

## APUNTE SOBRE ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN COACTIVA

Carlos María FOLCO

SUMARIO: I. *Estado y tributación*. II. *El ilícito tributario*. III. *El deber de colaboración*. IV. *El derecho a la no autoincriminación coactiva*. V. *La jurisprudencia del Tribunal Europeo*. VI. *La presunción de inocencia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. VII. *La doctrina del fruto del árbol venenoso*. VIII. *Conclusiones*.

### I. ESTADO Y TRIBUTACIÓN

El Estado necesita para su existencia y funcionamiento de los bienes que obtiene de los particulares a través de los tributos, en uso de su poder de imperio.

Nadie duda que el Estado debe atender necesidades colectivas de la población que benefician a todos los habitantes, cualquiera sea el grado objetivo o subjetivo de ese beneficio.

Por consiguiente, los ciudadanos tienen el deber de contribuir a cabalidad y oportunamente, de acuerdo con su capacidad económica, al sostenimiento del gasto público a través de los gravámenes legalmente establecidos.

Así lo han estipulado instrumentos internacionales sobre derechos humanos, tales como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana celebrada en Bogotá, Colombia, en 1948, que en el artículo XXXVI establece al respecto: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

El párrafo transcrito reafirma la finalidad pública de los tributos, que según la cláusula XXVIII de la citada Declaración consiste en las “...*justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático*”.

Por su parte, la Constitución española (en adelante CE) en su artículo 31.1, luego de otorgar una amplia capacidad de configuración al legislador en materia tributaria, fija sus límites<sup>1</sup> al establecer: “la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”.

Finalmente, hemos de hacer notar que excepcionalmente el tributo no sólo podría crearse con la finalidad de financiar el gasto público, sino como una importante herramienta en pos de otros fines extrafiscales.

El Modelo de Código Tributario para Países de América y Europa del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) brinda una concepción clara al respecto, al explicitar en su artículo 9o. que: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general...”.

## II. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

Ahora bien, lógico es pensar que no todos los sujetos obligados cumplen voluntariamente en tiempo y forma con los deberes formales (obligaciones de hacer, no hacer o tolerar) y materiales (obligación de dar) a su cargo.

Ello hace que adquiera particular relevancia en materia tributaria la violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los particulares, integrando el vasto sector denominado “ilícito tributario”, que ha sido definido desde antaño como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.<sup>2</sup>

Hemos de prestar atención primeramente a los denominados “deberes formales” a cuyo cumplimiento resultan obligados los contribuyentes, responsables y aun terceros.

<sup>1</sup> Cfr. sentencia TC 221/92, del 11 de diciembre, FJ 5.

<sup>2</sup> Altamirano Jacome, Lauro, “La evasión legal de los impuestos”, *Boletín de la DGI*, Argentina, núm. 175, julio de 1968, p. 11.

La administración tributaria resulta protegida por el expediente de castigar infracciones a los deberes formales, entendiendo por tales aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen un accionar propio que le permita al fisco acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos.

Generalmente, consisten en omisiones o actividades que denotan el peligro de una merma en la recaudación fiscal por falta de información del órgano recaudador.

A su vez, en las denominadas “infracciones materiales” el contribuyente o responsable incumple, deliberadamente o no, el pago del impuesto en debida forma, en violación a su deber material establecido como la principal obligación que las leyes tributarias ponen a su cargo. Es decir, en este caso el contribuyente se sustrae, culposa o fraudulentamente, del acatamiento al deber de contribuir.

La administración tributaria será la encargada de promover el efectivo cumplimiento del referido mandato constitucional (“deber de contribuir”) y de una más plena realización de la justicia tributaria, toda vez que *“lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”*.<sup>3</sup>

La omisión o, en su caso, la defraudación fiscal sustancial resultan castigadas en general con sanciones de multas usualmente proporcionales al impuesto dejado de ingresar o con penas privativas de libertad.

