

El deber formal de colaborar con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia

Joaquín Gallegos Flores*

SUMARIO: Introducción. I. El deber de contribuir al gasto público y el deber formal de colaboración con la Administración tributaria. II. Los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia. III. El deber formal de colaboración con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia. IV. Materiales probatorios que contiene una declaración autoinculpatória. V. Propuesta de equilibrio entre el deber formal de colaboración y el derecho a no autoinculparse. VI. La jurisprudencia norteamericana en relación con el conflicto. VII. Una visión del conflicto en México. VIII. Una hipótesis de solución. Referencias.

INTRODUCCIÓN**

En el presente trabajo se pretende exponer de una manera apretada el conflicto que se da entre normas constitucionales que, por una parte, establecen el derecho a no declarar contra sí mismo, denominado derecho

* Magistrado del Séptimo Tribunal Unitario del Decimoquinto Circuito.

** ABREVIATURAS. MÉXICO: CPEUM (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), CFF (Código Fiscal de la Federación), CFPP (Código Federal de Procedimientos Penales). ESPAÑA: CE (Constitución Española), LGT (Ley General Tributaria), TC o TCE (Tribunal Constitucional Español), STC (Sentencia Tribunal Constitucional).

a la no autoincriminación, así como el derecho de presunción de inocencia del que gozan los imputados en México, España y en general en los modernos Estados de Derecho y, por otra, el deber de pagar contribuciones así como el deber formal de colaborar con la Administración tributaria, en su función inspectora, aportando información, datos y materiales potencialmente autoinculpatorios.

De esta confrontación surgen dos propuestas de solución básicas, una que sobredimensiona el derecho a la no autoincriminación y que propone que el contribuyente puede negarse a colaborar con la Administración tributaria al amparo de su derecho a no declarar en contra de sí mismo, y la segunda, que propone la subsistencia del deber de colaborar en la sede administrativa, y el respeto al derecho de no autoinculparse en la sede sancionadora fiscal y en el proceso penal, que es una teoría que armoniza normas y principios constitucionales.

También se examinarán los materiales autoinculpatorios a la luz del Tribunal Constitucional Español, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de la Corte Suprema de los EE.UU.

Al final se comenta la situación de México y se plantea una hipótesis de solución que se inserta dentro de la propuesta integral y armónica del deber de colaborar y el derecho a la no autoinculpación.

I. EL DEBER DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO Y EL DEBER FORMAL DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el moderno Estado de Derecho, y más particularmente en el denominado Estado constitucional de Derecho, es vital para la sana relación entre los detentadores y los destinatarios del poder político, dar sentido y realización a las normas constitucionales, lo que resulta consecuente con el principio de utilidad que debe animar a dichas normas.

Sin embargo, la efectividad de los mandamientos constitucionales presenta en ocasiones dificultades por la eventual confrontación de normas y principios emanados de la Carta Magna, lo que da lugar a diversas interpretaciones y soluciones.

La colisión de normas y principios constitucionales es un tema en el que existen importantes puntos de acuerdo que pueden servir de guía en la solución al problema que será objeto de análisis y que se refiere a la posible

vulneración de derechos fundamentales de las personas físicas con motivo de su sometimiento a procedimientos de comprobación de sus obligaciones fiscales, en los que las autoridades fiscales están facultadas para exigir al administrado y obligado tributario, datos, declaraciones, documentos y, en general, materiales que pueden contener declaraciones autoinculpatorias no voluntarias, ya que la aportación de estos materiales se produce bajo un marco legal de coactividad, es decir, que el administrado se encuentra obligado a proporcionar información, datos y materiales bajo amenaza de sanción en caso de negativa, ya que su renuncia a cumplir con este deber constituye una infracción de carácter fiscal, derivada precisamente del incumplimiento de obligaciones formales por parte del contribuyente.

Para una mejor ilustración del problema, es pertinente referirnos a las normas constitucionales y legales que entran en conflicto.

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta norma constitucional es correlativa del artículo 31.1 CE, que dispone: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

De acuerdo con el examen de estos preceptos constitucionales podemos advertir el establecimiento de una relación jurídica tributaria en la cual el Estado, como sujeto acreedor, fija los tributos que deben cubrir los contribuyentes, como sujetos deudores, con la finalidad de que la recaudación se destine al sostenimiento del gasto público.

Esta potestad tributaria del Estado es determinante para la subsistencia de la organización política estatal, ya que sin los recursos provenientes de las contribuciones no se podrían realizar las funciones públicas ni se podrían conseguir las condiciones mínimas de bienestar para la población, elemento humano del Estado.

