

ULACIT
UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

**MAESTRÍA EN ASESORÍA FISCAL
DE EMPRESAS**

“TEMA”

**El derecho del contribuyente a no autoincriminarse
en el derecho tributario sancionador.
Estudio comparativo de la legislación
costarricense y española.**

Sustentante: Marlenne María Alfaro Alfaro

**PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRÍA EN ASESORÍA FISCAL
DE EMPRESAS**

**San José – Costa Rica
DICIEMBRE 2004**

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Marlenne María Alfaro Alfaro, alumna de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), declaro bajo la fe de juramento y consciente de la responsabilidad penal de este acto, que soy el autor intelectual de la Tesis de Grado titulada: **El derecho del contribuyente a no autoincriminarse en el derecho tributario sancionador. Estudio comparativo de la legislación costarricense y española.** Por lo que libero a la ULACIT, de cualquier responsabilidad en caso de que mi declaración sea falsa.

Brindada en San José - Costa Rica en el día 21 de diciembre del año dos mil cuatro.

Firma del estudiante: _____

Cédula de Identidad: _____

INDICE DE CONTENIDOS

Capítulo I	1
1.1 Introducción.....	1
1.2 Justificación del problema.....	4
1.3 Planteamiento del Problema.....	6
1.3.1 Formulación del Problema.....	9
1.3.2 Sistematización.....	9
Capítulo II Marco Teórico	11
Capítulo III Marco Metodológico	14
3.1 Tipo de Investigación	14
3.2 Matriz Básica de Diseño de Investigación	16
3.3 Matriz de Operacionalización de Variables	17
3.4 Sujetos y Fuentes de Información	18
3.5 Muestreo	19
3.6 Instrumentos de Recolección de Datos	19
3.7 Alcances y Limitaciones de la Investigación	20
Anexos	
Referencias Bibliográficas	

CAPÍTULO I

INTRODUCTORIO

I.1.- INTRODUCCIÓN

El derecho a la no autoincriminación constituye una de las garantías procesales básicas del debido proceso reconocidas tanto a nivel nacional, como en el plano del derecho internacional en los diferentes instrumentos internacionales y en la jurisprudencia emanada de los Tribunales de Derechos Humanos en el mundo. La conceptualización y desarrollo de este derecho se ha dado inicialmente en el ámbito del Derecho Penal, pero su reconocimiento se ha extendido a otras ramas del derecho, entre ellas el derecho tributario o fiscal, específicamente en materia de aplicación de sanciones administrativas.

En el campo tributario, esta garantía procesal adquiere un matiz novedoso, en el tanto se produce un conflicto entre el deber de contribuir con los gastos públicos, reconocido a nivel constitucional en nuestro país en el artículo 18 de la Carta Magna, del cual se desprende en el plano legal la obligación de cooperar con la Administración y de suministrar la información y los documentos de trascendencia tributaria que ésta solicite al contribuyente, y por otro lado el derecho del contribuyente a no aportar información o prueba que lo autoincrimine, como garantía fundamental del debido proceso consagrado en el artículo 39 de la Constitución Política y en el artículo 8 del Pacto de San José.

La presente investigación pretende demostrar, a efectos de los objetivos planteados, que el derecho a la no autoincriminación rige en el procedimiento administrativo sancionador con los mismos alcances que en el Derecho Penal, y que además, la existencia de una sanción en contra del contribuyente que se

niegue a aportar información en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, le otorga naturaleza coactiva a dicha aportación, entendiendo la coactividad como la restricción que se hace de la voluntad del contribuyente en cumplimiento de un deber legal.

De esta forma, el proyecto consiste en investigar la forma cómo se viola la garantía procesal apuntada, en la tramitación y desarrollo de los procedimientos administrativos sancionadores tributarios, cuya medición se lleva a cabo mediante la revisión y análisis de los expedientes determinativos tributarios y sus correlativos expedientes sancionadores, tramitados en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes durante los años 2002 y 2003, a efectos de determinar la prueba coactivamente aportada por el contribuyente en el expediente determinativo principal, y a partir de ello, medir el grado de violación del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento administrativo sancionador. Para tales efectos, se diseñó una hoja de observación de expedientes que permite recopilar la información requerida.

Aunado a lo anterior, se plantea mediante el análisis de los fallos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativos a la garantía procesal indicada, demostrar la existencia de un fraude de ley por parte del Estado Costarricense, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 del Código Civil Costarricense. Esto último es complementado con un estudio comparativo de la legislación costarricense y la legislación española sobre el tema; todo lo cual nos permita diseñar y elaborar una propuesta de reforma legal de algunos artículos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que garantice el respeto al derecho a la no autoincriminación en el procedimiento administrativo tributario sancionador costarricense.