### III. EL DEBER DE COLABORACIÓN

Habremos de afirmar sin hesitar que los diversos deberes formales pueden ser reconducidos a un deber general de colaboración, el cual recae sobre contribuyentes, responsables y aun sobre terceros, cuando deriven de sus relaciones económicas con otras personas.

Como bien señala López Martínez,<sup>4</sup> el deber de colaboración es un vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye una auténtica prestación personal de carácter público nacida de la ley, que se concreta en un hacer, dar o soportar, y cuyo fundamento se encuentra en

<sup>3</sup> Cfr. sentencia TC 110/1984, del 26 de noviembre.

<sup>4</sup> López Martínez, *Los deberes de información tributaria*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1992, p. 36.

la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados —obligados tributarios—, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

Es claro que la administración tributaria realiza una actividad fiscalizadora en relación con el cumplimiento del deber de colaboración por parte de los obligados, actividad ésta que deberá cumplir insoslayablemente enmarcada en la regulación legal aplicable, rodeada de todas las garantías constitucionales.

Bueno es advertir sobre la colaboración que deberá prestar el sujeto inspeccionado, ya que no resulta facultativa del contribuyente, previéndose inclusive sanciones ante su incumplimiento por cuanto diversas legislaciones lo consideran una “*resistencia pasiva a la fiscalización*”.<sup>5</sup>

#### IV. EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN COACTIVA

Precisamente uno de los vallados infranqueables en esa relación fisco-contribuyente es el derecho genérico e inalienable de defensa que le asiste a este último, imponiendo la no incriminación coactiva de aquellas conductas propias que pudiesen considerarse ilícitas, en cuanto se violaría dicho principio constitucional universalmente cristalizado.

El principio está basado en la dignidad de la persona, en su pleno reconocimiento como sujeto de un proceso rodeado de garantías, entroncando con el derecho de defensa y de presunción de inocencia. Impone al acusador la carga de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad por el acusado.

Así, la Constitución española<sup>6</sup> recoge el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (derecho de defensa), encontrándose

<sup>5</sup> En este sentido, véase artículo 49, DR 1397/79, Argentina.

<sup>6</sup> Constitución española, de 27 de diciembre de 1978, artículo 24.2.

similares disposiciones en el confronto del derecho constitucional comparado.

Resulta casi ocioso recordar, por sabido, que la tarea esencial del juzgador en materia penal es arribar a la verdad real, es decir la correlación de la realidad de los hechos tal como efectivamente ocurrieron, cuando se ha violado un bien jurídico tutelado o protegido, ponderando a tal fin en debida forma las probanzas de la causa, como requisito *sine qua non* del principio de debido proceso que regula la función punitiva del Estado.

En Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>7</sup> tiene dicho que en el procedimiento penal reviste excepcional relevancia y debe ser siempre tutelado el interés público que reclama la determinación de la verdad en el juicio, ya que aquel no es sino el medio para alcanzar los valores más altos: la verdad y la justicia.

Permítaseme señalar la acertada doctrina de nuestro más alto tribunal,<sup>8</sup> en cuanto sostiene que la idea de justicia impone el derecho de la sociedad a defenderse contra el delito, conjugado con el del individuo sometido a proceso, de manera que ninguno de ellos sea sacrificado en aras del otro.

Ahora, en ese camino, inexcusablemente deben reconocerse límites y restricciones en pos del respeto irrestricto por las garantías constitucionales que minuciosamente reglamentan las leyes procesales.

Tal valoración ha llevado a consagrar la imposibilidad legal de valerse de declaraciones extrajudiciales que tiendan a la autoinculpación de un hecho, además de garantizar la plena vigencia del derecho de defensa en juicio y el debido proceso consagrado en el artículo 18 de la Constitución de la nación argentina.

El más alto tribunal del país<sup>9</sup> tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la legitimidad de una información, concluyendo que está íntimamente vinculada al entorno de su obtención, y así como la carta magna consagra la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados, también prescribe que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.

