

# El Derecho a no declarar contra sí mismo(\*)

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

Alberto Sanz Díaz-Palacios (\*\*)

### PRESENTACIÓN

Me han pedido que hable del derecho a no autoinculparse ante la Administración Tributaria en caso de posibles delitos contra la Hacienda Pública, y lo cierto es que se trata de un tema muy espinoso, al que ni la doctrina ni la jurisprudencia han dado todavía una solución definitiva. Ciertamente, ha de agotarse el debate doctrinal al respecto. Los pronunciamientos judiciales desempeñarán, asimismo, un importante papel en la solución de esta problemática. Nos vamos a mover en un terreno muy resbaladizo. Me propongo exponer, básicamente, algunas de las conclusiones a las que me ha llevado mi investigación sobre el tema.

### I. EL DEBER DE COLABORACIÓN

En un sistema tributario de masas, como el español, es indispensable la colaboración del obligado tributario con la Administración, aportando a ésta los datos y la información necesarios para que le sea posible llevar a cabo el proceso de aplicación de los tributos. Y es indudable que esa colaboración del obligado tributario se ha de exigir con carácter coactivo, de modo que si no colabora sea sancionado por ello.

El deber de colaboración con la Administración Tributaria al que nos referimos, tiene su fundamento constitucional en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna<sup>(1)</sup>, donde se establece que «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos*».

#### 1. Valor probatorio de los materiales aprobados por el contribuyente

Ahora bien, el problema que nos ocupa se suscita en relación con la eventual trascendencia penal de los materiales que ha aportado el sujeto bajo coacción a la Administración Tributaria en el procedimiento liquidatorio. Puede ocurrir que, en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se reconozca virtualidad, como prueba, a los materiales autoincriminatorios que el sujeto se haya visto obligado a aportar a la Administración Tributaria (y decimos «se haya visto obligado a aportar» porque, de no hacerlo, podría ser sancionado).

Resultan muy ilustrativas las palabras de la Audiencia Provincial de Toledo, en su Sentencia de 3 de junio de 1989, Fundamento Jurídico 1:

*«La Ley General Tributaria en su artículo 145 párrafo 3, tal y como fue redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, establece que «las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».* Este Tribunal entiende, junto con el Tribunal Supremo y otros Juzgados y Tribunales, que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Constitución, en el proceso penal el Juzgador no está vinculado por las declaraciones fácticas establecidas por los órganos de otras jurisdicciones, ni siquiera por las que establece el Juez Instructor en el auto de procesamiento.

El Tribunal Constitucional, examinando el valor probatorio del atestado policial, levantado asimismo por funcionarios públicos con misiones especializadas en el ámbito de la persecución del delito, estableció, por ejemplo, en su Sentencia de 6 de diciembre de 1984 que *«y que aunque los atestados de la policía judicial hayan de ser tenidos como simples denuncias conforme al artículo 297º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por lo que se refiere a las manifestaciones y declaraciones en general, ello no impide, porque otra cosa sería sentar una desconfianza inadmisibles de principio respecto de los datos y referencias objetivas consignadas en aquéllas, que sirva adecuadamente y legalmente para la formación de la íntima convicción todo cuanto, suscrito en las diligencias policiales, no sean meros criterios, opiniones o dictámenes subjetivos, y tengan además la corroboración de otros datos exteriores».* En el supuesto de autos, el único «dato exterior» que existe es el impreso 347 con una cifra de 110.221.015 pesetas, cantidad que por cuanto ha quedado expuesto, y en aplicación de la jurisprudencia enunciada, es la que este Tribunal considera probada a efectos de la base imponible del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.”

Como vemos, la Audiencia de Toledo equipara la virtualidad penal de la documentación inspectora a la de un atestado policial. En principio, dicha documentación tendría valor de denuncia (transmitiría una *notitia criminis* –Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 8). Pero, como el atestado, la documentación inspectora y los materiales que haya

(\*) Conferencia pronunciada en el Curso de Postgrado en Derecho «*El control Tributario: Prerrogativas de la Administración y derechos del contribuyente*». Universidad de Castilla-La Mancha. Toledo (España). Enero de 2003.