Ahora bien, esa potestad tributaria no debe ser arbitraria sino justa, como la enuncia el artículo 31 CE, inspirada en los principios que enumera y que dan forma a la justicia tributaria, la cual responde, en el seno del constitucionalismo, a la necesidad de controlar el poder político.

Al respecto, Loewenstein explica que la historia del constitucionalismo no es sino la búsqueda por el hombre político de las limitaciones al poder absoluto ejercido por los detentadores del poder, así como el esfuerzo de establecer una justificación moral o ética de la autoridad, en lugar del sometimiento ciego. Por una parte, explica el mencionado autor, los detentadores del poder necesitan la debida autoridad para llevar a cabo las tareas estatales, por otra, es indispensable que bajo dicha autoridad quede garantizada la libertad de los destinatarios del poder. Para el constitucionalista, el establecimiento de un armonioso equilibrio entre estos dos valores fundamentales es, en principio, el eterno problema del hombre en sociedad.¹

En su opinión, desde un punto de vista histórico, el constitucionalismo es un producto de la ideología liberal.² Con esto, Loewenstein nos está indicando que el movimiento constitucional es expresión de la lucha y conquista del hombre de la limitación al poder político.

Estas ideas se exponen con la intención de resaltar que la justicia tributaria, inspirada en los principios ya señalados, es fruto de la lucha del ser humano sometido al poder político, por limitar ese poder, de diversas maneras, como son el que la teoría constitucional conoce como control horizontal (intraórganos) del poder, con la llamada división de poderes, y que el control vertical se da con el reconocimiento constitucional de derechos fundamentales de los gobernados, tutelados por procedimientos de defensa constitucional, como el juicio de amparo, en México, y el recurso de amparo en España.

Sin embargo, cabe aclarar que el objeto del problema planteado no es ni el deber de contribuir, ni la justicia tributaria; su referencia tan sólo es el punto de arranque. Derivada de ese deber de contribuir y enclavada en las obligaciones formales del contribuyente, se encuentra la correlativa facultad de la Administración pública para realizar la actividad inspectora de los tributos a fin de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. En el ejercicio de esta actividad, la autoridad inspectora puede

¹ Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, 2ª ed., Barcelona, Ariel, 1976, (Colección Demos), pp. 27 y 50.

² *Ibídem*, p. 151.

requerir al obligado tributario para que le proporcione información, datos y materiales. Estos pueden contener declaraciones de voluntad de dicho obligado, potencial o realmente autoincriminatorias, por cuanto constituyan pruebas que puedan ser utilizadas en su contra dentro de un procedimiento fiscal sancionador o bien en un procedimiento penal que se instaure en su contra por la posible comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

En relación con estos deberes formales del obligado tributario y su vinculación con el deber de contribuir, señala Malvárez Pascual que la STC 76/1990 permite deducir la doble función que se le atribuye al artículo 31 CE. Por un lado, como fundamento del deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, permite la atribución a la Administración de importantes potestades a efectos de la consecución efectiva de la recaudación necesaria para hacer posible la vida del Estado, y junto a dicha función, los principios del artículo 31 CE operan como una garantía individual de los ciudadanos a ser gravados de acuerdo con esos principios.³

En relación con la primera función, expone el citado autor, el artículo 31 CE se convierte en fundamento para el ejercicio de potestades exorbitantes de la Administración, pues es necesario poner a disposición del ente impositor todas aquellas facultades que permitan el mejor desarrollo de la función para que se cumplan los objetivos que con ella se persiguen. Ello permite, de acuerdo con Malvárez Pascual, que la Administración pueda gozar de importantes potestades que suponen una restricción de algunos de los derechos fundamentales del contribuyente; tales restricciones a dicho autor le parecen “admisibles” si las facultades señaladas son estrictamente necesarias para el cumplimiento del fin público de obtener la recaudación impositiva.⁴

En cuanto al ejercicio de las facultades de inspección de los tributos se ha cuestionado por la doctrina la eventual afectación a ciertos derechos

³ Malvárez Pascual, Luis Alberto, “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho” en *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, Civitas, 2001, p. 406.

⁴ *Ibídem*, pp. 408-409.

constitucionales en materia penal, como son el derecho a no autoinculparse y el principio de presunción de inocencia.

Es importante destacar que la obligación formal de exhibir documentos, proporcionar datos, rendir declaraciones y, en general, facilitar materiales por parte del obligado tributario a la Hacienda Pública con motivo de la revisión inspectora es de naturaleza coactiva, debido a que existe amenaza de sanción en caso de incumplimiento.