<sup>7</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Acosta, Leonardo y Otros”, 4 de mayo de 2000.

<sup>8</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Rodríguez Landívar, Blanca Sofía s/ incidente de excarcelación”, 6 de agosto de 1991.

<sup>9</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, Argentina, “Montenegro, Luciano Bernardino”, Fallos 303:1938, considerando 4.

La prohibición constitucional expresamente enunciada en el citado artículo de la ley suprema resulta análoga a la plasmada en la Constitución de Estados Unidos, cuya IV enmienda expresa:

No se violará el derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, sus domicilios, sus papeles y sus efectos personales, contra allanamientos y secuestros arbitrarios, ni se expedirá ningún mandato en tal sentido sino en virtud de causa probable respaldada por juramento o declaración solemne y que describa en forma precisa el lugar que haya de ser registrado y las personas o cosas que hayan de ser detenidas o secuestradas.

La Declaración de Derechos incorporó a la Constitución de los Estados Unidos la V enmienda, por la cual se consagra que “...nadie será forzado a declarar contra sí mismo en ninguna causa penal...”.

La Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso “*Miranda vs. Arizona*”<sup>10</sup> estableció la doctrina según la cual se requiere, como requisito esencial para tutelar el derecho a la no incriminación, que toda persona bajo custodia policial sea advertida de manera previa al interrogatorio de lo siguiente:

- a) Derecho a guardar silencio.
- b) Debe hacerse saber que cualquier declaración puede ser utilizada en su contra.
- c) Derecho a ser asistido por un abogado.
- d) Derecho a contar con un abogado pagado por el Estado en caso de no poder pagar uno por no tener recursos.

En la doctrina del fallo, el derecho a la no incriminación resulta garantizado por la debida asistencia letrada durante el interrogatorio.

Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, generalmente conocida como Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 8o. consagra entre las garantías judiciales el “derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable”.

Encuentra su fundamento en el imperativo de satisfacer una exigencia consustancial con el respeto debido a la dignidad del hombre, impidiendo que se coarte la libertad moral del sujeto exigiéndole una declaración que exteriorice un contenido de admisión de culpabilidad o de confesión,

<sup>10</sup> “*Miranda vs. Arizona*”, 384 US 436 (1966).

y acuñada dicha garantía en defensa de la persona ante una imputación penal; dicho principio se ha extendido a todas las esferas de la defensa de los derechos, como prohibición de utilizar en contra del justiciable pruebas irregularmente producidas.<sup>11</sup>

Por consiguiente, este principio conlleva la imposibilidad jurídica de volcar en las sentencias judiciales, e incluso en los actos administrativos de carácter sancionatorio, el contenido de las declaraciones confesorias obtenidas por la actuación inspectora.

En nuestros tiempos, el derecho a la no autoincriminación es un principio constitucional universalmente aceptado, adquiriendo particular relevancia en el campo tributario toda vez que la actuación inspectora colecta pruebas que habrán de sustentar, *a posteriori*, la aplicación de sanciones penales, administrativas o judiciales, en su caso.

Antiguamente, en el sistema inquisitivo la confesión era considerada “la reina de las pruebas” (*probatio probatissima*), legado propio de una determinada etapa histórica en la cual se llegaba a obtener la misma de manera coercible e incluso mediante tormentos, dádivas y otras aberraciones que no tienen cabida en los modernos ordenamientos jurídicos.

Ponemos de relieve la prohibición absoluta de la tortura establecida en el artículo 7o. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>12</sup> adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), del 16 de diciembre de 1966. En diciembre de 2002 ha sido ratificado por ciento cuarenta y nueve países.

En idéntico sentido, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en su artículo 4o. contiene la prohibición de la tortura y de las penas o los tratos inhumanos o degradantes.

