

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO COSTARRICENSE

Comentario al Voto N° 2000-11403
de 20 de diciembre de 2000 de la Sala Constitucional

RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ

Doctor en Derecho Financiero y Tributario
Master en Análisis Económico del Derecho
Profesor de Derecho Tributario

Sumario.- I- INTRODUCCION II- EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE III- LA NATURALEZA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE IV- QUÉ DEBE ENTENDERSE COMO DECLARACIONES V- EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA VI- EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA VII- JURISPRUDENCIA COMPARADA VIII- IMPLICACIONES DE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL 2000-11403

I- INTRODUCCIÓN

Mediante voto 2000-11403 de fecha veinte de diciembre de dos mil, la Sala Constitucional se pronunció sobre un recurso de amparo, en el cual se planteó la posible violación del derecho a no autoincriminarse durante un proceso de fiscalización tributaria, al no habersele advertido a un contribuyente, que sus declaraciones potencialmente podrían ser utilizadas en su contra en un proceso posterior por el delito de defraudación fiscal. El argumento de la recurrente también se basó en la posible violación del artículo 39 de la Constitución Política, por haberse violado el debido proceso durante el procedimiento de fiscalización tributaria.

La posición adoptada por la Sala Constitucional fue que el derecho a no autoincriminarse no se violó en este caso en particular, dado que durante el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria, no se requiere advertir al contribuyente que sus declaraciones puedan ser utilizadas en un proceso penal ulterior, por lo que las declaraciones del contribuyente son válidas a efectos de determinar el posible incumplimiento de deberes tributarios. Por otro lado, cabe advertir que en el caso particular del recurrente, el procedimiento de fiscalización no dio lugar a una denuncia ante el Mi-

nisterio Público y por ende no hubo un proceso por el delito de defraudación fiscal, sino que la Administración Tributaria procedió a emitir un traslado de cargos contra el contribuyente.

Ante este panorama, cabe hacerse varios cuestionamientos, a saber: ¿Cómo está tutelado el derecho a no autoincriminarse en nuestra legislación tributaria?; ¿Cómo ha sido tratado el tema en la jurisprudencia comparada? ¿Qué debe entenderse como declaración en el ámbito tributario? ¿Está el contribuyente obligado a hacer declaraciones, en términos generales, a colaborar con la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización seguidos en su contra? Y, en definitiva, ¿Qué valor e implicaciones tienen las declaraciones del contribuyente durante un procedimiento de fiscalización tributaria en un procedimiento sancionador tributario o de delito de defraudación fiscal?

II - EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

En primer lugar, nuestra Constitución Política establece en su artículo 36 que "*En materia penal nadie está obligado a declarar contra sí mismo*". Adicionalmente, el artículo 39 de la Carta Magna

añade que "*A nadie se le hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad*". La anterior norma puede considerarse a su vez como una manifestación de la presunción de inocencia.

Como es sabido, el Principio de presunción de inocencia tiene dos vertientes fundamentales. La primera, en el sentido de que toda persona debe tenerse por inocente hasta que su culpabilidad haya quedado debidamente demostrada, lo cual es conocido como el Principio *in dubio pro reo*. La segunda, que para destruir esa presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad debe ser aportada por aquél que acusa. El Principio de presunción de inocencia es, por decirlo de alguna manera, la otra cara de la moneda del derecho a no autoincriminarse; una cobertura en los dos frentes. Si la acusación debe ser probada para poder derivar en una sanción del infractor y el sospechoso o acusado de la infracción no se ve obligado a colaborar en dicha tarea, tendrá que ser aquél que acusa quien despliegue la actividad probatoria¹.

A mayor abundamiento, el artículo 40 de nuestra Constitución señala que "*Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula*." Valga decir por el momento que la violencia no debe circunscribirse a su aspecto físico, sino también puede adquirir una manifestación pecuniaria, moral o psicológica, por la mera posibilidad de ser encarcelado en un proceso penal posterior.

También cabe mencionar que la Convención Americana sobre Derechos Humanos señala, dentro de las Garantías Judiciales, que "*Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad*", así como el "*derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable*" y que "*La confesión del incul-*

pado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza". Dado que los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes ordinarias, debe entenderse que dicha Convención extiende el contenido del derecho a no autoincriminarse ya protegido constitucionalmente, pues invalida la prueba obtenida bajo cualquier tipo de coacción, que en el campo tributario se traduciría en las multas y sanciones que pueden imponerse al contribuyente en caso de que no colabore en el proceso de fiscalización tributaria, y el temor lógico que ante la falta de colaboración, las actuaciones administrativas serán más agresivas.

III - LA NATURALEZA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Antes que todo, queremos llamar la atención en el sentido de que el derecho a no autoincriminarse, a pesar de su amplia aceptación y difusión en el mundo actual, choca con una serie de reparos que, con uno u otro matiz, se presentan aún hoy en día. El más común de todos es que es un derecho que favorece a los culpables, puesto que si el sujeto de que se trate es realmente inocente, no tiene nada que perder brindando su más amplia colaboración en la investigación, ya que todo ello iría en aras de facilitar la búsqueda de la verdad; verdad que siendo inocente lo beneficiaría. A *contrario sensu*, sólo quien sea culpable, puede estar interesado en no colaborar en el descubrimiento de la verdad.