(\*\*) Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, España. (JoseAlberto.Sanz@uclm.es).

(1) Constitución Política del Estado Español.

recabado la Administración Tributaria pueden tener virtualidad probatoria en un juicio penal por delito contra la Hacienda Pública. De esa posible virtualidad probatoria en sede penal es buena prueba este pronunciamiento de la Audiencia de Toledo (que no deja de ser representativo, a pesar del tiempo transcurrido desde que se dictó).

## 2. Deber de colaboración y Derecho a no autoinculparse

A nuestro juicio, el problema que abordamos no tendría una solución satisfactoria por la vía de reconocer al obligado tributario el derecho a no autoinculparse en el procedimiento de gestión tributaria. En efecto, es muy posible que ello dificultara tremendamente la actuación administrativa, porque el sujeto podría adoptar una actitud pasiva ante los requerimientos de colaboración que se le dirigieran. Por otro lado, el momento en el que surgieran indicios de delito contra la Hacienda Pública podría «retrasarse» interesadamente (es probable que la Administración reconociera la existencia de indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública en un momento posterior a aquel en el que de verdad surgiesen); y ello para evitar que el sujeto dificultara la actuación administrativa con su negativa a colaborar.

Por nuestra parte, consideramos acertado que el obligado tributario colabore con la Administración de los tributos de cara a la determinación de la deuda tributaria, aportando todo tipo de materiales, y juzgamos legítimo que pueda ser sancionado si no colabora. Ahora bien, no todos los materiales que aporte a la Administración el obligado tributario podrán tener virtualidad probatoria contra éste en sede penal. Lo veremos más adelante.

## II. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE

Pero vayamos por partes. Decíamos que es posible que el obligado tributario contribuya coactivamente a su propia condena, lo cual constituye una aberración en cualquier Estado de Derecho. Tengamos presente que el artículo 24.2 de nuestra Constitución reconoce a «todos» el derecho a no «declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia».

Permítanme en este punto una precisión conceptual relativa al artículo 24.2 de la Constitución. Este precepto no contiene en realidad tres derechos (que serían el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho a no confesarse culpable, y el derecho a la presunción de inocencia), sino sólo dos: uno, el derecho a no declarar contra sí mismo, o a no autoinculparse o autoincriminarse (derecho en el que se encuentra incluido el derecho a no confesarse culpable), y otro, el derecho a la presunción de inocencia.

Hemos de señalar también que el derecho a no declarar contra sí mismo (o a no autoinculparse o autoincriminarse) entronca, en palabras de nuestro Tribunal Constitucional, con «una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (Sentencia 161/1997, de 2 de octubre, Fundamento Jurídico 5).

En síntesis, fundamentar la condena penal por delito contra la Hacienda Pública en la declaración autoinculpatoria realizada bajo coacción por el propio obligado tributario constituye un atentado no sólo al derecho de éste a no declarar contra sí mismo, sino también a su derecho a la presunción de inocencia.

### 1. Materiales aportados por el deudor tributario

Pero, lógicamente, no todos los materiales aportados por el

obligado tributario constituyen declaración autoinculpatoria a los efectos del artículo 24.2 de nuestra Constitución. Pasamos a ocuparnos de esta importante cuestión.

Se ha de tener en cuenta que según el Fundamento Jurídico 10 de la Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, no es posible hablar de «declaración», desde el punto de vista del derecho a no autoinculparse, en el cumplimiento del deber ciudadano de someterse a tests de alcoholemia, o en la aportación o exhibición de aquellos documentos contables que sean requeridos coactivamente por la Administración Tributaria.

Hemos de tener en cuenta, también, que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo ha establecido, en el párrafo 69 de la Sentencia dictada en el asunto *Saunders v. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996, que el derecho a no declarar contra sí mismo no se extiende a los materiales que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, entre otros, con las «muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN». Más recientemente, la Sentencia, del mismo Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *J.B. v. Suiza*, de 3 de mayo de 2001, ha insistido en este criterio.