Por lo demás, cabe traer a la palestra las disposiciones del “Conjunto de Principios para la Protección de todas las Personas sometidas a cualquier forma de Detención o Prisión”,<sup>13</sup> toda vez que en lo relativo al inte-

<sup>11</sup> Cfr. Corte Suprema de Justicia, Santa Fe, Argentina, “Taborda, Silvia L. c/ Regunashi, Francisco C. s/ Queja por denegación del Recurso de Inconstitucionalidad”, 6 de septiembre de 2000.

<sup>12</sup> “Artículo 7o. Nadie será sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. En particular, nadie será sometido sin su libre consentimiento a experimentos médicos o científicos”.

<sup>13</sup> ONU, 1988, “Principio 21: 1. Estará prohibido abusar de la situación de una persona detenida o presa para obligarla a confesar o declarar contra sí misma o contra cual-

rogatorio, proscribire en su principio 21 el obligar al detenido a confesar o declarar en contra de sí mismo o de otra persona.

El Tribunal Supremo de los Estados Unidos<sup>14</sup> tiene dicho que “ningún sistema de justicia puede o debe sobrevivir si depende para su efectividad de la claudicación de un ciudadano en sus derechos constitucionales por ignorancia de los mismos. Ningún sistema digno de ser preservado debe temer que un acusado consulte a un abogado para darse cuenta que tiene y puede ejercer sus derechos”.

No hemos de soslayar que el instituto del *secreto fiscal* consagrado en numerosas legislaciones tiene la finalidad de otorgar la certeza al contribuyente de que sus declaraciones ante la administración tributaria no serán usadas en su contra. Es decir, también tiene raigambre constitucional, ya que su consagración permite mantener incólume el principio de no autoincriminación, en cuanto el mismo sería bastardeado si se permitiese que tales declaraciones resultaran admitidas como probanza en sede judicial.

Finalmente, señalamos que las modernas corrientes procesalistas conceptúan la declaración del imputado como un medio de defensa, no de prueba, requiriéndose la presencia de un profesional del derecho en la declaración a efectos de hacer efectivo ese derecho.

## V. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO

El apartado 3, inciso g, del artículo 14 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos<sup>15</sup> otorga a toda persona sometida a proceso el derecho como garantía mínima “...a no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable”.

Asimismo, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH)<sup>16</sup> instaaura formalmente un sistema europeo de protección de los derechos fundamentales de la persona.

quier otra persona. 2. Ninguna persona detenida será sometida, durante su interrogatorio, a violencia, amenazas o cualquier otro método de interrogación que menoscabe su capacidad de decisión o su juicio”.

<sup>14</sup> “*Escobedo vs. Illinois*” (378 U.S. 478, 490 1964).

<sup>15</sup> Nueva York, Estados Unidos, fecha de adopción: 16 de diciembre de 1966.

<sup>16</sup> Roma, 1950.



La actual tendencia jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) afirma que en virtud del artículo 6o. del citado Convenio, todo acusado —incluida una empresa— tiene, en principio, derecho a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación.

En *Funke vs. Francia*<sup>17</sup> reconoce por vez primera esta garantía frente a una condena dictada por los tribunales franceses, toda vez que la considera comprendida en la noción de “proceso equitativo” que requiere el citado Convenio.

Ahora bien, en materia sancionatoria tributaria, es en el caso *Bendonoun vs. Francia*<sup>18</sup> donde el Tribunal Europeo de Derechos Humanos específicamente ha extendido la garantía de no declarar en contra de sí mismo a los procedimientos jurisdiccionales referidos a ilícitos tributarios, partiendo de la premisa conceptual de la “acusación en materia penal” del ya citado artículo 6.1 del Convenio Europeo.

El Tribunal ha declarado en dicha causa que determinados recargos sobre el impuesto acordados por la administración tributaria tienen naturaleza penal en cuanto los mismos “no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que están dirigidos esencialmente a castigar para impedir la reiteración de conductas similares... se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo...”.

