

*El Principio de No Autoincriminación aplicable a la materia administrativa
sancionatoria tributaria*

Licda. Laura Barboza Barquero¹

Resumen:

Este artículo aborda el tema de la aplicación del Principio de No Autoincriminación aplicado a la materia administrativa sancionatoria tributaria, con el objetivo de analizar la procedencia de aquellos derechos a favor de los contribuyentes que se originan a partir de la aplicación de dicho principio. Si se aplica la No Autoincriminación, el contribuyente puede negarse a otorgar información de trascendencia a la Administración Tributaria, siempre y cuando considere que la información que se suministre podría autoinculparlo en algún delito penal, concediéndole el derecho al no pago de las sanciones administrativas previstas para la no entrega de información.

En este mismo sentido, le asiste a la Administración la prohibición de utilizar la información tributaria que el contribuyente suministre de buena fe, como prueba en la interposición de un denuncia por concepto de delito tributario; no obstante, la Administración cuenta con el procedimiento de secuestro de información autorizado por el artículo 114 del Código Tributario para obtener la información que no le haya sido suministrada por el sujeto pasivo.

Palabras clave: Código Tributario / autoincriminación o autoinculpación / sanción administrativa / delito tributario

Abstract:

This article raise the application of the Non auto incrimination Principle, applied to the tax penal administrative matter, to analyze the origin of those rights in favor of the taxpayers that are born from the application of this principle. If it applies the Non auto incrimination, the taxpayer can

¹ Licenciada en Derecho. Candidata a máster en Derecho Tributario, ULACIT. Correo electrónico: laurabb@pgr.go.cr

refuse to provide tax significance information to the Tax Administrations, whenever he consider that the supplied information would auto-incriminate himself in some penal crime, granting him the right to the nonpayment of the administrative sanctions predicted for the not delivery of information. In this same sense the Administration has the prohibition to utilize the tax information supplied by the taxpayer in good faith, as a source of evidence in the interposition of an accusation by concept of tax crime, nevertheless, the Administration counts on the authorized information abduction procedure, explained by the article 114 of the Tax Code, to obtain the information that the taxpayer did not supplied.

Keywords: Tax code / auto incrimination / administrative sanctions / tax crime.

I. BREVE DESCRIPCIÓN DEL TEMA DE INVESTIGACIÓN

La Administración Pública, en la figura de la Dirección General de Tributación, en ejercicio de su poder punitivo, aplica sanciones administrativas a aquellos contribuyentes que incurran en las infracciones previstas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT). Es por ello que, ante el incumplimiento de los contribuyentes y cuando se configura el tipo previsto en la norma, se aplican las sanciones administrativas establecidas en los artículos 78 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Una de las conductas sancionadas por la normativa tributaria es el hecho de que el sujeto pasivo no suministre información o lo haga de forma errónea, motivo por el cual se aplicará la sanción prevista en el numeral 83 del CNPT.

El tema de investigación radica en determinar si es posible aplicar el Principio de No Autoincriminación contemplado para la materia penal, a la materia administrativa sancionatoria tributaria, como una garantía del contribuyente para eximirse de la obligación de entregar la información a la Administración cuando considere que puede incriminarse en un posible delito tributario y de esta forma no pagar la multa prevista en el artículo 83 supracitado.

Asimismo y como problemática secundaria, con el presente trabajo se determinará si aplicando el Principio de No Autoincriminación, la información suministrada de buena fe por el contribuyente no podría ser utilizada en sede judicial cuando se conozca la denuncia por delito penal tributario. En ese mismo sentido, deberá determinarse cuál deberá ser el proceder cuando la información que sustenta la denuncia penal haya sido obtenida por la Administración por medio de un proceso de allanamiento administrativo autorizado por el respectivo juez penal.

II. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Actualmente, el contribuyente no cuenta con una legislación que regule las garantías de las que puede gozar ante el proceso administrativo sancionatorio tributario. Varios de los beneficios que tiene se encuentran en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pero expresamente no existe un apartado sobre el tema de “garantías del contribuyente”.

Debido a esto, surge la interrogante de cuál es el proceso aplicable para el caso en que el contribuyente considere que con la entrega de información a la Administración puede involucrarse o autoincriminarse en un delito penal. Es por ello que puede recurrir a los principios penales y constitucionales generales para ejercer su derecho de legítima defensa, uno de los cuales es el Principio de No Autoincriminación, el cual podría eximirle hasta del pago de la sanción prevista en el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, con las respectivas excepciones del caso.

Así las cosas, el tema por tratar es sumamente novedoso, no previsto expresamente en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ni en la legislación conexas tributaria, mediante el cual se desarrollará la trascendencia o no de la sanción administrativa aplicada a los contribuyentes que no entreguen información a la Administración alegando la garantía prevista por el principio constitucional y penal de No Autoincriminación.

III.OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Determinar la aplicación del Principio penal de No autoincriminación a la materia administrativa sancionatoria tributaria, de manera tal que el contribuyente pueda eximirse de la obligación de pago de la sanción administrativa prevista por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando este incurra en una infracción a su deber formal de otorgar información a la Administración Tributaria.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Analizar la jurisprudencia constitucional relativa a la materia sancionatoria administrativa, específicamente la tributaria.
- 2) Determinar la procedencia de la aplicación de los principios de índole penal a la materia administrativa sancionatoria tributaria, específicamente para el caso del Principio de No Autoincriminación.
- 3) Analizar jurisprudencia sobre la procedencia de entregar información a la Administración cuando se alega el Principio de Autoincriminación en materia tributaria.
- 4) Determinar si procede la aplicación de dicho principio ante las autorizaciones emitidas por los jueces penales, para la procedencia de los allanamientos o secuestros de información por parte de la Administración.
- 5) Determinar si ante el incumplimiento en el suministro de información procede la sanción administrativa de pago de multa por concepto de uno o dos salarios base.

