.

d) Derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas, y con todas las garantías.

e) Derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa.

f) Derecho a no declarar contra sí mismo.

g) Derecho a no confesarse culpable.

h) Derecho a la presunción de inocencia.

- **Artículo 25 de la CE:** dentro de la sección 1.ª, del capítulo segundo, del título I, también encontramos otro precepto con relevancia en lo que a la autoincriminación del contribuyente se refiere. Así, este artículo en su apartado tercero atribuye a la Administración la potestad sancionadora, al disponer que: «*La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad*». Este precepto conviene relacionarlo con la aplicación en el procedimiento administrativo sancionador de los principios inspiradores del orden penal, que se recoge, entre otras, en la **STC n.º 172/2020, de 19 de noviembre, ECLI:ES:TC:2020:172**: «*Conforme a una reiterada doctrina de este tribunal —desde las ya tempranas SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2; 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3, y 42/1987, de 7 de abril, FJ 2—, la administración pública en el ejercicio de su potestad sancionadora está sujeta tanto a los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE —"considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ius puniendi del Estado"— (SSTC 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3, y 70/2008, de 23 de junio, FJ 4), como a las garantías procesales establecidas en el art. 24.2 CE, "si bien con las modulaciones requeridas en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE, en tanto sean compatibles con su propia naturaleza" (SSTC 197/2004, de 15 de noviembre, FJ 2, y 145/2011, de 26 de septiembre, FFJJ 3 y 4, y las allí citadas)*».

  En este punto también hay que subrayar que, tal y como recoge el artículo 178 de la Ley General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce conforme a los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades que la propia LGT contiene. En concreto resultan aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad.

- **Artículo 31 de la CE:** su apartado 1 impone la obligación de que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos en virtud de su capacidad económica, a través de un sistema tributario justo que deberá inspirarse en los principios de igualdad y progresividad, sin que pueda llegar a tener alcance confiscatorio. Este deber de contribución implica no solo el deber de colaboración con la Hacienda pública, sino también el deber de información que se recoge

en los artículos 93 y 94 de la LGT. Este artículo podemos completarlo con lo recogido en el artículo 3 de la LGT que enumera los principios que deben regir el sistema tributario: justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

- **Artículo 103 de la CE:** este artículo de la Constitución señala que la Administración pública debe servir con objetividad los intereses generales y actuar conforme a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, estando sometida a la ley y al Derecho. Añade también que la ley, entre otras cosas, deberá regular las garantías para la imparcialidad de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. Este precepto de aplicación general a la Administración pública y a los funcionarios será aplicable a la Hacienda pública y a los funcionarios de la misma, tales como inspectores o subinspectores de hacienda.
- **Artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos**: El derecho a no autoinculparse también está comprendido en el derecho a un proceso equitativo reconocido por el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Su protección se extiende a los procedimientos administrativos sancionadores que, por la naturaleza de la infracción y de la sanción, deban considerarse materialmente punitivos.
- El **artículo 178 de la LGT:** Establece, por su parte, que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce conforme a los principios reguladores de la potestad sancionadora administrativa, con las especialidades previstas en la propia ley. Resultan aplicables, en particular, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad.

Por tanto, cabe destacar que el derecho a no autoinculparse en materia tributaria se fundamenta en los artículos 24, 25, 31 y 103 de la Constitución española, así como en el artículo 178 y concordantes de la Ley General Tributaria. Dicho derecho es parte de las garantías procesales constitucionales, amparadas también por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y debe ser respetado por la Administración tributaria al ejercer su potestad sancionadora.

**JURISPRUDENCIA**

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 2545/2007, de 16 de diciembre de 2009, ECLI:ES:TS:2009:8298**

**Asunto: El principio de legalidad y sus implicaciones en la potestad sancionadora de la Administración**

*«(...) Debe, pues, subrayarse que existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados por el art. 25 CE y que dimanan del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones. Estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas. Colocados de lleno en la línea a la que hemos llegado en el apartado anterior, podemos establecer que los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el art. 25.1 CE son:*

*1) La legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan;*

*2) La interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas;*

*3) El respeto a los derechos de defensa, reconocidos en el art. 24 CE , que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y*

*4) Finalmente, la subordinación a la Autoridad judicial.*

*Respetando este esquema de actuación, de forma expresa, el Tribunal Constitucional mediante la STC 151/1997, ha señalado que en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador los tipos abiertos y valorativos, característicos de la regulación propia de la actividad económica, pueden ser compatibles con las exigencias constitucionales, a cambio de trasladar al Juez una carga de motivación más intensa para identificar la antijuridicidad de la conducta y con ello suplir la denunciada indeterminación del tipo sancionador».*

### || Alcance del derecho durante la inspección tributaria

El derecho a no autoinculparse **no permite al obligado tributario negarse con carácter general a atender los requerimientos** efectuados en un procedimiento de gestión o inspección. En estos procedimientos subsisten los deberes de colaboración, información, llevanza, conservación y exhibición de libros, registros, facturas y demás documentos con trascendencia tributaria.

La negativa injustificada a atender las actuaciones de la Administración tributaria puede constituir resistencia, obstrucción, excusa o negativa a sus actuaciones conforme al artículo 203 de la LGT. Por ello, la denominada coacción legal deriva de la posibilidad de sancionar el incumplimiento de los requerimientos efectuados dentro de las competencias administrativas.