Es decir, considera que las sanciones aplicadas en sede administrativa revisten naturaleza penal, estando por consiguiente regidas por los principios y garantías establecidos por el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Resultan aleccionadoras las sentencias dictadas en los casos *John Murray vs. Reino Unido*<sup>19</sup> y *Saunders vs. Reino Unido*,<sup>20</sup> doctrina seguida luego en una numerosa familia de sentencias, pudiéndose citar, entre varias, *IJL, GMR y AKP vs. Reino Unido*;<sup>21</sup> *Heaney y McGuinness vs. Irlanda*<sup>22</sup> y *JB vs. Suiza*.<sup>23</sup>

17 Sentencia del 25 de febrero de 1993.

18 Sentencia del 24 de febrero de 1994.

19 Sentencia del 8 de febrero de 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-I.

20 Sentencia del 17 de diciembre de 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-VI.

21 Sentencia del 19 de septiembre de 2000.

22 Sentencia del 21 de diciembre de 2000.

23 Sentencia del 3 de mayo de 2001.

Ya en sentencias anteriores, tales como *SA Solvay & Cie vs. Comisión*<sup>24</sup> y *Orkem vs. Comisión*,<sup>25</sup> el Tribunal de Justicia había considerado que el respeto del derecho de defensa, como principio fundamental, debe estar garantizado no sólo en el procedimiento administrativo que pueda conducir a la imposición de sanciones, sino también en el marco de los procedimientos de verificación previos, tales como solicitudes de información (artículo 11 del Reglamento núm. 17), que bien podrían ser determinantes para la obtención de pruebas del carácter ilegal de la actuación de empresas, que puedan acarrear su responsabilidad.

En ambos casos, con análogos argumentos jurídicos, el Tribunal concluye que la referida institución, más allá de las potestades otorgadas por el referido Reglamento, no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa, imponiéndole la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe precisamente a dicha Comisión.

Como corolario lógico de lo expuesto, cabe concluir que según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la garantía de la no autoincriminación coactiva no se limita solamente a un proceso penal *stricto sensu*, sino que se extiende a los actos administrativos sancionadores, es decir, alcanza a todos los procedimientos en que la persona (física o jurídica) podría con su declaración producir un propio perjuicio.

Tiedemann<sup>26</sup> nos advertía que el derecho sancionador administrativo de la competencia y del derecho agrícola y pesquero conoce de un modo suficiente las garantías penales clásicas, especialmente el principio de legalidad y culpabilidad, que también son válidos en el caso de medidas que buscan efectos semejantes a las penales, ya que independientemente de su denominación legal persiguen fines represivos, señalando que la aplicación de estos principios penales más allá del derecho penal *se* corresponde con la doctrina común del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de los tribunales constitucionales de Alemania, Francia y España, y además con las leyes de contravenciones existentes en Italia, Portugal y Alemania.

<sup>24</sup> Sentencia del 18 de octubre de 1989.

<sup>25</sup> *Idem*.

<sup>26</sup> Tiedemann, Klaus, "El derecho penal económico en la Comunidad Europea", *Revista de Derecho y Ciencias Políticas*, Lima, Perú, vol. 50, 1993, pp. 417 y ss.

## VI. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La primera cuestión que habremos de entresacar de las sentencias del Tribunal Constitucional es la aplicación de las garantías del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador, en virtud de sus disímiles características, con especial énfasis en la no incriminación coactiva.

Al respecto, cabe ponderar que el Tribunal Constitucional español<sup>27</sup> ratifica enfáticamente la vigencia del artículo 24.2 de la Constitución española, entendiéndolo que el derecho a la presunción de inocencia comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada, como también que la carga de la prueba corresponda al acusador, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y que cualquier resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un procedimiento absolutorio.

Partiendo de tal premisa, resulta relevante la enunciación del Tribunal en dicha causa sobre los requisitos que derivan de la presunción de inocencia, a saber:

- a) La carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una “*probatio diabólica*” de los hechos negativos.
- b) Sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la inmediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad.
- c) La excepción a tal regla general sólo procede en los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción.
- d) La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.