Índice

	Página
INTRODUCCIÓN.....	7
I. PRINCIPIO DE AUTOINCRIMINACIÓN	
a) Antecedentes: asidero constitucional.....	9
II. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS.....	12
a) Jurisprudencia constitucional relativa al régimen sancionatorio administrativo.....	14
b) Obligación del contribuyente de brindar información tributaria.....	17
c) Sanción administrativa de acuerdo con el artículo 83 CNPT.....	18
d) Aplicación del Principio de No Autoincriminación a la materia administrativa sancionatoria.....	20
III.DELITO TRIBUTARIO.....	21
a) Denuncia penal iniciada por la Administración.....	21
b) Aplicación del Principio de No Autoincriminación en la denuncia penal.....	22
c) Excepción a la aplicación de este principio.....	25
IV.MARCO COMPARADO.....	26
V. CONCLUSIONES.....	29
BIBLIOGRAFÍA.....	32

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de Costa Rica, conocida también como la Carta Magna de nuestra legislación, contempla una serie de principios y garantías aplicables a la ciudadanía, los cuales están destinados a brindar mayor seguridad jurídica a los habitantes de la República.

A lo largo de nuestra jurisprudencia constitucional, se han emitido votos que determinan que los principios de orden penal resultan aplicables a la materia administrativa sancionatoria con breves matices; por ejemplo, principios tales como el de Legalidad, el cual hace referencia a que la materia penal debe estar reservada a la ley formal; el principio de Non bis in ídem, que hace referencia a no juzgar dos veces por el mismo delito; Principio de inocencia, estado en el cual todo individuo es inocente hasta tanto no se demuestre lo contrario; y el Principio de No Autoincriminación, o derecho a no autoinculparse —el cual se analizará en el presente trabajo—, entre otros.

Al hacer referencia al Principio de No Autoincriminación, se debe indicar que este tiene asidero constitucional, específicamente en el artículo 36 de la Constitución Política, el cual se refiere a que en materia penal, nadie está obligado a declarar contra sí mismo.

Por su parte, el Estado, en ejercicio de su poder punitivo, cuenta con las herramientas para aplicar sanciones administrativas cuando el administrado incurra en una conducta que infrinja la legislación costarricense. Es así como, en materia tributaria, nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, denominado también Código Tributario, sanciona al contribuyente que incurra en una falta administrativa, incluso a título de mera negligencia, según lo dispuesto en el numeral 71 de dicho cuerpo normativo.

Las sanciones tributarias se encuentran contempladas en los artículos 78 y siguientes de la supracitada ley. Una de ellas es la sanción aplicada al contribuyente por el incumplimiento en el suministro de información a la Administración, infracción que se encuentra contemplada en el artículo 83 del Código Tributario, la cual se sanciona con la aplicación de una multa, que consiste en el pago de uno o dos salarios base, según sea el caso.

No obstante lo anterior, la presente sanción administrativa encuentra un límite en el denominado Principio de No Autoincriminación, aplicable al régimen administrativo

sancionatorio tributario, según lo dispuesto por la jurisprudencia constitucional, principio aplicable con breves matices, como ya se indicó. En este sentido, el contribuyente podría rehusarse a suministrar la información requerida por la Administración Tributaria, cuando considere que podría autoinculparse en un posible delito tributario si aporta prueba, para que posteriormente la Administración inicie una causa penal en su contra.

De esta manera, al alegar la aplicación de dicho principio penal, surge la siguiente interrogante: ¿debe el contribuyente no pagar la sanción administrativa, ante una conducta de la cual se aduce la aplicación de un principio expresamente regulado por ley?

En caso contrario, si el contribuyente colabora con la Administración y decide aportar la información requerida por el ente administrativo tributario, se debe valorar si esta puede formar parte del legajo de pruebas que se remitan al Ministerio Público, o si por el contrario, no deben ser utilizadas en aras de resguardar el Principio de No Autoincriminación penal.

Pareciera ser que el tema, algo novedoso, debe ser analizado con detenimiento, ya que la aplicación de un principio penal a la materia tributaria no debe hacerse de manera absoluta, sino como lo indicó la Sala Constitucional: con breves matices.

De ahí que también se formule la interrogante relacionada con el procedimiento por seguir cuando la información de trascendencia tributaria haya sido recabada por la Administración, por medio de un allanamiento administrativo o secuestro de información, previa autorización del respectivo juez penal. En este caso, ¿podría aportarse esta información ante el Ministerio Público como antecedente y prueba para el proceso penal?

I. PRINCIPIO DE NO AUTOINCRIMINACIÓN

ANTECEDENTES: Asidero constitucional y penal

En materia tributaria existen varios principios que resultan de aplicación al ámbito administrativo sancionatorio, los cuales emanan de nuestra Constitución Política. De esta forma, vemos como la materia tributaria ha sido contemplada constitucionalmente en artículos tales como el 18, en el cual se establece la obligación que tienen los costarricenses de contribuir con las cargas públicas, a saber: “**ARTÍCULO 18.-** Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”.

Asimismo, no solo los costarricenses se encuentran obligados a la contribución del gasto, sino que también los extranjeros fueron contemplados por nuestra Constitución a la hora de establecer obligaciones tributarias, veamos:

ARTÍCULO 19.- Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen.

No pueden intervenir en los asuntos políticos del país, y están sometidos a la jurisdicción de los tribunales de justicia y de las autoridades de la República, sin que puedan ocurrir a la vía diplomática, salvo lo que dispongan los convenios internacionales.

En los anteriores artículos se establece la obligación tributaria, tanto para nacionales como para los extranjeros, de contribuir con los gastos públicos, elementos que resultan indispensables para determinar posteriormente la procedencia de la obligación material de cumplir con los deberes tributarios.

Ahora bien, en cuanto al tema de referencia, el artículo 24 constitucional hace alusión al aspecto del derecho a la intimidad, señalando que resultan inviolables los documentos privados; asimismo, dispone que la ley determinará en cuáles casos podrán los Tribunales de Justicia

ordenar que se intervenga cualquier tipo de comunicación e indicará los delitos en cuya investigación podrá autorizarse el uso de esta potestad excepcional y durante cuánto tiempo.