En el Derecho fiscal mexicano, el artículo 16 CPEUM dispone que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de Policía y de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos.

Con base en dicho precepto constitucional, expone De la Garza, el artículo 42, fracción III, CFF vigente en 1981, faculta a la SHCP para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.⁵

Señala el mismo autor que la fracción II del artículo 42 CFF establece otra importante facultad de fiscalización consistente en que las autoridades fiscales pueden requerir a los contribuyentes y demás sujetos mencionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades la contabilidad, así como para que proporcionen datos, documentos e informes que se les requieran, lo cual, se entiende que acontece fuera de la visita domiciliaria.

En concordancia con estas facultades de la Administración, el artículo 45 CFF establece el deber formal de los obligados tributarios y de sus representantes, de permitir el acceso a los visitadores, y de mantener a su disposición la contabilidad y los demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

A su vez, el artículo 85 CFF establece que son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, entre otras:

⁵ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 17ª ed., México, Porrúa, 1992, pp. 734, 735.

Oponerse a la práctica de visitas, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad, el contenido de las cajas de valores y, en general, los elementos que se le requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por su parte, el artículo 86 CFF establece diversas sanciones de carácter pecuniario a quien cometa infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

En el caso del Derecho español, el artículo 29 LGT establece como obligaciones tributarias formales, entre otras, la obligación de llevar libros de contabilidad y registros; conservar facturas y documentos relacionados con sus obligaciones tributarias; aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado deba conservar en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato con trascendencia tributaria, imponiéndole asimismo el deber de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

La infracción de estos deberes formales se sanciona por el artículo 203 LGT que establece como infracciones tributarias la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, que se producen, entre otros supuestos, cuando el sujeto obligado no facilite el examen de documentos, informes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad.

Puede advertirse del examen de los mencionados preceptos de las leyes fiscales mexicana y española, que los materiales que suministra el obligado a la Administración, cuando es requerido dentro de los procedimientos de inspección tributaria, que su colaboración no es de carácter voluntario, puesto que la aportación de datos, informes y materiales la hace bajo amenaza de sanción.

Al respecto, Fernández Martínez señala que las sanciones fiscales sirven como un instrumento de poder de coacción que la ley le otorga al Estado, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.⁶

⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw Hill, 1998, p. 343.

II. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE NO AUTOINCRIMINACIÓN Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

El cumplimiento de estos deberes formales puede colisionar con derechos fundamentales que reconoce la Constitución, como el derecho a no autoinculparse y la presunción de inocencia. En esa virtud es importante analizar cuál es la situación de esos derechos fundamentales y proponer medidas que coadyuven a su preservación, sin llegar al extremo de que se omita el cumplimiento de los deberes formales con la Administración tributaria; esto último, a fin de dar sentido tanto a la norma constitucional que sustenta los deberes formales para con la Administración, así como a los derechos fundamentales señalados.

En México, el artículo 20, apartado A, fracción II, CPEUM establece como una garantía del inculcado en el proceso penal, que no podrá ser obligado a declarar. Asimismo, prohíbe toda incomunicación, intimidación o tortura y dispone que la confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del juez, o ante éstos sin la asistencia de su defensor carecerá de todo valor probatorio.

Este conjunto de garantías tienden a preservar el derecho del inculcado de abstenerse a rendir declaración, si no lo desea y más aún, de que no sea coaccionado para declarar en su contra, lo que constituye un derecho que se inserta dentro de otro más general que es el de defensa, el cual se encuentra consignado en la fracción IX del mismo precepto constitucional, el que dispone que tendrá derecho a una defensa adecuada, la cual lógicamente no puede disfrutarse si el imputado es obligado a declarar en su contra, lo cual, lamentablemente ha sido una práctica que no se ha erradicado totalmente en México.

Por su parte, el artículo 24.2 CE dispone que todas las personas tienen derecho a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa *a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*.

Señala Sanz Díaz-Palacios que los términos “derecho a no declarar contra sí mismo” y “derecho a no inculparse” o “a no autoinculparse” designan idéntica garantía jurídica y que ésta incluye el derecho a no

confesarse culpable y, como una modalidad cualificada de la misma, el derecho al silencio.⁷

La garantía constitucional relativa al derecho a no declarar contra sí mismo, presenta algunas variantes, que han sido objeto de análisis doctrinal. Una de ellas consiste en el derecho a no declarar, que es la forma en que está redactado en el artículo 20, fracción II, CPEUM.