La protección constitucional adquiere su dimensión propia en el **procedimiento sancionador**. La Administración soporta la carga de acreditar los elementos objetivos y subjetivos de la infracción y no puede obligar al presunto infractor a proporcionar declaraciones o elementos probatorios cuya obtención vulnere su derecho a no contribuir a la propia acusación.

**A TENER EN CUENTA.** El derecho a no autoinculparse no impide comprobar y regularizar la deuda tributaria. La cuestión decisiva es si una información obtenida bajo coacción en el procedimiento de aplicación de los tributos puede utilizarse después como prueba de cargo para imponer una sanción.

### || Uso de la información en el procedimiento sancionador

El artículo 210.2 de la LGT permite que los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen formalmente al procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución. Sin embargo, esta regla **no autoriza un traslado automático e indiscriminado** de todo el material obtenido durante la comprobación.

La **STS n.º 1605/2025, de 10 de diciembre, ECLI:ES:TS:2025:5552**, declara que la Administración debe analizar en cada caso si las pruebas obtenidas durante el procedimiento de aplicación de los tributos vulneraron el derecho a no autoinculparse. Si concurre esa infracción, la prueba no puede emplearse para enervar la presunción de inocencia y debe valorarse en qué medida afecta a las restantes pruebas utilizadas.

La misma sentencia rechaza que exista un automatismo entre el requerimiento de documentación relativo al cumplimiento de obligaciones tributarias y la vulneración del derecho fundamental. Cuando la Administración solicita documentos que el obligado debe emitir, conservar y poner a su disposición por imposición legal, su posterior utilización sancionadora no resulta ilícita por el mero hecho de que fueran aportados tras un requerimiento.

En particular, la exigencia de presentar **facturas, libros, registros y otros documentos preexistentes de llevanza obligatoria** no equivale, por sí sola, a imponer al contribuyente una declaración de culpabilidad. Debe atenderse a la naturaleza del documento, a su existencia independiente de la voluntad del obligado, al contenido del requerimiento y al uso probatorio efectuado posteriormente.

La **STS n.º 1578/2025, de 4 de diciembre, ECLI:ES:TS:2025:5648**, precisa que la documentación con contenido incriminatorio aportada durante los procedimientos de aplicación de los tributos puede emplearse en el procedimiento sancionador cuando tenga una **existencia independiente de la voluntad del obligado tributario**. Esta característica concurre, en principio, en los documentos que existen previamente y que deben emitirse, conservarse o exhibirse por mandato legal.

Por el contrario, la protección es especialmente intensa frente a requerimientos dirigidos a obtener manifestaciones, explicaciones o reconstrucciones de hechos que obliguen al contribuyente a proporcionar activamente el contenido incriminatorio sobre el que se pretenda sustentar la sanción. En estos casos deben ponderarse la naturaleza y el grado de la coacción, el carácter directamente incriminatorio de la información y la relevancia que esta haya tenido para la decisión sancionadora.

#### || Pruebas obtenidas de terceros o por la actividad investigadora

El derecho a no autoinculparse no impide utilizar pruebas obtenidas de terceros, documentación recabada directamente por la Administración o elementos descubiertos mediante su propia actividad investigadora. Tampoco protege frente al uso de materiales cuya existencia sea independiente de la voluntad del investigado, siempre que se hayan obtenido lícitamente.

#### || Valoración individualizada de la infracción

La vulneración del derecho fundamental no puede afirmarse de forma genérica por la mera existencia de un procedimiento inspector previo. Quien la alegue debe identificar la información concreta obtenida coactivamente, explicar su contenido autoincriminatorio y precisar cómo fue utilizada como prueba de cargo.

# PASO A PASO

## EL «DELITO» DE SER CONTRIBUYENTE: EL DERECHO A NO DECLARARSE CULPABLE

Esta obra analiza la tensión entre el deber de colaboración con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse.

Se adentra en la problemática que se plantea ante el choque de dos principios esenciales en el ámbito tributario, como son el deber de colaboración con la Administración y el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador y en el penal.

Desde el marco legal y constitucional español, examina el alcance de esta garantía en los procedimientos inspector y sancionador tributario, así como su proyección en el delito contra la Hacienda Pública. Presta especial atención a la posición del contribuyente durante la inspección y a la utilización incriminatoria de la información y documentación aportadas.

Dirigida a profesionales tributarios y jurídicos, la guía ofrece una exposición clara de los problemas que plantea la protección de este derecho y completa su análisis con formularios prácticos para apoyar la actuación profesional.


**— NO ES SOLO UN LIBRO. ES UNA EXPERIENCIA 360º —**

Esta obra de Colex no es una simple publicación. Es una herramienta de alto valor profesional diseñada para ofrecerte una **experiencia integral.**

Con tu ejemplar, accede a un **ecosistema inteligente de servicios** que van mucho más allá del papel:

- **Colex Reader: edición digital completa en app** y en la zona privada de Colex.
- **Colex Audio: escucha el libro** en formato audio mientras trabajas o te desplazas.
- **Colex Copilot: interactúa con la inteligencia artificial de Colex** para resolver dudas sobre el contenido.

**Importante:** Los servicios digitales vinculados a este libro serán accesibles **durante un año** desde la compra en la web de Colex o desde la activación del código de forma manual cuando se adquiera en otras plataformas o establecimientos.

**Gracias por confiar en Colex**

**Seguimos evolucionando, seguimos innovando, seguimos acompañando a los profesionales del Derecho**



PVP 15,00 €

ISBN: 979-13-7065-180-0

9 791370 651800

COLEX