En ese sentido, el numeral citado dispone que será la misma ley la que fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios, y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos, situación que se reviste de relevancia en lo que al tema nos atañe, como se verá seguidamente.

Específicamente, el Principio de No Autoincriminación, conocido también como No Inculpación, encuentra sustento en nuestra Constitución Política, específicamente en el artículo 36, el cual señala que “En materia penal nadie está obligado a declarar contra sí mismo ni contra su cónyuge, ascendientes, descendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad o afinidad”.

Como se desprende de lo anterior, de la Constitución Política se extrae un límite a la potestad sancionatoria del Estado, pero ¿puede este límite aplicarse en igual sentido a la materia tributaria? Este es el objeto de investigación del presente trabajo, según se desarrollará en posteriores líneas.

Trayendo a colación las palabras del jurista Gonzalo Fajardo (2005), el ejercicio del poder tributario no es ilimitado. “Por el contrario, en doctrina se conocen dos órdenes de limitaciones. Unas de carácter general, que corresponden a los principios jurídicos de la tributación, y que se suelen incorporar expresa, o implícitamente, en las constituciones políticas de las naciones” (p. 24).

Asimismo, de acuerdo con el reconocido jurista costarricense doctor Adrián Torrealba Navas (2001):

La doctrina es hoy unánime en que, en sistemas políticos con Constitución rígida, que consagran principios dogmáticos que tutelan las libertades individuales con incidencia en el campo tributario, y que están dotados, además de un órgano de control de constitucionalidad, el deber de contribuir a las cargas públicas encuentra

límites sustanciales. Es decir, los poderes públicos pueden y deben imponer tributos, pero no pueden hacerlo de cualquier manera. Deben, en fin, respetar, además de los principios de justicia formal (legalidad o reserva de ley), los principios de justicia material (p. 77).

De estas consideraciones se debe partir para analizar si se pueden considerar estos límites constitucionales para la materia tributaria sancionatoria.

Precisamente, retomando el derecho que le asiste al individuo a no autoinculparse, el numeral 39 de dicho cuerpo normativo señala la prohibición de que a nadie se le puede imponer una pena si no es con la presencia de una sentencia firme dictada por la autoridad competente. A saber:

ARTÍCULO 39.- A nadie se 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.

Este instituto contempla otro principio que se encuentra muy relacionado con el de No Autoincriminación, y es el Principio de Inocencia, según el cual la persona no se considera culpable hasta que se demuestra lo contrario. En este sentido, el artículo 37 constitucional establece:

ARTÍCULO 37.- Nadie podrá ser detenido sin un indicio comprobado de haber cometido delito, y sin mandato escrito de juez o autoridad encargada del orden público, excepto cuando se tratare de reo prófugo o delincuente infraganti; pero en todo caso deberá ser puesto a disposición de juez competente dentro del término perentorio de veinticuatro horas.

En materia penal, este principio de inocencia, también denominado Presunción de Inocencia, es conocido con el término *in dubio pro reo*, el cual ha sido definido como “la otra cara de la moneda del derecho a no autoincriminarse” (Luna, 2006, p. 72), por cuanto al hablar del principio de inocencia se hace referencia a que ninguna persona se considera culpable

mientras no haya un procedimiento legal y regular que así lo determine, por lo cual, el imputado mantendrá su presunción de inocencia hasta tanto se diga lo contrario.

Con respecto a dicho principio, se debe remitir a lo dispuesto por el artículo constitucional 40, según el cual nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación, y señala que toda declaración obtenida por medio de violencia será nula. En este sentido, Luna Rodríguez (2006) señala lo siguiente:

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 Principio in dubio pro reo. La segunda, que para destruir esa presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad debe ser aportada por aquel que acusa (p. 72).

En lo que respecta al tema de la aplicación del Principio de Inocencia, la Convención de Derechos Humanos, dentro de lo que respecta a las garantías judiciales, dispone 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 inculcado solamente es válida si es hecho sin coacción de ninguna naturaleza” (Luna, 2006, p. 72).

Como se logra determinar, el Principio de No Autoincriminación contempla otros derechos muy similares y que deben ser tomados en cuenta por el juzgador a la hora de analizar los derechos del imputado, y específicamente su derecho a no autoinculparse acudiendo a su derecho a la presunción de inocencia.

II. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS

Con respecto al presente tema, se debe partir de la obligación contemplada en los artículos 18 y 19 de la Constitución Política, relativos a las obligaciones de los sujetos pasivos de hacer frente a las obligaciones tributarias para contribuir con los gastos del Estado. Pues bien, en este sentido, cuando los contribuyentes incumplen con sus obligaciones, ocasionan un gran perjuicio al Estado, el cual ya no puede hacer frente a los fines públicos establecidos y debe

proceder a financiarse por otros mecanismos, en razón de lo cual, el Estado cuenta con el llamado *ius puniendi* o derecho punitivo, para aplicar sanciones a los sujetos pasivos que incurran en una infracción administrativa.

No obstante, este derecho punitivo no debe resultar absoluto, se deben resguardar las garantías y derechos de los sujetos pasivos, actuando apegado al ordenamiento jurídico y a los principios y garantías constitucionales previstas, criterio observado por doctrinarios costarricenses, a saber:

La regulación y exigencia del procedimiento administrativo sancionador, busca compensar las prerrogativas jurídicas y fácticas de la Administración Pública, lo mismo que los privilegios de la autotutela y de la ejecutoriedad de los actos administrativos (y de las sanciones). En sistemas como el nuestro, donde la Administración goza de privilegio legal de imponer coactivamente sus decisiones administrativas y de imponer verdaderas sanciones, sin acudir a los tribunales de justicia, es esencial que la imposición de ese tipo de decisiones y la ejecución de los actos que las materializan, sean producto de un procedimiento, que se respeten los límites del ordenamiento, que se persigan los fines que justifican esas prerrogativas y que expliquen las decisiones concretas, y –last but not least- que no se violenten los derechos del administrado. Se quiere obviamente evitar que la Administración Pública pueda imponer una decisión o una sanción administrativa sin cumplir los recaudos constitucionales o legales o sin conocer la verdad real de los hechos que la sustentan” (Castro, 2006, p. X).