Pues bien, a la luz de esos pronunciamientos cabe clasificar en dos grupos el material aportado a la Administración por el obligado tributario. Buscamos, en definitiva, el criterio que nos permita determinar si la aportación de material que tenga lugar en cada caso concreto constituye o no declaración autoinculpatoria, de modo que si dicha declaración *ha tenido lugar coactivamente*, no podrá fundamentar con legitimidad una condena penal; y recalamos si *ha tenido lugar coactivamente*, puesto que el derecho a no autoinculparse es renunciabile (un sujeto podría autoincriminarse voluntariamente, y la información así obtenida podría fundamentar con legitimidad la condena penal de dicho individuo).

Decíamos que, sobre la base de la Sentencia del Tribunal Constitucional español 76/1990 y sobre la base de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Saunders v. Reino Unido*, es posible clasificar en dos grupos el material aportado a la Administración por el obligado tributario.

#### a) Material cuya existencia es independiente a la voluntad del obligado tributario

Por un lado, estaría el material cuya existencia es independiente de la voluntad del sujeto y contiene una declaración en sí mismo. Insistimos en que nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que no se puede hablar de declaración desde el punto de vista del derecho a no autoincriminarse en el cumplimiento del deber ciudadano de someterse a tests de alcoholemia, ni tampoco en la aportación o exhibición de aquellos documentos contables que sean requeridos coactivamente por la Administración tributaria. E insistimos también en que, según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a no declarar contra sí mismo no se extiende a los materiales cuya existencia es independiente de la voluntad del acusado, tales como «muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN». Sobre estas bases, uno de los grupos en los que cabe clasificar el material aportado por el obligado tributario es, repetimos, el de aquellos materiales cuya existencia sea independiente de la voluntad del obligado tributario y contengan una declaración.

Necesariamente los materiales han de contener una declaración en sí para tener alguna relevancia como *declaración* autoinculpatoria. Es obvio que si los materiales aportados no contienen una declaración de voluntad o de conocimiento, carecen de interés a los efectos que nos ocupan y no tendrán relevancia desde el punto de vista del artículo 24.2 de la Constitución. Las muestras de aliento, sangre u orina (muestras a las que se refieren las Senten-

cias aludidas) existen independientemente de la voluntad del individuo, pero no contienen una declaración del sujeto en sí mismas: carecen pues de relevancia desde el punto de vista del derecho a no autoincriminarse.

Se incluye en este grupo (en el grupo, de los materiales cuya existencia es independiente de la voluntad del obligado tributario y contienen una declaración en sí mismos), por ejemplo, un documento elaborado por terceras personas, que deje constancia de determinados hechos o actos o que contenga una declaración de voluntad de esas personas, que esté en poder del sujeto inspeccionado y que, como es lógico, tenga trascendencia de cara a la determinación de la situación tributaria de dicho sujeto. Pensemos en una carta dirigida al obligado tributario; carta que puede llegar a manos de la Inspección en el curso de una entrada y reconocimiento de local de negocio.

También se incluye en este grupo el material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*; por ejemplo, la contabilidad del empresario (a ella se refiere expresamente la Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional 76/1990).

Cuando afirmamos que la existencia de los materiales que se integran en este grupo es independiente de la voluntad del obligado tributario, no dejamos completamente al margen de dicha existencia esa voluntad. Lo que queremos poner de manifiesto es que la voluntad del sujeto no constituye la causa última de la existencia de los referidos materiales. Volvamos a nuestros ejemplos.

Hemos aludido a un documento elaborado por terceras personas, que deje constancia de determinados hechos o actos o que contenga una declaración de voluntad de esas personas, que esté en poder del sujeto inspeccionado y que tenga trascendencia de cara a la determinación de la situación tributaria del mismo. Pues bien, ese documento estará en poder del obligado tributario y, sin embargo, éste podría haberlo destruido; en tal sentido (puesto que el sujeto no lo ha destruido), se puede afirmar que la existencia del documento en cuestión no es ajena a la voluntad del obligado tributario. Pero no es dicha voluntad la causa última de su existencia.

