

Perspectivas Tributarias

El Derecho a no declarar contra sí mismo

La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal (Segunda Parte)

Alberto Sanz Díaz-Palacios

3. La declaración autoinculpatoria

Volviendo nuevamente al concepto de declaración autoinculpatoria, decir, en síntesis, que la autoinculpación tiene lugar en virtud de materiales susceptibles de autoincriminar al obligado tributario; materiales que han de contener una declaración de voluntad o de conocimiento de dicho sujeto y, además, cuya existencia ha de tener origen, en último término, en la voluntad de ese sujeto. Toda declaración autoinculpatoria se concretaría en una aportación consciente de tales materiales al poder público; por lo que respecta al problema que nos ocupa, la declaración autoinculpatoria se concretaría en una aportación consciente de esos materiales a la Administración tributaria.

Como ya señalamos, esa aportación podría tener lugar en virtud de una colaboración activa del sujeto, o en virtud de su «dejar hacer». Hemos dicho que, por ejemplo, un empresario «deja hacer» a la Inspección cuando, en la entrada y reconocimiento de sus instalaciones, no intenta evitar que llegue a manos del Inspector actuario determinada documentación que allí esté.

Para determinar si la aportación (activa o pasiva) de material, por parte del obligado tributario, puede entrar en conflicto con el derecho a no autoincriminarse, habrá que considerar el carácter coactivo o voluntario de la aportación o suministro; únicamente en el primer caso, es decir, sólo cuando la aportación o suministro de material tenga carácter coactivo resultará contraria al derecho a no autoinculparse, ya que este derecho es renunciable.

Aplicando las pautas que quedan expuestas, puede ser relativamente sencillo determinar si el material aportado por el obligado tributario nos permite hablar de declaración a los efectos del artículo 24°.2 de nuestra Carta Magna. Hay que estar al tipo de material. Si éste contiene una declaración de voluntad o de conocimiento, y además no goza de existencia independiente de la voluntad del sujeto (en los términos que hemos apuntado), su aportación constituirá declaración a los efectos del citado artículo 24°.2. Repetimos que determinar esto puede resultar relativamente sencillo. Mayores dificultades presenta en la práctica apreciar la voluntariedad o no del suministro o aportación en el que la declaración se concreta. Puede ser poco menos que imposible determinar dicha voluntariedad en un sistema, como el nuestro, en el que la falta de colaboración del obligado tributario constituye una infracción sancionable. Como es lógico, las aportaciones de material autoincriminatorio efectuadas voluntariamente por el individuo podrán fundamentar legítimamente la sanción penal del mismo; pero, en verdad, no será sencillo discernir de facto si el sujeto ha suministrado el material de un modo voluntario o bajo coacción. De ahí que, normalmente, el fundamento legítimo de las penas por delito contra la Hacienda Pública esté constituido por otros medios de convicción distintos; medios de convicción que puede haber obtenido la propia Administración tributaria a partir de aquellos materiales primigenios cuya aportación constituye declaración autoinculpatoria. Es decir, si bien las declaraciones autoinculpatorias del obligado tributario no pueden tener virtualidad o trascendencia probatoria legítima en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no necesariamente ha de ocurrir esto mismo con los materiales obtenidos por la Administración tributaria a raíz de dichas declaraciones.

Imaginemos que un individuo aporta a la Inspección tributaria, coactivamente, determinados documentos que ponen de manifiesto un presunto delito contra la Hacienda Pública por él cometido. Si la aportación de tales documentos constituye declaración autoinculpatoria a los efectos del artículo 24°.2 de nuestra Constitución, no podrán utilizarse legítimamente en sede penal para fundamentar la condena del individuo. Ahora bien, es posible, en principio, que otros materiales, otros elementos de convicción, obtenidos a partir de esos documentos puedan fundamentar legítimamente dicha condena penal. Y ello a pesar de que para la obtención de esos otros materiales haya sido decisiva la primigenia declaración autoinculpatoria del individuo. Extractos bancarios, testimonios de terceras personas, etcétera, pueden confirmar los datos aportados inicialmente por el sujeto. En nuestro Derecho, no constituye un obstáculo

a esta afirmación la doctrina de los «frutos del árbol envenenado» («fruit of the poisonous tree doctrine»), según la cual, el elemento de prueba contaminado transmite su «veneno» a los elementos probatorios que se hayan obtenido a raíz de aquél. Veamos qué apoyo jurídico tiene nuestra postura.