Otra modalidad o vertiente se expresa en el sentido de que, al no estar obligado el sujeto imputado a declarar contra sí mismo, ello implica que tiene un derecho “a mentir”. Sea que el imputado se niegue a declarar, sea que declare falsamente, en ambos supuestos no le debe deparar ningún perjuicio en el proceso, ya que su silencio no puede generar presunción de culpabilidad, ni debe ser merecedor a ninguna sanción y menos de carácter penal, por el delito de falsedad en declaraciones judiciales, puesto que su conducta obedece al ejercicio de un derecho.

Vinculado al derecho de no autoinculparse encontramos el principio constitucional de presunción de inocencia, el cual generalmente no tiene un reconocimiento expreso, sino tácito en las Constituciones. Señala Aguilar López que los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan tácitamente el principio de presunción de inocencia que exime al acusado de probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, porque en el sistema constitucional el indiciado no tiene la carga de probar su inocencia, correspondiendo al Ministerio Público acreditar el delito y la culpabilidad del imputado.⁸

La consagración tácita del principio de presunción de inocencia ha sido reconocida por el Pleno de la SCJN en la tesis que aparece publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, correspondiente al mes de agosto de 2002, al sostener que de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102, apartado A, párrafo segundo, de la CPEUM, se desprende dicho principio,

⁷ Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda-Pública*, Madrid, Colex, 2004, p. 53.

⁸ Aguilar López, Miguel Ángel, “El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el principio de presunción de inocencia”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, no. 18, 2004, p. 5.

al establecerse expresamente en el último precepto constitucional citado, que es al Ministerio Público a quien le corresponde probar los elementos constitutivos del delito y la culpabilidad del imputado.

En el Derecho español, se reconoce expresamente como un derecho constitucional la presunción de inocencia en el artículo 24.2 CE. Expone Sanz Díaz-Palacios que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable son considerados como garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, según se sostiene en el fundamento jurídico sexto de la STC 197/1995, de veintiuno de diciembre. Asimismo, señala la estrecha relación que existe entre el derecho a no autoinculparse y la presunción de inocencia, que constituye un auténtico derecho fundamental, tras su consagración constitucional en 1978. Al respecto, expone que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 161/1997, sostiene que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable entroncan con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, que es la que sitúa en la acusación la carga de la prueba, que no se puede trocar tácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación.⁹

III. EL DEBER FORMAL DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU COLISIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE NO AUTOINCRIMINACIÓN Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Expone Sanz Díaz-Palacios que la doctrina ha puesto de relieve la tensión dialéctica entre el deber de colaborar con la administración tributaria, que tiene su fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución y cuyo cumplimiento puede ser exigido coactivamente, y los derechos del artículo 24.2 a no autoinculparse y a la presunción de inocencia. En el procedimiento inspector, señala dicho autor, el sujeto se puede ver obligado, bajo amenaza de sanción, a realizar declaraciones autoinculpatorias que tengan luego efectos sancionadores o incluso penales, por lo que el problema se suscita en relación con la eventual trascendencia en los ámbitos sanciona-

⁹ Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto, *op. cit.*, p. 54.

dor y penal de aquellos materiales que el sujeto haya aportado bajo coacción en su afán de eludir la sanción tributaria.¹⁰

Es importante destacar, en relación con la idea de tensión dialéctica expuesta por Sanz Díaz-Palacios, que el obligado tributario no puede omitir el cumplimiento de sus deberes formales de colaboración con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo, que entronca en el deber de contribuir, que constituye una obligación que no puede ser objetada. La anterior idea conduce a determinar la extensión del derecho a no autoinculparse, a los procedimientos sancionadores, o bien limitar el derecho a la esfera penal.

IV. MATERIALES PROBATORIOS QUE CONTIENE UNA DECLARACIÓN AUTOINCULPATORIA

Es pertinente mencionar cuáles son los datos, pruebas o materiales que puede contener una declaración autoinculpatória. Menciona Sanz Díaz-Palacios que los autores distinguen la colaboración activa y la colaboración pasiva del obligado tributario. De acuerdo con esta construcción doctrinal la colaboración pasiva no puede contener declaraciones autoinculpatórias. Al respecto, el referido autor señala la STC 103/1985, en la cual se sostuvo que los artículos 17.3 y 24.2 CE únicamente amparan el derecho del imputado a no colaborar activamente en el proceso, por lo que se sostiene la legitimidad de una prueba de alcoholemia, porque no se obliga al detectado a emitir una declaración. Análoga consideración realizó el Tribunal Constitucional en la sentencia 161/1997 y en la STC 76/1990, en las que se sostuvo que el cumplimiento del deber ciudadano de someterse a test de alcoholemia y la aportación de documentos contables requeridos coactivamente por la Administración tributaria, no constituyen una declaración, desde el punto de vista de los artículos constitucionales mencionados.¹¹

De igual forma, el mismo autor señala que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo ha establecido, en la sentencia

¹⁰ *Ibidem*, p. 41.