El famoso jurista y filósofo británico JEREMY BENTHAM, se pronunció en este sentido al decir: "*¿Puede tener alguna otra razón para callarse que no sea el temor de inculparse él mismo gravemente? Supongamos que es inocente: sería moralmente imposible que se negase a hablar, puesto que, hablando, se beneficiaría y no tendría nada que perder. El silencio es sinónimo de manifestación. La manifestación es una confesión de palabra y el silencio es una confesión de hecho*".²

En nuestra opinión, la tesis recién expuesta de BENTHAM es claramente inaceptable en nuestro

¹ Como dice Velayos Martínez "*El derecho a la presunción de inocencia, regla de distribución de la carga de la prueba æpor excelenciæ en el proceso penal, lleva aparejada la consecuencia ineludible de que sea la acusación, y nunca el acusado o su defensa, quien demuestre los hechos constitutivos de su pretensión*". Velayos Martínez, I (1995) *El derecho del imputado al silencio*. *Revista Justicia*, I y II, p. 90.

² Romero Coloma, A.M. (1989). *La prueba de confesión y el interrogatorio del acusado. Una visión psicológica*. Barcelona: Editorial Serlipost, p. 115.

tiempo. Del silencio no puede derivarse ninguna consecuencia negativa, excepto en los casos en que existan pruebas convincentes que apunten a la culpabilidad del acusado, con lo cual, de facto, no es el silencio, sino las pruebas existentes y falta de desvirtuación de las mismas por medio de la declaración del imputado, las que resultan ser determinantes para considerar culpable a un sujeto³.

En contra de tesis como la anterior, la influencia de las ideales liberales y de autores como CESARE BECCARIA fueron decisivas.

Para este jurista, el sustrato psicológico básico del derecho a no autoincriminarse consiste en que «*Una contradicción entre las leyes y sentimientos naturales del hombre nace de los juramentos que se piden al reo sobre que diga sencillamente la verdad cuando tiene el mayor interés en encubrirlo; como si el hombre pudiese jurar de contribuir seguramente a su destrucción*». Más adelante se preguntaba, «*¿Por qué poner al hombre en la terrible precisión de faltar a Dios o concurrir a su propia ruina?*»⁴.

A lo anterior habría que añadir que la justificación del derecho a no autoincriminarse, o su negación, no debe buscarse con vista en el caso particular, en el cual obviamente se puede estar beneficiando a un sujeto que haya cometido un ilícito, sino en una protección general de la sociedad, ante el posible arribo de métodos generalizados que vulneren las libertades del individuo y que degraden la integridad física o moral de los componentes de la sociedad. De hecho, lo mismo cabe decir de prácticamente todos los medios procesales de defensa reconocidos dentro de procesos punitivos institucionales.

IV.- ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE COMO DECLARACIONES?

El derecho a no autoincriminarse no se limita a confesiones orales o escritas. Debe destacarse que términos como silencio, declaración o confesión, por su desarrollo histórico, evocan claramente a una manifestación de carácter testimonial (como conocimiento personal de unos hechos o circunstancias) oral o escrito. La confesión, o la declaración son típicos medios de prueba, y como tales han de considerarse. Y no es que ello sea incorrecto, sino que el concepto de autoincriminación abarca no sólo la expresión oral y escrita, sino cualquier forma en la que puedan recabarse evidencias o pruebas que resulten inculpativas, a través de la propia persona sobre la que recae la sospecha o acusación.

La dimensión del derecho a no autoincriminarse, al igual que la de todos los derechos fundamentales, es mutable y permeable al cambio, evolución y desarrollo que acaece en la sociedad. De la misma manera que el contenido del derecho a la intimidad ha variado substancialmente con el correr de los años, los demás derechos y garantías han de evolucionar e irse adaptando a esos cambios. Obviamente, en las primeras formulaciones del derecho a no autoincriminarse, no existían pruebas alcoholométricas, grabaciones, videos, análisis de sangre, análisis de DNA, ni por supuesto declaraciones y procedimientos tributarios, tal y como son concebidos hoy en día.

Por esa razón, en sus orígenes, las palabras silencio, confesión o declaración (casi siempre en la forma oral o escrita), tenían un sentido que no se les puede dar hoy en día, tanto en su perspec-

³ En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha manifestado: «*La cuestión en cada caso particular es cuando la evidencia presentada por la Acusación es suficientemente fuerte para merecer una explicación. La Corte Nacional no puede concluir que el acusado es culpable simplemente porque decida guardar silencio. Es solamente en el caso en que la evidencia contra el acusado "requiere" una explicación que el acusado tiene que poder estar en disposición de dar, que su negativa a hacerlo a dar esa explicación "puede como una cuestión de sentido común permitir realizar una inferencia de que no hay tal explicación y que el acusado es culpable". Inversamente, si el caso presentado por la Acusación tiene tan poco valor probatorio que no es necesario alguna explicación, la negativa a hacerlo no justifica la inferencia de culpabilidad. En suma, son sólo inferencias de sentido común, que el juez considera apropiadas, a la luz de las evidencias contra el acusado [...]*». Sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, caso MURRAY CONTRA EL REINO UNIDO, párrafo 51.