Según el artículo 11°.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el proceso «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

Para un gran número de procesalistas, con la expresión «indirectamente», el artículo 11°.1 consagra la citada doctrina de los «frutos del árbol envenenado», conforme a la cual, insistimos, carecen de eficacia las pruebas que, aun habiéndose obtenido lícitamente, sean consecuencia de actos previos ilícitos.

Ciertamente, sí, como consideran tantos estudiosos del Derecho procesal, este precepto consagra la doctrina de los «frutos del árbol envenenado», se podría entender que el material obtenido en las declaraciones autoinculporatorias arrancadas coactivamente al obligado tributario no sería el único ineficaz como medio de prueba en el proceso penal; la ineficacia alcanzaría también al material obtenido a raíz de dichas declaraciones autoinculporatorias. Pero no nos precipitemos; hay argumentos que rompen esta lógica.

En primer lugar, no es unánime entre los estudiosos del Derecho procesal que el artículo 11°.1 de nuestra Ley Orgánica del Poder Judicial recoja la doctrina de los «frutos del árbol envenenado».

Además, se ha llamado la atención sobre la existencia de otro precepto aplicable a supuestos como el que nos ocupa: el artículo 238°.3, también de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Según este artículo, los actos judiciales serán nulos de pleno derecho «cuando se prescindiera total y absolutamente de las normas esenciales de procedimiento establecidas por la ley o (dichos actos judiciales tengan lugar) con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, siempre que efectivamente se haya producido indefensión».

En definitiva, a la luz del referido artículo 238°.3 constituiría un acto judicial nulo de pleno derecho otorgar valor probatorio en el proceso penal a las declaraciones autoinculporatorias obtenidas coactivamente del sujeto por la Inspección tributaria; y puesto que estamos ante un acto judicial nulo de pleno derecho, esa prueba carecerá de eficacia.

Por lo que respecta al artículo 11°.1, queda claro que las declaraciones autoinculporatorias coactivas a las que nos referimos tampoco han de tener eficacia probatoria en el proceso penal.

Ahora bien, aunque en principio ambas disposiciones normativas (el artículo 11°.1 y el artículo 238°.3) tienen el mismo efecto (la ineficacia como prueba de las declaraciones autoinculporatorias coactivas efectuadas ante la Inspección tributaria), estas normas no son equiparables. Haciendo una interpretación sistemática y teleológica de dichos preceptos se llega a la conclusión de que se refieren a supuestos perfectamente diferenciables.

Así es. Se ha dicho que correspondería aplicar el artículo 238°.3 ante la violación de los derechos fundamentales de carácter procesal, consagrados en el artículo 24° de la Constitución (y recordemos que entre ellos está el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y el derecho a la presunción de inocencia).

El artículo 238°.3 estaría, pues, referido a ese ámbito. El artículo 11°.1 se aplicaría, en cambio, ante la vulneración de los restantes derechos fundamentales. En ambos casos, repetimos, la prueba sería ineficaz; pero habría una diferencia importante entre estas dos normas: al contrario que el artículo 11°.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo 238°.3 no tendría el drástico efecto de invalidar todas las pruebas directa o indirectamente relacionadas con el acto nulo de pleno derecho. En otras palabras, la aplicación del artículo 238°.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial no impediría reconocer valor probatorio legítimo a los materiales obtenidos a raíz de las declaraciones autoinculporatorias efectuadas bajo coacción, por el obligado tributario, en el procedimiento inspector. Tales declaraciones carecerían de virtualidad probatoria en el proceso penal, porque los derechos fundamentales a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia exigen que no se les reconozca valor probatorio. Pero nada obstaculizaría, en principio, la virtualidad probatoria legítima en el proceso penal de los materiales obtenidos sobre la base de dichas declaraciones autoinculporatorias efectuadas coactivamente por el sujeto ante la Administración tributaria.