Nuestro régimen sancionador tributario —contemplado por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su capítulo I, Título III, específicamente en sus numerales 65 y siguientes— nace con la Ley No. 7900, como consecuencia de una situación en las finanzas públicas que mostraba descenso en la recaudación tributaria (Torrealba, 2000).

Actualmente, las sanciones administrativas impuestas consisten en multas y cierre de negocios impuestos a título de mera negligencia y en atención del deber de cuidado que ha de

observarse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

Por su parte, el numeral 150 del mismo cuerpo normativo regula lo pertinente al procedimiento sancionatorio tributario que debe seguir la Administración, entendiéndose como tal a las Administraciones Tributarias, dependencias de la Dirección General de Tributación.

El Código de rito sanciona conductas tales como la omisión en la presentación de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, omisión de la presentación de las declaraciones tributarias, morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración, falta de ingreso por omisión o inexactitud, hechos irregulares en la contabilidad, incumplimiento en el suministro de información, no emisión de facturas, entre otros (artículos 78 al 87 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

a) Jurisprudencia constitucional relativa al régimen sancionatorio administrativo

Tanto la doctrina internacional como nuestra jurisprudencia nacional han tratado el tema del derecho sancionador tributario, específicamente en cuanto al tema de los principios constitucionales y penales aplicables al régimen sancionatorio tributario. Existen juristas que se han dedicado a estudiar el tema, tal es el caso de la doctrina española, que asegura que los principios relativos al proceso penal pueden ser aplicados al régimen sancionatorio tributario, pero no de forma irrestricta o absoluta, sino contemplando ciertas limitaciones, de manera que se apliquen dichos principios, pero con breves matices. Veamos:

III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO. La sustancial identidad entre ilícito penal e ilícito administrativo que resulta del análisis realizado permite afirmar, como hemos visto, la aplicación en el ámbito de las infracciones y sanciones administrativas de los principios garantizadores procedentes del orden penal, dado que ordenamiento penal y ordenamiento sancionatorio administrativo no son más que manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

A partir de dicha premisa, la aplicación al Derecho Administrativo sancionador y, por tanto, a las infracciones y sanciones tributarias, de los principios inspiradores del orden penal, afirmada desde la STC 18/1981, de 8 de junio, se ha ido concretando, en la doctrina y en la propia jurisprudencia del TC, en términos que conviene analizar, dado que el alto Tribunal se ha preocupado de señalar repetidamente que la identidad de naturaleza entre ambas clases de ilícitos no supone su sometimiento, en todo caso y de forma indiscriminada, a los mismo principios, en concreto, no supone que los principios penales hayan de trasladarse en su integridad al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, pues” no se trata de una aplicación literal” sino que su traslación debe realizarse “con ciertos matices” (Zornoza, 1992, p. 67).

En nuestro país, según lo ha expresado la misma Sala Constitucional, los principios penales resultan de aplicación al régimen sancionador administrativo con breves matices, de acuerdo con lo dispuesto por la Sala en varios de sus votos, entre los cuales valga mencionar el No. 3929-95, de las 15:24 horas del 18 de julio de 1995, mediante el cual se conoce una consulta legislativa de constitucionalidad en relación con el entonces proyecto de la Ley de Justicia Tributaria, y se dispone lo siguiente:

VII. (...) 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 el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a 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. (El resaltado no es del original).

Por su parte, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Quinta, mediante la sentencia No. 409-2008, de las 14:30 horas del 19 de junio del dos mil ocho, conociendo de una demanda interpuesta en materia aduanera, en cuanto a la potestad sancionatoria del Estado consideró:

... Con lo cual quedó claro a juicio del Tribunal la subordinación de los procedimientos sancionatorios tributarios, a los principios generales del derecho punitivo, lo que obedece a la necesidad de considerar de manera unitaria los principios que rigen el ejercicio del poder punitivo del Estado. (Cfr. PEREZ ROYO, Fernando, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Parte General, XX Edición, Civitas, Madrid, 2002, página 283). **Y es que no puede ser de otra manera, se trata de una potestad sancionadora aunque distinta a la penal, proveniente o que forma parte del genérico ius puniendi del Estado, que es único, peor que está invadida o coloreada por el Derecho Penal, por la necesidad de garantizar en un mínimo los derechos fundamentales.** (El resaltado no es del original).

En la sentencia de comentario se cita al doctrinario Alejandro Nieto (1994), quien en cuanto a la aplicación de dichos principios penales a la materia administrativa sancionatoria, también se ha referido de la siguiente manera:

(...) El siguiente paso dado por el Tribunal Constitucional en su labor de justificar e insertar en el marco de la Constitución la potestad sancionatoria de la Administración vino constituido por incardinación en el ius puniendi del Estado, del que aparece, junto con la potestad penal, como una de sus manifestaciones. A pesar de algunas opiniones doctrinales claramente minoritarias, ésta es la tesis absolutamente dominante en la actualidad, de origen claramente jurisprudencial, defendida por la inmensa mayoría de la doctrina científica y asumida por el Tribunal Constitucional, que asimila la potestad administrativa sancionatoria y la potestad penal, conclusión a la que se llega tras la aceptación de la identidad sustancial entre las sanciones administrativas y penales, lo que pone de relieve que el ordenamiento punitivo del Estado es uno y sólo uno y que, por lo tanto, nada justifica la ya

superada separación entre los principios y reglas del Derecho penal y lo que han venido inspirando el Derecho administrativo sancionador. La teoría de la identidad ontológica de los ilícitos y sanciones administrativos y penales y su consideración como manifestaciones de un único del Estado se erige así en justificación y fundamento de la extensión a la potestad sancionadora de la Administración de los principios elaborados por la dogmática penal y procesal, aplicación ésta que venía siendo reclamada por nuestro Tribunal Supremo desde 1972, y que se vio, después, respaldada por la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y, finalmente, confirmada por el Tribunal Constitucional que, en su trascendental sentencia de 8 de junio de 1981, sentó la doctrina, reitera posteriormente en numerosas ocasiones, según la cual **“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** (El resaltado no es del original).

b) Obligación del contribuyente de brindar información tributaria

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios ha sido claro en que uno de los deberes formales del contribuyente obedece al suministro de información a la Administración Tributaria, de este modo se encuentra establecido en el artículo 128 de la citada ley. También se regula lo relativo a los deberes materiales del contribuyente, deber enmarcado en la omisión en el pago de los tributos que deben ser cancelados en el período fiscal determinado por parte del respectivo contribuyente.