¹¹ *Ibidem*, pp. 59-60.

Saunders, de 17 de diciembre de 1996, que el derecho a no declarar contra sí mismo no se extiende a los materiales que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, como sucede con las muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN.

Otras sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que se citan comúnmente son las dictadas en la causa *Funke, Bendenoun c/Francia y J.B. c/Suiza*. En el caso *Funke*, el referido tribunal estableció que no cabía invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente, en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal. En la causa *Bendenoun c/Francia* se reconoce que el derecho a no declarar contra sí mismo juega no sólo en presencia de un procedimiento penal, sino cuando se está frente a un procedimiento administrativo sancionador, por lo que reconoce que el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias administrativas.

En la STC 18/1981 se establece que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, afirma el Tribunal que éstos han de aplicarse en la medida necesaria para garantizar los valores que se encuentran en la base del artículo 24 de la Constitución, así como el principio de Seguridad Jurídica que consagra el artículo 9 CE.

Expone Sanz Díaz-Palacios que con la doctrina del Tribunal Constitucional Español, no queda absolutamente resuelto el problema que plantea la trascendencia represiva de lo actuado en la comprobación e investigación inspectora, ya que de acuerdo con la STC 76/1990, los datos consignados en las diligencias y en las actas de inspección no gozan de una certeza incontrovertible a efectos sancionadores, sobre todo cuando tienen como único soporte las manifestaciones autoinculpatorias del obligado tributario, arrancadas bajo coacción, pero, en todo caso, para desvirtuar esos datos el sujeto inspeccionado se verá en la necesidad de aportar prueba en contrario de los hechos de los que la Administración tenga constancia, hechos que él mismo pudo haber puesto de manifiesto a la inspección tributaria bajo coacción, por lo que, concluye Sanz Díaz-Palacios, lo cierto es que las declaraciones autoinculpatorias realizadas coactivamente por el obligado y los documentos en los que se haya hecho constar la aporta-

ción y análisis de materiales podrían tener efectos represivos, lo cual vulneraría los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución.¹²

Para el mismo autor existe proximidad en los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal Constitucional Español, y considera que el mejor tratamiento que ha dado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a la preservación de los derechos de no autoinculpación y presunción de inocencia pueden aplicarse en el Derecho español, invocando el artículo 6.1 del Convenio de Roma, que se refiere expresamente a los litigios sobre derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal, precisando dicho autor que, de acuerdo con el artículo 96.1 CE, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos forma parte del ordenamiento interno. Por otra parte, también señala que el artículo 10.2 CE dispone que las normas relativas a derechos y libertades fundamentales reconocidos en el texto constitucional se interpretarán de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales.¹³

V. PROPUESTA DE EQUILIBRIO ENTRE EL DEBER FORMAL DE COLABORACIÓN Y EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE

Una última e importante referencia a las ideas de Sanz Díaz-Palacios es la relativa a su propuesta de equilibrio entre el deber de colaborar y el derecho a no autoinculparse. Considera que sería factible admitir que el obligado tributario colabore con la Inspección en el transcurso de las actuaciones de comprobación, sin posibilidad de invocar el derecho de no autoincriminarse, pero como esas actuaciones podrían tener virtualidad en un procedimiento sancionador, ya que bastaría su incorporación formal al expediente sancionatorio, entonces esta eventual trascendencia represora originada por la aportación autoinculpatorio realizada por el obligado tributario, bajo coacción, podría justificar una reforma normativa que permitiera al sujeto negarse a colaborar con la Inspección tributaria,

¹² *Ibídem*, p. 165.