4. La jurisprudencia del Tribunal Estrasburgo

En otro orden de consideraciones, se ha de señalar que el estudio del derecho a no declarar contra sí mismo ante la Inspección de los tributos, en caso de posibles delitos contra la

Hacienda Pública, remite al ámbito del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Convenio aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y que el Estado español ratificó por Instrumento de 26 de setiembre de 1979), en concreto, la materia que nos ocupa hace necesaria una referencia al artículo 6 del Convenio, y sobre todo a la interpretación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo ha hecho del apartado 1 del mencionado precepto; apartado cuyo primer inciso establece:

«Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella».

Ciertamente, este precepto no contiene una referencia expresa al derecho a no declarar contra sí mismo, pero el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, supremo intérprete del Convenio, lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo. Tengamos presente, además, que el apartado 2 de este mismo artículo 6º consagra la presunción de inocencia: «Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada». Ya hemos apuntado con anterioridad que el derecho a no declarar contra sí mismo y el derecho a la presunción de inocencia están íntimamente relacionados. Como ha señalado el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a la presunción de inocencia exige que la carga de probar los datos incriminatorios no corresponda al presunto responsable, sino a la acusación.

En la ya mencionada Sentencia Saunders v. Reino Unido, del 17 de diciembre de 1996, el Tribunal Europeo se ha pronunciado sobre la virtualidad otorgada en el proceso penal a las declaraciones efectuadas bajo coacción, por el demandante, en el curso de una inspección administrativa llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria («Department of Trade and Industry» o «D.T.I.»).

El caso puede sintetizarse en los términos que exponemos a continuación. El demandante, señor Saunders, llegó a ser presidente-director general de la empresa «Guinness PLC» en el año 1981. A principios de 1986, esta sociedad y «Argyll Group PLC» competían por el control de una tercera, «Distillers Company PLC». «Guinness» venció en la batalla. Ambas empresas, esto es, «Guinness» y «Argyll Group» ofrecían sus propias acciones a los propietarios de «Distillers», y el precio al que éstas cotizaban en la bolsa de Londres era pues un factor determinante para las dos partes. En un momento determinado, el precio de las acciones de «Guinness» subió espectacularmente, y ello le dio el triunfo; pero una vez cerrada la operación, el precio cayó sensiblemente. El importante incremento del valor en bolsa de las acciones de «Guinness» durante la oferta pública de adquisición tenía su causa en una operación ilegal, en la que ciertas personas adquirieron acciones de la empresa con el fin de mantener o aumentar su precio de cotización. «Guinness» había indemnizado en secreto a estas personas por las pérdidas que podían sufrir, y había ofrecido a algunas de ellas cuantiosas sumas, si la operación tenía éxito. A finales de 1986, el Departamento británico de Comercio e Industria, o «D.T.I.», inicia una investigación de los hechos. El 12 de enero de 1987, los inspectores encargados de la misma comunican al «D.T.I.» que han reunido pruebas materiales de presuntas infracciones penales; pero continúan la investigación administrativa varios meses más. Oficialmente, fue en la primera semana de mayo cuando se inició la investigación penal del caso. La documentación elaborada u obtenida por los inspectores del «D.T.I.» se entregó a la autoridad encargada de llevar a cabo dicha investigación penal. Condenado a prisión por los tribunales británicos, el señor Saunders recurre ante el Tribunal de Estrasburgo; alega que la utilización en el proceso penal de sus declaraciones es contraria al derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 6.1 del Convenio.

