

## El derecho a no autoinculparse en materia tributaria

(La Sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 2000-11403)

En su Sentencia 2000-11403, de las 15:10 horas del 20 de diciembre de 2000, que resuelve el recurso de amparo interpuesto por cierta contribuyente frente a la Dirección General de Tributación Directa, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica entra en el fondo de un supuesto en el que se alega violación del derecho a no declarar contra sí mismo en materia tributaria. En efecto, la recurrente manifiesta que la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes llevó a cabo una auditoría en determinada empresa de la cual es representante. Como resultado de esa auditoría, y de conformidad con el artículo 124 del Código de Procedimientos y Normas Tributarias, la Administración considera que ciertas declaraciones de renta de la entidad representada son falsas, ilegales o incompletas. En la auditoría, la Administración se entrevistó con la recurrente, y no le advirtió de que las manifestaciones por ella realizadas podrían dar lugar a algún tipo de responsabilidad penal, en su contra. Y señala además la actora que, efectivamente, tales declaraciones, que efectuó desconociendo que podrían tener dicha trascendencia, dieron lugar al traslado de cargos.

Según la recurrente, los llamados delitos tributarios pondrían en relación el Derecho penal y el Derecho tributario ("constituyen un híbrido entre el derecho penal y el derecho tributario"), por lo que, iniciadas actuaciones administrativas de esta índole, no habría de descartarse la eventualidad de un procedimiento penal. En el ordenamiento jurídico costarricense, de tales ilícitos -tras la fase administrativa- conoce el Juez Penal, y las sanciones a imponer no son de tipo pecuniario, sino penas privativas de libertad; motivo por el cual, los actos realizados durante el procedimiento administrativo, potencialmente preparatorios de la fase penal, deben respetar el derecho constitucional a no inculparse, es decir, a abstenerse de declarar en perjuicio propio. Habiéndose ello planteado a la Administración, ésta pone de manifiesto que sus actuaciones no se ven afectadas, al respecto, por las disposiciones del Código Procesal Penal y la Constitución Política, al desarrollarse dentro del ámbito propio del Derecho tributario.

La recurrente plantea la posible inobservancia del derecho de los ciudadanos al proceso debido. Alega que fundamentar la prueba en declaraciones obtenidas sin haber hecho la ya referida advertencia determina que tales pruebas sean nulas, pues podrían provocar la privación de libertad del sujeto. La omisión de dicha advertencia habría violado, en perjuicio de la actora, lo dispuesto en los artículos 39 y 41 de la Constitución Política. La recurrente solicita la anulación de las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, así como la anulación de la entrevista que tuvo lugar, y ello en virtud de la ilegitimidad de la prueba obtenida con menoscabo de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

En defensa de sus actuaciones, el Director General de Tributación manifiesta que la Administración agotó el procedimiento. Indica que la Subgerencia de Fiscalización llevó a cabo una auditoría de oficio, y como resultado de ésta se modificaron parcialmente las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos 96-97. Señala que la entrevista no es una declaración jurada, pero está referida a los hechos consignados en la declaración del tributo de referencia. El auditor, en la entrevista, requiere al declarante determinados aspectos consignados en su declaración, relativos a sus actividades con trascendencia tributaria, y es dicha entrevista la que sirve para verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias y llegar a la verdad de los hechos. Las inexactitudes en que haya incurrido el obligado tributario podrían acarrear eventuales responsabilidades; pero no podría interpretarse que este procedimiento tenga carácter penal, de modo que se haya de advertir al presunto infractor de que le asiste un pretendido derecho a abstenerse de declarar en su contra: ello no compete al actuario, ni es el momento oportuno. Cuando se sospecha de un ilícito penal tributario, procede la denuncia ante el Ministerio Público, quien tiene competencia para desarrollar la investigación preliminar, advirtiendo al contribuyente de las eventuales consecuencias penales de dicha investigación. La Administración no considera válido el alegato de la recurrente de que en la etapa de investigación y verificación se deba advertir sobre una posible responsabilidad penal. No podría el contribuyente alegar ignorancia, por lo que respecta a una hipotética responsabilidad de ese tipo; y ha de cumplir con sus deberes, consagrados en el artículo 18 de la Constitución. Pone de manifiesto la Administración que el procedimiento tributario y el penal son diferentes. Es facultad de aquella verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, utilizando para ello todos los medios y procedimientos legales, y cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible. Frente al argumento, esgrimido por la recurrente, de que la Administración Tributaria se basara en la declaración jurada y en dos resoluciones posteriores, para fundamentar los hechos y acordar el traslado de cargos, la propia Administración niega que ello pueda excusar la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias. La contribuyente había de conocer las implicaciones y responsabilidades derivadas de sus propios actos. Sobre el debido proceso, afirma la Administración que, en virtud del principio de autoliquidación, es el contribuyente quien efectúa sus declaraciones, en los tiempos y formas establecidos, y que no puede la Administración modificar esas declaraciones sin determinar la obligación tributaria conforme a lo previsto en los artículos 144 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Si bien la Corte resuelve que el recurso no ha lugar, las consideraciones vertidas en su pronunciamiento son muy relevantes, considerando la entidad del órgano que las realiza.

La Sala pone de manifiesto que el procedimiento tributario es de índole administrativa, no penal, y que, en consecuencia, se rige por su propia normativa, dentro de la cual no se con-

templa la advertencia sobre las posibles consecuencias penales de lo declarado. En definitiva, las declaraciones efectuadas en la entrevista son legítimas de cara a los fines que cumplen, esto es, en tanto que forman parte de la investigación administrativa que determina si se cumplió o no la obligación tributaria.

Sin embargo, la Sala Constitucional añade:

**“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.”** (La negrita es nuestra.)

De esta Sentencia, podemos extraer las siguientes consecuencias:

1. En principio, las garantías del Derecho penal pueden no aplicarse al procedimiento administrativo tributario en cuestión.
2. Concretamente, en dicho procedimiento administrativo tributario no es preciso advertir al administrado sobre las posibles consecuencias penales del contenido de sus declaraciones.
3. La información obtenida sin advertir al sujeto de la posible trascendencia penal de lo declarado podrá utilizarse legítimamente a efectos tributarios, pero no a efectos penales.

Estamos ante un posicionamiento jurisdiccional que pretende conciliar el deber de contribuir y el derecho a no declarar contra sí mismo. El obligado tributario, en cumplimiento de dicho deber, aporta la información que la Administración Tributaria le requiere. Sin embargo, no siempre será legítimo utilizar esa información a efectos penales (sustancialmente, la Corte compartiría, pues, en este último punto, la postura –basada en la Jurisprudencia española y europea– de SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004).

Gloriana Rojas Sáenz

Letrada. Sala Constitucional. Corte Suprema de Costa Rica

El presente comentario se enmarca dentro del trabajo de investigación de la autora desarrollado bajo la dirección del Prof. Dr. D. J. Alberto Sanz Díaz-Palacios (España)