¹³ *Ibídem*, p. 234-235.

quedando resguardados sus derechos fundamentales a no autoincriminarse y la presunción de inocencia. El doctor Sanz Díaz-Palacios rechaza esta corriente doctrinal y considera más acertado mantener la configuración actual del deber de colaborar con la Inspección tributaria y negar virtualidad sancionadora al material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias realizadas coactivamente.¹⁴

Esta propuesta de equilibrio del doctor Sanz Díaz-Palacios me parece la más acertada y estimo que puede tener plena realización en el Derecho español, a la luz de las resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos anteriormente mencionadas, ya que, como lo menciona dicho autor, el Convenio Europeo de Derechos Humanos forma parte del Derecho español, y resulta una tarea sencilla determinar si el doblegado tributario realiza o no una declaración autoinculpatoria, de acuerdo con las sentencias antes comentadas del Tribunal Constitucional Español y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, particularmente la sentencia *Saunders v. Reino Unido*.¹⁵

VI. LA JURISPRUDENCIA NORTEAMERICANA EN RELACIÓN CON EL CONFLICTO

Álvarez Echagüe señala que la jurisprudencia norteamericana se aleja por completo de lo sostenido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La Corte Suprema resolvió en la causa *Couch v. United States*, que el privilegio de la quinta enmienda de la Constitución de EE.UU. es de naturaleza íntima y personal, que prohíbe que el Estado obtenga pruebas de parte del requerido o imputado que impliquen autoinculpación, pero no alcanza a la información que pudiera incriminarle y que se encuentra en poder de terceros, por lo que si la información fue requerida a su contador, no hubo coerción alguna sobre el actor para aportar datos.

En igual sentido se pronunció la Corte Suprema en la causa *Fishers v. United States*, en la que dos contribuyentes investigados por presuntos ilícitos tributarios habían entregado documentación a sus abogados para

¹⁴ *Ibidem*, p. 209.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 208 y 209.

que analizaran el tema. Los abogados fueron requeridos para la entrega de la documentación y se opusieron, alegando el privilegio abogado-cliente y la quinta enmienda, y señalaron que esos documentos eran inmunes a los requerimientos de la Administración. La Corte Suprema entendió que no se violó la quinta enmienda porque el contribuyente no fue obligado a aportar ningún documento que lo autoincriminara, sino que el requerimiento fue a un tercero.

En el caso *United States v. Troeschers*, la Corte de Apelaciones del Noveno Circuito sostuvo que la posibilidad de invocar la quinta enmienda es posible únicamente cuando hay un riesgo sustancial de autoincriminarse y que la existencia de ese riesgo es generalmente determinada por el examen de las preguntas, su formulación y las peculiaridades del caso.¹⁶

En opinión del mencionado autor, el Derecho constitucional a no declarar contra sí mismo implica que el Estado no puede ejercer su *ius puniendi* para obtener elementos probatorios del sujeto pasivo a quien posteriormente intentará sancionar con las pruebas así obtenidas. Aclara dicho autor que ello no enerva la facultad de la Administración tributaria de utilizar esos datos o pruebas obtenidas bajo pena de sanción para la determinación de la obligación tributaria, la cual se mantiene incólume y es absolutamente legítima. Dicho autor considera que el principio constitucional de no autoincriminación en los procedimientos sancionadores tributarios como en los procesos penales implica que el contribuyente puede alegar ese derecho constitucional para no aportar pruebas que puedan inculparlo, aunque limitado este derecho sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente, sin que pueda negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino sólo aquellas que constituyan evidencia del delito o infracción que él ha cometido.¹⁷

¹⁶ Álvarez Echagüe, J. M., “Hay límites constitucionales a la utilización de las pruebas colectadas en el marco de un proceso de fiscalización tributaria como fundamento de sanciones penales” en *Revista de Derecho Constitucional Latinoamericano*, vol. III, mayo-julio 2003, pp. 6-9.

¹⁷ *Ibidem*, pp. 10 y 11.

VII. UNA VISIÓN DEL CONFLICTO EN MÉXICO

La doctrina y la jurisprudencia mexicana se han ocupado sólo de manera indirecta del problema relativo a la posible vulneración de los derechos constitucionales de no autoincriminación y presunción de inocencia, con motivo del cumplimiento coactivo por parte del contribuyente a su deber de proporcionar información y materiales a la Administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La jurisprudencia en México sobre el tema en estudio se ha referido fundamentalmente a la eficacia o valor probatorio que pueden tener dentro de un proceso penal los documentos, actas y diligencias recabadas en procedimientos administrativos, principalmente en materia laboral.

Al respecto, el Quinto Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 6055/89, sostuvo la tesis de que no es violatoria de garantías la resolución que concede valor a un acta administrativa en la que no se protestó en forma legal al personal que intervino en ella, dado que no existe precepto alguno en la ley laboral que así lo indique, además, de que no es necesaria la referida protesta porque no es una declaración ante la autoridad competente y por lo mismo está sujeta a ratificación ante ésta. Criterio que fue publicado en el *Semanario Judicial de la Federación*, tomo IV, Segunda Parte, julio a diciembre de 1989, página 41.