En el párrafo 74 de la Sentencia Saunders, el Tribunal Europeo señala que el interés público no justifica que las respuestas obtenidas por la fuerza en una investigación no judicial se utilicen en vía penal para incriminar al sujeto que ha dado dichas respuestas. Finalmente, la Sentencia declara que se ha infringido el artículo 6º.1 del Convenio; en definitiva, según la Corte de Estrasburgo, resulta contrario al derecho a no declarar contra sí mismo que se haya otorgado trascendencia penal a las manifestaciones hechas por el señor Saunders, bajo coacción, ante los inspectores del Departamento de Comercio e Industria británico. Sin duda este criterio sería aplicable en procesos penales por delito contra la Hacienda pública, en cuanto a los materiales aportados coactivamente a la Inspección de los tributos por el obligado tributario.

Un aspecto que no aborda en profundidad la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos Saunders v. Reino Unido, pero que a nuestro parecer constituye una cuestión

importante, es la posible virtualidad del derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento inspector mismo (no ya la vigencia de este derecho en el procedimiento tributario sancionador o en el proceso penal). Teniendo en cuenta la posible trascendencia penal de los materiales aportados coactivamente a la Inspección, cabría defender la necesidad de que las actuaciones de dicho procedimiento fueran respetuosas con el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Ciertamente, puesto que esos materiales podrían llegar a valorarse como prueba en sede penal, es posible abogar por que se reconozca, en el seno del procedimiento inspector, el derecho a no autoincriminarse. Un sector de la doctrina española se ha manifestado en este sentido.

Insistimos en que la Sentencia Saunders v. Reino Unido no se pronuncia, en profundidad, al respecto. En el párrafo 67, la Corte de Estrasburgo constata que la demanda del recurrente, señor Saunders, se centra en la utilización hecha, a efectos penales, de las declaraciones que había formulado el propio Saunders ante la Inspección del Departamento británico de Comercio e Industria. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos se refiere en ese párrafo 67 a una posible invocación del derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector; y ciertamente se muestra reacio a admitir la aplicabilidad de esa garantía en el seno del mencionado procedimiento. Pero la Corte «no se emplea a fondo» (permítanme la expresión); se remite a la Sentencia dictada en el asunto Fayed v. Reino Unido (Sentencia de 21 de septiembre de 1994). En ella el Tribunal de Derechos Humanos señala que los órganos inspectores desempeñaron una misión esencialmente investigadora; no adoptaron ninguna decisión jurisdiccional ni en la forma ni en cuanto al fondo: se limitaron a determinar los hechos de cara a la actuación de otras autoridades competentes. Ahora bien, no olvidemos que los órganos inspectores, llevando a cabo esa labor esencialmente investigadora a la que se refiere el Tribunal de Estrasburgo, pueden comprometer irremediabilmente el derecho del sujeto inspeccionado a no declarar contra sí mismo. Parece lógico, entonces, plantear la virtualidad, en el procedimiento inspector, de este derecho fundamental.

Tras esa breve reflexión (que, insistimos, nos remite a la Sentencia Fayed), el Tribunal declara que sólo abordará la utilización en el proceso penal de las declaraciones efectuadas ante la Inspección por el demandante, señor Saunders. Tengamos presente, por tanto, que las palabras de la Corte sobre la aplicabilidad del derecho a no declarar contra sí mismo al procedimiento inspector constituyen un obiter dictum (no una ratio decidendi).

Hay que considerar, en relación con este asunto (es decir, en relación con una posible virtualidad del derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento inspector mismo) que, en nuestro Derecho, los materiales aportados bajo coacción por el obligado tributario a la Inspección de Hacienda podrían tener incidencia, no ya en vía penal, sino en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. Cabe que la Administración no aprecie indicios racionales de delito, a pesar de haber sospechado la posible ilicitud penal de los hechos, y que, consiguientemente, proceda a sancionar ella misma. Y también puede ocurrir que el Ministerio Público devuelva el expediente remitido por posible delito contra la Hacienda Pública, o que los órganos judiciales dicten sentencia absolutoria o sobresean el asunto. En todos esos casos lo actuado ante la Inspección tributaria podría tener incidencia en el procedimiento tributario sancionador.