⁴ Beccaria, C. (1994) *De los delitos y las penas*. Barcelona: Editorial Altaya, pp. 59 y 60. Esta cita obviamente debe interpretarse de acuerdo con el contexto de la época (1764), en la cual el sistema inquisitivo era el imperante, y donde se exigía al acusado el juramento de decir la verdad, y la confesión era la "prueba reina" obtenida frecuentemente bajo tortura.

tiva formal como material. Dado que en la actualidad los medios probatorios han sufrido un aumento espectacular, no nos podemos contentar con los términos y formas rudimentarias que existían al inicio del periodo de la constitucionalización, y debemos considerar que existen muchísimas formas de autoincriminación, de las cuales, la información que el sujeto debe rendir a la Administración tributaria es simplemente una de ellas. Tal y como afirma RIVES RIVES en un estudio sobre el derecho a no autoincriminarse en procesos tributarios en la jurisprudencia de Estados Unidos: "*Por lo que concierne al objeto de protección, es interesante significar la evolución acaecida al respecto, pues, si bien en su origen histórico el derecho no se extendía sino a las declaraciones prestadas por los individuos, orales o escritas, en la actualidad abarca igualmente cualquier tipo de material que, en forma de libros o documentos, pueda resultar incriminatorio [...]. De esta forma, el originario derecho al silencio circunscrito al solo sentido de imposibilidad de obtener por la fuerza aseveraciones incriminatorias contra el individuo de sus propios labios, evolucionó hasta convertirse hoy en una protección más amplia que incluye la interdicción de conminaciones dirigidas a obtener del propio sujeto papeles susceptibles de inculparte*"⁵.

V - DEBER DE CONTRIBUIR Y DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

El deber de contribuir se encuentra establecido por el artículo 18 de la Constitución Política, al señalar que "*Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos*". Ahora bien, esta fórmula genérica requiere de una instrumentalización normativa que configure su ámbito, sus características y límites, para de ese modo, brindarle plena eficacia jurídica al mandato constitucional.

La configuración del deber de contribuir, es precisamente lo que ha cimentado el deber de colaboración tributaria y extraído la consecuencia de la necesidad del deber de información, como una garantía del ordenamiento tributario para la correcta aplicación de los tributos. Este deber de información lo entendemos como un deber público de prestación, impuesto a todo aquel que se encuentre en posición de coadyuvar con la Administración, de prestarle asistencia y cooperación en todas aquellas tareas relevantes para dar efectivo y correcto cumplimiento al deber de contribuir⁶.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término colaborar se refiere a traba-

⁵ Rives Rives, A. (2000) El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana. *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 105, enero-marzo, p.116. En este sentido se pueden consultar las sentencias: BOYD contra ESTADOS UNIDOS, 116 U.S. 616 (1886); GRISWOLD contra CONNETICUT, 381 U.S. 479, 484 (1965); KATZ contra ESTADOS UNIDOS, 389 U.S. 347 y 359, núm 5 (1967); COUCH contra ESTADOS UNIDOS, 409 U.S. 322 (1973). La jurisprudencia de Estados Unidos en torno al derecho a la no autoincriminación tiene particular importancia, pues fue en ese país donde, independientemente de su anterior constitucionalización mediante la Quinta Enmienda, primeramente se le dio una relevancia práctica. Es decir, que el desarrollo de este derecho no fue concomitante con su constitucionalización, sino como afirman Amaral Y Lima Veiga su verdadera relevancia práctica fue el resultado del derecho a la defensa letrada de los imputados, que fue progresivamente acentuando y reclamando el contenido de la Quinta Enmienda, como un derecho efectivo de los acusados. En este sentido ver Amaral, R.A. do y Lima Veiga, E.de. (1998). *The right against self-incrimination*. George Washington University, Minerva Program, pp. 7 a 16.

⁶ En este sentido, López Martínez define el deber de colaboración de manera plural "*como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en 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 vienen impuestos 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*". López Martínez, J. (1992) *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Editorial Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, p. 37.

jar con otra u otras personas, especialmente en obras del espíritu; un contribuir o ayudar con otros al logro de algún fin. La palabra colaboración no tiene en nuestro ordenamiento tributario un significado autónomo o técnico-jurídico específico, o lo que algunos autores han venido a llamar la *vectorialidad tributaria*, razón por la cual debe entenderse según su sentido usual.

Así, los procedimientos de aplicación de los tributos en los que los administrados se hayan obligado a colaborar, no deben concebirse en un sentido restrictivo, sino más bien amplio, ya que suponen no sólo aquellos que dan aplicación efectiva a las normas tendientes al cobro de los tributos, sino a todas aquellas normas y procedimientos que conformen y den efectiva aplicación a los principios de orden material del ordenamiento tributario, lo cual supone, como es evidente, que la Administración debe respetar escrupulosamente y en todo momento, los derechos que asisten a los administrados.