En relación con los documentos, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito sustentó la tesis de que no es admisible que los documentos en los que constan declaraciones de las partes surtan efectos de confesión, porque esto es propio para la confesión judicial vertida en un juicio laboral, pero no respecto de la declaración efectuada dentro del juicio, en acta administrativa levantada por el patrón, por lo que en estos casos dicha declaración se rige por las reglas de la prueba documental. Criterio que aparece publicado en el *Semanario Judicial de la Federación*, tomo XII, septiembre de 1993, página 43, bajo el rubro: “DOCUMENTOS. NO SURTEN EFECTOS DE CONFESIÓN”.

Con referencia a la prueba testimonial desahogada en acta administrativa, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia del Trabajo del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 1666/93, sostuvo el criterio de que

no le ocasiona perjuicio al solicitante de amparo esta prueba testimonial si fue ratificada y en la misma consta que el actor confesó haber cometido la falta que se le imputa. Dicha tesis es consultable en el *Semanario Judicial de la Federación*, tomo XI, mayo de 1993, página 417.

Por lo que se refiere a la materia propiamente administrativa, se han sustentado diversos criterios. Así, por ejemplo, al resolver el amparo directo 10/90, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito sostuvo la tesis de que la declaración rendida por el solicitante de amparo ante la autoridad que no está facultada para practicar diligencias de carácter penal, y en la cual se consigna una serie de hechos ilícitos que posteriormente fueron denunciados ante el titular de la acción penal, se convalida y adquiere valor jurídico de prueba, si el inculcado la ratifica libremente ante el representante social. Dicha tesis se puede consultar en el mencionado semanario, en el tomo VI, Segunda Parte-2, julio a diciembre de 1990, consultable con el rubro “CONFESIÓN VALOR JURÍDICO DE LA, CUANDO ES RENDIDA EN ACTA ADMINISTRATIVA ANTE AUTORIDAD NO FACULTADA PARA RECIBIRLA”.

Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN, en la tesis sustentada al resolver el amparo en revisión administrativo 2641/64, sostuvo el criterio de que los hechos consignados en actas administrativas de infracción, constituyen un antecedente que servirá para la imposición de la pena que proceda, con lo que la Segunda Sala admitió que podía utilizarse dichas actas en la instauración de procesos penales.

No obstante, en una tesis anterior, la Cuarta Sala de la SCJN, al resolver el amparo directo 3883/71 (consultable en el *Semanario Judicial de la Federación*, volumen 44, Quinta Parte, página 45, bajo el rubro “TESTIMONIOS, ATENDIBILIDAD DE LOS.”), sostuvo el criterio de que no se debe conceder eficacia a los testimonios rendidos en actas administrativas, a pesar de que se ratifiquen si los testigos, a pesar de la ratificación, declaran en forma diversa a como lo hicieron en el acta administrativa.

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 173/71, determinó la invalidez de una declaración rendida en una averiguación administrativa, al estimar que no se respetaron al inculcado sus garantías constitucionales, entre ellas, estar asistido por su defensor, por lo que no procedía conferirle valor, ya que de lo contrario, los tribunales alentarían prácticas inconstitucionales.

El mismo tribunal colegiado, al resolver el amparo directo 327/72, sostuvo que si en un procedimiento administrativo las autoridades reciben el testimonio de alguna persona sin citar al afectado para que pueda ejercer el derecho de repreguntar a esos testigos, se viola la garantía de audiencia y la de debido proceso legal, consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, ya que se habrá confeccionado sin la intervención del afectado, quien no habrá tenido la posibilidad de desvirtuar los testimonios.

Del análisis de las tesis antes referidas podemos advertir que no existe unidad de criterios en la materia. No obstante, se puede apreciar cierta tendencia a conceder eficacia a las pruebas recabadas en los procedimientos administrativos, ya se trate de prueba confesional o de prueba testimonial, supeditando su eficacia a la ratificación de las declaraciones testimoniales o confesorias, lo cual no admiten como criterio válido algunos tribunales colegiados que se pronuncian por la invalidez de dichas pruebas, por estimarlas violatorias de las garantías de audiencia y debido proceso legal.