Ambas obligaciones, tanto formales como materiales se encuentran debidamente establecidas en el numeral 18 del código supraindicado, a saber: **“ARTÍCULO 18.- Obligaciones.** Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el presente Código o por normas especiales”.

Incluso, dicho cuerpo normativo no solo establece obligaciones para los contribuyentes establecidos en su artículo 17 o los obligados por deuda propia, sino también para aquellos casos

en los que deban cumplir con la obligación tributaria los responsables por deuda ajena, que sin tener carácter de contribuyentes, deben asumir tal responsabilidad tributaria (artículo 20).

El artículo 21 es claro en señalar que también se encuentran obligados a pagar los tributos, los padres, los tutores y los curadores, los representantes legales de las personas jurídicas, los fiduciarios de los fideicomisos y los mandatarios en cuanto a los bienes que administren, entre otros.

Así las cosas, pareciera que en materia tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios ha delimitado el campo de los deberes tanto formales como materiales de aquellos considerados como obligados al cumplimiento de la obligación tributaria; no obstante, no consideró las garantías o derechos del contribuyente en materia sancionatoria.

c) **Sanción Administrativa artículo 83 del CNPT**

Uno de los deberes formales más importantes que debe cumplir el contribuyente es el de brindar información de trascendencia tributaria a la Administración, de ahí que cuando un determinado sujeto pasivo incumple con el suministro de tal documentación, la Administración, en ejercicio del poder punitivo del Estado, puede proceder a castigar administrativamente tal conducta, con las sanciones previstas en los artículos 78 y siguientes del Código Tributario.

En lo que respecta a este tema del suministro de información, la sanción hacia el sujeto pasivo se encuentra regulada en el numeral 83 del Código de marras, el cual expresamente señala:

ARTÍCULO 83.- Incumplimiento en el suministro de información

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.

(Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999).

Como se desprende de lo anterior, el contribuyente se encuentra obligado al pago de una multa, a causa de su negativa de otorgar información.

Una situación similar se encuentra regulada en el artículo 84 del CNPT, que sanciona a aquellos sujetos pasivos que no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando han sido requeridos por esta en virtud de las atribuciones contenidas en el artículo 112. Veamos:

ARTÍCULO 84.- No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria.

Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a quienes no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria cuando se requiera su presencia, **en los términos del artículo 112 del presente Código.** (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 112.- Facultad para citar a sujetos pasivos y a terceros.

La Administración Tributaria podrá citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o **los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias respectivas, con apego al debido proceso.** De toda comparecencia, deberá levantarse acta. (El resaltado no es del original).

Así las cosas, si el contribuyente omite información de trascendencia tributaria que le ha sido expresamente solicitada por la Administración Tributaria, debería gestionar la cancelación voluntaria del pago de la respectiva sanción tributaria o someterse al correspondiente procedimiento sancionatorio por parte de la Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, aunque el Código Tributario no establezca un apartado sobre derechos y garantías del contribuyente y no haya regulado lo pertinente a los límites de la potestad sancionatoria, existen circunstancias en las cuales se podría aplicar un límite a tal potestad sancionatoria, que aunque no absoluto, le permitiría al contribuyente gozar de un derecho constitucional a no autoinculparse.

d) Aplicación del Principio de No Autoincriminación a la materia administrativa sancionatoria tributaria

De lo anteriormente expuesto se logra determinar que el Principio de No Autoincriminación constitucional aplicable a la materia penal puede ser utilizado también a la materia administrativa sancionatoria, de ahí que al ser el procedimiento sancionatorio tributario una manifestación del ejercicio del derecho punitivo del Estado, tal principio resulta también de aplicación para dicho procedimiento.

De esta forma, el contribuyente, acudiendo a los principios constitucionales aplicables a la materia penal, puede alegar la aplicación de dicho principio cuando considere que se encuentra en el supuesto de una posible autoincriminación o autoinculpación. Sin embargo, este principio no resulta de aplicación absoluta, pues debe ser empleado con ciertos límites o breves matices, como lo dispuso la jurisprudencia citada. Además, no todo contribuyente puede hacer uso de este principio, sino solamente aquel que considere que si suministra la información requerida por la Administración, puede autoinculparse en una conducta delictiva que amerite la interposición de un proceso penal en su contra.

Valga indicar que en vía penal, la jurisprudencia ha sido clara con respecto a que aquella información otorgada por el contribuyente de buena fe ante la Administración no podría ser utilizada en vía penal judicial como prueba ante un proceso por defraudación tributaria, toda vez que el contribuyente no se encuentra obligado, según el Principio de No Autoincriminación a aportar la prueba requerida por la Administración, tema que se discutirá más adelante. Un caso totalmente diferente es aquel en el cual la Administración ha solicitado al juez penal competente la autorización para aplicar un secuestro de información o allanamiento en sede administrativa,

en razón de lo cual, la información que sea obtenida sí podría ser utilizada como antecedente y posterior prueba para la interposición de un eventual proceso penal contra el contribuyente.

III. EL DELITO TRIBUTARIO

a) Denuncia penal iniciada por la Administración

Los delitos penales tributarios se encuentran regulados por el capítulo III, título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, específicamente en sus artículos 89 y siguientes. Este artículo establece que los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento regulado en el Código Procesal Penal y en apego a las normas establecidas en el Código Penal.