Como formas concretas de colaboración en el ámbito tributario, podríamos mencionar entre muchos otros las declaraciones tributarias, las declaraciones-liquidaciones, los deberes registrales, tales como la inscripción en el registro de contribuyentes o los deberes documentales, que se refieren a la llevanza y mantenimiento de contabilidad y registros, impresión y entrega de facturas autorizadas y en lo que se refiere al presente estudio, apersonamiento en las oficinas administrativas de la Dirección General de Tributación y de particular importancia para este análisis, el deber de información a la Administración Tributaria, de lo cual hablaremos de seguido.

VI - EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

El deber de información sobre sí mismo (es decir, no aquel que se refiere a la información de terceros mencionado por el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), se haya contemplado por el artículo 104 CNPT, que textualmente señala: "*Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de*

*trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico. Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables: A) Copia de los libros, los archivos y los registros contables. b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas. c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria. Los gastos por la aplicación de los incisos anteriores correrán por parte de la Administración Tributaria [...]". También, el artículo 108 CNPT dispone: "*La Administración Tributaria podrá exigir, a los beneficiarios de incentivos fiscales, información sobre el cumplimiento de los requisitos y los hechos legitimadores de los incentivos recibidos*".*

Dicho deber de información propia puede definirse como una prestación personal de carácter público a cargo del sujeto pasivo, acaecida dentro de un procedimiento de inspección tributaria, derivada del deber general de colaborar, que nace a raíz de un requerimiento de la Administración en ejercicio de la potestad de información que ostenta, y que consiste en la entrega de la información fiscalmente relevante a favor de ésta última.

Más sintéticamente, PALAO TABOADA ha dicho que "*el deber de información propiamente dicho es el que tiene por objeto la comunicación a la Administración de datos fiscalmente relevantes que no constituyan una declaración tributaria*"⁷, razón por lo cual, es lógico pensar que en el caso de los sujetos pasivos (aunque no necesariamente en el caso de la información de terceros), la información deberá entregarse en virtud de un acto de requerimiento (en la terminología de MANTERO SÁENZ, por captación), y dentro de un procedimiento de inspección, ya sea con efectos de comprobación o investigación.

Por tanto, las características principales de este deber, se pueden resumir en que es una forma específica del genérico deber de colaboración, que consiste en una prestación personal de carácter público de hacer, cuyo contenido y extensión debe ser regulado en todos sus aspectos esenciales por una norma de rango legal, consistente en la entrega de información con trascendencia tributaria a la Administración a requerimien-

⁷ Palao Taboada, C. (1987). La Potestad de obtención de información fiscal de la Administración tributaria y sus límites. *Gaceta Fiscal*, n°. 45, p. 129.

to de ésta, cuyo incumplimiento acarrea una sanción, y que encuentra como justificación última el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Cabe recordar que nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece específicamente sanciones en caso de que un contribuyente se niegue a aportar información a la Administración Tributaria. En este sentido, el artículo 83 señala que *"En caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicarán las siguientes sanciones: a) Sanción equivalente a dos salarios base, cuando se incumpla la obligación de suministrar la información dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria. b) Sanción de un salario base cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado"*. El citado Código también señala en su artículo 84 que *"Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a quienes no concurran a las oficinas de la Administración Tributaria cuando se requiera su presencia"*.

VII - JURISPRUDENCIA COMPARADA

El 17 de diciembre de 1996, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) dictó sentencia en el caso conocido como SAUNDERS contra EL REINO UNIDO. Dicho Tribunal manifestó en lo que nos interesa que *"El Tribunal no acepta el argumento del Gobierno según el cual la complejidad del fraude societario y el interés público vital en la investigación de dicho fraude y el castigo de los responsables podría justificar esta marcada desviación de uno de los principios básicos de un procedimiento justo, como ha sucedido en el presente caso. Al igual que la Comisión, el Tribunal considera que las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6 –derecho a un juicio justo–, incluyendo el derecho a no autoincriminarse se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una*

investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho".⁸

En consonancia con este y otros argumentos, el TEDH declaró la violación al derecho a no autoincriminarse del demandante. Posteriormente, un grupo de personas que habían sido enjuiciadas por los mismos hechos, presentó otra demanda ante el TEDH contra el Reino Unido, obteniendo idéntico resultado⁹. Debe destacarse que en ambos casos, el TEDH se remitió en lo conducente, a otras dos sentencias que también revisten importancia desde la óptica tributaria.

La primera de ellas es la sentencia FUNKE contra FRANCIA¹⁰, en la cual el TEDH declaró que las autoridades aduaneras francesas, habían violado el derecho a no autoincriminarse del demandado, al haberle impuesto sanciones económicas por su negativa a entregar información sobre su situación financiera, la cual el acusado estimó como potencialmente incriminante.