El trabajo está estructurado en tres capítulos, en los cuales el lector encontrará lo siguiente:

En un primer capítulo se realiza la introducción al tema, se justifica la necesidad e importancia de la investigación propuesta, se plantea y formula en términos precisos el problema y subproblemas objeto del trabajo de investigación.

El segundo capítulo está dedicado al desarrollo del Marco Teórico, el cual se elaboró después de realizar un estudio exhaustivo sobre los autores que han tratado el tema de análisis, y que en consecuencia constituye el fundamento doctrinario y científico que da sustento a la investigación propuesta.

Por último en un tercer capítulo denominado Marco Metodológico, se explica el tipo de investigación utilizado, se presentan las matrices básicas del diseño de investigación y de operacionalización de las variables, se describen los sujetos y las fuentes de investigación empleadas, con especial referencia al tipo de muestreo utilizado, los instrumentos de recolección de datos, para concluir con los alcances y limitaciones del proyecto de investigación.

I.2.- JUSTIFICACIÓN

El contribuyente en materia tributaria tiene el deber legal de colaborar con la Administración y de brindar toda aquella información de trascendencia tributaria que la misma le requiera. Este deber es aplicable principalmente en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, en el cual la Administración cuenta con amplias potestades para determinar la existencia y la magnitud de la obligación tributaria del contribuyente. Sin embargo, en el ámbito del procedimiento sancionador las reglas no son ni pueden ser las mismas, ya que deben respetarse los principios y garantías del derecho penal.

La legislación tributaria de nuestro país faculta a la Administración para obtener información de manera coactiva por parte del contribuyente, bajo la amenaza real de que en caso de no brindar la información o los datos solicitados, se le sancionará con una pena de multa. El problema surge cuando esta información que obtuvo la Administración del contribuyente de manera coactiva y para los efectos de un procedimiento de determinación de la obligación tributaria, es utilizada en contra del contribuyente en el procedimiento sancionador. Pensemos por ejemplo, en aquellos casos reales en los que el contribuyente en un procedimiento determinativo, brinda declaraciones en un acta de hechos levantada por un funcionario administrativo, sin que se le hayan efectuado las advertencias y aclaraciones de para qué efectos se utilizará la información que él brinde, ni se le advierta que cuenta con el derecho de abstenerse a declarar, y que luego dichas declaraciones, así como la información brindada por él, son utilizadas por la Administración Tributaria para imponerle una sanción administrativa, o inclusive para iniciarle una causa penal.

La legislación tributaria costarricense establece la existencia de una separación formal de los procedimientos determinativo y sancionador, pero que en la práctica administrativa se ha traducido en una tramitación conjunta e idéntica, en la cual el expediente sancionador es una simple copia del determinativo, y ambos son tramitados y resueltos en la gran mayoría de los casos por un mismo funcionario administrativo, lo cual genera en muchas ocasiones una vulneración de los derechos y garantías del contribuyente, por cuanto simplemente se toman las mismas pruebas que constan en el expediente determinativo y se incorporan en el sancionador, sin considerar en qué casos se trata de prueba que fue obtenida del contribuyente, bajo la amenaza de la aplicación de una sanción.

Los aspectos indicados justifican la necesidad de investigar y analizar a la luz de la legislación y jurisprudencia tanto nacional como internacional, de qué manera se viola en la actual legislación tributaria costarricense y en el desarrollo de los procedimientos administrativos de determinación de la obligación tributaria y de aplicación de sanciones, el derecho constitucional del contribuyente a no declarar contra sí mismo y a no auto-incriminarse. La investigación es útil en el tanto brindará una mayor seguridad jurídica en nuestro ordenamiento nacional.

I.3.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La mayoría de la doctrina y jurisprudencia tanto a nivel nacional como internacional, son coincidentes en cuanto a la importancia y definición del derecho a no declarar contra sí mismo o a no autoincriminarse, al cual se le reconoce rango constitucional y se considera derivado de los principios de inocencia y debido proceso o defensa en juicio (Rodríguez, 1998) (Casado, 2000) (Castillo, 2001) (Aguallo, 2001) (Sanz, 2003) (Álvarez, 2004). Sin embargo, al analizar el derecho a la no autoincriminación en el campo tributario, y específicamente al analizar la incorporación en el procedimiento sancionador tributario de elementos probatorios que fueron obtenidos de manera coactiva, para efectos de un procedimiento de determinación de la obligación tributaria, ni la doctrina ni la jurisprudencia se han puesto aún de acuerdo, ni han dado todavía una solución definitiva al problema.