<sup>27</sup> Sentencia TC 76/90, del 26 de abril.

Es criterio del Tribunal que las actas de inspección no pueden condicionar el proceso penal, “pues ello significaría que la documentación de la inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de la inocencia”.

Asimismo, adquiere relevancia lo decidido por el Tribunal en dicha causa sobre la exhibición o aportación de determinados documentos contables, en cuanto considera que quien se ve sometido a esas pruebas no está haciendo una declaración de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.

Posteriormente, en el fundamento jurídico número 4 de la sentencia TC 89/95,<sup>28</sup> ha dejado establecido que:

Doctrina reiterada de este Tribunal y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos —así, por ejemplo, sentencias del TEDH de 8 de junio de 1976 (asunto Engel y otros), de 21 de febrero de 1984 (Asunto oztu rk), de 28 de junio de 1984 (Asunto Cambell y Fell), de 22 de mayo de 1990 (Asunto Weber), de 27 de agosto de 1991 (Asunto Demicoli), de 24 de febrero de 1994 (Asunto Bendenoum)—, la de que los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador y, así, entre aquellas garantías procesales hemos declarado aplicables el derecho de defensa (STC 4/1982) y sus derechos instrumentales a ser informado de la acusación (SSTC 31/1986, 190/1987, 29/1989) y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa (SSTC 2/1987, 190/1987 y 212/1990), así como el derecho a la presunción de inocencia (SSTC 13/1982, 36 y 37/1985, 42/1989, 76/1990 y 138/1990), derechos fundamentales todos ellos que han sido incorporados por el legislador a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común (título IX de la ley 30/1992, de 26 de noviembre); e incluso garantías que la Constitución no impone en la esfera de la punición administrativa —tales como, por ejemplo, la del derecho al “juez imparcial” (SSTC 22/1990 y 76/1990) o la del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (STC 26/1994)—, también han sido adoptadas en alguna medida por la legislación ordinaria, aproximando al máximo posible el procedimiento administrativo sancionador al proceso penal.

<sup>28</sup> Sentencia TC 89/1995, del 6 de junio.

Desde tal perspectiva, en la sentencia TC 197/1995<sup>29</sup> ha dicho que:

No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativo de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo.

## VII. LA DOCTRINA DEL FRUTO DEL ÁRBOL VENENOSO

El fundamento de lo que el derecho americano denomina “doctrina del fruto del árbol venenoso” (*fruit of the poisonous tree doctrine*) consiste en impedir que un tribunal se valga de pruebas obtenidas en un procedimiento ilegal, lo que vulneraría la garantía de la defensa en juicio.

La Corte Suprema de los Estados Unidos, en relación con la *evidence wrongfully obtained* y la *exclusionary rule*, ha sostenido la doctrina de la no admisión judicial de las probanzas obtenidas en contradicción con la IV enmienda a la Constitución.

Así, en el fallo *United States vs. Janis*<sup>30</sup> la Corte declaró que: “La regla por la que se excluye la prueba obtenida en violación de la IV enmienda tiende a garantizar los derechos generalmente reconocidos en di-

<sup>29</sup> Sentencia TC 197/1995, del 24 de enero.

<sup>30</sup> Supreme Court of the United States, “*United States vs. Janis*”, 428 U.S. 433, 446 (1976).

cha enmienda a través de un efecto disuasorio y no tanto como expresión de un derecho constitucional subjetivo de la parte agraviada...”.

Entre los muy escasos precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de la Nación argentina se encuentra el de “Charles Hnos.”,<sup>31</sup> de 1891, en el cual declaró inadmisibles como prueba la documental secuestrada en un allanamiento practicado por funcionarios de la entonces Administración Nacional de Aduanas, “porque siendo el resultado de una sustracción y de un procedimiento injustificable y condenado por la ley, aunque se haya llevado a cabo con el propósito de descubrir un delito... la ley, en el interés de la moral, de la seguridad y del secreto de las relaciones sociales los declara inadmisibles...”.