En general, no existe una regla que determine en el Derecho mexicano la eficacia probatoria de los documentos y materiales autoinculpatórios en los procedimientos de inspección, por lo que su ponderación se resuelve de acuerdo con la naturaleza de los documentos exhibidos y atendiendo al valor probatorio que establece la normatividad procesal penal. Lo común es que esos datos y materiales se incorporen tanto al procedimiento sancionador como al proceso penal y que se les reconozca el valor probatorio que les corresponde como documentos públicos, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 281 del CFPP, que establece que son documentos públicos los que señale el Código Federal de Procedimientos Civiles o cualquier otra ley federal.

En relación con este tema y vinculado con lo dispuesto por el artículo 281, última parte, del CFPP, que establece que se considerarán documentos públicos los previstos en cualquier otra ley federal, debe destacarse lo dispuesto por el artículo 234, fracción I, conforme al cual tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas. De igual modo, la fracción I del mismo precepto dispone que harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por las partes.

El artículo 285 CFPP establece que la confesión tiene un valor de indicio, esto es, un valor relativo que, para convertirse en pleno, requiere de su adminiculación con otros indicios que, unidos a la confesión, integren la prueba circunstancial a que se refiere el artículo 286 del CFPP.

A su vez, los artículos 3º, último párrafo, y 287, último párrafo, del CFPP establecen restricciones a la función investigadora de las corporaciones policíacas, a quienes les queda prohibido recibir declaraciones de los acusados y dispone que no se puede tomar como confesión lo asentado en las diligencias practicadas por agentes de la Policía federal o local. Esta ineficacia no se consigna para las declaraciones que los imputados hubiesen rendido ante autoridades administrativas, y de manera especial ante las autoridades inspectoras, obtenidas con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, lo cual se explica, al tratarse de actividades lícitas, por lo que sería recomendable regular su alcance probatorio, cuando contienen declaraciones autoincriminatorias.

VIII. UNA HIPÓTESIS DE SOLUCIÓN

La anterior situación da lugar a que exista en la práctica de los tribunales penales mexicanos, tanto federales como de los Estados de la República Mexicana, una restricción efectiva a los principios y derechos constitucionales de no declarar contra sí mismo y de presunción de inocencia, con el menoscabo consecuente de la garantía constitucional de defensa de los procesados.

Por la anterior razón, y ante la ausencia de un desarrollo doctrinal en México sobre la materia, es conveniente plantear de inicio la conveniencia de propugnar por una reforma constitucional y legal, en la que se establezca que los materiales autoinculpatorios proporcionados por el obligado tributario, en cumplimiento de deberes formales, no deben tener eficacia probatoria en su contra, dentro del procedimiento fiscal sancionador o en el proceso penal que se pudieran instaurar en su contra. Así, se limitaría su eficacia al procedimiento de inspección tributaria, preservando de esta manera incólumes tanto a la norma constitucional que establece la obligación de tributar a fin de sostener el gasto público y los deberes formales inherentes a esa obligación, como a la norma constitucional que establece los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia. En este sentido, se seguiría la propuesta del doctor Sanz Díaz-Palacios, de equilibrio

y armonía de las normas constitucionales y se respetaría también, de esta manera, la teoría de interpretación constitucional que pregona que la relación entre los principios y normas constitucionales no es una relación de grado, sino de peso y que la aplicación preferente de uno de los principios involucrados no tiene como consecuencia la exclusión del ordenamiento constitucional del principio o principios de menor peso. La anterior propuesta recoge fielmente la idea de Loewenstein, de que en el Estado moderno constitucional y democrático (que pregona el artículo 1.1 CE), la esencia del proceso el poder consiste en establecer un equilibrio entre las diferentes fuerzas que compiten dentro de la sociedad estatal y de que uno de los fines más trascendentes del derecho constitucional es conciliar los principios de libertad y autoridad.¹⁸

REFERENCIAS

- Aguilar López, Miguel Ángel, “El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el principio de presunción de inocencia”, en *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, no. 18, 2004.
- Álvarez Echagüe, J. M., “Hay límites constitucionales a la utilización de las pruebas colectadas en el marco de un proceso de fiscalización tributaria como fundamento de sanciones penales”, en *Revista de Derecho Constitucional Latinoamericano*, vol. III, mayo-julio 2003.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw Hill, 1998.
- Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 17ª ed., México, Porrúa, 1992.
- Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, 2ª ed., Barcelona, Ariel, 1976 (Colección Demos).
- Malvárez Pascual, Luis Alberto, “La función tributaria en el marco del estado social y democrático de derecho”, en *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, Civitas, 2001, p. 406.
- Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda-Pública*, Madrid, Colex, 2004.

¹⁸ Loewenstein, *op. cit.*, p. 27.