La doctrina española es quizá la que más ha tratado el tema, ya que diversos autores como Gabriel Casado Ollero (2000), Ángel Aguallo Avilés (2001), y Alberto Sanz Díaz-Palacios (2002), entre otros, han analizado el conflicto existente entre el deber de colaboración para con la Administración Tributaria y el derecho del contribuyente a no autoincriminarse, sin que exista aún acuerdo entre ellos, ya que para algunos el conflicto es solamente aparente, mientras otros consideran que la prueba coactivamente aportada por el contribuyente para determinar su obligación en el procedimiento de inspección, es una prueba viciada, invalidada, nula para utilizarse en el procedimiento sancionador, y mucho menos en el proceso penal (Casado, 2000).

La jurisprudencia tampoco se ha puesto de acuerdo sobre el asunto. El **Tribunal Constitucional Español** ha considerado que cuando el contribuyente aporta datos o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una

manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad (Sentencias 110/1984 de 26 de noviembre; 76/1990 de 26 de abril). Contrario a este criterio, el **Tribunal Europeo de Derechos Humanos** ha reconocido que el derecho a no declarar contra sí mismo, garantizado en el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos, es aplicable no sólo en presencia de un procedimiento penal, sino también en el procedimiento administrativo sancionador, determinando la nulidad absoluta de cualquier proceso judicial sancionador en el cual se incorporen pruebas obtenidas de manera coactiva en el procedimiento administrativo (Causa “Funke”, causa “Bendenoun c/ Francia”, causa “J.B. c/ Suiza”). Por su parte, la jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica es mucho menos garantista que la sostenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en tanto ha interpretado que la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra restringido, el contribuyente sólo puede alegar este derecho garantizado en la Quinta Enmienda, para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la obtención de información, datos o documentación de parte de un tercero, incluidos los archivos en manos de profesionales (abogado o contador) que asisten al contribuyente (Causa “Couch v. United States”, causa “Fisher v. United States”, causa “United States v. Troescher”). La Corte Suprema de Justicia de Argentina ha señalado que está prohibido por la Constitución de ese país, la coacción física o moral a un sujeto con el objeto de lograr expresiones que debieran provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de naturaleza material y fue aportada de manera voluntaria por el contribuyente (Álvarez, 2004).

A nivel nacional el problema existe y se plantea cada vez con mayor relevancia, si consideramos que la Administración Tributaria se vale cada día más de la información obtenida a través de los deberes formales para determinar las obligaciones tributarias materiales de los contribuyentes, para aplicar las

sanciones derivadas de sus incumplimientos e inclusive para fundamentar denuncias penales en su contra. A partir del año mil novecientos noventa y nueve, con la aplicación de la reforma introducida al régimen sancionador tributario mediante la Ley Número 7900, la Administración Tributaria inicia la aplicación de sanciones por incumplimientos a la obligación tributaria material, aplicación que se ha ido incrementando en los últimos años, sin que se haya planteado ni discutido formalmente y con la profundidad debida, la violación al derecho a la no autoinculpación en los casos en que se ha incorporado en el procedimiento sancionador, prueba obtenida coactivamente en el proceso de auditoría fiscal. El problema se presenta con mayor claridad, al considerar que en la tramitación del procedimiento de determinación de la obligación principal y del procedimiento sancionador, las Administraciones Tributarias de nuestro país han convertido al expediente sancionador en una simple copia del expediente principal determinativo, del cual simplemente se trasladan todas las pruebas obtenidas, sin ningún tipo de fundamentación o análisis tendiente a garantizar el derecho a la no autoincriminación.

La Sala Constitucional de nuestro país ha tratado el tema de manera poco profunda en el campo tributario, ya que lo ha analizado únicamente en el supuesto de utilización de declaraciones rendidas por el contribuyente en el procedimiento fiscalizador para la fundamentación de un proceso penal en su contra (Resolución 2000-11403 de las 15:10 horas del 20 de diciembre del 2000), no así en los casos de incorporación de declaraciones y de pruebas de índole material como fundamento para la aplicación de sanciones administrativas en contra del contribuyente.

I.3.1- FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo se viola en la legislación costarricense el derecho del contribuyente a no autoincriminarse en el desarrollo del procedimiento administrativo sancionador?

I.3.2- SISTEMATIZACIÓN: Subproblemas de la Investigación

1. ¿Qué alcances le ha dado la doctrina y jurisprudencia, tanto nacional como extranjera, al derecho a no autoincrimarse en el campo tributario?
2. ¿Qué entiende el Derecho Penal por la no autoincrimación?
3. ¿Qué relevancia tiene el hecho de que el contribuyente sea sujeto de prueba u objeto de prueba, para determinar la violación al derecho a la no autoinculpación?
4. ¿Incluye el derecho a no autoincriminarse únicamente las declaraciones rendidas por el contribuyente, o abarca también la evidencia de índole material aportada por éste?
5. ¿Qué derechos y garantías reconoce la legislación tributaria costarricense a favor del contribuyente?
6. ¿Garantiza realmente la separación del procedimiento determinativo y sancionador, el derecho a no autoincrimarse?
7. ¿Existe en la práctica administrativa de nuestro país una separación real entre el procedimiento determinativo y el procedimiento sancionador?
8. ¿Qué valor probatorio le han dado la legislación y jurisprudencia costarricense a las actas levantadas en el proceso de fiscalización?
9. ¿Se le informa al contribuyente al requerirle declaraciones o documentos en el procedimiento de determinación de su obligación tributaria, las posibles consecuencias sancionatorias o penales que se pueden derivar de la

aportación de dichas pruebas, así como su derecho a no declarar contra sí mismo?