En España, la sentencia TC 161/1999<sup>32</sup> del Tribunal Constitucional reafirma el principio de que la ilicitud constitucional del acto de investigación ejecutado en fase de instrucción tiene pues una consecuencia jurídica añadida: la exclusión probatoria cuyo alcance se detalla en las resoluciones, que son expresión de la doctrina sentada en las sentencias TC 114/1984, 81/1998 y 49/1999.

Por su parte, la jurisprudencia de los tribunales ingleses ha sentado que no es deseable intentar construir un criterio general sobre la prueba ilícita, porque las circunstancias varían hasta el infinito,<sup>33</sup> no sin advertir que los quebrantamientos significativos y sustanciales en la forma de obtención de la prueba pesan mucho en favor de su exclusión, aunque la policía haya actuado de buena fe.<sup>34</sup>

En el campo tributario, que aquí desarrollamos, la regla de la exclusión encuentra rígida aplicación cuando la administración tributaria adquiere elementos de convicción en actuaciones enmarcadas en leyes y reglamentos administrativos que no pueden validamente exhorbitar ese ámbito para ser introducidas en un proceso penal.

La jurisprudencia<sup>35</sup> acertadamente ha sostenido que:

Existen límites a la persecución penal. El descubrimiento de la verdad debe ser efectuado en forma lícita, no sólo porque hay de por medio un prin-

<sup>31</sup> “Fallos”, 46:44.

<sup>32</sup> Sentencia TC 161/1999, del 27 de septiembre de 1999.

<sup>33</sup> Court of Appeal, caso R. vs. Samuel [(1988) 2 Wlr 920].

<sup>34</sup> Court of Appeal, caso R. vs. Keenan (1989) 3 All ER 598.

<sup>35</sup> Argentina, CNCCFed., Sala X, 10 de agosto de 1984.

cipio ético en la represión del delito sino porque la tutela de los derechos individuales es un valor más importante para la sociedad que para el castigo del autor del delito. El respeto de la dignidad del hombre y a los valores esenciales que derivan de esa calidad, constituyen el vértice fundamental sobre el que reposa todo el Estado de derecho...

La Corte Suprema de la Nación tuvo oportunidad de sentar criterio en “Fiorentino, Diego Enrique”,<sup>36</sup> afirmando entonces que al efectuar el balance entre la seguridad y la libertad individual, debe atenderse al valor de la supervivencia de la nación “...como tierra de hombres libres, según el propósito de sus creadores enunciado en el Preámbulo de la carta de 1853, que no se lograría acentuando el autoritarismo y la ilegalidad en la averiguación y persecución de los delitos ni propiciando un derecho oscuro, nocturnal, cuyas normas son el marco de la injusticia” (voto del doctor Enrique S. Petracchi).

## VIII. CONCLUSIONES

*Primera.* Constituye rigurosa doctrina del Tribunal Constitucional de España y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que los principios del derecho penal han de proyectarse adecuadamente al procedimiento administrativo sancionador.

*Segunda.* La administración pública, por mandato constitucional, debe actuar “...con sometimiento pleno a la ley y al derecho...” (artículo 103 CE), por lo cual en su legítima tarea de fiscalización ha de prescindir de practicar procedimientos ilegítimos que impliquen desconocer garantías constitucionales, forzando o induciendo al contribuyente, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable.

*Tercera.* El denominado *deber de colaboración*, eje fundamental de la relación fisco-contribuyente, encuentra un vallado insalvable en el *principio de la no autoincriminación coactiva*, el cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia consagrado en la generalidad de las cartas magnas.

<sup>36</sup> “Fallos”, 306:1752.

*Cuarta.* Los elementos probatorios colectados por la administración tributaria en procedimientos administrativos no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la “regla de la exclusión”. Ello resulta también aplicable a toda probanza conexa que directa o indirectamente derive de la prueba ilícita.