Admitir que las declaraciones autoinculpativas efectuadas bajo coacción ante la Inspección de los tributos puedan fundamentar la imposición de sanciones tributarias constituye una aberración equiparable a aceptar que los órganos jurisdiccionales reconozcan a ese tipo de declaraciones virtualidad o eficacia probatoria penal. No olvidemos que tanto la potestad para imponer sanciones tributarias a los infractores como la potestad para castigar penalmente a los delincuentes son, ambas, manifestación del ius puniendi del Estado. Y puesto que ello es así, el derecho a no autoincriminarse debe reconocerse en el ámbito administrativo sancionador, y tributario sancionador, en particular, no sólo en el proceso penal.

Pues bien, esta afirmación tan clara queda «difuminada» en nuestro Ordenamiento jurídico. Tengamos en cuenta que, de conformidad con el artículo 34º, apartado 2, de la Ley Nº 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sería posible que los materiales obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Administración tributaria fundamentaran la imposición de sanciones; materiales entre los que podrían contarse aquellos cuya aportación constituye declaración autoinculpativa coactiva según las ideas expuestas. Dice literalmente el artículo 34º.2:

«Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable,

aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último».

Sobre la posibilidad de que se reconozca el derecho a no declarar sobre sí mismo en nuestro procedimiento inspector tributario, esto es, sobre la posibilidad de que el derecho a no declarar contra sí mismo traspase el límite del procedimiento sancionador administrativo y sea un derecho del obligado tributario también en el procedimiento inspector, se ha de considerar la inexistencia, en muchos supuestos, de una auténtica separación orgánica entre dicho procedimiento inspector y el procedimiento administrativo para sancionar las infracciones tributarias. No está garantizada la separación orgánica en el caso, por ejemplo, de que un posible delito de defraudación se sancione finalmente en vía administrativa como infracción tributaria grave; y es que el actuario en el procedimiento de inspección podrá instruir el procedimiento sancionador, y el Inspector Jefe, superior jerárquico del instructor, resolverá el expediente, imponiendo, en su caso, la sanción que corresponda.

Llamamos la atención sobre este aspecto, ya que la Sentencia Saunders, en el obiter dictum al que nos hemos referido, destaca que la investigación desarrollada por los inspectores actuarios tenía por finalidad el establecimiento y consignación de los hechos que podrían servir de base para la actuación de otras autoridades competentes. Pues bien, insistimos en que nuestro Ordenamiento no garantiza suficientemente la separación de órganos entre el procedimiento inspector y el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. Así pues, esa idea a la que nos referimos contenida en la Sentencia Saunders no estaría exenta de matices en el ámbito tributario español. En definitiva, puede invocarse este pronunciamiento como alegato en pro del reconocimiento del derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (no sólo en los ámbitos penal y administrativo sancionador).

Sin embargo, la dicotomía de materiales que hemos expuesto y, en fin, nuestra concepción misma sobre lo que ha de entenderse por declaración autoinculpatória haría innecesario extender el referido derecho al procedimiento de inspección tributaria. Ciertamente, nuestra argumentación permite reconocer el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito que realmente le corresponde: el punitivo, esto es, en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias o en el proceso penal. Consiguientemente, las actuaciones del procedimiento inspector no se verían dificultadas por el ejercicio de este derecho: invocarlo carecería de sentido si, como proponemos, el material obtenido en las declaraciones autoinculpatórias realizadas bajo coacción por el sujeto inspeccionado no ha de utilizarse para fundamentar la represión de ilícitos tributarios o penales. Los órganos inspectores habrían de recabar otros materiales (materiales distintos de dichas declaraciones) que sirvieran de apoyo legítimo a la imposición de sanciones. Y ello a pesar de que las declaraciones autoinculpatórias realizadas coactivamente en el procedimiento inspector hubieran desempeñado un papel decisivo en la recopilación de esos otros materiales.