10. ¿Qué alcances le han dado los Tribunales Internacionales al artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)?

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

La mayoría de la doctrina desarrollada en torno al tema de la no autoinculpación en el derecho tributario, coincide en cuanto a la existencia de un problema originado por la confrontación de dos normas de rango constitucional, por una parte el deber de colaborar con la Administración Tributaria, desarrollado principalmente a través de la obligación de suministrar información cuando ésta lo requiera de manera coactiva, y por el otro, el derecho del obligado tributario a no declarar contra sí mismo (Casado, 2000) (Sanz, 2002) (Álvarez, 2004). Sin embargo, algunos autores se separan de esta posición y consideran que el conflicto entre ambas normas no existe, que es un conflicto aparente, en razón de que limitan el contenido del derecho a la no autoincriminación en el campo tributario a un derecho a que los datos relacionados con la comisión de ilícitos penales o administrativos, aportados de manera coactiva por el obligado tributario, no puedan utilizarse como fundamento de una condena penal o de una sanción administrativa en contra de dicho contribuyente (Aguallo, 2001).

En lo que difieren las posiciones doctrinales mayoritarias sobre el tema, es en la respuesta dada al problema planteado. Para algunos el interés recaudatorio que se tutela a través del deber constitucional de contribuir con los gastos públicos, y su derivación en la obligación de colaborar y suministrar información, es el que debe prevalecer al analizar el derecho a la no autoincriminación en el campo tributario. Para otros, el derecho a la no autoincriminación debe prevalecer en el análisis del problema, en razón de que goza de una protección especial a nivel constitucional e internacional, como parte de los derechos humanos que deben respetar los Estados.

En igual sentido, después de realizar el estudio de los planteamientos teóricos formulados por la doctrina, se puede establecer que los autores que consideran que el derecho a la no autoincriminación debe ser respetado en el campo tributario, si bien coinciden sobre este punto, no se ponen de acuerdo respecto a si la aplicación de esta garantía rige únicamente para los casos de ilícitos penales, o si debe aplicarse de igual forma en el procedimiento administrativo sancionador, e inclusive en la tramitación del procedimiento de liquidación de la obligación tributaria, en la medida en que éste último muy probablemente tendrá implicaciones de carácter punitivo.

Para efectos de la presente investigación, compartimos la posición doctrinal que plantea la vigencia de la garantía en estudio no sólo en el procedimiento administrativo sancionador, sino también en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, ya que el argumento de mayor peso citado por los autores que se oponen a esta tesis (Torrealba, 1997), es que la naturaleza del procedimiento determinativo no es punitiva, sino que el objeto del mismo es la liquidación de oficio de la obligación tributaria del contribuyente. Argumento que consideramos no válido, en la medida que si bien la naturaleza de ambos procedimientos en términos generales es distinta, lo cierto es que los actos preparatorios realizados en el procedimiento determinativo, son preparatorios en la mayoría de los casos no sólo de la liquidación definitiva de la obligación tributaria, sino además de las sanciones administrativas y de los ilícitos penales que posteriormente se dictarán en contra del administrado que es investigado por el órgano fiscalizador. Por lo que, si en el campo del derecho penal se reconoce la vigencia de esta garantía durante la investigación preliminar que realiza el fiscal, sin importar que la misma concluya o no en una solicitud de elevación a juicio, no se puede negar a priori la no aplicación de este derecho en la tramitación de actos

preparatorios que eventualmente pueden tener serias consecuencias sancionatorias y penales para el contribuyente investigado.

Por lo anterior, consideramos necesario enmarcar la investigación dentro de una posición doctrinal más amplia, así como desde un enfoque no sólo tributarista, sino también penalista y de derecho internacional, que nos permita plantear desde la óptica de la obligación del Estado Costarricense de cumplir y respetar los derechos humanos garantizados en los diferentes instrumentos internacionales, y no tanto desde la óptica del contribuyente que reclama sus derechos, la posibilidad de la existencia de un fraude de ley por parte del Estado Costarricense, de conformidad con el artículo 20 del Código Civil y las regulaciones existentes en los diferentes convenios internacionales en materia de derechos humanos. Al respecto existe un fundamento importante para nuestra tesis, en la doctrina desarrollada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, los cuales han establecido la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo, no sólo en los casos de orden penal, sino también en los de tipo civil, administrativo, fiscal, laboral, o de cualquier otra índole.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1.- TIPO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación se enmarca dentro del enfoque cualitativo, en razón de que la misma se desarrolla dinámicamente entre los hechos y su interpretación, por lo que su alcance final es comprender el tema de investigación propuesto, sin dar gran énfasis a la medición de las variables de estudio. No obstante, lo anterior no significa que no se pretenda del todo la medición de las variables, por cuanto como se indicó en líneas precedentes y se desarrolla en la matriz de operacionalización de variables, se busca medir con los instrumentos propuestos, el grado de violación del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento tributario sancionador, pero desde un enfoque cualitativo de la investigación.