De esta forma, se contemplan penas para delitos tributarios como la inducción a error a la Administración Tributaria (artículo 92), no entrega de tributos retenidos o percibidos (artículo 93), el acceso desautorizado a la información (artículo 94), manejo indebido de programas de cómputo, facilitación del código y clave de acceso, préstamo de código y clave de acceso, entre otros.

Los delitos relativos a la defraudación tributaria se encuentran regulados específicamente por los artículos 92 y 93 del Código Tributario, que sancionan expresamente la inducción a error a la Administración Tributaria y la no entrega de tributos retenidos y percibidos, siempre que se cumplan los presupuestos que señalan dichos artículos para que se constituya el delito tributario.

Ahora bien, el procedimiento por seguir por parte de la Administración Tributaria ante la presencia de una conducta delictiva del contribuyente se encuentra regulado en el artículo 90 del Código Tributario. De esta forma, se dispone que en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

b) Aplicación del Principio de No Autoincriminación en la denuncia penal

Con respecto al tema del Principio de No Autoincriminación relativo a la materia sancionatoria tributaria, la doctrina costarricense ha analizado el tema desde el punto de vista de los derechos del individuo, y ha considerado que para la imposición de una pena, al ser Costa Rica un Estado de derecho, debe considerarse la proporcionalidad entre lo que se protege y el acto que pone en peligro, de manera tal que la decisión no se torne en arbitraria, ya que como se señaló antes, el ius poniendo no puede ser un derecho absoluto. Veamos:

En virtud de esta búsqueda de racionalidad y legitimidad en el castigo, es que ha de derivarse que la imposición de una pena en el Estado de Derecho no puede ser el resultado de una decisión arbitraria en cuanto a lo qué debe ser tutelado y lo que debe ser castigado, antes que nada debe de significar el análisis de la relación de proporcionalidad entre lo que se protege y el acto que lesiona o pone en peligro lo que se protege, lo que reafirma, en definitiva, el carácter subsidiario y de fragmentariedad del derecho penal.

En efecto, si se parte de que el **“ius puniendi no puede ser un derecho absoluto del estado”**, se desprende también la consecuencia de que este derecho a castigar en manos del Estado tiene límites, en razón de su orientación primariamente antropológica, y, en un segundo sentido, como ejercicio reglado de la “violencia institucionalizada”. Uno de estos límites lo constituye que la “... operatividad del sistema penal sólo habrá de llevar aquellas conductas que verdaderamente resulten lesivas para las bases mismas del sistema (Asociación de ciencias penales de Costa Rica, 2007, p. 65-73). (El resaltado no es del original).

Asimismo, el Ministerio Público ha analizado el tema relativo al derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito del proceso penal tributario, y ha señalado que aunque el deber de cooperación en la información tributaria es una forma de contribución, debe valorarse la proporción adecuada con respecto a los derechos individuales del contribuyente:

El deber de cooperación e información tributaria es una forma de contribución con el Erario Público en su función de gestión y recaudación, pero no una colaboración con la Administración en la esfera represiva y punitiva, **por lo que debe valorarse por parte de la jurisprudencia y doctrina nacional hasta dónde llega el derecho a no autoincriminarse en nuestra legislación tributaria.**

Es importante que **exista una proporción adecuada entre las dos posiciones extremas, en las cuales está de por medio los derechos individuales del contribuyente frente a las facultades que tiene el Fisco para la recaudación de impuestos.** Debe observarse que sobre el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no existe ninguna duda, máxime que nuestra Constitución Política así lo regula en forma expresa, pero no es lo mismo el que un sujeto bajo la amenaza de una sanción se le obligue a dar prueba de cargo contra sí mismo (Ministerio Público, 2006, p. 65-73).

Ahora bien, este no ha sido solamente un tema discutido doctrinariamente, ya nuestra Sala Constitucional se había pronunciado al respecto mediante la sentencia No. 11403-2000, de las 15:10 horas del 20 de diciembre de 2000, que conoció de un recurso de amparo interpuesto por un contribuyente, donde se alegaba violación al derecho de no declarar contra sí mismo en materia tributaria.

Este recurso fue presentado con ocasión de la aplicación de un proceso de actuación fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, en el cual la contribuyente se presenta ante la Administración a emitir declaraciones relativas a su información tributaria. La Administración, como resultado de dicha auditoría, determinó que las declaraciones de renta presentadas por la contribuyente eran falsas e incompletas, y manifestó en sus conclusiones que la actuación de esta podría derivar en algún tipo de responsabilidad penal.

De esta forma, la Sala Constitucional, al analizar los argumentos de la recurrente relativos a la violación del principio constitucional, dispuso:

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 declarante de las consecuencias eventualmente penales de sus manifestaciones, lo que violenta el derecho a no declarar contra sí mismo. 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. **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. (El resaltado no es del original).

Como podemos ver, esta resolución de la Sala Constitucional con respecto a la aplicación del Principio de No Autoincriminación establece un precedente en materia sancionatoria

tributaria, ya que como lo indica la Sala, si en la fase administrativa no se le advierte al contribuyente que su declaración puede inculparlo en un eventual delito penal y éste de buena fe otorga información a la Administración, esta declaración voluntaria no puede ser utilizada por la Administración como prueba dentro del proceso penal, por incumplir con el Principio constitucional de No Autoincriminación.

c) **Excepción a la aplicación del Principio de No Autoincriminación**

En este sentido, se determina de la doctrina y jurisprudencia transcrita, que en materia tributaria, un contribuyente puede invocar la aplicación de tal principio cuando considere que cierta información podría autoinculparlo en una conducta delictiva, en razón de lo cual, a este le asiste el derecho de negarse a otorgar información a la Administración y, por su parte, la Administración Tributaria no podría remitir la prueba aportada por el contribuyente de buena fe ante el Ministerio Público como antecedente o prueba para demostrar la existencia del delito tributario, ya que ello violaría dicho principio constitucional, ocasionándole al contribuyente un estado de indefensión y violación al numeral 36 constitucional.