La segunda, es la sentencia BENDENOUN contra FRANCIA¹¹, la cual versaba en lo esencial sobre el incumplimiento de los deberes tributarios del demandante. A pesar de que el TEDH estimó que no se había violado el derecho a la defensa que el artículo 6 del Convenio protege igualmente, fue la primera vez que señaló, expresamente, que las sanciones contenidas en el régimen tributario tienen una magnitud o entidad tal, que pueden ser consideradas como sanciones de carácter penal, y por tanto, la persona ha de entenderse a estos efectos como acusada en materia penal, según los significados propios que tales conceptos tienen dentro el artículo 6 de Convenio.

Por otro lado, el TEDH en su sentencia de 3 de mayo de 2001, en el caso denominado J.B.

⁸ Sentencia del TEDH, SAUNDERS contra EL REINO UNIDO, de 17 de diciembre de 1996, párrafo 74.

⁹ Sentencia del TEDH, I.J.L., G.M.R. y A.K.P. contra EL REINO UNIDO, de 19 de septiembre de 2000.

¹⁰ Sentencia del TEDH, FUNKE contra FRANCIA, de 25 de febrero de 1993.

¹¹ Sentencia del TEDH, BENDENOUN contra FRANCIA, de 24 de febrero de 1994.

contra Suiza manifestó: «*Aunque no específicamente mencionado en el Artículo 6 de la Convención, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son generalmente reconocidos como estándares internacionales que descansan en el corazón de la noción de juicio justo bajo el Artículo 6 de la Convención. El derecho a no autoincriminarse en particular presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a evidencia obtenida a través de métodos de coerción u opresión en desafío de la voluntad de la "persona acusada". Proporcionando al acusado protección contra la indebida compulsión éstas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y se aseguran los objetivos del Artículo 6*»¹².

El Tribunal Europeo también añadió «*De esta forma, aparece que las autoridades intentaron obligar al demandante a brindar documentos que pudieran haber brindado información sobre su renta en vista de la liquidación de sus impuestos. Ciertamente, de acuerdo con la sentencia de la Corte Federal de 7 de julio de 1995, era de particular importancia para las autoridades si el demandante había o no obtenido cualquier renta que no hubiera sido sometida a tributación. Dado que el Tribunal no debe especular sobre la naturaleza que tal información hubiera tenido, el demandante no podía excluir que cualquier renta adicional que aflorara de esos documentos de fuentes no sometidas a tributación pudiera constituir un ilícito por evasión fiscal*»¹³.

Un problema adicional surge acerca de la posibilidad de utilizar en los procedimientos sancionadores, la información reunida en los procedimientos tributarios comunes.

En opinión del Gobierno Suizo, si se declaraba una violación del Artículo 6 en el caso J.B. vrs. Suiza, los cambios legislativos serían desproporcionados y no supondrían un avance en los derechos humanos, ya que las autoridades fiscales se verían obligadas a utilizar todos los medios que

normalmente se reservan a los órganos de investigación criminal¹⁴.

Al respecto el TEDH consideró: «*El Tribunal recuerda desde el principio que en procedimientos originados en una demanda individual tiene que circunscribirse, en tanto le sea posible, al examen del caso concreto que se le presenta*¹⁵. De acuerdo con esto, lo que debe analizarse en el caso presente no es la justicia de los procedimientos tal y como fueron establecidos contra el demandante. Más bien, el Tribunal está llamado a examinar si la imposición de la multa al demandante por no haber rendido información cumple o no con los requerimientos bajo la Convención. Se sigue de esto que el Tribunal no está decidiendo en el presente caso la cuestión de si un Estado puede obligar a un contribuyente a brindar información con el único propósito de asegurar la correcta liquidación de los tributos»¹⁶.

También debe señalarse que en este caso, la condena al Gobierno de Suiza se hizo en el marco de un ordenamiento tributario, que al tenor de lo dicho por el propio Gobierno, impone a las autoridades tributarias una serie de limitaciones para la investigación y comprobación de los diferentes obligados tributarios, como por ejemplo la confiscación de documentos, el registro de establecimientos, o la existencia de un estricto secreto bancario.

Dado que es posible la confiscación de documentos (incluso computadoras), el registro de establecimientos y la apertura de cuentas bancarias, cabe pensar que en el actual estado de cosas, nos encontramos en una situación mucho más proclive a la violación de tal derecho que en aquél país, si se consideran las mayores facultades que tiene nuestra Administración Tributaria, para conseguir información por medios distintos a la propiamente proporcionada por el sujeto que se pretende sancionar.

No obstante, debe quedar claro que tal y como menciona la sentencia comentada, el caso no enjuicia la posibilidad de los gobiernos de los Esta-

¹² Sentencia del TEDH, J.B. contra SUIZA, de 3 de mayo de 2001, Párrafo 64. La cursiva es nuestra. En este sentido el TEDH se remite a sus sentencias en los casos FUNKE contra FRANCIA, de 25 de febrero de 1993; JOHN MURRAY contra EL REINO UNIDO, de 8 de febrero de 1996, párrafo 45; SAUNDERS contra EL REINO UNIDO, de 17 de diciembre de 1996, párrafos 68-69; SERVÉS contra FRANCIA, de 20 de octubre de 1997, párrafo 46.

¹³ Sentencia del TEDH, J.B. contra SUIZA, de 3 de mayo de 2001, párrafo 66.

¹⁴ Sentencia del TEDH, J.B. contra SUIZA, de 3 de mayo de 2001, párrafo 60.

¹⁵ Sentencia del TEDH, MINELLI contra SUIZA, párrafo 35.

¹⁶ Sentencia del TEDH, J.B. contra SUIZA, de 3 de mayo de 2001, párrafo 63.

dos Firmantes, de obligar a los contribuyentes a brindar información con el único propósito de regularizar su situación tributaria. En este sentido, aunque dicho deber se conserve, ciertamente no se violaría el derecho a no autoincriminarse, con tal de que no fuera posible utilizar la información proporcionada coactivamente por el contribuyente, con la finalidad de regularizar su situación tributaria, para otra completamente distinta, como lo sería el procedimiento sancionador tributario o incluso penal. Y esto es así, puesto que lo único sobre lo que resulta posible incriminarse, es sobre la comisión de ilícitos, pero no sobre el debido pago de tributos, lo cual como hemos visto, es un deber impuesto por nuestra propia Constitución Política.

Por otro lado, debe destacarse que las normas tributarias del ordenamiento suizo presentan una marcada similitud con las costarricenses, en cuanto al establecimiento del deber de información y la posibilidad de sanción por su incumplimiento¹⁷, por lo cual, lo dicho en esta sentencia resulta de aplicación a nuestro ordenamiento, con las elementales cautelas que dicho proceder siempre exige.

En el caso de la sentencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM* contra LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, se llegó a la conclusión de que no se *"puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE"*, cosa que ciertamente no ocurriría, de existir incomunicabilidad entre la información aportada por los sospechosos recabada durante la investigación, y un posterior procedimiento sancionatorio.

Debe destacarse que Estados Unidos, a raíz de la sentencia de la Corte de Apelaciones de California *ESTADOS UNIDOS* contra *TROESCHER* de 7 de noviembre de 1996 y otra serie de jurisprudencias, se ha empezado a cambiar el criterio jurisprudencial de la *"required records doctrine"* o *"Sha-*

piro doctrine" que había imperado por muchos años, en el sentido de eliminar la llamada *"Tax-Crime Exception"*, aceptando el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios.

En el caso de Alemania, la Ordenanza Tributaria alemana señala que en el procedimiento de inspección tributaria, no serán admisibles medidas coactivas tales como multas coercitivas, ejecución subsidiaria y coacción directa (§ 328 AO), contra el obligado tributario *"cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos"*.

Para nosotros esto significa que, aún existiendo comunicabilidad entre procedimientos y pudiendo utilizarse la información aportada por el sospechoso, esa información tendría que ser voluntaria, lo que implica un reconocimiento de facto del derecho a no autoincriminarse.

En Sudáfrica, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, se llegó a la conclusión de que el uso de la información autoincriminatoria aportada coactivamente —y que la norma impugnada expresamente admitía—, choca frontalmente con la dignidad de la persona humana, que es consecuencia necesaria del valor libertad, el cual es precisamente el fundamento que dicho Tribunal atribuye al derecho a no autoincriminarse.

VIII- IMPLICACIONES DE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL 2000-11403

En el caso de la sentencia que la Sala Constitucional 2000-11403, el problema a resolver se planteó de la siguiente forma: *"El aspecto jurídico que se debate en la especie, es la validez de la declaración que la amparada dio en la entrevista que forma parte del procedimiento administrativo tendente a averiguar la verdad de los hechos, se alegó que es nula por no haber sido advertida la*

¹⁷ En Suiza, el Decreto del Consejo Federal sobre la imposición de un impuesto federal directo se refiere en su Capítulo 9 a las "Contravenciones" (*Widerhandlungen*). En este Capítulo, la Sección 131 § 1 establece: *"La persona [...] responsable del pago de impuestos o de brindar información que contravenga, intencional o negligentemente, la ordenes o decisiones oficiales de este Decreto, en particular en los casos de: presentar la declaración tributaria; enviar o presentar la contabilidad, la preparación o presentación de confirmaciones y otros comprobantes; cumplir con comparecencias o prohibiciones de actuar; brindar información; o realizar pagos o afianzamientos; serán multados entre 5 y 10.000 francos suizos. Se incurrirá en la misma pena por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Sección 90 §§ 5, 6 y 8 de brindar información"*. Éstas últimas son equivalentes al deber de información de terceros establecidas por el artículos 105, 106 y 107 CNPT.

declarante de las consecuencias eventualmente penales de sus manifestaciones, lo que violenta el derecho a no declarar contra sí mismo'.

Lo anterior plantea tres interrogantes diferentes. En primer lugar, ¿cuál es la validez de las declaraciones obtenidas bajo coacción a efectos de la determinación del cumplimiento del deber de contribuir y como consecuencia, la posible acción de la Administración Tributaria para el cobro de tributos en caso de que se presente un incumplimiento de los deberes tributarios? La segunda, ¿cuál sería la validez de esas declaraciones a efectos de la imposición de sanciones administrativas? Finalmente, ¿cuál sería la validez de esas declaraciones a efectos penales, en caso de que se inicie un proceso por el delito de defraudación tributaria?

Con respecto a la primera de las interrogantes, la posición de la Sala Constitucional es que las declaraciones del contribuyente, aun y cuando se hagan bajo coacción, son válidas a efectos de la determinación de la obligación tributaria y en consecuencia, su cobro en caso de incumplimiento. En este sentido se dijo: *"Al respecto debe observarse que estamos ante un procedimiento de índole administrativa, que no penal, y en consecuencia tiene su propia normativa que cumplir, dentro de la cual no existe la advertencia que sí forma parte del proceso penal, por lo que esa declaración resulta válida para los fines que cumple, cual es ser parte de la investigación administrativa que determinará si se cumplió o no con la obligación tributaria"*.

Con respecto a la validez de las declaraciones hechas bajo coacción como prueba en un ulterior proceso penal, la posición de la Sala fue negarles valor probatorio, por lo que el Ministerio Público tendría que sustentar la causa en pruebas distintas a las aportadas por el propio contribuyente, tesis a la cual cabría agregar, siguiendo la doctrina del *"fruto del árbol envenenado"*, que ni siquiera de aquellas a las que se haya podido tener acceso o conocimiento, como consecuencia de previo conocimiento de aquellas pruebas aportadas por el contribuyente.

En congruencia con lo manifestado por el TEDH y el resto de la jurisprudencia comparada que hemos citado, nuestra Sala Constitucional

manifestó que *"En lo que al proceso penal respecta, si a la amparada no se le hicieron las advertencias de ley, no puede tomarse como prueba su declaración en la fase administrativa, porque dentro del proceso penal, rige entre otros, el principio de que no puede obligarse a una persona indiciada a declarar contra sí misma, y en consecuencia puede abstenerse de declarar, y la entrevista que fue recabada durante el procedimiento administrativo tributario, no sirve como prueba dentro del proceso penal por no contener los requisitos que una indagatoria debe cumplir. Así las cosas la entrevista es válida para sus fines dentro del procedimiento tributario, pero no sirve como prueba dentro del proceso penal que se genere a raíz de la determinación de un ilícito penal tributario, y lo procedente es entonces declarar sin lugar el recurso"*.

No obstante lo anterior, la sentencia comentada no se pronuncia sobre una de las preguntas planteadas, es decir, ¿qué valor e implicaciones tienen las declaraciones del contribuyente durante un procedimiento de fiscalización tributaria, en un procedimiento administrativo sancionador tributario?

Para responder a este cuestionamiento, y ver las posibles implicaciones del fallo en estudio, cabe recordar en primera instancia que nuestra Sala Constitucional, en la consulta legislativa N° 2781-95, ya había señalado que *"Es aceptado, en forma generalizada que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción –la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en e el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre sanciones aplicables a infracciones y delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado"*¹⁸.

Algunos de estos matices son fácilmente identificables, dado que en el ámbito sancionador administrativo es posible imponer sanciones a per-

¹⁸ Esta última manifestación de nuestra Sala Constitucional ofrece una sorprendente similitud con la ya célebre sentencia del Tribunal Constitucional español STC 18/1981, de 8 de junio, que en su fundamento jurídico 2.º

sonas jurídicas, lo cual no es predicable de los procedimientos penales. Sin embargo, con el derecho a no autoincriminarse, en principio su aplicación es más difícil de “matizar” sin que ello no conlleve su anulación práctica.

En nuestra opinión, la opinión de la Sala Constitucional es consonante con la jurisprudencia de TEDH, al haber declarado éste último, que no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, para incriminar y sancionar al sospechoso o acusado en un procedimiento posterior, incluido el sancionador tributario. Y habida cuenta que el procedimiento sancionador tributario, por su naturaleza, puede entenderse como materialmente penal, dado que el expresión del *ius puniendi* del Estado, el interés público que lo respalda, es decir, el deber de contribuir, no puede ser aducido como argumento suficiente para contravenir —y en el caso del procedimiento sancionador tributario anular— el derecho fundamental a no autoincriminarse.

Reiteramos que el concepto del derecho a no autoincriminarse se refiere a un derecho fundamental, contraparte del Principio de presunción de inocencia —el cual exige al acusador que pruebe la culpabilidad del sospechoso o acusado—, que abarca los derechos a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y que tiene un carácter instrumental del más genérico derecho de defensa, el cual remite a las exigencias propias del debido proceso, en la modalidad específica de la autodefensa, por parte de quienes tengan la condición de sospechosos o acusados en un procedimiento tendiente a la sanción por comisión de un ilícito jurídico, y que implica la imposibilidad de coaccionar la libertad de una persona, para que realice una actividad que actual o potencialmente pueda incriminarle, resultando inválida como prueba en su contra, las evidencias que se hayan obtenido violando dicha libertad, tal y como hemos visto que ocurre en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Estos principios, aplicables en principio al ámbito penal, resultan asimismo de aplicación en los procedimientos sancionadores administrativos,

entre ellos, el tributario, en tanto representan manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.

No obstante, opinamos que no existe —o al menos no debería existir— una colisión entre el deber de contribuir y en derecho a no autoincriminarse en los procedimientos administrativos tributarios.

El procedimiento de gestión es reflejo del deber de contribuir y en él no cabe aplicar un derecho que entra en juego en la esfera estrictamente punitiva, en la cual no existe un objetivo recaudatorio, sino represivo y punitivo, guiado por principios no sólo diferentes, sino incluso contradictorios a los aplicables en procedimientos de gestión administrativa. Por tanto, si el deber de información tributaria —especie del género deber de colaboración— se deriva del deber de contribuir, no existe obstáculo constitucional para seguir exigiéndose, y sancionándose su incumplimiento. Es decir, no cabe oponer a un deber cuya finalidad es coadyuvar con la Administración en sus tareas dirigidas a gestionar la recaudación de tributos, un derecho que se limita a la esfera punitiva.

Sin embargo, esta afirmación choca con una realidad en la cual, esa separación teórica de procedimientos y de sus respectivas finalidades no existe. En efecto, la confusión o solapación entre los procedimientos de fiscalización y de sanción es real y posible, al tenor de lo dispuesto por el artículo 150 CNPT y la normativa dictada en su desarrollo. Así, una información que fue coactivamente exigida con una finalidad recaudatoria, es utilizada con posterioridad en un procedimiento independiente -sólo en teoría- y con una finalidad estrictamente punitiva, violándose de esta forma, el derecho a no autoincriminarse.

Si hemos dicho que el deber de información tributaria, es una especie del deber de colaboración, y éste último es una consecuencia práctica del deber de contribuir, se deduce necesariamente que el deber de información tributaria es una forma de colaboración con la Administración tributaria en su función de gestión y recaudación, pero no una colaboración con la Administración en la esfera represiva y punitiva.

mencionaba “*ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución*”, así como de una reiterada jurisprudencia posterior del mismo Alto Tribunal.

De lo dicho, concluimos que un procedimiento que posibilite la comunicabilidad de información obtenida en el procedimiento de fiscalización al procedimiento de sancionador tributario, con la finalidad de operar como pruebas que sirvan de base para la imposición de sanciones resulta, en nuestra opinión, inconstitucional por violar el derecho a no autoincriminarse. Así, una posible solución es limitar dicha comunicabilidad, a través de una verdadera separación e independencia del procedimiento sancionador tributario del de gestión (en su acepción más amplia). Por lo demás, consideramos que existen suficientes argumentos en la jurisprudencia comparada en apoyo de esta tesis.

Debe destacarse, además, las consecuencias que se podrían derivar de la adopción de la tesis planteada. La primera se refiere a que la incomunicabilidad de la información aportada coactivamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización al procedimiento sancionador tributario, no redundaría en una afectación del interés fiscal, puesto que al mantenerse el deber de información tributaria, así como las sanciones por su incumplimiento, la Administración tributaria seguiría disfrutando de las ya de por sí amplias potestades de investigación y comprobación.

Aunque este planteamiento pudiera derivar en la práctica en algún resultado contradictorio, —ej. la regularización de la situación tributaria de un sujeto, pero no su sanción— esto sería consecuencia de abordar unos mismos hechos desde una óptica distinta, tal y como resulta necesario cuando nos encontramos en el terreno sancionador, no sólo en el ámbito de las infracciones o delitos tributarios, sino en cualquier otro tipo de ilícitos. La impunidad de un porcentaje de infractores tributarios por la aplicación de este derecho, no justifica su eliminación para la totalidad de los contribuyentes, de la misma manera que no se justifica su eli-

minación por la impunidad que pudiera generar en cualquier otra categoría de ilícitos.

Por último, pensamos que se encubre un razonamiento falaz entre quienes se oponen a esta tesis, cuando se fundamenta en la supuesta lesión que sufriría el deber de contribuir, y por la hipotética imposibilidad de sancionar a los sujetos infractores, en razón de la dificultad de probar los ilícitos cometidos.

En primer lugar, hemos visto que la solución que se propone no implica la minoración de las facultades de la Administración en su actividad fiscalizadora, y por tanto, las posibilidades para hacer respetar el deber de contribuir se mantendrían intactas. Por otro lado, si la dificultad de probar un ilícito es justificación suficiente para eliminar un derecho fundamental, dado que la materia tributaria no tiene, ni debe tener especialidad alguna en este sentido, necesariamente tendrían que aplicar el mismo razonamiento a cualquier otro ilícito en que se diera la misma condición, extremo al que presumiblemente no se llegaría por las evidentes y graves consecuencias que implicaría.

Solo resta por decir, que la recepción del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionador administrativo tributario, tal y como se entiende en la presente investigación, puede contribuir a evitar la pasividad y automatismo que la doctrina más autorizada, ha venido achacando a la Administración Tributaria, en la forma de instruir los expedientes sancionadores y en la aplicación de las correspondientes sanciones.

Resulta en nuestra opinión indispensable que se efectúe una verdadera actividad tendiente a la investigación de hechos presuntamente ilícitos, a través del mejoramiento en la utilización de los recursos humanos y tecnológicos con que cuenta la Administración Tributaria, y no trasladando dicha tarea sobre los hombros de los administrados.