En consecuencia, el esquema empleado es Inductivo, el cual como elemento importante del enfoque cualitativo, aporta una mayor flexibilidad, riqueza interpretativa y un punto de vista fresco y novedoso del tema propuesto.

La finalidad de la presente investigación es aplicada, por cuanto se pretende resolver un problema que existe en la realidad, tal como se fundamentó en el apartado correspondiente a la justificación del tema, y no simplemente crear nuevo conocimiento.

Finalmente, en cuanto al alcance del estudio, éste es exploratorio en el tanto si bien el tema del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento tributario ha sido tratado por algunos autores, a la fecha no se le ha dado el enfoque que pretende el presente trabajo. De esta forma, el enfoque propuesto

resulta novedoso al plantear el tema desde la perspectiva no sólo tributarista, sino también penalista y de derecho internacional, así como la violación de esta garantía procesal desde la óptica del Estado Costarricense de cumplir y respetar los derechos humanos garantizados en los instrumentos internacionales.

3.2.- MATRIZ BÁSICA DE DISEÑO DE INVESTIGACIÓN:

TEMA	PROBLEMA	OBJETIVOS	
<p>El Derecho del Contribuyente a no auto-incriminarse en el Derecho Tributario Sancionador. Estudio comparativo de la legislación costarricense y la española.</p>	<p>¿Cómo se viola en la legislación costarricense el derecho del contribuyente a no auto-incriminarse en el desarrollo del procedimiento administrativo sancionador?</p>	<u>GENERAL</u>	ESPECÍFICOS
		<p>I. De Diagnóstico</p> <p>I.1- Analizar la violación en el desarrollo del procedimiento administrativo sancionador costarricense, del derecho del contribuyente a no auto-incriminarse.</p>	<p>1.1 Comparar la legislación costarricense y la legislación española relativa a las garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador.</p> <p>1.2 Analizar a la luz de la legislación y jurisprudencia nacional e internacional, la validez de incorporar en el procedimiento sancionador elementos probatorios aportados de manera coactiva por el contribuyente.</p> <p>1.3 Determinar la existencia en la práctica administrativa de nuestro país, de una separación formal –no real- entre el procedimiento determinativo y el procedimiento sancionador.</p> <p>1.4 Valorar la naturaleza de los actos preparatorios que componen el procedimiento de determinación de la obligación tributaria.</p>
		<p>II. De Propuesta</p> <p>II. 2- Demostrar la existencia de un fraude de ley (artículo 20 del Código Civil) por parte del Estado Costarricense.</p>	<p>2.1 Analizar los fallos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a la no autoincriminación.</p> <p>2.2 Establecer los alcances dados por los tribunales internacionales al artículo 8 del Pacto de San José.</p>
<p>II. 3- Elaborar una propuesta de reforma legal (C.N.P.T.) que garantice el derecho a la no autoincriminación en el procedimiento administrativo sancionador.</p>	<p>3.1 Justificar la pertinencia de incluir una reforma en el C.N.P.T. que garantice el derecho a la no autoincriminación.</p> <p>3.2 Establecer los artículos vigentes que deberán ser derogados o reformados.</p> <p>3.3 Proponer la redacción de los nuevos artículos que se incluirán en la reforma.</p>		

3.3.- MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES:

“A mayor prueba coactivamente aportada en el expediente determinativo tributario, mayor violación del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionatorio.”