No obstante, debe indicarse que se presenta una situación que debe ser comentada con respecto a este tema, y es la relativa a la información obtenida por parte de la Administración Tributaria bajo el supuesto de lo dispuesto por el numeral 114 del código citado, el cual dispone que la Administración puede obtener aquellas pruebas que el contribuyente no le haya suministrado, por medio de un proceso de secuestro de información, previa autorización del respectivo juez que rige la materia, que en razón de la competencia se le atribuye al juez penal. A saber:

ARTÍCULO 114.- Secuestro.

La Administración Tributaria podrá solicitar, mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, autorización para el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario.

Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de treinta días naturales prorrogables por igual plazo.

Al practicarse esta diligencia, deberán levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial.

El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales.

Tal y como se desprende de este numeral, la Administración Tributaria posee la posibilidad de solicitar el respectivo juez penal que le autorice para practicar un secuestro de información, cuando se presuma de la existencia de un posible delito penal tributario cometido por el contribuyente, situación que le facultaría a que, ante la negativa del contribuyente de aportar la información, la Administración pueda obtener la información de trascendencia tributaria que requiera, para ser aportada como prueba ante un eventual proceso penal.

De esta forma se logra determinar que aunque le asiste al contribuyente la posibilidad de aplicar el Principio de No Autoincriminación y negarse a aportar prueba a la Administración, este límite no resulta absoluto, ya que la Administración tiene la potestad de solicitar un secuestro de información y proceder a aportar esta prueba ante el juez penal correspondiente, sin que esta adolezca de nulidad alguna.

IV. MARCO COMPARADO

Breve incursión sobre el estudio del Derecho Comparado

Analizando una parte de la doctrina española, vemos que existe cierta similitud con las resoluciones constitucionales costarricenses citadas que han tratado el tema de los principios constitucionales aplicables a la materia sancionatoria tributaria. Así por ejemplo, para la jurista Isabel Sánchez Ayuso (1996), existen dos posiciones en cuanto a la aplicación de los principios de índole penal a la materia sancionatoria, a saber:

Desde el punto de vista doctrinal, entramos que, como decíamos al principio, el debate permanece, entre quienes ponen el énfasis en la expresión de que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación (...) al Derecho administrativo sancionador, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”, y quienes lo hacen en el inciso “con ciertos matices (p. 39).

Un criterio jurídico similar adoptó nuestra Sala Constitucional en el voto No. 3929-95, de las 15:24 horas del 18 de julio de 1995, que se citó con antelación, con la diferencia de que nuestra Sala contempló ambas teorías españolas y no únicamente una de ellas.

De esta forma, se considera que al ser las sanciones administrativas tributarias una manifestación del carácter punitivo o represor del Estado —semejante a lo que sucede en materia penal—, es que se requiere de la aplicación de los principios fundamentales del derecho penal a dicha materia sancionatoria (Pérez, 2008). De ahí que al ser el Principio de No Autoincriminación fundamental en el derecho penal, pueda traerse este a la materia sancionatoria tributaria.

Asimismo, en la doctrina argentina han llegado a diferenciar la aplicación de este principio tanto en el ámbito penal como en el administrativo sancionatorio:

En materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración fiscal de una pieza esencial, sin la cual se frustraría en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo. (...)

En la medida en que el aporte de documentación e información por parte del contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus

obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el art.18 de la Constitución.

Sin menoscabo de ello, en la medida en que los aportes efectuados por el contribuyente son utilizados como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y previsional, se configura una clara trasgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse (Spisso, 2007, p. 595-597).

Por su parte, el profesor español Casado Ollero (2000), en un Seminario de Derecho Sancionador Tributario y Estatuto del Contribuyente llevado a cabo en Costa Rica en el año 2000, se refirió a la imposibilidad de utilizar la información suministrada por el contribuyente como prueba en el procedimiento sancionador:

Imposibilidad de utilizar el material, los datos, la información de contenido autoincriminatorio como prueba de cargo, los datos coactivamente aportados por el contribuyente, como prueba de cargo en el procedimiento sancionador. ¿Qué significa esto? Significa que los datos aportados por el contribuyente en el procedimiento de liquidación pueden servir para liquidar, evidentemente, porque ahí estamos en el ámbito del deber de contribuir y estamos en el ámbito del deber de colaborar con la administración para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Pero esa prueba coactivamente aportada por el contribuyente que puede servir para liquidar, para determinar la prueba tributaria en el procedimiento de inspección, está ya de por sí viciada, invalidada, nula, para utilizarse en el procedimiento sancionador -mucho menos en el proceso penal- como prueba de cargo de la sanción administrativa o penal. Porque de hacerlo así, se estaría vulnerando el derecho fundamental a la "no auto-incriminación", es decir, a la no aportación de material incriminatorio coactivamente aportado por el contribuyente, como elemento probatorio para la imputación de responsabilidad (p. 10-11).

Doctrina esta que, como se indicó anteriormente, se asemeja a la línea jurisprudencial de nuestra Sala Constitucional.

V. CONCLUSIONES

Tal y como ha quedado demostrado en los apartes anteriores, el administrado o sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene, de conformidad con el artículo 128 del Código Tributario, el deber formal de declarar, de brindar información a la Administración y el deber material de ejercitar el pago respectivo.

En este sentido, cuando un contribuyente incumple con sus deberes, tanto formales, como materiales, puede ser sancionado de conformidad con el procedimiento administrativo establecido en nuestro ordenamiento.

Sin embargo, no debe dejarse de lado que en materia de sanciones administrativas y por la naturaleza propia de los ilícitos tributarios —dada su similitud con los penales— la reacción del ordenamiento ante estos debe tener una naturaleza preventiva y represiva, no indemnizatoria (Queralt, 2001).

No obstante lo anterior, la potestad sancionatoria conlleva ciertos límites aplicables precisamente por medio de principios que devienen de nuestra Carta Magna o Constitución Política, que resultan de aplicación en el ámbito administrativo sancionatorio con breves matices, por ser este proceso una manifestación más del poder punitivo del Estado. Uno de estos límites es precisamente el Principio de No Autoincriminación o Autoinculpación utilizado en materia penal, el cual no solo emana de nuestra Constitución Política, sino también de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según el cual, el administrado puede abstenerse de declarar contra sí mismo.

Ahora bien, ¿cuál es el ámbito de aplicación de tal principio? Se puede aplicar a las declaraciones que presentan los contribuyentes? La respuesta la dio la misma Sala

Constitucional de nuestra Corte Suprema de Justicia, cuando estableció mediante el voto No. 2000-11403, de las 15:10 horas del 20 de diciembre de 2000, citado con anterioridad, que las declaraciones son válidas para los efectos de la determinación tributaria, resultando admitidas para los fines que cumple.

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. (El resaltado no es del original).

No obstante lo anterior, según el voto de comentario, esta declaración no podría utilizarse para ser aportada en un proceso penal contra el respectivo sujeto pasivo:

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.

Por lo tanto, la aplicación de tal principio al ámbito tributario no le confiere al contribuyente el derecho a no presentar la declaración respectiva, ya que una gran cantidad de contribuyentes optarían por tal herramienta con tal de evadir su obligación fiscal, y dejaría al fisco en estado de indefensión sin poder ejercer la obligación constitucional establecida en el artículo 18 de nuestra Carta Magna y su poder punitivo sancionatorio. Por el contrario, en materia tributaria, este principio aplicaría con respecto al derecho que tiene el contribuyente de no aportar prueba o información a la Administración Tributaria, siempre y cuando considere que esta puede autoinculparlo en una conducta sancionada penalmente, lo que iría también en detrimento del mismo Principio de Inocencia.

En virtud de esto, el contribuyente se encuentra en todo su derecho a negarse a otorgar información a la Administración Tributaria cuando esta así lo requiera, y por ende se encuentra eximido del pago de la sanción que contemplan los artículos 83 y 84 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ya que lo protege el principio constitucional de no declarar contra sí mismo.

Claro está, este beneficio no debe ser absoluto, tienen límites, ya que solo podría invocarse cuando el contribuyente determine que podría autoinculparse en un eventual delito penal, para ello su conducta debe necesariamente encontrarse enmarcada en las causales de delito que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 89 y siguientes.

Ahora bien, este principio implica para la Administración la prohibición de utilizar aquella información que el contribuyente haya suministrado de buena fe o de forma coaccionada ante el proceso administrativo determinativo o sancionatorio, en un proceso penal, en razón de lo cual, dicha prueba incurriría en vicios debido a la violación al Principio de No Autoincriminación y por ende también al estado de Inocencia que contempla el artículo 9 del Código Procesal Penal. A pesar de la existencia de tal derecho a favor del contribuyente, como hemos venido diciendo, este principio encuentra su límite en lo establecido en el artículo 114 del Código Tributario, según el cual la Administración puede solicitar al juez penal respectivo que se le autorice a realizar un secuestro de información, en cuyo caso, la información que se obtenga en dicho proceso sí podría ser utilizada por la Administración Tributaria como prueba en un eventual proceso penal.

Así las cosas, opera el Principio de No Autoincriminación en materia sancionatoria tributaria, para los supuestos de los artículos 83 y 84 del Código Tributario, el cual lo posibilita a no realizar el pago de la sanción prevista en dichas normas, y de igual forma prohíbe a la Administración a utilizar la información brindada por el contribuyente en una posible denuncia penal, con la excepción del artículo 114 del código de marras.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- Casado, G. (2002). *Fraude y Evasión Fiscal*. San José, C.R: Investigaciones Jurídicas.
- Casado, G. (2000). *El Derecho a No Autoincriminarse en el Procedimiento Tributario Sancionador*. ULACIT – Centro de Estudios Tributarios.
- Castro, J.C. (2006). *Derecho Administrativo Sancionador y Garantías Constitucionales*. San José, C.R.: Editorial Jurídica FPDP.
- Fajardo, G. (2005). *Principios Constitucionales de la Tributación*. San José, C.R.: Editorial Juricentro.
- Chirino, A. (2007). *A propósito del Principio de Oportunidad y del criterio de insignificancia del hecho*. Derecho Procesal Penal Costarricense. San José, C.R.: Asociación de Ciencias Penales de Costa Rica.
- Nieto, H. (1994). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Pérez, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Barcelona: Editorial Civitas.
- Queralt, J. M. (2001). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. España: Editorial Tecnos.
- Sánchez, I. (1996). *Circunstancias Eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales Sociedad Anónima.

- Spisso, R. (2007). *Derecho Constitucional Tributario*. Tercera edición. Buenos Aires: Argentina. Editorial LexisNexis Argentina.
- Torrealba, A. (2009). *Derecho Tributario*. Parte General. San José, C.R.: Editorial Jurídica Intercontinental.
- Torrealba, A. (2000). *El nuevo Régimen Sancionador Tributario*. San José, C.R.: Investigaciones Jurídicas S.A
- Torrealaba, A. (2001). *Principios de Aplicación de los Tributos*. San José, C.R.: Investigaciones Jurídica Sociedad Anónima.
- Zoronoza, J.J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*. Madrid: Editorial Civitas.

REVISTAS

- Luna, R. (2006). El Derecho a no Autoincriminarse en el Ámbito Sancionador Tributario Costarricense. *Revista de Derecho Público*, No. 3, 71-81.
- Segura, E. (2008). Derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario. *Revista Ivstitia*. No.259-260. Julio-Agosto del 2008. Publicación Jurídico Económica. P. 37-39.
- Wittmann, S. (2009). El derecho a no declarar contra sí mismo: sus implicaciones en el Proceso Penal Tributario. *Cuaderno de Estudio del Ministerio Público* N° 10. Ministerio Público. Unidad de Capacitación y Supervisión. Heredia: Departamento de Artes Gráficas. P. 65-73.

NORMATIVA

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.
- Constitución Política. Ley No. O del 7 de noviembre de 1949 y sus reformas.
- Código Procesal Penal, Ley 7594 del 10 de abril de 1996 y sus respectivas reformas.