Hemos incluido también en este primer grupo de materiales aquellos cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*. Pensemos en un determinado libro o registro que necesariamente haya de cumplimentar o llevar el sujeto por disposición legal. Ciertamente, la voluntad del obligado tributario interviene en la cumplimentación o llevanza de ese libro o registro; pero no se puede afirmar, sin embargo, que sea la voluntad de dicho obligado tributario la causa última de la existencia del libro o registro de que se trate.

Pues bien, cabe afirmar que la aportación de los materiales que integran este grupo a la Administración tributaria no constituye declaración a los efectos del artículo 24.2 de nuestra Carta Magna. Por tanto, si esos materiales llegaran al órgano jurisdiccional que conociera de un presunto delito contra la Hacienda Pública, podrían fundamentar legítimamente, en principio, la sanción penal del obligado tributario; dichos materiales no presentarían tacha alguna desde la óptica del derecho fundamental a no autoincriminarse, aunque se hubieran aportado bajo coacción.

#### b) Material cuya existencia depende del obligado tributario

Hemos dicho que, basándonos en la Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional 76/1990 y en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Saunders v. Reino Unido*, es posible clasificar en dos grupos el material aportado a la Administración por el obligado tributario; ya nos hemos referido a uno de esos grupos. El otro al que hemos de aludir es el integrado por el material cuya existencia depende de la voluntad del obligado tributario y contiene una declaración en sí mismo. Es éste el caso de las manifestaciones orales o escritas del propio obligado. Pensemos, por

ejemplo, en las respuestas autoincriminatorias que da el individuo a determinadas preguntas formuladas por la Inspección tributaria. Pensemos también en una agenda personal en la cual el sujeto ha podido dejar constancia de determinada información autoincriminatoria. La aportación de esos materiales al órgano inspector constituiría declaración a los efectos del artículo 24.2 de nuestro texto constitucional y, por tanto, siendo coactiva dicha declaración, nunca tales materiales podrían fundamentar legítimamente la imposición de una condena penal para el obligado tributario que los ha aportado.

Queremos aclarar que cuando hablamos de «aportación» de materiales a la Administración tributaria no aludimos únicamente a la colaboración activa del obligado tributario con la Administración de los tributos; entendemos la «aportación» en un sentido más amplio. Consideremos el supuesto de que la Inspección tributaria acceda a determinado material en el transcurso de una entrada o reconocimiento de finca, y el obligado tributario no haga nada por evitar que el material llegue a manos de la Inspección (posiblemente, el sujeto «deje hacer» al actuario, para evitar ser sancionado por obstrucción a la labor inspectora).

## 2. Aplicabilidad del Derecho en el ámbito de los órganos de inspección tributaria

Llegados a este punto, hemos de señalar que en nuestra disciplina sólo tiene sentido estudiar la aplicabilidad del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo, en el ámbito de los órganos de Inspección tributaria. No procede referir el estudio de este derecho a las actuaciones desarrolladas por los funcionarios del Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública. La razón es que dichos funcionarios no pueden investigar sino sólo comprobar; y en principio, lo hacen sobre la base de los datos que tengan en su poder y de los justificantes de aquello que se ha declarado. El artículo 123.2 de la Ley General Tributaria faculta a los órganos de gestión para que, de cara a la práctica de liquidaciones provisionales de oficio, requieran al sujeto pasivo «los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia». Dice literalmente esta norma:

*«Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.»*

*No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.»*

Recalamos que el precepto se refiere concretamente al examen de «registros y documentos establecidos por las normas tributarias», en definitiva, registros y documentos establecidos por la ley. Y siendo coherentes con la teoría que mantenemos, consideramos que la aportación de dichos materiales, al tener éstos existencia obligatoria, preceptiva, por disposición legal, no constituye declaración autoinculpatoria, y que, por tanto, aunque el obligado tributario no realice dicha aportación *motu proprio*, es decir, aunque aporte tales materiales bajo coacción, ello no constituirá declaración autoinculpatoria a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución española.

Insistimos, pues: sólo tiene sentido estudiar la aplicabilidad del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo en el ámbito de los órganos de Inspección tributaria. 