VARIABLES	DEF. CONCEPTUAL	DEF. OPERATIVA	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS
<p>“Prueba coactivamente aportada en el expediente determinativo tributario”.</p>	<p>Toda aquella prueba aportada por el contribuyente bajo la amenaza de que en caso de no suministrarla dentro del plazo concedido por la Administración Tributaria, le serán aplicadas las sanciones establecidas en el artículo 83 del C.N.P.T. Es decir, aquella prueba aportada por el contribuyente en cumplimiento de un deber legal que restringe su voluntad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Mediante la revisión de expedientes determinativos tributarios tramitados en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, durante los años 2002 y 2003, se determinará la prueba coactivamente aportada por el contribuyente. 	<p>Número de expedientes determinativos tramitados durante los años 2002 y 2003, en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes.</p>	<p>1. Hoja de Observación de Expedientes.</p>
<p>“Derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionatorio”.</p>	<p>Derecho reconocido constitucionalmente y por los tratados internacionales, como un derecho derivado del debido proceso y del principio de inocencia, que garantiza al sujeto contra quien se sigue un proceso en su contra, ya sea penal, o bien, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otra índole, el derecho a no declarar contra sí mismo, ni a ser obligado a aportar prueba en su contra.</p>	<ul style="list-style-type: none"> La revisión de expedientes sancionatorios tributarios tramitados en la Administración de Grandes Contribuyentes, durante los años 2002 y 2003 permitirá medir el grado de violación al derecho a la no autoincriminación. Aplicación de Cuestionario a expertos en la materia. 	<p>Número de expedientes sancionadores correspondientes a la aplicación de la sanción del art. 81 del C.N.P.T., tramitados en el 2002 y 2003, en la Administración de Grandes Contribuyentes.</p>	<p>1. Hoja de Observación de Expedientes.</p> <p>2. Cuestionario</p>

3.4.- SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN

Los sujetos de información seleccionados en la presente investigación corresponden a cinco profesionales con grado de Maestría o Doctorado en Derecho Tributario o Derecho Penal, expertos en el tema objeto de estudio, los cuales reúnen un perfil específico de acuerdo con el tipo de muestreo seleccionado, según se detalla en el siguiente apartado.

De igual forma, se toman como fuentes primarias de información, además de los profesionales indicados, los expedientes determinativos y sancionadores tramitados en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes durante los años 2002 y 2003; los fallos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sobre el tema, y tres fallos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los que dicho Tribunal analiza específicamente la aplicación del derecho a la no autoincriminación en el ámbito fiscal.

Asimismo se consultaron fuentes secundarias como: libros de texto de diferentes autores, artículos publicados en páginas web a las que se hace referencia en la bibliografía, así como la página web de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

3.5.- MUESTREO

En la presente investigación se realiza un muestreo no probabilístico, en razón de que en la muestra seleccionada de expedientes a revisar se comprenden todos los expedientes determinativos y sancionadores tramitados durante los años 2002 y 2003, en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, los cuales corresponden en números a 40 expedientes determinativos y 40 expedientes sancionatorios durante el año 2002, y 33 expedientes determinativos y 33 expedientes sancionatorios en el 2003.

El muestreo comprende además la aplicación de un cuestionario a especialistas en el tema objeto de la investigación (Ver Anexo 2), por lo que el muestreo es entonces, además de no probabilístico, de expertos en el tema. El perfil de los sujetos a entrevistar es de profesionales expertos en materia tributaria o penal, con grado académico de Maestría o Doctorado; reconocidos en el mercado laboral como expertos en el campo respectivo. En razón de dichas características y de acuerdo con la realidad costarricense, se seleccionó una muestra de cinco profesionales.

3.6.- INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Para la recopilación de la información necesaria para este proyecto se diseñaron dos instrumentos básicos de recolección de datos, una hoja de observación de expedientes y un cuestionario personal de siete preguntas que se aplicará a la muestra de expertos en la materia antes indicada. Dichos instrumentos se anexan al presente proyecto, en los Anexos 1 y 2.

3.7.- ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Dentro de los alcances y limitaciones de la presente investigación, se señalan como más relevantes los siguientes:

- El tema del derecho a la no autoincriminación en el campo tributario ha sido tratado con mayor profundidad por parte de la doctrina española, sin embargo, ni la doctrina, ni la jurisprudencia se han puesto de acuerdo al respecto, ni han dado una solución definitiva al problema.
- A nivel nacional el problema de la violación al derecho a la no autoincriminación en materia tributaria, se plantea con mayor relevancia si consideramos que la Administración Tributaria se vale cada día más de la información obtenida a través del cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, información que es empleada no sólo para determinar su obligación tributaria material, sino también para aplicar sanciones administrativas y para fundamentar inclusive denuncias penales en su contra; sin que se haya planteado ni analizado formalmente y con la profundidad debida, la violación a este derecho. Asimismo, en la tramitación del procedimiento de determinación de la obligación tributaria y del procedimiento sancionador, las Administraciones Tributarias de nuestro país han convertido el expediente sancionador en una simple copia del expediente principal determinativo, del cual se trasladan las pruebas obtenidas sin realizar ningún tipo de análisis tendiente a garantizar el derecho a la no autoinculpación de que goza el contribuyente.
- En cuanto al marco teórico, se puede concluir que el mismo está compuesto por la doctrina existente sobre el derecho a la no autoinculpación en materia tributaria. En términos generales, la mayoría de

la doctrina coincide en la existencia de un problema originado en la confrontación de dos normas de rango constitucional: el deber de colaboración derivado del deber de contribuir con los gastos públicos y el derecho del obligado tributario a no declarar contra sí mismo. Para algunos autores debe prevalecer el interés recaudatorio de la Administración, en la solución de dicho problema; no obstante, otros consideran que el derecho a la no autoincriminación goza de protección especial a nivel constitucional y de los diferentes tratados internacionales sobre derechos humanos, por lo que debe ser respetado por los diferentes Estados.

- Del estudio de los planteamientos teóricos sobre el tema, se puede concluir además que los autores que consideran que el derecho a la no autoincriminación debe ser respetado en el campo tributario, no se han puesto de acuerdo respecto a si la aplicación de esta garantía rige solamente para los ilícitos penales tributarios, o si debe aplicarse de igual forma en el procedimiento administrativo sancionador, e inclusive en la tramitación del procedimiento de liquidación de la obligación tributaria, en la medida que éste último tendrá en la mayoría de los casos, implicaciones de carácter punitivo.
- Para efectos de la presente investigación se comparte la posición doctrinal que señala la vigencia del derecho a la no autoincriminación en la tramitación del procedimiento administrativo sancionador y en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria material, por cuanto si bien la naturaleza de ambos procedimientos es diferente en términos generales, lo cierto es que los actos preparatorios realizados en el procedimiento determinativo, se convierten también en actos preparatorios de las sanciones administrativas y de las denuncias penales que posteriormente se iniciarán en contra del contribuyente que es investigado

por el órgano fiscalizador. Por ello, si en el Derecho Penal se reconoce la vigencia de esta garantía durante la investigación preliminar que realiza el fiscal, sin importar que la misma concluya o no en una solicitud de elevación a juicio, no se puede negar a priori la no aplicación de este derecho en la tramitación de actos preparatorios administrativos, que eventualmente tendrán consecuencias sancionatorias y penales para el administrado.

- Al analizar el problema propuesto no sólo desde una perspectiva tributarista, sino también desde la óptica del derecho penal y del derecho internacional, y de la obligación de todo Estado de cumplir y respetar los derechos humanos garantizados en los diferentes instrumentos internacionales, concluyo que se puede demostrar la existencia de un Fraude de Ley por parte del Estado costarricense, el cual de conformidad con el artículo 20 del Código Civil, al amparo de una norma de cobertura (artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) defrauda otras normas de rango constitucional y de derecho internacional que garantizan el derecho en estudio (artículo 8 del Pacto de San José). En tal sentido, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, constituyen un fundamento importante para el desarrollo de la presente tesis.

ANEXOS

INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Con el siguiente instrumento de recolección de datos se pretende recabar información directamente de los expedientes determinativos tramitados en los años 2002 y 2003 en la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes. El objetivo es determinar la violación al derecho a la no autoincriminación con base en la cantidad de prueba coactivamente aportada por el contribuyente en el expediente determinativo, y que luego es incorporada en el expediente sancionatorio.

HOJA DE OBSERVACIÓN DE EXPEDIENTES DETERMINATIVOS

Fecha:

Expediente N°:

Departamento administrativo que en este momento conoce el caso:

Departamento administrativo que tramita:

Hoja N°:

Detalle:

1.- Tipo de prueba utilizada como fundamento de la determinación practicada:

<input type="checkbox"/> Declaraciones rendidas por el contribuyente	<input type="checkbox"/> Declaraciones de terceros
<input type="checkbox"/> Documentación contable del contribuyente	<input type="checkbox"/> Documentación bancaria
<input type="checkbox"/> Documentación obtenida de terceros	<input type="checkbox"/> Presunciones e indicios
<input type="checkbox"/> Prueba pericial solicitada a otros departamentos	<input type="checkbox"/> Ninguno de los anteriores
<input type="checkbox"/> Otro tipo, especificar: _____	

2.- Se efectuaron requerimientos de información al contribuyente:

Sí

No

3.- Cantidad de requerimientos de información efectuados al contribuyente:

Uno Dos Tres Cuatro Cinco o más

4.- Se realizó en los requerimientos de información la advertencia de que en caso de no suministrar la información se le aplicaría una sanción al contribuyente:

Sí No

5.- Cantidad de requerimientos de información contestados positivamente por el contribuyente:

Uno Dos Tres Cuatro Cinco o más

6.- Tipo de información suministrada por el contribuyente bajo amenaza (coacción) de aplicación de sanciones:

Declaraciones rendidas por su persona Documentación bancaria

Documentación contable Documentos personales

Otro tipo, especificar: _____

7.- Tipo de información suministrada por el contribuyente de manera voluntaria:

Declaraciones rendidas por su persona Documentación bancaria

Documentación contable Documentos personales

Otro tipo, especificar: _____

8.- Tipo de prueba recabada por la Administración sin la intervención del contribuyente

Documentación contable Documentación bancaria

Documentación obtenida de terceros Presunciones e indicios

Prueba pericial solicitada a otros departamentos Declaraciones de terceros

Otro tipo, especificar: _____

9.- Cantidad total de documentos probatorios que constan en el expediente: _____

10.- Porcentaje del total de documentos probatorios del expediente, que corresponde a prueba aportada por el contribuyente bajo coacción: _____

11.- Porcentaje del total de documentos probatorios del expediente, que corresponde a prueba aportada por el contribuyente de manera voluntaria: _____

12.- Porcentaje del total de documentos probatorios del expediente, que corresponde a prueba recabada por la Administración sin la intervención del contribuyente: _____

13.- Se derivaron expedientes sancionatorios de la determinación principal practicada:

Sí No

14.- Cantidad de expedientes sancionatorios derivados de la determinación practicada:

Uno Dos Tres Cuatro Cinco o más

CUESTIONARIO

Aplicación: Por entrevista personal.

Perfil del sujeto a entrevistar: Profesionales expertos en materia tributaria o penal, con grado académico de Maestría o Doctorado; reconocidos en el mercado laboral como expertos en el campo respectivo.

Cantidad a entrevistar: Cinco profesionales.

1. ¿Considera usted que la garantía constitucional de no declarar contra sí mismo y no autoincriminarse, es aplicable también en el campo tributario, específicamente en el procedimiento determinativo y en el procedimiento sancionador?
2. A su criterio, la amenaza de aplicación de una sanción en caso de negativa por parte del contribuyente de aportar información o documentos, constituye una forma de coacción, y por consiguiente, una violación del derecho a no autoincriminarse?
3. ¿Incluye el derecho a no autoincriminarse en un procedimiento tributario, únicamente las declaraciones rendidas por el contribuyente, o abarca también la evidencia de índole material aportada por éste bajo coacción o amenaza de una sanción?
4. ¿La separación que realiza nuestra legislación entre el procedimiento determinativo y el procedimiento sancionador, garantiza realmente el derecho del contribuyente a no autoincriminarse?
5. ¿Existe en la práctica administrativa de nuestro país una separación real entre el procedimiento determinativo y el procedimiento sancionador?
6. La Administración Tributaria ha sostenido en diversas resoluciones, directrices y oficios, que los actos que realizan las Áreas de Fiscalización son actos previos y preparatorios. ¿Considera usted que dichos actos son únicamente preparatorios de una determinación de oficio de la obligación

tributaria, o son también preparatorios de la aplicación de sanciones administrativas e inclusive de denuncias penales en contra del contribuyente?

7. De conformidad con lo establecido en el artículo 20 del Código Civil, el artículo 8 del Pacto de San José, así como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, considera usted que podría fundamentarse la existencia de un Fraude de Ley por parte del Estado costarricense, el cual al amparo de una norma de cobertura (artículo 83 del C.N.P.T) defrauda otras normas de rango constitucional y de derecho internacional que garantizan el derecho a la no autoincriminación?

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- Aguallo, A. (2001). *Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente*. Recuperado el 05 de agosto de 2004, de <http://www.regaf@tituladosmercantiles.org>.
- Álvarez, J.M. (2004). *¿Hay límites constitucionales a la utilización de las pruebas colectadas en el marco de un proceso de fiscalización tributaria como fundamento de sanciones penales?* Recuperado el 05 de agosto de 2004, de <http://www.conhist.org>.
- Casado, G. (2000). *El derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario sancionador*. San José: Conferencia pronunciada el 29 de junio del 2000, en el Seminario: "Derecho Sancionador Tributario y Estatuto del Contribuyente", organizado por ULACIT y el CET.
- Castillo, I. (2001). *El Derecho a no Auto Incriminarse como parte del Debido Proceso en Materia Penal y su relación con la Prueba Ilícita*. Recuperado el 05 de agosto de 2004, de <http://www.acceso.uct.cl/congreso/ponencias.html>
- Peña, J.M. (1999). *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. Barcelona: Editorial Praxis.
- Rodríguez, V.M. (1998). El debido proceso legal y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. *Revista Liber Amicorum, II*, 1295-1328.
- Sanz, J.A. (2002). El Derecho a no declarar contra sí mismo en los Procedimientos de Inspección Tributaria. *Revista Crónica Tributaria, 104*, 67-87.
- Sanz, J.A. (2003). El derecho a no declarar contra sí mismo. *Revista Análisis Tributario, 22-24*. Recuperado el 05 de agosto de 2004, de <http://www.uclm.es/area/financiero/pdf>.
- Torrealba, A. (1997). *Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense*. San José: Imprenta y Litografía Mundo Gráfico.
- Torrealba, A. (2000). *El nuevo régimen sancionador tributario*. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas.