



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: su trascendencia frente al deber de colaboración

Varela, Pablo Sergio

2004

Cita APA: Varela, P. (2004). La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: su trascendencia frente al deber de colaboración.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

016-0101

Col. 1502/0189 CATALOGADO

LA GARANTIA DE LA NO AUTOINCRIMINACION
EN MATERIA TRIBUTARIA.
SU TRASCENDENCIA FRENTE AL DEBER
DE COLABORACIÓN

Dr. Pablo Sergio Varela

Tesis final
Posgrado de Especialización en Tributación

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

Director de tesis: Dr. Jorge Damarco

Dep. N. 232, N. 23210
V₁
Tesis M

Febrero de 2004

ÍNDICE

1.	Objeto de estudio	3
2.	Evolución del principio de no autoinculpación en materia penal	6
	a) Orígenes y formulación constitucional	6
	b) La jurisprudencia nacional y extranjera en materia penal	12
	c) El encuadre dentro del principio de defensa en juicio	21
3.	El poder sancionatorio del Estado en materia tributaria	24
4.	El deber de colaboración fiscal. En especial ante la ley 11.683	28
5.	La garantía de no autoinculpación frente al deber de colaboración fiscal	39
6.	La disfunción de la coacción estatal	43
7.	El concepto de declaración frente a la garantía de no autoinculpación	59
8.	La utilización de pruebas colectadas durante la fiscalización	68
	a) Frente a la instrucción de sumario por multa de la ley 11.683	76
	b) Frente al proceso penal tributario de la ley 24.769	79
9.	La garantía de no autoinculpación en materia tributaria en la jurisprudencia extranjera	89
10.	Colofón	100

**"No lo hagas, si no conviene;
no lo digas, si no es verdad"**

MARCO AURELIO, *Meditaciones*

1. OBJETO DE ESTUDIO

El objeto de estudio de nuestra tesis lo constituye la alternativa de invocación, en el procedimiento tributario, de la garantía constitucional de no autoinculpación plasmada en el artículo 18 de nuestra Carta Magna y su validez teórico-práctica.

En efecto, nuestro interés en este tema se origina en la trascendencia procedimental que supone la aplicación directa en el ámbito tributario de la conocida garantía contra la autoincriminación, taxativamente enunciada en nuestra Constitución nacional como "*nadie puede ser obligado a declarar en contra de sí mismo*", habitualmente reservada al único alcance del derecho procesal penal común.

Es por ello que nuestra profundización no sólo comprenderá la evolución en la gestación de invocación de la garantía de no autoincriminación en el ámbito nacional e internacional y sus alcances objetivos y subjetivos en el momento de invocarla, sino también el contraste de su contenido intrínseco frente al procedimiento tributario de las leyes 11.683 y 24.769, a partir de la importancia y utilización de los datos que la Administración recepta bajo requerimiento del propio sujeto fiscalizado. Formará parte de esta discusión su encuadre dentro del principio de inocencia o, alternativamente, formando parte del derecho de defensa en juicio.

En segundo término, cabe remarcar la importancia de la actuación de la Administración Tributaria en cualquier Estado moderno, con las colindantes facultades de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales legalmente atribuidas en cabeza de los contribuyentes, y el concomitante régimen de castigo aplicable frente a sus incumplimientos.

Atento al carácter autoliquidatorio que siguen normalmente los modernos sistemas tributarios, la exigencia de la confección y presentación de la exteriorización de los hechos imponible queda plasmada en una declaración jurada. Revisaremos hasta dónde es válida, como consecuencia de la vigencia de la garantía constitucional de no autoincriminación, la adjetivación de tal exteriorización.

Surge también de allí el conocido deber de colaboración en el procedimiento de verificación y fiscalización tributaria, no sólo de terceros sino asimismo del propio contribuyente bajo control, plasmado explícitamente en nuestro ordenamiento a partir del art. 35 de la ley 11.683 (t.o. 1998), representando su incumplimiento, motivo suficiente para la aplicación de sanciones formales de distinta envergadura, cuya graduación fuera recientemente modificada y así agravada. Para ello, recurriremos además a la revisión de las legislaciones de otros países, en las que se apreciará lo universalmente discutido de este tópico.

A partir de allí, parecería manifestarse el lógico castigo por no acatar el deber de colaboración expresamente dispuesto, sin posibilidades de incumplir válidamente la consigna fiscal, que con frecuencia es excesiva.

Debe notarse que la lógica e imprescindible protección de los derechos del contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, es decir, cuando el organismo recaudador intenta actuar en cumplimiento de sus funciones legalmente asignadas, accionará una fuerza de palancas de alta resistencia, enfrentando facultades-deberes de la Administración con un derecho de raigambre constitucional.

Así, surge la razonada incertidumbre en la aplicación procesal de la garantía constitucional de no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario nacional, enfrentando *prima facie* el postulado de colaboración exigible al particular a partir de una ley que brinda a los funcionarios un amplio margen de maniobra de tipo discrecional, que no pocas veces se torna arbitrario. Sin embargo, la interacción de ambas figuras (nos referimos a la garantía de inmunidad de la declaración y el deber de colaboración) consigna un punto de intersección excesivamente difuso que pone en vilo simultáneamente a bienes

jurídicos individuales y macrosociales. Nace así el concepto de coacción estatal y la falta de transparencia procedimental de parte de la Administración en el momento de recopilar información, detonando pues la necesidad de la aclaración previa y de la participación imprescindible de un profesional durante la deposición directa del contribuyente que encaren los funcionarios.

Por ende, la revisión del alcance de la garantía constitucional de no autoincriminación en la materia represiva tributaria en el ámbito extrajudicial –es decir, desde la etapa de fiscalización– colocaría eventualmente en tela de juicio la aplicación de sanciones por el mero hecho de no colaborar, como deber administrativo, en especial cuando dicha acción presupone el autoinculpamiento del sujeto requerido. Sin embargo, se maximizaría su valor cuando la información recogida en el procedimiento de la inspección fiscal se pretenda utilizar no sólo para su válido fin, como es la existencia y cuantificación de hechos imposables, sino también para castigar las conductas de los contribuyentes y responsables que hubieran resultado los sujetos pasivos verificados y quienes hubieran suministrado el contenido que luego los autoincriminaría.

Para concluir nuestra investigación, abordaremos la factibilidad de la vigencia de la garantía en cuestión para las personas jurídicas, recurriendo con ese fin a reciente jurisprudencia europea y estadounidense.

2. EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO DE NO AUTOINCULPACIÓN EN MATERIA PENAL

Planteados, pues, los objetivos de la materia a tratar, es conveniente comenzar retrocediendo en el tiempo hasta llegar al entendimiento de la fuente creadora del principio bajo estudio, para orientarnos tentativamente en el alcance que corresponde brindar a tal garantía. Parece prudente en este punto recordar, con independencia de sus distintas clasificaciones¹, que el concepto de garantía implica la medida de seguridad y defensa ante el Estado o contra él, es decir que será el Estado el que provea las garantías y será el particular quien deberá hacerlas valer frente a él.

a) Orígenes y formulación constitucional

Según SPIS², el origen de la inmunidad de declaración se remonta a Inglaterra, a fines del siglo XVI, como protesta ante los métodos inquisitoriales de los tribunales eclesiásticos, que recurrían a prácticas de torturas para conseguir la confesión de los acusados.

Sin embargo, GHIRARDOTTI³, remitiéndose a HELMHOLZ⁴, se retrotrae aún más en el tiempo y remonta el privilegio contra la autoincriminación a las palabras de San Juan Crisóstomo en el siglo V d.C., vinculadas con la confesión cristiana frente a los sacerdotes mas no públicas. Por ello, la consigna allí resultaba "nadie puede ser obligado a acusarse públicamente a sí mismo porque nadie puede ser obligado a exhibir sus propias fallas".

1. Véase HERRENDORF, Daniel, y BIDART CAMPOS, Germán, *Principios de derechos humanos y garantías*, Ediar, Buenos Aires, 1991, ps. 215 y ss., quienes clasifican a las garantías en un sentido amplísimo, amplio, estricto y estrictísimo, enunciando el carácter instrumental que tiene la protección a desarrollar.

2. SPIS, Rodolfo, *La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, ED, diario del 30/4/99, p. 19.

3. GHIRARDOTTI, Mariano, *Garantía constitucional de no declarar contra sí mismo. Su relación con el derecho tributario*, Rev. "Derecho Tributario", t. XVI, p. 353.

4. R. H. HELMHOLZ de la Universidad de Chicago, autor del primer capítulo de *The Privilege against Self Incrimination*, Chicago, 1997, citado por GHIRARDOTTI, ob. cit. en nota 3, p. 353.

Es ÁBALOS, por su parte, quien rastrea el origen de este postulado en la propia Biblia, "en el Libro de los Números 30 y 35 y en el Deuteronomio, 17,6; 19, 15 por los cuales una norma solemne sostenía que nadie podía ser condenado sino en virtud de testimonios ajenos y de un número mayor de dos; el único testigo estaba excluido para fundar una sentencia condenatoria"⁵.

Otros remontan su existencia al Talmud y a las enseñanzas de Rava, e incluso al propio derecho romano⁶.

KATZ explica que el principio contenido en el Talmud, orientado a impedir la obtención de las confesiones por la fuerza, "establece terminantemente que ningún hombre puede considerarse a sí mismo como malhechor, porque éste es incompetente para atestiguar, ya que el hombre es lo más cercano a sí mismo y, además, se supone que un malhechor no es justo ni veraz"⁷.

Ya antes del 1200, alecciona HENDLER, existía en Inglaterra el juramento por compurgadores, una forma de ordalía, cuando el Papa Inocencio II estableció el juramento inquisitivo reflejado con la expresión latina "*ius iurandum de veritate dicenda*"⁸.

En 1487 la Star Chamber autorizó el juramento inquisitivo impuesto de oficio, y casi doscientos años más tarde comenzó a desterrarse en el derecho común inglés el principio de la autoincriminación, restringiendo la práctica inquisitiva de la interrogación⁹.

5. ÁBALOS, Raúl W., *Derecho procesal penal*, Jurídicas Cuyo, Buenos Aires, 1993, t. 1, p. 280.

6. COHN, Haim, *Police Power and Individual Freedom*, Claude Sowie, 1962, ps. 265 y ss., citado por BUTLER, Patricio, *El derecho a no suministrar pruebas contra sí mismo*, JA, t. VI, p. 878.

7. KATZ, Marcos, *Exposición de argumentos jurídicos contra la autoincriminación y la pena de muerte*, en <http://www.uia.mx/ibero/noticias/boletines/2002/octubre/CS100246.html>.

8. HENDLER, Edmundo S., *Derecho penal y procesal penal de los EE.UU.*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, p. 175.

9. Tal como señala HENDLER, ob. cit., en una destacada causa, Lilburn es acusado ante la Star Chamber por imprimir e importar libros heréticos y sediciosos, negando el imputado sus cargos y el juramento de verdad, siendo azotado y puesto en la picota.

En síntesis, si bien es incierta la existencia del derecho de no autoinculparse durante la época fundacional, no hay duda de que en el constitucionalismo moderno fueron los ingleses quienes acuñaron la conocida expresión "*nemo tenetur*", donde no existía obligación de confesar delitos frente al público ni frente al juez, evitándose a posteriori la declaración bajo juramento, pues se advertía que alejarse de la verdad suponía un delito adicional.

Reafirma esta idea PIERONI, quien recuerda que "el principio *nemo tenetur* aparece en 1550 en Venecia en la obra de Julius Clarus *Practica criminallis*, en Perugia en 1609 en obras de Franciscus Aretinus (obviamente de Arezzo) y nuevamente en Venecia en 1605 en *Speculum iustitiae* de Robertus Maranta. Todos escritos, por supuesto, del derecho continental europeo.

"Sólo en 1780 en Inglaterra se difunde el uso y autorización para utilizar defensores en los juicios criminales. Hasta 1830, y más tarde en Norteamérica, se esperaba que el acusado hablara ante la instrucción y en el juicio. Tiempo después, se generaliza la utilización de un consejero legal. La frase *accused speaks* era la regla en los juicios criminales"¹⁰.

Su aplicación procesal penal se arraiga entonces rápidamente en el derecho estadounidense, donde el silencio, como derecho a permanecer callado, en 1838 pasa a ser la prevención que las cortes ofrecen a sus acusados.

Agrega GHIRARDOTTI¹¹ que su origen se plasma en la declaración de los derechos de Virginia en su artículo VIII¹², lo cual tuvo consagración constitucional en la Quinta Enmienda de la Constitución estadounidense que dice: "*No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime,*

10. Véase el interesante artículo de PIERONI, Augusto, *Tiene derecho a permanecer callado...*, ED, t. 178, p. 1029.

11. GHIRARDOTTI, Mariano, ob. cit. en nota 3, p. 354.

12. La misma dice que "en toda persecución criminal el hombre tiene derecho a averiguar la causa y la naturaleza de su acusación, a ser careado con los acusadores y testigos, a producir las pruebas a su favor y a ser juzgado rápidamente por un juzgado imparcial de doce vecinos, sin cuyo consentimiento unánime, no puede ser declarado culpable, que no puede ser compelido a declarar contra sí propio, que ningún hombre puede ser privado de su libertad sino según la ley del país o el juicio de sus pares".

unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising on the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of war or public danger, nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb, nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation" (nadie tendrá que responder por un delito capital o infamante por otras razones, a menos que sea sobre la base de una declaración o acusación de un Gran Jurado, excepto en los casos originados en las fuerzas terrestres o navales, o en la milicia, en el desempeño de la misma en tiempos de guerra o en caso de peligro público; tampoco una persona verá amenazada su vida o integridad física dos veces por el mismo delito; ni se la obligará en un caso penal a atestiguar contra ella misma, ni se verá privada de la vida la libertad o la propiedad sin el debido proceso de ley; tampoco se tomará la propiedad privada para destinarla al uso público sin la debida compensación)¹³.

Sería el propio BECCARIA quien, mucho antes de que ocurriera lo narrado, sostenía que "La única diferencia que hay entre la tortura y las pruebas de fuego y del agua hirviente es que el resultado de la primera parece depender de la voluntad del reo y el de las segundas de un hecho puramente físico y extrínseco. Pero esta diferencia es sólo aparente y no real. Hay tan poca libertad para decir la verdad entre espasmos y desgarros como la había entonces para impedir sin fraude los efectos el fuego y el agua hirviente (...) Por ello, la impresión de dolor puede crecer hasta el punto que, ocupándolo, no deje más libertad al torturado que la de escoger el camino más corto, en el momento presente para sustraerse a la pena (...) y así el inocente sensible se declarará culpable si cree hacer cesar con ello el tormento"¹⁴.

Ya en nuestras tierras, y bajo una protección corporal y moral, la garantía de no autoinculpación se transforma en un postulado fundamental a partir de la Asamblea de 1813 cuando se destruyen los elementos de tortura, siendo el

13. *The Constitution of the United States and Related Documents* (Martín Schapiro, ed.), Crofts Classics, 1973, ps. 20 y 21, citado por GHIRARDOTTI, Mariano, ob. cit. en nota 3, p. 354.

14. BECCARIA, Cesare, *De los delitos y de las penas*, Alianza, Buenos Aires, 1994, p. 54.

deán Funes, Bernardo de Monteagudo y Mariano Moreno quienes encabezaron la defensa de dicha garantía.

Será Alberdi, sin embargo, quien la plasmaría en nuestra Constitución nacional, partiendo del modelo estadounidense, para luego quedar confirmada según reza el artículo 18 de nuestra Carta Magna. No podemos dejar de relevar hoy que normas de rango constitucional tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos también amparan tal garantía.

En efecto, según el artículo 8.2 de la Convención de San José de Costa Rica, "toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: (...) g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable". Por otro lado, el Pacto Internacional mencionado, en su artículo 14. 3, inc. g, dispone que "La persona tiene derecho a no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable".

Dentro de este tipo de convenios, hallamos la Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles Inhumanos y Degradantes, incorporada en nuestra Carta Magna, haciendo expresa referencia a la doctrina del fruto del árbol envenenado, por la cual el Estado no puede aprovechar en materia probatoria la obtención ilegal de una confesión, disponiéndose que ninguna declaración que se demuestre que haya sido lograda mediante tortura pueda ser utilizada en proceso alguno¹⁵.

Sin embargo, la redacción vigente, según el ilustrativo trabajo de LISICKI¹⁶, implica un supuesto alcance jurídico distinto entre las legislaciones

15. CEVASCO, Luis J., *Principios de derecho procesal penal argentino*, Oxford University Press, Buenos Aires, 1999, p. 21.

16. LISICKI, Fernando, *La garantía contra la incriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador*, "Revista Argentina de Derecho Tributario", Universidad Austral Tax Law Review, La Ley, abril-junio de 2002, nº 2, p. 415.

estadounidense y la nacional. Aquella Constitución extranjera en su Quinta Enmienda consigna que ninguna persona "puede ser compelida en ninguna causa criminal a ser testigo contra sí mismo". No obstante, creemos que las pautas operativas de los principios penales actúan en similar sentido.

Para enriquecer estas diferencias y evolución histórica, parece propicio transcribir en este sentido algunas ideas volcadas por MAIER: "en nuestro derecho constitucional, la garantía, prevista en una cláusula amplísima y sin limitaciones, comienza su historia ya en el año 1813, en el Proyecto de Constitución de la Sociedad Patriótico-Literaria, Art. 201: 'Ningún ciudadano será obligado a declarar contra sí propio o confesar un crimen, ni se lo notificará para que diga en juicio lo que llanamente no conteste'. En ese mismo año, el Proyecto de Constitución de carácter federal para las Provincias Unidas de América del Sud, atribuido al diputado artiguista Felipe Santiago Cardozo y a las instrucciones del la Banda Oriental, cuyos diputados no se incorporaron a la Asamblea del año XIII, porque sus diplomas fueron rechazados, decía (art. 48): 'Nadie será compelido en un caso criminal a delatarse a sí mismo'. El texto actual de la Constitución Nacional proviene directamente del Proyecto de Constitución de Alberdi (1852), art. 19 -'Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo'-, que acogió a la letra la Constitución de la Confederación argentina (1/5/1853), art. 18, y pasó sin modificación (salvo de puntuación gramatical) a la Constitución de la Nación argentina (23/9/1860)"¹⁷.

En síntesis, advertimos luego de todas estas referencias históricas que, con la aparente diferencia de la postura estadounidense de la aplicación restringida a los procesos penales, en nuestra legislación, la garantía de no autoinculparse alcanza otras ramas del derecho represivo, resultando de interés profundizar su desarrollo en materia tributaria.

17. MAIER, Julio B. J., *Derecho procesal penal argentino. Fundamentos constitucionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 1989, p. 435.

b) *La jurisprudencia nacional y extranjera en materia penal*

Con el ánimo de continuar repasando el carácter evolutivo de este privilegio constitucional, podemos observar que en el ámbito nacional una parte importante de la doctrina¹⁸ entiende que la garantía de no declarar en contra de sí mismo apunta en forma exclusiva a la materia penal, que tuvo una evidente evolución en materia de declaraciones espontáneas.

Cierta jurisprudencia no es proclive a aceptar la similitud de la aplicación de esta garantía a cualquier otro ámbito distinto del penal. Así lo resolvió la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Rosario¹⁹ al entender que "la garantía constitucional consiste en que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (art. 18, Const. nac.) posee diferente vigencia en el ámbito penal que en el civil, conclusión ésta que se robustece con la existencia de la absolucón de posiciones vigente en la generalidad de los códigos procesales civiles y laborales existentes en la República Argentina".

No compartimos la restricción de esa postura, pues el artículo 18 de la Constitución nacional no limita expresamente de modo alguno su alcance al derecho represivo común, el que sin duda parece el más apto para adquirir tal figura. Cierta jurisprudencia de notoriedad nos acompaña en esta idea. Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Mendoza"²⁰ tuvo oportunidad de sostener que la citación a absolucón de posiciones tiene una solemnidad tal que la torna violatorio de la prohibición de declarar contra sí mismo establecida en el artículo 18 de la Constitución.

18. En especial, representando a los penalistas, SPOLANSKY, Norberto, *Nadie está obligado a declarar contra sí mismo, falso testimonio y culpabilidad*, LL, t. 140, p. 701; y a los constitucionalistas, BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, Ediar, Buenos Aires, 1998, t. 2, p. 324.

19. CCiv. y Com. Rosario, Sala III, 25/11/97, "T., S. L. c/R., F. C.", LL, t. 1999-E, p. 900 (41.861-S); *LLitoral*, t. 1998-2, p. 1117.

20. Causa nº LI, Criminal contra Eduardo Mendoza, por falsificación de un manifiesto de Aduana, del 28/10/1864, *Fallos*, 1:350, citado por TEDESCO, Ignacio, *El privilegio contra la autoincriminación*, "Cuaderno de Doctrina y Jurisprudencia Penal", nº 6, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, p. 276.

No es menos importante focalizar que los poderes administradores, en pos del cumplimiento de las normativas legales, gozan de facultades para aplicar sanciones, pero siempre bajo el amparo de las garantías fundamentales, bien representadas entre otras por la revisión judicial previa. Es por ello que, con independencia del castigo atribuible al incumplidor y sin importar el contexto jurídico en el que tal valoración de conducta se efectúe, los individuos²¹ gozarán del privilegio de indemnidad de la declaración, el que nunca podrá ser válidamente vulnerado pues, como tal, es un principio de inviolable cariz y raigambre.

Definiendo el alcance de la garantía de no autoincriminación, en el famoso fallo "Murphy v. Waterfront Commission", la Corte de los Estados Unidos de América expresó que "El privilegio refleja muchos de nuestros valores fundamentales y de nuestras más nobles aspiraciones: nuestra voluntad de no someter a aquellos sospechados de un crimen al cruel trilema de la autoincriminación, el perjuicio, o la rebeldía por negarse a declarar; nuestra preferencia por un sistema de justicia criminal acusatorio en lugar de uno inquisitivo; nuestro temor a que las declaraciones autoincriminantes sean obtenidas mediante tratos inhumanos y abusos; nuestro sentido del juego limpio que impone un justo balance entre Estado-individuo hasta que no exista un caso probado y de asumir la carga de la prueba del caso durante el procedimiento; nuestro respeto por la inviolabilidad de la personalidad humana y por el derecho de cada individuo a gozar de un espacio privado que le permita dirigir su vida privada; nuestra desconfianza hacia declaraciones autoexcluyentes de responsabilidad, y de nuestro reconocimiento de que el privilegio, aunque a veces utilizado como escudo de protección para el culpable, es más a menudo una protección del inocente"²².

21. En un sentido amplio pues incluimos desde ya a los entes jurídicos.

22. 374, U.S. 52,55 (1964), citado por OJEA QUINTANA, Tomás, *El privilegio contra la autoincriminación: reflexiones acerca de dos sistemas distintos de procedimiento criminal*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", año 5, n° 9, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, p. 268.

A nuestro criterio, con un impecable tinte de objetividad y profundización descriptivo de valores jurídicos sociales insoslayables, el párrafo precedente sintetiza los fines pretendidos y los abusos no buscados durante el proceso sancionatorio, con independencia de la instancia administrativa o judicial en que se halle.

En Argentina, siguiendo el comentario de CARRIÓN²³, es imprescindible citar la causa "Montenegro", donde la Corte Suprema de Justicia sostuvo que la investigación "se reducía a saber si la utilidad que los apremios prestaron para la investigación otorgan validez a las manifestaciones que fueron fruto de ese medio ilegal"²⁴.

Sostiene ese mismo autor que el Alto Tribunal se pronunció, entonces, por la invalidez de tales manifestaciones, no obstante su aptitud objetiva como prueba de cargo. Con cita de precedentes de la Corte de los EE.UU. y de principios consagrados desde la Asamblea de 1813, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que atribuir a una declaración como la prestada por Montenegro siquiera valor indiciario implicaba una violación de la garantía del artículo 18 de la Constitución, que prohíbe obligar a una persona a declarar contra sí misma. Además, agregó que "el acatamiento por parte de los jueces de ese mandato constitucional no puede reducirse a disponer el procesamiento y castigo de los eventuales responsables de los apremios, porque otorgar valor al resultado de su delito y apoyar sobre él una sentencia judicial no sólo es contradictorio con el reproche formulado, sino que compromete la buena administración de justicia al pretender constituirla en beneficiaria del hecho ilícito".

En síntesis, la Corte declaró mal denegado el recurso extraordinario, anuló la condena impuesta y ordenó a la Cámara el dictado de un nuevo pronunciamiento que prescindiera de tomar como elemento de cargo esa confesión inválida. Así, el imputado fue finalmente absuelto por entenderse que las restantes pruebas inculcatorias eran insuficientes para fundar una sentencia condenatoria.

23. CARRIÓN, Alejandro, *Garantías constitucionales en el proceso penal*, 4ª ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2002, p. 363.

24. *Fallos*, 303:1938.

Por su parte, tal como sostiene parte de la doctrina nacional²⁵ en el abundante compendio de causas que trataran dicho tema, la postura de "Montenegro" fue continuada por la Corte hasta el caso "Ruiz"²⁶ de 1987 en el que, por cuatro votos contra uno, se volvieron a invalidar las manifestaciones ante la policía que hayan sido fruto de apremios ilegales, mas no la de aquellas obtenidas por fuentes probatorias independientes o autónomas.

En el caso "Francomano", el voto de Petracchi y Bacqué sentó la regla de no otorgarle "valor autoincriminatorio a una confesión policial rectificada luego ante el juez de la causa, ni aun a título indiciario", con la "única excepción a este principio de admitirse en aquellos casos en que los funcionarios policiales hubiesen observado estrictos requisitos encaminados a asegurar la plena espontaneidad de las declaraciones del imputado"²⁷.

Asimismo, con claridad meridiana recurriendo a la regla de exclusión, en el caso "Colman", ya en 1938 "aunque sin citar el artículo 18, Const. nac., consideró inválida una confesión en sede policial de dos paraguayos por la mera denuncia de éstos ante el juez de la causa de haber sido víctimas de violencia (sin necesidad de probarlo) y de no haber contado con un intérprete al no hablar el idioma español"²⁸.

En los autos "Quezada", también se sostuvo que "si bien puede admitirse, sobre todo en los territorios nacionales por la situación especial que crean las distancias y el aislamiento, que los funcionarios policiales pueden interrogar a los procesados a los fines de la investigación, las manifestaciones que hagan los procesados no tienen el valor de prueba de confesión, pues el Código sólo admite la confesión judicial y esta sólo puede ser presentada ante el juez competente y con los requisitos que aquél indica. Estas manifestaciones sólo pueden tener el valor de indicio en cuanto concuerden con otros elementos de prueba"²⁹.

25. QUIROGA LAVIÉ, Humberto; BENEDETTI, Miguel Á., y CENICACELAYA, María de las Nieves, *Derecho constitucional argentino*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2001, t. 1, p. 472.

26. Fallos, 310:1847.

27. Fallos, 310:2384.

28. Fallos, 181:181.

29. Fallos, 281:177.

El arsenal de jurisprudencia demuestra hasta el momento dos aristas de fundamental valía, como son el alcance del principio de no autoincriminación, tanto en la forma de lograrla como en las advertencias iniciales necesarias, y el valor probatorio que reviste la prueba obtenida de una confesión no garantizada en tal principio.

Pues bien, al plantearnos cómo definir los límites para alegar la garantía de no autoincriminación, resulta de interés mencionar el contenido de la causa "Bertoni", donde se expuso que "la autoacusación merece ser nulificada cuando resulta derivada de una acción protagonizada por terceras personas a través de la coacción física o psíquica, o quizás por algún otro elemento externo al imputado (...) pero no cuando es el desenlace de una acción ilícita realizada adrede por él mismo conociendo los previsibles riesgos que podría afrontar"³⁰.

Con otro enfoque delimitador de la extensión de nuestro privilegio, en los autos "Cincotta"³¹ se discutió si se violaba la garantía de no autoincriminación al someter al presunto reo a una rueda de reconocimiento de personas ordenada por el juez. En el mismo sentido que la jurisprudencia americana, tal como sostienen TARRAUBELLA y GULLCO³², se distinguen pruebas de carácter testimonial de otras donde el imputado es un mero objeto. Ejemplos de esto último son someterlo a una prueba de sangre, aplicarle dispositivos que permitan obtener del interior del sujeto objetos ilícitos escondidos, colocarle atuendos especiales que reconstruyan el hecho, pasar a una ronda de reconocimientos, etcétera.

Así, la jurisprudencia nacional ha profundizado en reiteradas oportunidades el tema tratado, a partir del derecho penal común, disponiendo

30. CCrim. y Correc. Fed., Sala II, 30/9/93, "Bertoni, Paola s/infracción art. 5º, inc. c, ley 23.737". La defensa del imputado alegó la violación de la garantía de no autoincriminación pretendiendo tornar nulo el proceso. El sujeto asistió al Hospital de Clínicas por principio de intoxicación con drogas, advirtiendo el médico de guardia que existían 30 cápsulas que eran traficadas por el encartado. A partir de allí se inició el proceso penal.

31. Fallos, 255:18.

32. TARRAUBELLA, María P., y GULLCO, Hernán V, *Las inspecciones corporales y la garantía contra la autoincriminación*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, año 2, n°s 1 y 2, p. 722.

que correspondía "declarar el sobreseimiento del imputado de un delito –en el caso, aborto con pastillas de permanganato de potasio– si la reconstrucción histórica del hecho resulta imposible sin su colaboración, pues en tal caso se violaría el artículo 18 de la Constitución nacional en cuanto nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo"³³.

Acompañan a estos argumentos las referencias jurisprudenciales de DE LUCA, quien señala que "la Constitución prohíbe el uso de compulsión física o moral para obtener comunicaciones o expresiones de una persona, pero no excluye al cuerpo como evidencia cuando ésta es material. La evidencia si es material resulta apta o competente. La voluntad del sujeto sobre el que recaerá el examen no es relevante, tanto si se niega como si está inconsciente, porque el privilegio protege a una persona sólo de verse obligada a testificar contra sí misma o de proveerle al Estado de alguna otra prueba de naturaleza testimonial o comunicativa"³⁴.

La profundización del derecho a la intimidad y el límite para poder rehusarse a declarar contra sí mismo cuando el cuerpo de un sujeto (imputado o no) estuviera puesto a disposición de la justicia tuvieron muchos vaivenes. Es renombrada la causa "Jorge Müller", en la que se sentenció que "someter a un menor de edad que no es víctima del hecho de esta causa, y a quien no se imputa acto antijurídico alguno, a una extracción compulsiva de sangre, vale decir, a una prueba que presupone ejercer cierto grado de violencia –por mínima que sea– sobre su cuerpo, lo que de por sí invade su esfera íntima, restringe su libertad en cuanto más tiene de ella esencial –esto es, la disponibilidad del propio cuerpo–, y comporta una lesión a la integridad física del niño, bien jurídico este último que la doctrina del tribunal –en punto al resarcimiento del daño causado– estima susceptible en sí mismo de tutela"³⁵.

33. CNCrim. y Correc., SalaVII, 10/4/2000, "M., M.", LL, t. 2000-E, p. 912 (43.124-S).

34. DE LUCA, Javier A., *Notas sobre la cláusula contra la autoincriminación coaccionada*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, nº 9, p. 268.

35. CSJN, 13/11/90, "Muller, Jorge s/denuncia", consid. 20, citando a Fallos, 308:1109; sent. del 23/5/89, *in re* "Levaton, David c/Sindicato de Encargados y Apuntadores Marítimos" (264 XXII).

Indiscutiblemente, en el derecho penal común, la autoridad administrativa encargada de hacer cumplir la ley es la policía en los términos habitualmente conocidos, con independencia de las mayores facultades que ostenten según la jurisdicción y el proceso penal allí dispuesto.

En materia tributaria, esa autoridad responsable del cumplimiento de las normas de carácter tributario a nivel nacional es la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que podremos hallar lo que en derecho penal común se denomina la "custodia policial", siendo aquí el bien jurídico protegido la recaudación, como elemento clave de las infracciones (o delitos, según la definición legal o de política que se adopte) materiales, y el deber de colaboración, la "vedette" de las infracciones formales. Pues parecería que es en esa instancia donde se impone la necesidad de hacer jugar las garantías constitucionales como se hace en materia de custodias policiales.

La Corte Suprema estadounidense ha dictado el fallo más conocido e importante en esta materia, cuyo contenido trascendió, con el transcurso del tiempo, en los recuerdos fílmicos del hombre común. Nos referimos a la causa "Miranda v. Arizona"³⁶.

En dicho precedente, se sostuvo que cuando una persona se halla bajo custodia policial y es interrogada, tiene que ser informada de: a) su derecho a guardar silencio; b) que lo que diga puede ser usado en su contra; c) su derecho a contar con un abogado presente durante el interrogatorio; d) su derecho a asesorarse con el abogado antes de hablar, y e) la posibilidad de tener un abogado pagado por el Estado en caso de carecer de recursos.

Coincide CARRIÓ³⁷ en la trascendencia de dicha jurisprudencia extranjera, siendo el fiscal quien debe "demostrar que una declaración policial fue prestada de acuerdo con ciertos requerimientos enumerados en ese caso, a fin de poder

36. "Miranda v. Arizona", 384 US 436 (1966), véase HENDLER, Edmundo S., *Derecho penal y procesal penal de los EE.UU.*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, p. 176.

37. CARRIÓ, Alejandro, *Garantías constitucionales en el proceso penal*, 4º ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2002, ps. 377 y siguientes.

ser admitida como prueba en contra del imputado", destacando como dichos requisitos:

"1) Indicarle al detenido su derecho a permanecer en silencio, y advertirlo de que cualquier manifestación suya puede ser utilizada en su contra.

"2) Hacerle saber su derecho a contar con un abogado defensor, el cual puede estar presente durante el interrogatorio policial.

"3) De querer contar con un abogado defensor, el imputado debe ser informado de su derecho a citarlo a la dependencia policial, debiendo el interrogatorio suspenderse hasta la llegada del abogado.

"4) Ese derecho incluye la facultad de consultar con el defensor, previo a prestar cualquier declaración.

"5) Si el detenido carece de medios para contratar un abogado, debe informársele de su derecho a contar con un defensor público u otro que se le designe, debiendo igualmente cesar el interrogatorio si el imputado requiere que ese defensor esté presente.

"6) El mero silencio del imputado ante ese aviso no es suficiente para que se considere que ha renunciado a sus derechos; esa renuncia debe constar en forma fehaciente y expresa.

"7) Si en el juicio del acusado el fiscal no demuestra que todos estos requisitos han sido observados, ninguna evidencia obtenida como consecuencia del interrogatorio puede ser usada en contra de aquél"³⁸.

38. Según CARRIÓN, Alejandro, ob. cit. en nota 37, p. 378, "estas reglas generales reconocen algunas excepciones. Por ejemplo, si el imputado opta por declarar en su favor durante el juicio, podrá ser admitida una confesión policial obtenida en violación a las reglas de 'Miranda', con el objeto de atacar su credibilidad general. Ver 'Harris v. New York', 401 US 222 (1971). En 'Michigan v. Tucker', 417 US 433 (1974), a su vez, la Corte estadounidense afirmó que en caso de una confesión voluntaria no precedida de las advertencias de 'Miranda', es válido el testimonio de un testigo cuya identidad pudo establecerse a raíz de esa confesión".

Esta síntesis de ideas primarias, de indiscutible valor en los hechos penales comunes, guarda un impresionante paralelismo con lo que lógicamente pudiera pretenderse y garantizarse en la materia represiva tributaria, debiendo sólo modificar el término "imputado" o "detenido" por contribuyente y el vocablo "policial" por "fiscal" o "tributario".

Nuestra idea se ve ratificada a partir de la indiscutible naturaleza penal de las multas tributarias –y sin hesitación alguna– de la sanción de prisión generada en los términos de la ley 24.769. El principio de no autoinculpación resultaría plenamente aplicable, máxime en el carácter de policía económica que la AFIP tiene ya como reconocida expresamente a partir de la causa "Mil Metales S.A."³⁹. Allí se sostuvo que la "policía" no es exclusivamente la actividad preventiva, ni la de seguridad, ni la que se ejerce con cuerpos armados. También lo es la policía económica, y a esta noción corresponden las atribuciones acordadas a la Dirección General Impositiva por el viejo art. 41, hoy 35 conforme el ordenamiento de 1998.

Entendemos que la jurisprudencia hasta aquí citada y este simple juego de sustitución de dos palabras en los principios que surgen del fallo de la Corte Suprema de los Estados Unidos pueden brindar una visión general de la trascendencia del tema bajo estudio, justificando por sí mismo la indagación que hemos decidido encarar.

39. CPen. Econ., Sala A, 10/3/95, "Mil Metales S.A.".

c) *El encuadre dentro del derecho de defensa en juicio*

Justificada la trascendencia del principio de no autoincriminación y revisado su origen, no dudamos de la propia entidad e identidad jurídica de dicho postulado como para poder aislarlo en su estudio. Sin embargo, creemos enriquecedor intentar revisar la órbita en que dicho derecho puede válidamente desarrollarse al momento de su aplicación.

Para ello no podemos omitir la mención al trabajo de ÁLVAREZ ECHAGÜE⁴⁰, quien afirma que el derecho a no autoinculparse se deriva del principio constitucional de inocencia, reconociendo al mismo tiempo el carácter innominado de tal garantía que surge del contenido implícito del artículo 33 de nuestra Constitución nacional.

En esa misma línea, IGLESIAS ARAUJO y CORONELLO entienden que la garantía constitucional de no autoinculpación materializa la presunción de inocencia, vulnerándose el derecho de defensa en el momento en que la Administración utilice pruebas adquiridas en sede administrativa para el marco de un proceso penal⁴¹.

Desde otra postura, que compartimos, SOLER interpreta que la fuente de la garantía de no autoincriminación radica en el derecho constitucional de defensa en juicio, del cual el privilegio en cuestión se desprende⁴².

Similar línea de pensamiento mantiene CREUS, en el sentido de considerar que el respeto del debido proceso y el de defensa en juicio tiene su mayor pie de apoyo en la tradicional prohibición de autoincriminación⁴³.

40. ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *El derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario*, JA, t. 2002-III, fascículo 5 del 31/7/2002, p. 26.

41. IGLESIAS ARAUJO, Fabiana, y CORONELLO, Silvina, *Facultades de verificación y fiscalización. Derechos y garantías de los contribuyentes*, trabajo preparado para las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, noviembre de 2003, p. 228.

42. SOLER, Osvaldo, *El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP*, Rev. "Impuestos", t. LX-A, p. 25.

43. CREUS, Carlos, *Derecho procesal penal*, Astrea, Buenos Aires, 1996, p. 10.

Es interesante advertir cómo la doctrina extranjera⁴⁴ reconoce valor al privilegio de no autoinculpación, disponiendo que la autoridad fiscal debe suministrar al contribuyente la pertinente notificación y brindar la oportunidad de apelar su decisión en sede judicial, todo lo cual hace, sin duda, al ejercicio del debido proceso.

Al respecto, nuestra interpretación es que nos hallamos frente a un mismo paisaje visto desde dos ángulos distintos. Es decir, se trata de la visión de un mismo instituto, pero encarada desde dos planos. En efecto, creemos que el principio de inocencia, oponible no sólo en procesos de naturaleza penal común sino también en el especial ámbito represivo tributario, yace como una muralla que sufre diversas y constantes embestidas del actuar discrecional de la Administración. Sabido es, a esta altura del desarrollo jurídico social, que la culpa en materia penal tributaria no se presume sino que debe ser debidamente probada, jugando aquí como una barrera estática e infranqueable.

Simultáneamente, pero en forma dinámica, recogido constitucionalmente y por la propia Ley de Procedimientos Administrativos en el ámbito nacional, el valladar del derecho de defensa en juicio actúa frente a ese mismo mal, intentando en la etapa instructiva o acusatoria que el sujeto pasivo desde el punto de vista fiscal (o activo desde el plano penal) goce de las propias garantías establecidas en normas legales, dentro de las cuales hallamos al mismo estado de inocencia (al que comúnmente se denomina "presunción") y al derecho de no autoinculparse.

Por ende, a nuestro criterio, desde el punto procesal, la garantía de no autoincriminación se encuentra al amparo conceptual del derecho al debido proceso, conocido como *due process of law*.

Abona además esta postura lo establecido por la Corte Suprema de los EE.UU. en "Brushaber v. Union Pacific": "la Quinta Enmienda no es un límite al

44. BRANSCUM, Bill, *Due Process non Arguments*, en http://www.fraudsandscams.com/civil_rights.htm

poder de gravabilidad fiscal conferido al Congreso a partir de la Constitución; en otros términos, la Constitución no mantiene un conflicto en sí misma confiriendo por un lado poder tributario y quitándoselo por otro a través de las limitaciones del debido proceso”⁴⁵.

De este modo, resultaría más favorable pensar que el derecho de no autoinculpación se yergue como un pilar en el derecho de defensa de un sujeto, siendo el estado de inocencia un concepto inmutable que irrumpirá ante la pretensión medieval de la persecución sin fundamento.

45. “Brushaber v. Union Pacific”, 240 US 1, 24 (1916).

3. EL PODER SANCIONATORIO DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA

Sin hesitación alguna, la recaudación tributaria deviene el elemento financiero y económico vital para la subsistencia de un Estado moderno como organización social en funcionamiento, haciendo dicho flujo al Tesoro de un Estado del mismo modo que la savia hace a la vida de un árbol.

Sin embargo, no debe olvidarse que la exacción patrimonial que el poder del Estado habilita a realizar, y cuyo origen se encuentra en nuestra Carta Magna, concedida *prima facie* como una facultad-obligación en pos del sostenimiento patrimonial y social de una nación, presenta limitaciones en su ejercicio. Es decir, el poder estatal está legitimado pero razonablemente delimitado, siendo la dimensión de su medida la decisión que los legisladores hubieren adoptado para esa administración.

En efecto, esa cortapisa hace a la seguridad jurídica, la que no sólo se apuntala en el correcto dictado y aplicación de la ley (es decir, el principio de legalidad en un sentido amplio) sino también de sus reglamentos, y además en el funcionamiento articulado de la tutela judicial efectiva como un sistema vertebrado de derechos y garantías de particulares garantizado por el Poder Judicial.

De este modo, es general el reconocimiento de la potestad estatal para la obtención de recursos fiscales, gozando además –de manera lógica en su correlato– de la facultad de control del correcto cumplimiento de los preceptos legales que crean tributos y de sus reglamentaciones, que permiten que los mismos lleguen a manos del propio Estado. Por ende, dicho control aparece como un eslabón inescindible y fundamental que hace al propio poder de la Administración.

En el ámbito nacional, estos deberes-poderes quedan formalmente plasmados en la ley 11.683 mediante la mención de amplias facultades de verificación y fiscalización, en pos de eventualmente determinar de oficio gravámenes cuyo cuántum haya sido imperfectamente ingresado en defecto.

Ello con independencia de la potestad de dictar normas que obliguen en forma general a los contribuyentes a suministrar cierta información que sólo debería ser de trascendencia fiscal pero que en los hechos suele excederla, con el riesgo de un cuestionamiento jurisdiccional.

En forma paralela, aquella misma norma legal otorga facultades sancionatorias y reglas procedimentales especiales frente al incumplimiento en defecto del contribuyente. Ello genera al funcionario interviniente en ese control la necesidad de calificar la conducta del particular frente a las normas de fondo y forma, tarea de suma dificultad desde el punto de vista de su validez.

La primera pregunta que metodológicamente nos planteamos es si desde un ángulo constitucional, corresponde o no el ejercicio de dicho *ius puniendi* por parte de la autoridad fiscal.

Desde un ángulo operativo y con una conformación republicana de gobierno como la nacional, *prima facie* parecería lógico que dicho ente especializado de normas tributarias cuente con el poder de castigo, con una imprescindible y posterior etapa garantista de revisión judicial posterior, a quien durante un período de tiempo tal, haya ejercido controles de naturaleza formales y materiales en pos de verificar la correcta aplicación de las normas que permiten hacer llegar los fondos al erario público. Sin duda, es la Administración Fiscal. Ella pudo estar próxima al contribuyente, en tanto particular obligado, no sólo respecto de su ánimo de colaboración frente a la inspección, sino además, y eventualmente, frente a la posibilidad de individualizar o reconocer objetivamente el móvil que generó la diferencia impositiva en menos⁴⁶, a pesar de que muchas veces éste aparece presumido o sin fundamento cierto.

Sin embargo, esta cuestión no puede analizarse desde un plano que no sea el estrictamente jurídico. En efecto, el próximo dilema a resolver toma como punto de partida el marco constitucional y legal vigente como limitación jurídica del poder en manos del Estado. Esos límites validantes del *ius puniendi* deben

46. Desde ya que no interesa a este análisis qué ocurre cuando el Fisco mismo detecta que se ha pagado en exceso.

provenir de normas generales preestablecidas y auto obligatorias, pues dicho compromiso debe figurar en cabeza tanto del ciudadano como del propio Estado⁴⁷.

Frente a ello, dicho ejercicio punitivo legalmente dispuesto será válido en la medida en que no vulnere principios o garantías elementales de los contribuyentes, como el privilegio a la indemnidad de la declaración o no autoincriminación, que operará de modo infranqueable.

Con independencia de la ideología política de cada país y de su momento histórico, queda claro que el *ius puniendi* aparece compartido por la propia Administración y por la justicia, la que en última instancia siempre será elemento vital en el control que sobre los actos de la Administración ejerza, planteando la doctrina comparada⁴⁸ la dicotomía de si ese *ius puniendi* es igualmente compartido o le corresponde al fuero judicial y la Administración ha sido considerada su auxiliar.

La propia Constitución nacional sabiamente ha expuesto principios tales como el aquí citado, siendo la inocencia de un sujeto un estado personal y procesal que debe ser desvirtuado por el Fisco a través de la comprobación objetiva y subjetiva del ilícito o delito, según nos hallemos en el ámbito de la ley 11.683 o, eventualmente, de la ley 24.769.

Cabe advertir que el resguardo de esos principios debe operar en todo momento, o sea desde el propio inicio de la fiscalización hasta la resolución condenatoria, sea ésta de carácter infraccional o delictiva. Sin duda, la participación de los distintos representantes del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria hace que, en muchos casos, el ejercicio del poder de imposición se vea exacerbado, confundiéndose éste con la consecuente aplicación de sanciones, las cuales aparecen casi en forma ilógica, impredecible e improcedente.

47. FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan, *Concepto y límites del derecho penal*, 2º ed., Temis, Bogotá, 1994, p. 27.

48. NIETO, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 2º ed., Tecnos, Madrid, 1994, p. 85.

Ahora bien, nos hallamos frente a un supuesto aparejo de fuerzas en principio opuestas, donde nuestra función en este trabajo consistirá en armonizar, de ser posible, el juego conjunto de ambos institutos.

En efecto, estamos apuntando al principio de no autoinculpación y al deber de colaboración con la Administración, operando simultáneamente como garantía y compromiso del contribuyente.

Parecería, resumido en términos de intereses, que el bien jurídico macrosocial "recaudación" se enfrenta con la garantía de no autoincriminación, a través de intereses de orden social y privado, respectivamente.

Sin embargo, es ésta una inmejorable ocasión para traer aquí la destacada postura expresada en los autos "Monticelli de Prozillo" del 10 de agosto de 1984, donde se sostuvo que a partir de la evolución jurídica y el espíritu de la Revolución de Mayo y de nuestros constituyentes, "el castigo de un individuo sólo es pensable (...) en el marco de la observancia de la ley y fundamentalmente de la Constitución, por lo que no puede hablarse de intereses o conflictos contrapuestos", siendo que la observancia de las leyes será la que satisfaga los intereses sociales, cumpliendo la voluntad constituyente y constituida en la Nación⁴⁹.

Para concretarlo, el Estado hará uso de su válido *ius puniendi* en materia tributaria, frente a desvíos de las conductas que las leyes en un sentido material dispongan, bajo la condición de que sean respetados los límites garantistas de rango constitucional, hallándose entre ellos el debido proceso, y por ende, el privilegio de la no autoinculpación.

49. CCrim. y Correc. Fed., Sala I, donde vertieron sus opiniones los doctores Gil Lavedra, Arslanian y Torlasco, citado por VÁZQUEZ ROSSI, Jorge, *La defensa penal*, 3º ed., Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1996, p. 123.

4. EL DEBER DE COLABORACIÓN FISCAL. EN ESPECIAL ANTE LA LEY 11.683.

Es natural que como consecuencia del sistema de autodeterminación de los tributos, el Fisco goce de facultades amplias y especiales para solicitar información a los particulares, la que debe *prima facie* respaldar la puesta en conocimiento del hecho imponible en cuestión, y que a su vez, el contribuyente exterioriza a través de la presentación de su propia declaración jurada. Ello, sin duda, no desentona con un principio más general que supone el deber de colaboración que los administrados deben prestar a la Administración en pos del cumplimiento de los intereses públicos de un Estado en cierto momento de su historia.

Para revisar su base, deviene de rigor práctico recordar las enseñanzas de JARACH⁵⁰, quien sostenía que resultaba característica fundamental del derecho tributario administrativo o formal la existencia de facultades discrecionales de la Administración y la alternativa de imponer determinados deberes a los administrados.

Para SCHUSTER⁵¹, la acción de verificación y control por parte del organismo recaudador se ubica dentro de esa esfera de derecho tributario formal referido a los deberes administrativos y de aplicación de las normas materiales al caso concreto, advirtiendo la responsabilidad agregada del contribuyente por la delegación de funciones propias de la Administración Fiscal.

Coincidimos con esta autora en que el cúmulo de delegaciones de funciones propias de una organización de control general se enfoque desde el particular afectado sin reconocimiento retributivo expreso y sensato, pues se acompaña una responsabilidad de tal envergadura que amerita los posteriores castigos pecuniarios pertinentes.

50. JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, 3º ed., Cima, Buenos Aires, 1980, p. 309.

51. SCHUSTER, Carla, *La función fiscalizadora realizada por la DGI y sus limitaciones*, "Periódico Económico Tributario", nº 113, p. 4.

LUTERSTEIN⁵², por su parte, concluye en que las obligaciones formales son deberes de colaboración, y por lo tanto su incumplimiento se debe caracterizar como una infracción y no como un delito. Al respecto, nos vemos obligados a agregar que sólo existe una diferencia ontológica entre infracción material, y delito pues el bien jurídico social resguardado es la recaudación fiscal.

En síntesis, sin intención de otorgar una definición de doctrina, la obligación tributaria supone un compromiso de contenido económico delimitado en todos sus aspectos por la ley; en cambio, el deber tributario se origina en la potestad legal de la Administración e implica la generación de un vínculo sin contenido patrimonial, cuyo sujeto responsable no necesariamente coincide con el deudor de la relación jurídico tributaria sustantiva.

Ahora bien, adviértase que en materia fiscal el suministro de información no sólo se genera en el sujeto que perfecciona el hecho imponible, sino que puede provenir, además, de terceros vinculados en forma directa o indirecta con aquel acto jurídico al que las normas atribuyen trascendencia fiscal.

Debemos aclarar que, hasta el momento, resulta sumamente cómodo denominar "deberes fiscales" al conjunto de prestaciones de hacer y de no hacer que en forma coactiva la Administración puede requerir del administrado, sea éste –como vimos– contribuyente, responsable o tercero. Ese deber fiscal tiene la característica de tratarse de un compromiso de hacer o de no hacer mas no de dar, como le correspondería a la obligación fiscal material consistente en entregar sumas de dinero. Sin embargo, al recurrir a un alcance puro del concepto "deber", resulta válido recordar que ciertos autores⁵³ diferencian la vía tributaria en función de su contenido, evidenciando así el criterio no pacífico en tal diferenciación, lo que nos habilitará a continuar refiriéndonos aquí de modo indistinto a deberes u obligaciones fiscales desde el punto de vista formal.

52. LUTERSTEIN, Jacobo, *Los deberes formales. Sus límites y las sanciones por su incumplimiento*, Rev. "La Información", t. 71, p. 31.

53. LAGO MONTERO, José M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, ps. 50 y 51.

En el ámbito nacional, es preciso destacar el enfoque brindado por DAMARCO⁵⁴, que en su carácter de ponente nacional en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario clasificó a los deberes en preceptos de hacer, no hacer y de tolerar, este último como deber de soportar inspecciones, visitas personales, domiciliarias, etc., repasando por su parte la ley 11.683 respecto de los deberes generales y particulares allí contenidos y que competen a los contribuyentes, responsables y terceros.

Por su parte, según la doctrina extranjera⁵⁵, la información tributaria puede extraerse de fuentes internas y externas, resultando las primeras ajenas al órgano administrativo, pues se generan a partir del cumplimiento del deber de información general e individual que se impone a los particulares, en tanto que las segundas se originan en organismos administrativos distintos a la Administración Fiscal.

De este modo, se analiza allí que la obtención de la información puede ser llevada a cabo de tres modos. Ellos son: el deber general de información o por suministro; el deber individual y por captación, y por último la denominada "obtención directa de información", la cual es provista por los organismos administrativos mediante requerimientos u otros medios.

Ahora bien, el enfoque del deber de colaboración debe tener distinto alcance según quien resulte el particular requerido, pues si se trata del propio contribuyente, entendido como aquel que reviste el carácter de sujeto de derecho de la relación jurídico-tributaria, podría ya ponerse en funcionamiento ese principio de inmunidad de su declaración frente al encuadre eminentemente sancionatorio que la Administración pretendiera atribuir.

No debe dejarse de lado el carácter discrecional que contiene la decisión de obtener información por los medios antes enunciados, pues es la

54. DAMARCO, Jorge, *Sujeción pasiva y responsables tributarios*, ponente nacional en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el ILADT y el ICDT, Cartagena, octubre de 1995, ps. 49 y siguientes.

55. LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 101.

Administración quien en todo momento regula lo que solicita, sea para almacenar, para proyectar planes de fiscalización, para ejercer un control de auditoría cruzado con los datos que ya hubiera recibido, incluso en algunos casos, para luego imputar al contribuyente de buena fe. Cuando se releva la orfandad de dicha cualidad en la acción de inspección tributaria, puede aseverarse que nos hallamos frente al ejercicio de funciones abusivas y antisociales⁵⁶.

Es por ello que el ejercicio de requisitorias informativas propias o de terceros será posible en la medida que no se transforme de discrecional en irracional, o si por su medio se vulneran derechos constitucionales del administrado⁵⁷.

Cabe destacar que en nuestra legislación no existe, como resguardo del procedimiento fiscalizador, una lista enunciativa de los elementos que, de un modo factible en el marco normativo, el Fisco pueda requerir a los particulares, sean éstos contribuyentes directos o involucrados indirectamente con el hecho imponible, generando esto que la falta de procedimientos claros turbe el pleno ejercicio y el respeto a las garantías constitucionales de los administrados.

Esta visión local coincide con la postura expresada por la doctrina extranjera, encabezada por GÓMEZ CABRERA⁵⁸, quien afirma que tampoco en España se determinan los presupuestos ni las condiciones desde una norma legal para el correcto ejercicio de la amplia facultad para obtener información.

Vale la pena rescatar también en la literatura ibérica el comentario de ALONSO GONZÁLEZ⁵⁹, quien considera como correlativo al deber de colaborar,

56. DÍAZ, Vicente O., *Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", t. XX, p. 775.

57. DÍAZ, Vicente O., *Límites inquisitivos del poder fiscal en las exigencias de información*, Rev. "La Información", t. 70, p. 1341.

58. GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad en la Administración Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, p. 286.

59. ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Tecnos, Madrid, 1992, ps. 13 y 14.

entendido éste lisa y llanamente como actividad del obligado, al deber de soportar las actuaciones de la Administración Tributaria, situación que puede caracterizarse como pasiva respecto de la anterior, lo que remarca la trascendencia adquirida por los deberes de información tributaria como manifestación concreta del poder de colaborar.

Estos hechos narrados se pueden corroborar a partir de la reciente reforma introducida por la ley 25.795 (BO, 17/11/03), por la que se modifica el artículo 39 de la ley 11.683, acentuando como infracción formal el incumplimiento de los deberes de colaboración. Así, partiendo de una multa de \$ 150 (ciento cincuenta pesos) y con un máximo de \$ 45.000 (cuarenta y cinco mil pesos), se castigan los incumplimientos que se detallan a continuación.

1) La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, que consiste en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.

2) La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

3) La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Como se advierte, lisa y llanamente se castiga el no aportar pruebas o no colaborar con la Administración, sea con simples requerimientos, sea que se trate de operaciones internacionales, o de la conservación de la documentación respaldatoria de este tipo de actividades, haciendo caso omiso a la posible inexistencia (siendo, no obstante, exigidos) de los elementos allí solicitados.

Frente al tema bajo estudio, merece sin duda una mayor incursión el primer punto, en tanto introduce a la ley 11.683 un término que no poca discusiones generará. En efecto, el concepto de "resistencia a la fiscalización"

implica, a nuestro entender, no colaborar en forma activa con la Administración, en tanto el accionar oficial se dé en los términos allí plasmados respecto del contenido y los plazos de lo requerido. Ahora bien, el término "incumplimiento reiterado" a los requerimientos fiscales resultará el elemento detonante de este castigo pecuniario excesivamente oneroso que la ley ha dispuesto, ya que no brinda plazos para la reiteración.

No desconocemos lo dispuesto en el artículo 1º, inc. e, punto 4, de la ley 19.549, que la propia norma en análisis menciona, por la cual se considera que el plazo es de diez días cuando no exista otro legalmente fijado. Sin embargo, esta disposición de carácter supletorio a la ley 11.683 no puede operar como un valladar concreto sobre la tipificación penal prevista pues los calificativos de "excesivos" y "desmesurados" no hacen a una buena técnica legislativa. Entendemos que bajo esta definición del tipo penal se coloca en manos de los funcionarios un arsenal de guerra desequilibrado en su favor, cuya única víctima resultará el contribuyente asediado.

No es un dato menor pensar en las formas exigidas, ya que las mismas serán dispuestas por la Administración en forma individual para el particular fiscalizado. A diferencia de lo que no pocas veces acontece con las obligaciones de tipo generales, la masa de contribuyentes constituirán el termómetro suficiente para valorar el grado de cumplimiento de lo legalmente dispuesto, representados en muchos casos los profesionales involucrados con el apoyo de la propia autoridad de contralor de la respectiva matrícula⁶⁰.

Respaldados en la aplicación supletoria de la ley 19.549, sabemos que sería válido solicitar la avocación del superior jerárquico del funcionario que exceda el ejercicio de sus facultades de fiscalización en los términos allí destacados, lo que no exime ni evita la coerción estatal instaurada.

60. Tal es el caso de los Colegios o Consejos profesionales que se encargan de cuestionar plazos, solicitando prórrogas, canalizando diversos problemas de índole informática acaecidos en la implementación de los mismos, y cualquier otra cuestión donde el interés de sus matriculados se vea afectado por el accionar de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Pero no se prevé en la norma qué ocurre si se responde falazmente o se colabora en forma incorrecta según lo requerido por la Administración.

¿Cabría aquí la multa o no? ¿Acaso el contribuyente no tiene derecho a equivocarse en el momento de suministrar la información? ¿Se aplica o no se aplica la figura del error excusable frente a esta nueva criatura perversa de naturaleza sancionatoria?

Interpretamos que en materia tributaria el poder público ejerce coacción suficiente, al disponerse en la propia norma procedimental la aplicación de un castigo pecuniario significativo en el supuesto de que se catalogue a dicha conducta como resistencia a la fiscalización.

Por otra parte, como aspecto medular de nuestro análisis, lo descripto ya nos habilitaría a afirmar lo irrazonable de los hechos punibles frente a la vigencia de la garantía de no autoinculpación, lo que se potencia con lo contemplado en el artículo 39, continuación, agregado por la propia ley 25.795, con independencia de la impensable afectación del principio de *non bis in idem* en el siglo XXI, lo que se halla fuera de nuestro análisis.

Se dispone que "será sancionado con multas de pesos quinientos (\$500) a pesos cuarenta y cinco mil (\$45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas– previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos".

Como se advierte, en síntesis, frente al incumplimiento de un requerimiento emanado de la AFIP a los fines de presentar una declaración jurada informativa, sea ésta sobre precios de transferencias (tanto la original como la rectificativa), sea sobre información de terceros o sobre regímenes de información del propio contribuyente o responsable, se aplicarán nuevas

sanciones, todas las cuales se verán incrementadas para cierto tipo de contribuyentes⁶¹.

A la luz de lo aquí señalado, la aplicación de estas sanciones en sede administrativa, refiriéndonos a las del artículo 39 citado y 39, continuación, con independencia de su posible revisión judicial posterior, contrarían lisa y llanamente la garantía de no autoincriminación, pues ahora la coerción amenazante para instar al contribuyente o responsable a aportar documentación o declaraciones informativas, sin valoración alguna de ella respecto de su posible carácter inculpativo, es manifiesta y notoria. Ello implica en forma inmediata la vulneración del artículo 18 de la Constitución nacional, pues allí no se toma como causal exculpativa la alternativa de producir una imputación en el contribuyente o responsable en el momento de brindar los datos requeridos.

Coincide ello con la opinión extranjera calificada de Antonio LÓPEZ DÍAZ⁶² quien considera que la tensión entre el procedimiento sancionador tributario y derechos fundamentales supondría replantearse las bondades de un sistema represivo para incumplimientos de normas tributarias, especialmente en aquellas en las que se plasma el deber de colaboración.

Creemos que la resistencia a la fiscalización se transformará en los hechos en una sumisión pasiva, vulnerando los límites de la razonabilidad, que en términos de ÁLVAREZ ECHAGÜE⁶³ debería ser la justa medida de la tensión existente entre el principio de no autoincriminación y el deber de colaboración, ambos en cabeza del contribuyente y responsable tributario.

61. El último párrafo del artículo 39, continuación, dispone que a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de pesos diez millones que incumplan el tercero de los requerimientos previamente indicados, se les aplicará una multa de dos a diez veces el importe máximo (\$ 45.000), acumulable a las restantes sanciones previstas en otros artículos.

62. LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, trabajo preparado para las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, libro 2; "Criminalización de las infracciones fiscales", Portugal, 1998, p. 146.

63. ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, ob. cit. en nota 40, p. 36.

Es por ello que más que deseable consideramos fundamental la imprescindible advertencia al sujeto pasivo, en el momento del inicio de las actuaciones de fiscalización, de la posible y posterior instrucción de un sumario sancionatorio, o –más grave aún– de la denuncia ante el fuero penal competente⁶⁴. Sin embargo, esta pseudo solución colisiona con la aplicación de normas de carácter general de cumplimiento obligatorio como las leyes, los reglamentos y las resoluciones reglamentarias emanadas de las propias autoridades fiscales, que parecerían reflejar, más allá de una voluntad manifiesta del cumplimiento de la ley, una voracidad fiscal que permite a todo precio ultrajar garantías contenidas en nuestra Carta Magna.

Queremos alertar que de la lectura de los párrafos anteriores no debe extraerse una conclusión errada. La Administración cuenta con muchas otras herramientas a los efectos de obtener documentación, o en general información, que entienda de interés y que no sea suministrada por el fiscalizado, amparado por la garantía de no autoinculpación.

Pues bien, serán todas esas facultades que en forma plena ejercerá el Fisco con el ánimo de suplir el dato no volcado, resultando por tal la multa un elemento ideológicamente fuerte para lograr su colaboración pero jurídicamente endeble, innecesario y estéril bajo el perfil que pretendemos fijar.

Ello tiene vital importancia en el procedimiento de comprobación del dato aportado por el contribuyente en el curso de una fiscalización, pues el funcionario actuante aprovecha su *rol* y facultad habilitante de recolección de datos, tergiversando la relación de derecho entre las partes en una de carácter inquisitivo, lo que fácilmente puede confluir en una desviación de poder.

64. Resulta más que ilustrativo el detallado estudio que realiza LAGO MONTERO al citar las ventajas y desventajas que el proceso sumarial sancionador y determinativo reviste en la legislación procesal española, aludiendo a la comunicabilidad de ambos procedimientos. Véase LAGO MONTERO, José M., *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario*, trabajo preparado para las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, libro 2, "Criminalización de las infracciones fiscales", Portugal, 1998, ps. 336 y siguientes.

Lo que –a nuestro parecer– debería quedar delimitado es el contenido racional y coherente de trascendencia tributaria que deben revestir los datos solicitados, pues alejarse de este gran marco supondría actuar en forma ilegal bajo riesgo de afectar el derecho de intimidad de los contribuyentes. Sin embargo, parecería que carecemos de una clara línea fronteriza del término “trascendencia tributaria”, la que podemos definir como todo aquel alcance que se vincule en forma directa con la existencia o no del hecho imponible, como también en la cuantificación de su propia base de imposición.

Recogida de vieja data, desde 1970 la Circular (DGI) 916⁶⁵ se halla vigente en el ámbito nacional. La misma reza que “el requerimiento de información a terceros, sólo deberá realizarse en aquellos casos en que la misma sea necesaria a los efectos de la verificación de la situación fiscal de los contribuyentes y/o responsables de los gravámenes a cargo de este Organismo y en los límites en que dicha información sea útil a tales fines”.

“En todos los casos, de ser ello posible y acorde con la índole, confiabilidad y valor probatorio de la información ésta será obtenida directamente por el personal de la repartición, evitando el recargo de tareas al tercero, sin perjuicio de exigir la colaboración del mismo cuando ello fuera menester, conforme a las facultades otorgadas por la ley 11.683.

“Los plazos a otorgar a los terceros que deban proporcionar informaciones serán lo razonablemente necesarios para su elaboración, compatibles con la integridad de los intereses fiscales en juego, procurando que la exigencia irroque mínimos inconvenientes en la hacienda del tercero afectado”.

Coincidimos con DÍAZ⁶⁶, quien sostiene que ciertas normas de carácter informativo devienen imprescindibles para una correcta gestión tributaria mas otras sólo perturban al contribuyente, haciéndolo pasible de multas formales y

65. Circular 916/70 (BO, 3/7/1970), publicado en ADLA, t. XXX-B, p. 2146.

66. DÍAZ, Vicente O., *Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco*, Rev. “La Información”, t. LXV, p. 757.

de fondo, y carecen de sustento en el momento de la verificación. Abonamos tal postura, y más aún cuando se refiere a información de terceros.

Por ende, con todo ello podríamos colegir que el deber de colaboración podrá ser cumplido por el particular a través del procedimiento de comprobación individual o particular o a través de la presentación de declaraciones juradas, pudiendo referirse sólo a operaciones vinculadas con terceros o a la típica que cumplimenta la determinación fiscal propia del contribuyente declarante, generándose una suerte de aparente contienda de intereses que enfrenta al Fisco con el particular en la relación jurídico-tributaria.

5. LA GARANTIA DE NO AUTOINCULPACIÓN FRENTE AL DEBER DE COLABORACIÓN FISCAL

Sabido es que son funciones de la AFIP, o de cualquier organismo de control tributario, fiscalizar y recaudar. La recaudación, como bien jurídico protegido en el contexto tributario, constituye un valor macrosocial de interés general, por el cual el Estado se asigna amplios poderes y facultades para su protección.

Frente a ello, como poder exacerbado y punzante, se detona la garantía de no autoinculpación de aplicación y alcance a la materia represivo tributaria, suponiendo –a nuestro criterio– el despliegue de una garantía constitucional de orden individual de inquebrantable invocación.

Sin embargo, este indiscutible baluarte garantista con valor absoluto fue puesto desde antaño en tela de juicio. Así, en la causa “Agustín Ercolano c/Julieta Lanteri de Renshaw” se sostuvo que ningún derecho reconocido por la Constitución reviste el carácter de absoluto, y su delimitación y reglamentación es una necesidad derivada de la convivencia social, para hacerlo compatible con del derecho de los demás y con los intereses superiores de la comunidad⁶⁷.

En aquel decisorio, la propia Corte hace referencia el caso “Munn v. Illinois” donde –al invocar el monopolio de elevadores de granos y el gran interés del público por ese negocio– señaló la Corte Suprema de los EE.UU. que “todo aquel que dedica su propiedad a uso de interés público, confiere por ese hecho al público un interés en ese uso y debe someterse a su contralor, para el bien común, en la extensión del interés que le ha creado”⁶⁸.

Esta postura lograría, en un estudio no profundizado, socavar los cimientos de aquella garantía, suponiendo el sacrificio al que debería someterse el derecho a no autoinculparse cuando nos halláramos ante un bien macrosocial como lo es la recaudación fiscal.

67. *Fallos*, 136:170 (1922).

68. 94 US 113, mencionado en *Fallos*, 136:173

La postura contraria al sobrevalor en la aplicación de la garantía de no autoincriminación en materia fiscal también quedó plasmada en el voto en minoría del doctor Marteen en la causa "Saunders"⁶⁹, la cual profundizaremos a posteriori.

Allí, el magistrado brinda una explicación de la diferencia fundamental entre un delito común y un delito económico, dentro del cual se encuadra al tributario y al que categoriza como complejo. En el delito común, sabido es que alguien lo cometió, pues es un hecho que el mismo ya existe y lo que se busca es a su autor. En tanto, la posibilidad de oponer la garantía constitucional bajo estudio frente a un delito económico, implicaría dificultar el hallazgo o existencia misma del ilícito, pues cuando se investiga, no se sabe si el mismo existe o no. Todo ello, para este voto minoritario, contribuía a desestabilizar el valor superior de la garantía constitucional tratada.

Con la sentencia "Murray", cuya doctrina resultara sacrificada en "Saunders", se negaba el carácter absoluto del derecho a guardar silencio. Según HERRERA MOLINA, en la causa "Murray" el Tribunal Penal "utiliza como un indicio más para condenar al acusado su absoluta negativa a declarar durante todo el proceso. El Tribunal Europeo consideró que esta negativa no puede utilizarse como único elemento de prueba para condenar al acusado, pero tampoco puede negarse su valor indiciario en conjunción con otras pruebas. En el caso de que los demás indicios tengan suficiente consistencia, la posibilidad de que el silencio del acusado opere en su contra no puede considerarse una coerción contraria al derecho a no declarar contra sí mismo"⁷⁰.

El juez Válticos en la causa "Saunders", también en minoría, discrepa de nuestra postura, interpretando que debe realizarse una ponderación de bienes jurídicos con el fin de evitar la impunidad de culpables de delitos fiscales, a pesar de que allí ninguno se señalara en detalle.

69 Fallo analizado en HERRERA MOLINA, Pedro M., *Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector*, Rev. "Impuestos", La Ley, Madrid, 1997, p. 1094.

70 HERRERA MOLINA, Manuel, ob. cit. en nota 69, p. 1091.

DÍAZ ORTIZ y BERTAZZA⁷¹, refiriéndose a la armonización de los procedimientos administrativos y penales, coligen que no se puede invocar como absoluto e incondicionado el derecho a no declarar contra sí mismo, frente a requerimientos formulados por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de verificación. A nuestro criterio, sin embargo, este acotamiento de la faz aplicativa de la garantía tratada, es muestra evidente de la habilitante postura de su invocación en la medida que se pretenda accionar un procedimiento sancionatorio desde el ámbito verificador.

La doctrina italiana⁷² interpreta que durante el relevamiento o "indagatoria" (*indagini*) de carácter tributario, el sujeto bajo control no goza del derecho a permanecer callado, principio reconocido al imputado en causas penales, estando por su parte sujeto a la aplicación de sanciones de índole administrativas por falta de respuesta total o parcial a lo requerido, o a la falta de exhibición de documentación en el momento de acceder al control fiscal por parte de la autoridad impositiva⁷³.

Por su parte, Nuno SA GOMES⁷⁴ explica que el deber de colaboración del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria vive en "tensión dialéctica con el correspondiente al derecho de silencio" en cuanto para un posible imputado de un eventual proceso penal tributario subsiguiente resultaría inaceptable, en función del artículo 26 del Régimen Jurídico de la Infracción Fiscal no Aduanera de Portugal, estar investigado en sede penal y al mismo tiempo, obligado por la Administración a plantear la verdad objetiva para el pago de sus tributos.

71. DÍAZ ORTIZ, José, y BERTAZZA, Humberto, *Problemática de la ley 24.769 y un intento de armonización con la ley 11.683*, trabajo preparado para las XXVII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, noviembre de 1997, p. 69.

72. MAGLIONE, Tommaso, *Il procedimento investigativo tributario*, Jovene, Napoli, 2000, p. 131. Para la profundización de las facultades de la autoridad fiscal en Italia durante la etapa del relevamiento preliminar, sugerimos la lectura de ASCANI, Ottorino, y DE RISO, Angelo, *Il nuovo sistema penale tributario*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, ps. 107 y siguientes.

73. PEZZUTO, Giancarlo, y SCREPANTI, Stefano, *La verifica fiscale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, p. 53.

74. SA GÓMEZ, Nuno, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1997, p. 313.

Aquí no debe, por ende, solaparse la función recaudadora con la punitiva, como tan frecuentemente ocurre, pues ante el silencio del administrado se puede válidamente recurrir a las presunciones para la determinación de la base de imposición, mas ello no resultaría extensible a la materia represivo tributaria, pues el estado de inocencia se mantiene incólume. Por ello, aquel presunto sometimiento de la garantía de autoincriminación al deber de colaboración es irreal e improcedente.

6. LA DISFUNCIÓN DE LA COACCIÓN ESTATAL. ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN

La lectura de las normas de procedimiento tributario nacional dejan traslucir una sensación de amplias facultades en manos de la Administración con el fin de recabar datos que permitan verificar la determinación del cuántum de la obligación fiscal previamente definida por el contribuyente. Para ello, en enfoque tributario, brinda una amplia gama de modalidades para obtener los datos fiscales del responsable o administrado bajo fiscalización, lo que normalmente provoca una suerte de temor reverencial en estos últimos. La sensación a flor de piel de cada contribuyente y responsable fiscal, en muchos casos por desconocimiento jurídico-práctico y en muchos más por la conducta desplegada por los funcionarios fiscalizadores en procedimientos de control de materia tributaria, traduce un sentimiento de indefensión, donde los principios constitucionales parecerían fábulas que yacen en bibliotecas antiguas aisladas del mundo moderno y evolucionado.

En materia penal pura ocurre todo lo contrario. Ese sentido opuesto queda reflejado en el propio artículo 296 del Código Procesal Penal de la Nación, resguarda la figura del reo al establecer que "el imputado podrá abstenerse de declarar. En ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenções tendientes a obtener su confesión.

"La inobservancia de este precepto hará nulo el acto, sin perjuicio de la responsabilidad penal o disciplinaria que corresponda".

A nuestro criterio, esta premisa procesal también se debería aplicar plenamente a la materia tributaria, tanto en sede penal como en el ámbito administrativo sancionador conforme la naturaleza jurídica de sus castigos, máxime cuando adicionalmente se lee el carácter supletorio de ese Código Procesal Penal al Título II de la Ley de Procedimiento Tributario⁷⁵.

75. Según el artículo 197 de la ley 11.683, el Código Procesal Penal es de aplicación supletoria a todas las normas del Título II las que refieren al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El mecanismo propio de contralor utilizado por el Fisco en los términos de la ley 11.683 pone fácticamente en jaque a la aplicación absoluta de aquella garantía constitucional, especialmente al determinar el grado de responsabilidad del sujeto infractor cuando dicho carácter hubiera surgido por el incumplimiento del deber de colaboración inherente a estos administrados. Debe recordarse que la declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar coacción o coerción alguna⁷⁶.

Se distorsiona de este modo el principio por el cual no debe existir coacción ni obligación alguna de declarar contra sí mismo, y menos aún cuando dicha negativa supone la aplicación de sanciones por el propio silencio, transformando a éste en el propio propulsor del castigo, trasponiendo la barrera del estado de inocencia de un sujeto.

Afirma LISICKI⁷⁷ que "el contribuyente o tercero responsable está obligado, bajo amenaza de sanción penal, a colaborar con el Fisco en las tareas de verificación y fiscalización, en su caso -y de nuevo, siempre bajo amenaza de sanción penal- la obligación de aportar información y/o documentación relativa a negocios u operaciones ligados a presuntos hechos imponibles", sin excepción alguna.

Ya la Corte sostuvo en la causa "Diario El Atlántico"⁷⁸ que "entraña una coacción moral que invalida los dichos expuestos en esa forma, pues no hay duda de que exigir el juramento al imputado a quien se va a interrogar, constituye una manera de obligarlo a declarar en su contra", agregando en el sexto considerando de la sentencia que "exigir juramento al imputado a quien se va a interrogar constituye una manera de obligarlo, eventualmente, a declarar en su contra".

76. SOLER, Osvaldo; FRÖLICH, Juan, y ANDRADE, Jorge, *Los operativos de la Dirección General Impositiva. Los medios de coerción y el nuevo Código Procesal Penal*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", t. XII, p. 585.

77. LISICKI, Fernando, ob. cit. en nota 16, p. 421.

78. MILLER, Jonathan; GELLI, Angélica, y CAYUSO, Susana, *Constitución y derechos humanos*, Astrea, Buenos Aires, 1987, t. 1, p. 452.

En similar línea de pensamiento, DAMARCO⁷⁹ hace referencia a la causa "Magnoni", donde fue considerado nulo el allanamiento por falta de orden judicial, pues la participación de la Gendarmería Nacional "supone un contorno en el que la aquiescencia de la persona que se enfrenta al despliegue de la fuerza no equivale a una expresión auténtica de consentimiento"⁸⁰, resultando a nuestro criterio tan grave la amenaza como la inducción a hacerlo frente a la falta de la voluntad de declarar, como la promesa de cualquier tipo que la autoridad efectúe en pos de lograr finalmente la deposición del imputado⁸¹.

En el nivel nacional, es válido recurrir a la causa "Charles Hermanos"⁸², en la cual funcionarios aduaneros sin orden judicial secuestraron documentación contable para luego proceder a la denuncia de contrabando. La Corte obviamente invalidó el procedimiento, y por ende, el fruto de tal accionar.

Por lo tanto, no sólo debería quedar manifiesta en las solicitudes de información mediante la captación directa la posible utilización de los elementos colectados en órdenes sancionatorios, sino que además el Fisco deberá plasmar literalmente la voluntad expresa del contribuyente aceptando pacíficamente su deber de colaboración.

Creemos que no puede invocarse el poder público y la superioridad de valor macrosocial que se pretende asignar a la recaudación fiscal para exigir al contribuyente, o para extraer de éste la colaboración desinteresada de datos que válidamente pudieran servir para el ajuste impositivo pero alejándose de una racional aplicación cuando se pretende hacerlo pasible de multas o privaciones de libertades, ambas ontológicamente similares en la causa que las motiva.

79. DAMARCO, Jorge, *Los allanamientos domiciliarios en las leyes 11.683 y 24.769 y el principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo*, trabajo preparado en su rol de panelista en las XXXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, noviembre de 2003.

80. CPen. Econ., Sala A, "Magnoni", Rev. "Impuestos", t. LI-B, p. 2118.

81. Véase la valoración que realizan DONNA, Edgardo A., y MAIZA, María C., *Código procesal penal*, Astrea, Buenos Aires, 1994, p. 342.

82. Fallos, 46:36

Nuestro parecer es contundente respecto de la validez y aplicación del principio de no autoincriminación, tanto en el proceso penal tributario como en el procedimiento sancionador tributario.

Tal como lo sostiene el español MESTRE DELGADO⁸³, "el deber de entregar a la Administración de Hacienda documentos que permitan sostener una acusación en contra del requerido a ello presenta rasgos inquisitivos incompatibles con el principio acusatorio propio del ordenamiento jurídico constitucional, contrarios al principio de presunción de inocencia y vulneradores del derecho a no declarar contra sí mismo".

Por otro lado, tampoco creemos que la imbricación que parece existir entre los procedimientos recaudatorios y sancionatorios en la ley 11.683 justifique la vulneración de aquella garantía pues, aceptando su vecindad, responden ontológicamente a fases o etapas jurídicas distintas.

En efecto, similar coacción se produce cuando mediante el artículo 39 de la ley 11.683, calificada como multa formal general, se castiga a los contribuyentes o terceros que incumplan con sus deberes generales de colaboración, bajo el riesgo de su autoincriminación, con una multa, actuando la mentada exacción pecuniaria, cuya naturaleza jurídica se funda en un contexto penal, como evidente elemento de coacción a la obligación fijada, y por ende, vaciando de contenido material a la garantía constitucional tratada en este trabajo, tal como lo mencionáramos previamente.

No dudamos que es función del organismo fiscal proceder a verificar y recaudar, para lo cual cuenta a su favor con el deber de colaboración de los administrados. Sin embargo, sería equivocado interpretar que este cargo de los contribuyentes y terceros es ilimitado, pues ese deber no debe salirse del alcance de las garantías individuales que brinda nuestra Carta Magna, dentro de los que hallamos a la inmunidad de la declaración, del mismo modo que rige el estado de inocencia y el principio de la razonabilidad. Los funcionarios del

83. MESTRE DELGADO, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 130.

organismo recaudador habitualmente confunden su rol y encuadre como integrantes dependientes del Poder Ejecutivo Nacional, y que como tales cuentan entre sus funciones la de hacer cumplir las leyes. A menudo, durante el procedimiento administrativo, se constituyen en presuntos y falsos acusadores, pretensión que desemboca en resoluciones nulas o en sentencias judiciales que recuerdan el *rol* verdadero de aquellos funcionarios, que sólo consiste en hacer cumplir la ley de un modo objetivo y sin prejuizgamientos adversos a los administrados.

Debe notarse que el deber de colaboración quedaría formalmente cumplido incluso en aquellos casos donde la información y documentación aportada fueran irreales, aunque interpretando que sí sería sancionable tal conducta pues se pretendería engañar a la Administración.

La justicia penal ha resuelto a través de diversas sentencias que "si de las preguntas formuladas en juicio puede derivar responsabilidad personal para el testigo, ha de entenderse que declara en causa propia y por lo tanto no le es exigirle la verdad de los hechos sobre los que versa el interrogatorio"⁸⁴. Como señala la doctrina⁸⁵, deviene evidente de todo ello el carácter extensivo de la garantía de no autoincriminación, que alcanza no sólo al imputado del proceso sino también al testigo que pueda llegar a verse penalmente acosado.

Se agrega aquí un elemento más que coadyuva a delimitar el plano de aplicación de la garantía tratada. Nada mejor que recurrir a la jurisprudencia nacional, que dispuso: "si la imputada calló la verdad al prestar declaración como testigo considerando que existía la posibilidad de autoincriminarse en algún hecho delictivo a título de autora o de partícipe, actuó amparada por el art. 18 de la Constitución, por lo que su conducta no configura el delito previsto por el art. 275 del Cód. Penal"⁸⁶.

84. CNCrim., Sala IV, 3/5/66, "Montero", LL, t. 123, p. 628. Además, "Tomljenovic", LL, t. 140, p. 700, y "Anselmo C. García", JA, t. 59, p. 294, entre otros.

85. GUZMÁN, Nicolás, y OTERO, Juan M., *La casación, la verdad y la autoincriminación. El fallo Corrés y la historia de una tensión. Jurisprudencia comentada*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal-Casación", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, año 1, vol. 1, p. 513.

86. CNCrim. y Correc., Sala VI, 29/11/94, "M. de O.", ED, t. 161, p. 488.

También la Cámara Nacional de Casación Penal sostuvo que "si se interroga como testigo a la persona que aparece como sospechosa de ser autora o cómplice de los supuestos hechos ilícitos que se tratan de esclarecer, puede implicar obligarlo a mentir faltando a su juramento incurriendo en infracción penal, o a declarar contra sí mismo, contrariando la prohibición terminante del art. 18 de la Constitución nacional"⁸⁷.

En la jurisprudencia comparada, en los autos "Blau v. United Status" se expuso que conforme la Quinta Enmienda, un individuo compareciente como testigo, sea en la justicia o en sede administrativa, puede negarse a contestar algunas preguntas al presumir que sus respuestas podrían tender a incriminarlo, o sea, en el supuesto que las mismas puedan ser utilizadas en un procedimiento criminal, extendiendo este privilegio de inmunidad a los papeles que posea el testigo, pero no a los informes con los que legalmente él debería contar⁸⁸.

En materia fiscal, el testigo citado puede oponer por sí mismo esta garantía. Sin embargo, creemos de mayor envergadura la equiparación del testigo con los terceros a quienes se solicita información de trascendencia económico-fiscal. Los distintos regímenes generales de información existentes en Argentina entrarían en colapso si los involucrados advirtieran que el dato que suministren podría posteriormente incriminarlos con el fin de una sanción pecuniaria o corporal.

Por ello, interpretamos que el ejercicio de la coacción por parte de la Administración en los casos de requerimiento de información que a criterio del administrado, sea éste responsable o contribuyente, pudiera causarle un perjuicio, vulneraría el derecho constitucional de no autoinculpación cuando la reprimenda por dicho incumplimiento consista puntualmente en una sanción.

87. CNCas. Penal, Sala III, 23/6/98, "G. M. L.", LL, t. 1999-F, p. 773 (42.160-S); ED, t. 180, p. 1046.

88. "Blau v. United States", 340 US 159 (1950) citado en KONVITZ, Milton, *La libertad en la declaración de derechos en los EE.UU. Autoincriminación. El privilegio de la inmunidad*, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959, p. 438.

Esta afirmación no supone de modo alguno negar el deber de colaborar aplicable a la materia tratada, resultando menester definir su oportunidad, calidad, y alcance, para evitar daños sociales de mayor entidad.

Este referido perjuicio que quiere evitarse consiste en la reprimenda por cuestiones formales o sustanciales durante la gestión de la conformación y presentación de las declaraciones juradas propias o meramente por los incumplimientos.

Interpretamos, entonces, que el cumplimiento del deber de colaboración tendrá un límite infranqueable, que impedirá incluso la aplicación inmediata de sanciones frente a omisiones en el accionar requerido del administrado por parte de la Administración. Ese valladar está determinado por el juego armónico de la garantía de no autoinculpación y el principio de razonabilidad analizado a partir de lo requerido por la Administración.

No debemos dejar de lado que el criterio de coacción moral es amplio, pues no sólo incluye a las amenazas sino a las promesas, como lo sería el ofrecimiento de atenuación de la pena⁸⁹. La doctrina extranjera entiende como

89. Tal afirmación viene entroncada en materia fiscal con el artículo 49 de la ley 11.683, el que dispone: "Si un contribuyente rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en las del agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal.

"En los mismos términos, dicha reducción será aplicable si el contribuyente presenta declaraciones juradas rectificativas a instancia de la inspección actuante y abona íntegramente el saldo declarado dentro de los cinco (5) días de formalizada dicha presentación. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, excepto reincidencia en la comisión de la infracción prevista por este último, se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal.

"En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45 y 46, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

"Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de pesos seiscientos (\$ 600) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo.

"En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable

coacción moral a las observaciones o advertencias que se hagan al imputado si es que decide mantenerse en silencio, sobre los posibles efectos en su contra o cualquier situación, tal como manifestar una ventaja, destinada a influir y modificar su conducta en el momento de declarar⁹⁰.

Como solución alternativa, con el fin de reducir el margen discrecional de las preguntas que plantea en forma oral la Administración, sería prudente exigir *in situ* la presencia de un profesional en ciencias económicas o en derecho para que asista al contribuyente o responsable, oralmente requerido, haciendo figurar su participación como garantía de libre convicción y libre ejercicio de la voluntad, criterio éste al que DÍAZ en modo riguroso lo sujeta a la nulidad de la verificación ante la falta de constancia expresa de tal derecho⁹¹.

El olvido o la afectación del derecho a no autoincriminarse, como garantía constitucional, trastoca la vida democrática de un país, y confluye a la rehabilitación y resurgimiento del delito de tortura.

Creemos propicio mencionar aquí la opinión de CORONADO FRANCO, quien entiende que el delito de tortura afecta a bienes jurídicos fundamentales tales como el respeto a la dignidad, a la intimidad, a la no autoincriminación o no incriminación de otros (autonomía de la voluntad), la presunción de inocencia, entre otros⁹².

A esta altura es propicio reflexionar sobre si estos rasgos de exceso de poder no resultan comunes en el procedimiento tributario, pues a los fines de recaudar, la prevista como instrumento procedimental sería válida pero la

cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción" (artículo sustituido por art. 1º, punto XVIII de la ley 25.795, BO, 17/11/2003).

90. FARBAN QUISPE Y FANY, Soledad, *El derecho a la no incriminación y su aplicación en el Perú*, en http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/tesis/Human/Quispe_F_F/indice_Quispe.htm

91. DÍAZ, Vicente O, ob. cit. en nota 56, p. 783.

92. CORONADO FRANCO, Fernando, *La tortura desde la perspectiva jurídico política*, en "Gaceta de la Comisión Estatal de Derechos Humanos Jalisco", n° 18, octubre-diciembre de 1999, disponible en www.cedhj.org.mx.

advertencia de los castigos pecuniarios existentes por el no acatamiento conjuntamente con la referencia al artículo 49 de la ley 11.683, en ciertos casos representaría una vulneración a la inmunidad de la declaración del contribuyente, despreciando la cumbre de la pirámide jurídica de nuestra Nación.

En efecto, no sorprende a quien participe en fiscalizaciones que también funcionarios tributarios, al concluir las tareas de control propongan, ya casi como regla ineludible, el ajuste impositivo que, de no ser aceptado por el contribuyente, será el que detone la emisión de la vista y por tal el procedimiento de determinación de oficio.

La aceptación inmediata de las declaraciones juradas rectificativas pretendidas tendrá como correlato la reducción de la escala sancionatoria que pudiese corresponder conforme el ya citado artículo 49 de la ley 11.683.

Debe prevenirse que en muchos otros casos acaecidos en la práctica, se puede observar inicialmente la falta de advertencia, en el momento de sugerir el Fisco el aporte en cuestión, de la procedencia de una sanción, conociendo el contribuyente tal circunstancia luego, por la instrucción del sumario en forma aislada, o bien dentro de la determinación de oficio.

Por ende, advertimos dos enfoques sobre el ejercicio de la coacción estatal ejercida a la que puede válidamente oponerse la garantía de no autoincriminación. El primero se vincula con la obtención de información de parte del contribuyente o responsable vinculado y las sanciones aplicables ante la falta de suministro de las mismas, mientras que el segundo surge a partir del procedimiento de reducción de sanciones con motivo del reconocimiento anticipado del ajuste fiscal pretendido por los funcionarios actuantes.

El tema en estudio fue también analizado en España a la luz de sus propias normas. Allí, la jurisprudencia sin duda ha evolucionado. El Tribunal Constitucional en su sentencia del 26 de abril de 1990, ha considerado la presunta vulneración del artículo 24.2 de la Constitución Española y su tensión de orden constitucional con el artículo 83.3, inc. F, de la Ley General Tributaria frente a la

falta de aporte de prueba a la etapa de fiscalización, interpretando que el deber de colaboración "no ha de rebasar el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia" ⁹³.

Cabe recordar que el artículo 24.2 del plexo constitucional español dispone: "todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por ley, 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 mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia".

Por otro lado, el artículo 83.3, inc. F, de la Ley General Tributaria, en la redacción de la ley 10/1985 fijaba una sanción por "la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa de su exhibición".

Tal postura fue abonada a posteriori en la Sentencia 197/95, donde el Tribunal Constitucional se enfrentó a la aportación de datos o pruebas en el seno de la etapa sancionatoria, y su oposición frente al deber de no declarar contra sí mismo⁹⁴.

En función de ello, coligieron que la incorporación de datos, pruebas o circunstancias obtenidas en el procedimiento de comprobación e investigación al procedimiento sancionador resultaba contrario a la Constitución española.

Previamente, sin embargo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984⁹⁵ había considerado que el deber de los contribuyentes de aportar pruebas y documentos contables en el procedimiento de comprobación e investigación no vulneraba el principio constitucional a no autoinculparse, aunque después de esta actividad investigadora pudiera conducir a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco.

93. STC 76/1990, véase CARBAJO VASCO, Domingo, y PRATS MÁNEZ, Fernando, *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998, p. 224.

94. Sentencia 197/1995 citada por LÓPEZ DÍAZ, Antonio, ob. cit. en nota 62, p. 68.

95. Véase *Todo sobre el Estatuto del contribuyente*, ob. cit. en nota 93, p. 225.

En dicha causa, relevando estos párrafos de SOLER ROCH⁹⁶, se agregaba que “no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra”, entendido éste como deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

“Los documentos contables son documentos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la ‘declaración’ comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...) cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”.

La aplicación directa y absoluta de los principios penales en el ámbito administrativo sancionador no ha sido compartida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia STC 181/90⁹⁷ de fecha 15 de noviembre de 1990.

La síntesis de ambos tipos de sentencias muestra dos tendencias jurídicas que son el producto de la evolución del pensamiento penal tributario, casi opuestas e irreconciliables a la luz de su funcionamiento operativo, asegurando tal interpretación los argumentos vertidos por TEJERIZO LÓPEZ⁹⁸, resultando, a

96. SOLER ROCH, María T., *Deberes tributarios y derechos humanos*, “Revista Técnica Tributaria”, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, nº 30, julio-setiembre de 1995, p. 110.

97. Véase BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, y BACIGALUPO, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 2001, p. 48.

98. TEJERIZO LÓPEZ, Juan M., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 224.

nuestro criterio, el suministro de información exigido contrario a la garantía de no autoincriminación en el procedimiento sancionador.

Es más, debe notarse que en España el artículo 34.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone: "cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último".

En este sentido, el Tribunal Constitucional español⁹⁹ sostiene que aunque el acusado no puede ser obligado a aportar prueba, sí tiene el deber de soportarla, implicando ello que no existe contradicción entre el derecho de no autoincriminación y los controles de alcoholemia, reconocimiento en rueda, o extracción de sangre y orina, pelos y tejido corporal, pues lejos de pedirles que aporten nuevos elementos, sólo se los somete al poder público con el ánimo de probar.

Por ende, existirá coacción autoinculpatoria en el momento de brindar información por parte del contribuyente, cuando dicho dato relevado se oriente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado y no a su facultad recaudatoria, máxime que en la orfandad del suministro del dato estará el mal en cabeza del administrado remiso que será pasible de una multa.

Hemos oído opiniones divergentes en recientes eventos profesionales¹⁰⁰ donde ello se interpretaba en forma distinta a nuestra postura, expresando que la aplicación de la garantía de no autoincriminación es únicamente válida para los imputados en un proceso penal y no a los inspeccionados, por lo cual, a criterio de esos autores, dicha garantía no se extendería a los procedimientos de

99. AGUADO AVILÉS, Ángel, *Deber de colaborar con la Administración Tributaria y el derecho de no autoincriminarse: un conflicto aparente*, n° 21, enero de 2001, en <http://www.tituladosmercantiles.org/regaf/fondo/art21.html>.

100. Nos referimos a las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

fiscalización realizados por la Administración Fiscal, por lo que de este modo siempre se las vaciaría de cualquier coacción pretendida.

Esa misma línea de pensamiento revelaba que durante la gestión de inspección no existe técnicamente recolección de pruebas, pues durante ese procedimiento no existe jurisdicción, la cual sólo queda habilitada en el momento de la corrida de vista con la que se inicia el procedimiento de determinación de oficio como formativo de la voluntad administrativa. Ello supondría cambiar el enfoque respecto del objetivo inicial que conlleva el procedimiento fiscal recaudatorio, con una motivación final distinta respecto del procedimiento sancionador.

Sin embargo, aquellos aportes a título de intervención nos habilitan a meditar respecto del momento en que procede alegar la garantía de no autoincriminación y a su vez, cuál resultaría la dirección del procedimiento llevado adelante.

Con este fin, resulta propicio indicar que dicho enfoque sólo se correspondería con el control fiscal atinente a la comprobación o verificación individual del contribuyente, aislando de este modo a las pautas generales informativas de carácter obligatorio.

Así pues, como mera alternativa absolutamente conservadora y pro contribuyente, nos inclinamos a pensar que la garantía constitucional estudiada puede ser interpuesta en cualquier momento de un procedimiento de inspección, tomando como punto de partida a la notificación fehaciente de la apertura.

Sin embargo, bajo esta premisa, el mecanismo fiscalizador podría continuar sus tareas en manos de las mismas autoridades pero sin la colaboración del particular involucrado amparado en su privilegio superior, buscando los funcionarios respuestas a los interrogantes en terceros sujetos, quienes también gozarían de la facultad de mantener el silencio si creyeran que de su deposición o explicación escrita de lo solicitado podría detonarse la imputación de un ilícito fiscal.

Otra alternativa, tal vez de mejor valía en el ámbito procedimental, sería que a partir que el funcionario entienda que existen suficientes indicios para un imputación represiva, se lo transmita al contribuyente en forma fehaciente, sin posibilidad alguna de valorar en el procedimiento sancionatorio la prueba relevada durante el lapso anterior, sólo hallándose en condiciones de recabar nueva información de otras fuentes, fuera del procedimiento de la ley fiscal.

De este modo, el inspector actuaría como rector de un proceso en el cual definiría el "estado de sospecha" atribuible al contribuyente involucrado, debiendo resultar necesario contar con los "elementos suficientes o indicios vehementes"¹⁰¹ del delito (o de la infracción) fiscal atribuible, con motivo bastante para asignar su autoría.

El riesgo que avizoramos en esta alternativa es que los funcionarios puedan "ir haciendo el camino" probatorio para que, luego de notificado el contribuyente, surja de otras fuentes información incriminatoria advertida durante el curso de la fiscalización administrativa.

Debe notarse que esos dos posibles rumbos encaminados a conseguir el ejercicio pleno en el campo represivo tributario de la garantía del contribuyente no son necesariamente excluyentes.

Una tercera alternativa que sería viable desde el punto de vista jurídico, sin que resulte necesaria la invocación de la garantía analizada, consistiría en la prohibición legal de la utilización de las pruebas recabadas en el procedimiento de verificación propio del contribuyente presuntamente a imputar. Tal circunstancia se limita, pues no tendría sentido impedir utilizar información recibida a partir de datos volcados por terceros, la que sí fue obtenida en virtud del procedimiento de verificación administrativo o a partir de una norma reglamentaria general. Sin embargo, si la información a utilizar en materia sancionatoria viera su origen en el procedimiento fiscalizador,

101. Tanto los términos "estado de sospecha" como "elementos suficientes o indicios vehementes", surgen de BERTOLINO, Pedro, *Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 353.

inmediatamente éste se vería afectado por la nulidad de los actos tendientes a la reprimenda.

Cabe aquí recordar lo expuesto por la Cámara Federal de San Martín, que dispuso la nulidad de "una diligencia de allanamiento y las actas labradas en esa oportunidad, estableciendo que el organismo administrativo debe someterse a las reglas del proceso penal y no puede admitirse que mediante el ejercicio de facultades procesales expresamente delegadas, haga un uso abusivo y arbitrario, en contra de la defensa y seguridad jurídica del contribuyente imputado y en tales condiciones, la Dirección General Impositiva no sólo no puede recibir declaraciones al imputado, sino que debe proceder a constatar su identidad previo a darle lectura de los derechos y garantías" ¹⁰².

Por último, como solución radical y definitiva, en un escenario en el que no se quiere vulnerar principios constitucionales de envergadura, vemos factible –en la línea de evitar recurrir al privilegio de no autoincriminación– negar cualquier valor probatorio a los hechos y elementos recogidos en sede administrativa, instruyendo directamente a la justicia para que cubra y recoja la disponibilidad de la acción con el fin de determinar la aplicación de sanciones, tanto multas como penas privativas de libertad, siendo todo el proceso penal tributario por aplicar absolutamente independiente de la gestión de inspección llevada a cabo.

En concreto, el derecho a guardar silencio (en un sentido amplio, en una fiscalización tributaria) y el deber de colaborar no deben ni superponerse ni autoanularse, sino que deben autosatisfacerse. Sin embargo, la coacción normativa en manos de la Administración, ante el incumplimiento a sus requerimientos emanados por aplicación de las facultades-deberes fiscales, o ante la propuesta de los ajustes pretendidos, impacta ambos institutos, desdibujando su naturaleza propia.

102. CFed. San Martín, Sala I, 22/8/94, "Incidente de nulidad presentado por J.V. Biderman", I.II-B, p. 2850, citado por CHIARA DÍAZ, Carlos, y FOLCO, Carlos M., *Ley Penal Tributaria y Previsional* 24.769, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1997, p. 472.

Resulta menester redefinir la modalidad en que el respeto a las pautas constitucionales se mantendrá en el procedimiento fiscal sancionatorio, evitando así trastocar el privilegio de no autoincriminación.

7. EL CONCEPTO DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA GARANTIA DE NO AUTOINCULPACIÓN

Respecto del alcance del término "declaración", éste debe dimensionarse con un sentido amplio apuntando no sólo a la declaración jurada propiamente dicha sino además, a cualquier expresión escrita u oral que el contribuyente o responsable realice frente a los funcionarios actuantes, sea en el curso de una verificación o como respuesta a un simple requerimiento, o por el mero acto de cumplimentar una norma informativa de alcance general.

Así, el término "declaración" supone, según el diccionario de la Real Academia Española¹⁰³, desde un punto de vista del derecho, "la deposición que bajo juramento hace el testigo o perito en causas criminales o en pleitos civiles, y la que hace el reo sin llenar aquel requisito". Como se advierte, se excluye del concepto de declaración el hacerlo con juramento por parte de quien es considerado, desde el punto de vista del derecho penal, el reo.

Abonando el criterio ya analizado de la imposibilidad de la coacción estatal, el destacado trabajo de Marcos GUTMAN¹⁰⁴ resalta la cualidad de jurada de la declaración tributaria, manteniendo en dicho juramento una suerte de coacción a la que el sujeto se ve sometido por imperio reglamentario. De corroborar lo expuesto, la trascendencia práctica que ello acarrearía sería lisa y llanamente la inexigibilidad de la presentación de una declaración jurada a resguardo de la garantía constitucional analizada.

En efecto, el artículo 28, 2º párr., del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario dispone como forma extrínseca de la declaración jurada que "en todos los casos, éstas contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad". Alertamos aquí, previo a su

103. *Diccionario de la Lengua Española*, 21º ed., Real Academia Española, Madrid, 1992, p. 472.

104. GUTMAN, Marcos, *Los tratados internacionales, la ley 23.771 y la prohibición de ser obligado a declarar contra sí mismo*, trabajo presentado en las XXV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, 1995, p. 211.

desarrollo, sobre un rigorismo inapropiado desde un punto de vista represivo, convirtiendo así desde el plano penal a la mentada declaración en una confesión extrajudicial.

Ampliando su perspectiva al ámbito represivo fiscal, resultaría que el acto de la presentación de la declaración jurada se hallaría amparado por la garantía de no autoinculpación, en la medida en que apunta, bajo esta óptica, a toda manifestación oral o escrita brindada por el contribuyente o responsable, por medio de la cual se suministre, en pos del cumplimiento de una norma que así lo disponga, información de cualquier tipo a los funcionarios de la Administración Fiscal en su *rol* de fiscalizadores.

Por ende, cuando se apunta al calificativo de "jurada" en los términos de la Ley de Procedimiento nacional, podríamos colegir que nos hallamos ante la propia vulneración de la inmunidad de declaración, pues ya se estaría ejerciendo coerción sobre el administrado. Debe considerarse que la coerción debe ser externa y afectar las esferas volitivas intelectuales del sujeto encartado, circunstancia acaecida bajo el supuesto de la presentación en cuestión.

Sin embargo, recuérdese que en materia fiscal, la declaración jurada propiamente dicha hace al derecho tributario formal y carece su presentación de efectos constitutivos, pudiendo siempre el Fisco ante su falta de presentación, suplantar con otro elemento probatorio la conducta omisiva, y finalmente permitir fundar la inconducta del contribuyente o responsable involucrado que haga al derecho material tributario. Sin duda, la falencia en la presentación de la declaración adelanta la dificultad en el normal ejercicio de las facultades de verificación y control de la autoridad.

Ahora bien, llevado el tema tratado al extremo, y cuestionada que resulta la norma jurídica que exige el juramento de certeza de la declaración jurada, parecería no existir tampoco obligación válida alguna de presentar cualquier declaración fiscal, pues sería el acto material de la presentación el que estaría evidenciado y haciendo trascender a terceros una potencial infracción o delito consistente en un menor ingreso de los recursos tributarios exigidos.

Sin duda, ello no es así. Alguien podría sólo pensar en la faz práctica y advertiría en muchos casos la complejidad de llevar adelante el pago pertinente con la orfandad de la declaración que, no obstante tener un carácter meramente declarativo (y no constitutivo), releva trascendente importancia conforme a los métodos aplicativos dispuestos por la autoridad fiscal.

Sin embargo, a nuestro criterio, el justificativo jurídico de fondo radica en que la declaración (jurada, en los términos vulgares a pesar de nuestros previos comentarios) presentada o no, no detona el nacimiento de la obligación fiscal, por lo que la valoración de la conducta del contribuyente no partirá de cuál fue el saldo declarado sino del que efectivamente ingresara. Por ello, presentar la declaración jurada en menos al monto de la obligación tributaria surgida legalmente representará un elemento incriminante más a la conducta previamente desplegada por el contribuyente remiso, como medio a través del cual el contribuyente pretendió inducir a sobrellevar el control sobre la determinación de un gravamen menor al que correspondía.

Según JARACH¹⁰⁵, la declaración tributaria es un acto dirigido a la Administración pública, siendo las normas legales las que establecen el deber formal de exteriorizar frente a tal autoridad "el proceso de conocimiento y voluntad que acompaña la extinción de la obligación", no resultando por ende una declaración extrapenal.

En función de ello, la garantía de no autoinculpación no podría operar frente al deber fiscal de la presentación de declaración jurada que denote el ingreso en menos de la obligación sustancial impositiva.

Advirtamos aquí que si la presentación meramente formal es correcta y exhibe el monto de impuesto correcto a ingresar no podrá alegarse infracción alguna, pues el Fisco contará con el elemento puesto en su conocimiento de la diferencia en menos ingresada por el particular.

105. JARACH, Dino, ob. cit. en nota 50, ps. 316 y 317.

Ahora bien, si el contribuyente –en forma espontánea o como consecuencia del transcurso de una fiscalización– decidiera rectificar en más su declaración jurada determinativa, la nueva presentación no podría ser considerada un elemento incriminante de su conducta, no sólo por la presunción (o estado de inocencia) que aún opera sobre el administrado, sino también porque esa exteriorización de un ingreso y una presentación anteriores en menos, es posterior al acto disvalioso, y por ende, ajena a su connotación constitutiva.

En síntesis, la mera presentación de una declaración jurada rectificativa de modo alguno puede dar sustento, desde el plano constitucional, para que la autoridad fiscal pretenda instruir una reprimenda legal del responsable o contribuyente pertinente, basándose en que esa declaración quedó al amparo de la garantía de no autoinculpación.

En la legislación comparada, el carácter restrictivo de la V Enmienda de la Constitución estadounidense abona esta teoría en cuanto se ve reflejada en la jurisprudencia de aquel país del norte.

En 1979, en los autos "Brown" se afirmaba que el privilegio de la autoincriminación puede ser utilizado para proteger al contribuyente en el momento de relevar información pero no actúa frente al *disclosing* del monto del gravamen, por lo que implica un ilegal esfuerzo pretender la extensión de la Quinta Enmienda para proteger al contribuyente fiscal que omitió completar la declaración jurada¹⁰⁶.

Asimismo, ya en 1927 en la causa "Sullivan"¹⁰⁷ la Corte Suprema de Estados Unidos, en similar sentido, dispuso que la falta de respuestas a requerimientos que surjan de las normas legales tributarias no puede gozar del privilegio constitucional contenido en la Quinta Enmienda.

En función de la naturaleza del contenido de las pretensiones fiscales, relevando otro momento en el cual puede válidamente operar la garantía de no

106. "United States v. Brown", 600 F.2d 248, 252 (10th Circ., 1979).

107. "United States v. Sullivan", 274 US 259, 264 (1927)

autoincriminación, los fiscalizadores deberán también esforzarse por obtener información a partir otras fuentes objetivas cuyos resultados devengan incontrastables, reduciendo de este modo el grado de mendacidad que, como ingrediente, el contribuyente puede agregar en una fiscalización.

Se plantea, pues, un tópico que tiene un gran reflejo en materia fiscal, pues existirían divergencias sobre si está latente o no el derecho que tiene el administrado en suministrar una información mendaz o falaz frente a un requerimiento de información proveniente del Fisco, sea éste por recolección general o por captación, con independencia de su posterior rectificación o no.

Traído como antecedente el derecho penal común, en la causa "Ibarlucía, Raúl" se sostuvo que "al imputado de un delito –en el caso, falsedad de una licencia de conducir– le asiste por garantía constitucional, en virtud de los artículos 18 y 29 de los ordenamientos nacional y provincial respectivamente, el derecho de no declarar contra sí mismo y, como correlato de ello, tampoco se lo obliga a prestar juramento, se le acuerda el derecho al silencio permitiéndole la abstención, el cual no implica presunción de culpabilidad. Pero no existe norma alguna que habilite o le otorgue derecho a pronunciarse con mendacidad, pues admitir la mentira importaría aceptar un ejercicio abusivo de derechos atentatorio contra la buena marcha del servicio de justicia" (del voto en disidencia parcial del doctor Noel)¹⁰⁸.

Coincidimos con BERNARDINI¹⁰⁹ en que la facultad de abstención de declarar comprende también, sin duda, la de mentir, por lo que no puede generar consecuencia coercitiva alguna el ejercicio de la garantía de no autoincriminación a través de una mentira, quedando sólo en la conciencia del declarante para su valoración moral.

Por ende, sin constituir delito, la mentira detectada supondrá un elemento indiciario del juzgador que sólo podrá hacer jugar en la graduación legalmente

108. TCrim. Necochea nº 1, 12/10/99, "Ibarlucía, Raúl A.", LLBs.As., t. 2000, p. 921.

109. BERNARDINI, Alberto, *El imputado y la autoincriminación*, Rev. "Juris", sec. Doctrina, t. 53, p. 35.

dispuesta. En caso de resultar un testigo quien no declara la verdad de los hechos fundándose en la posible incriminación en su contra, tampoco podrá estar sujeto al delito de falso testimonio regulado normalmente en los códigos penales.

Debe por ende considerarse que cualquier información brindada a la Administración puede ser objeto de mutación o corrección, sea en forma oral o escrita, conforme hubiere tenido lugar, máxime si los datos brindados no estuvieron explícitamente amparados en una supervisión profesional.

Cabe además recurrir a la jurisprudencia del interior de nuestro país cuando sostiene que "la rectificación o las modificaciones introducidas a la declaración indagatoria deben apreciarse cautelosamente cuando son efectuadas en forma tardía y no se sustentan en sólidas causales que legitimen y justifiquen la nueva postura, o que exhiban decididamente que la autoincriminación ha tenido origen en circunstancias insalvables, como lo son el error y la presencia de medios violentos"¹¹⁰.

De estas afirmaciones se desprende un elemento que no puede ser ajeno a nuestro estudio: nos referimos a la necesidad de la presencia de un profesional durante las actuaciones administrativas, con el fin de encausar el postulado de no autoincriminación.

Bajo el perfil del concepto de declaración, podemos notar que es habitual en los procedimientos de fiscalización que la primera intervención pretenda iniciarse con un número importante de preguntas directas al contribuyente o a su responsable o autorizado, a la espera de sus respuestas inmediatas, como una suerte de "interrogatorio sorpresa". Incluso, en ciertas oportunidades, detectando la falta de conocimiento técnico del dicente, los funcionarios redactan el acta induciendo a la aplicación de terminologías cuyo contenido técnico fiscal excede al común del ciudadano, pretendiendo luego utilizar estas manifestaciones como el punto de partida de sendos ajustes, no sólo impositivos o previsionales, sino además como detonantes de graves sanciones pecuniarias y por qué no, corporales.

110. CPen. Rafaela, 6/3/98, "Hernández, Gabriel A.", *LLLitoral*, t. 2000, p. 912.

Debe conocerse que el procedimiento en cuestión merece ciertos reparos pues como administrado en los términos de la causa "Miranda vs. Arizona", receptado por la justicia nacional en los autos "Montenegro", el contribuyente podría solicitar de inmediato la asistencia del profesional especialista en el tema (a nuestro criterio, no necesariamente un abogado o contador) a riesgo de resolverse la nulidad de la declaración espontánea o, al menos, su posible rectificación.

Colabora en este enfoque el decisorio "Escobedo v. Illinois"¹¹¹ donde la Corte Suprema de EE.UU. planteó que "ningún sistema de Justicia puede o debe sobrevivir si depende para su efectividad de la claudicación de un ciudadano en sus derechos constitucionales por ignorancia de los mismos. Ningún sistema digno de ser preservado debe temer que un acusado consulte a un abogado para darse cuenta que tiene y puede ejercer sus derechos".

El núcleo duro en este tópico yace en los interrogatorios de personas cuando ellas se hallan en custodia, denominados "*custodial interrogation*"¹¹², puesto que allí el marco de máxima privacidad existente y la falta de asistencia profesional potencia la existencia ínsita de coacción estatal. En materia tributaria, ese interrogatorio se equipara con las citaciones o fiscalizaciones espontáneas que los funcionarios disfrutaban realizando sin brindar los plazos y garantías que la razonabilidad impone¹¹³, haciendo normalmente jugar su figura de inspectores fiscales, lo que suele amedrentar al común de los administrados que desconoce el alcance de las facultades de aquel fiscalizador y su límite, como también sus propios derechos vinculados a la etapa inspectora.

111. "Escobedo v. Illinois" (378 US 478, 490 1964) citado por OLIVARES GRULLÓN, Félix, *La declaración del imputado: ¿medio de prueba o medio de defensa?*, en http://www.enel.net/gacetajudicial/1999/66/procesal_penal.htm. Cabe recordar que la causa "Escobedo", orientada a la participación del abogado en la defensa del imputado, conjuntamente con la causa "Malloy v. Hogan" de 1964, son las que han marcado la senda para lo que luego se conocería como Ley Miranda.

112. Expresión utilizada por BASILICO, Ricardo, y ABAD, Fernando, *Sistema procesal penal en los Estados Unidos*, "Boletín del Poder Judicial de Chubut", n° 19, disponible en <http://www.juschubut.gov.ar>.

113. Sugerimos la lectura del trabajo de Bío, David, *El principio de razonabilidad y la actuación de la inspectoría fiscal*, "Periódico Económico Tributario", año X, n° 216, ps. 1 y ss., en el que hace referencia a variada jurisprudencia vinculada con el accionar inspector y con los principios a respetarse.

La propia jurisprudencia nacional en la causa "Meza" ha sostenido que "debe rechazarse el planteo de nulidad de la declaración indagatoria por ausencia del defensor, si el imputado había sido informado acerca de todos los derechos que le asisten y, pese a no hallarse su defensor presente, manifestó su voluntad de declarar. Debe siempre prevalecer la concreta voluntad de declarar de quien es llamado a prestar indagatoria, desde que ella no sólo es una facultad sino también una prerrogativa legal, cuyo contenido se agota en el mismo acto de ejercerla. Asimismo, no verificándose conculcado derecho alguno del imputado, la nulidad no se halla sustentada por un genuino interés invocable en los términos del art. 169 del C.P.P."¹¹⁴.

No pretendemos alardear al manifestar lo imprescindible del auxilio profesional en este tipo de cuestiones. Sin embargo, sin orientarse a ninguna carrera especial, y dependiendo del tema bajo requerimiento y planteos por parte de la Administración tributaria, será menester disponer de un abogado, contador, ingeniero, o arquitecto, según la especialidad de lo relevado, con el único ánimo de poder corroborar o no las afirmaciones vertidas en las actas por los funcionarios¹¹⁵.

Finalmente, queda recurrir a lo dispuesto por la jurisprudencia, advirtiendo que "son nulas las declaraciones indagatorias de los imputados si no se les ha hecho saber el derecho a consultar previamente a dicho acto con su letrado defensor, toda vez que no se haya dejado constancia de ello, ni tampoco de que tal entrevista haya tenido lugar o que los nombrados hayan considerado innecesaria la misma.

"Tal falencia del Tribunal instructor no puede ser considerada suplida por la lectura de los derechos a los procesados en sede prevencional, ya que el cumplimiento de tal requisito incumbe a aquel funcionario o magistrado que

114. TOral 1, 1/9/93, "Meza Desiderio", c. 216, citado por AMADEO, Sergio, y PALAZZI, Pablo, *Código Procesal Penal de la Nación*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 472.

115. Es común que el representante de la Administración, luego de redactar un acta con su propia sintaxis y observaciones, invite a firmarla a un contribuyente o tal vez a un mero dependiente, cuyo contenido técnico y fáctico no le consta a este último en su totalidad, debiendo ante dichas situaciones manifestar su disconformidad o falta de certeza de lo allí expresado.

tenga a su cargo la ejecución de alguno de aquellos actos procesales a que alude el artículo 197''¹¹⁶.

116. TOCrim. N° 5 F, 15/4/93, JPBA, t. 81, p. 115, citado por DE ELÍA, Carlos M., *Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires*, El Foro, Buenos Aires, 2001, p. 454.

8. LA UTILIZACIÓN DE PRUEBAS COLECTADAS DURANTE LA FISCALIZACIÓN

A partir del deber de colaboración, excesivamente oneroso para el contribuyente cumplidor y teniendo en cuenta las facultades de la propia Administración Tributaria, la fiscalización es el mecanismo que por excelencia permite recoger elementos que constituyen el respaldo de la cuantificación de la deuda tributaria, corroborando el exacto pago del privado o en su defecto, proponiendo y luego exigiendo el ajuste que entendiera llevar adelante bajo un procedimiento de determinación de oficio. Este andamiaje técnico es común en muchos países, pues en ellos el sistema tributario mantiene como pauta el principio de la autodeterminación de la obligación impositiva, constituyendo la declaración jurada un mero elemento de índole formal y no constitutiva del hecho imponible perfeccionado.

Pues bien, ya analizada la tensión entre el deber de colaboración y el derecho de no autoinculpación en las materias extrapenales como la tributaria, con extremos como la coacción material o indirecta, un contribuyente no podría ser objeto de la utilización de la misma prueba que él ha suministrado por parte de la Administración, hasta allí con un rol meramente recaudatorio, y sufriendo la calificación de su conducta como omisiva o defraudatoria.

Coincidimos con YARYURA y GADEA¹¹⁷, en que los procedimientos tributarios en el marco del artículo 35 de la ley 11.683 "son idóneos como actos de prevención administrativa de comprobación para la reconstrucción de base imposables", pero se los descalifica como aptos para la aplicación de la materia sancionatoria tributaria. En función de ello, debe subrayarse que el contenido del artículo citado no implica el otorgamiento de facultades en el ámbito de una investigación criminal, distando mucho de ser así.

117. YARYURA TOBIAS, Gastón, y GADEA, María de los Angeles, *La denominada "teoría del fruto del árbol venenoso": un importante fallo nos obliga a reflexionar*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", julio de 2001.

No debe caerse en el error de confundir al proceso determinativo de oficio de la obligación fiscal con la inculpación proveniente de incumplimientos legales, tanto en el orden formal como en el material por parte del contribuyente.

Creemos que el propio Fisco sigue sin advertir la trascendencia de su función fiscalizadora en el momento de la colección de prueba y la coacción directa que el ordenamiento procedimental tributario impone al contribuyente remiso. La postura extrema se plasma en la doctrina¹¹⁸ que entiende que debería reformularse la ley 11.683 y el ordenamiento procesal penal tendiente a delimitar en forma clara las facultades del organismo fiscal en materia de investigación del delito especial de materia tributaria.

En el nivel nacional, a través del Dictamen 9/2003¹¹⁹, la propia autoridad interpreta –a nuestro criterio, en forma errada– que deviene innecesario aclarar al sujeto bajo fiscalización el ámbito en el cual se desarrolla tal procedimiento y las posibles consecuencias de las pruebas que se estuvieran recabando. De fondo, concluye en una verdad ajena a la pretensión del particular, quien sólo quería manifestar la prevención del proceso penal en paralelo que estaba sufriendo.

En efecto, sintetizada de modo excelente por Lidia SANTACRUZ¹²⁰, la cuestión se centra ante la solicitud del Fisco al contribuyente inspeccionado de determinada información durante el transcurso de una fiscalización. En contestación de ello, el particular solicita se le aclare el fin y destino de tal información, frente a lo cual, previa a la respuesta oficial, se eleva en consulta ya que se encuentra en curso una acción penal, iniciada por la Dirección ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional Federal, donde recopila la misma información que se le ha requerido.

Es obvio que aquella información solicitada y a recabar puede utilizarse tanto en el contexto de un procedimiento administrativo-fiscal, o bien como

118. GALLASO, Sandra, y MAZZONI, Andrés, *La suspensión del trámite administrativo cuando existe causa penal tributaria en trámite*, en <http://www.eldial.com>, Suplemento Tributario.

119. Dictamen 9/03 (DAL) del 9/1/2003 en <http://biblioteca.afip.gov.ar>.

120. SANTACRUZ, Lidia, *Reseña de Dictámenes*, Rev. "Impuestos", t. 2003-B, p. 26.

medio de obtención de pruebas e informaciones para ser agregadas en la causa penal mencionada, con lo que en cualquiera de las dos circunstancias se estaría vulnerando su derecho, constitucionalmente tutelado, de no ser compelido a declarar contra sí mismo, según lo regulado por el artículo 18 de la Constitución nacional.

Según el Dictamen 9/03, "elevado el caso para su consideración, la Asesoría analiza lo regulado en el artículo constitucional citado, cuyo texto indica, entre otros conceptos, que: 'Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente'.

Al respecto la doctrina se ha pronunciado a favor de que el principio de inmunidad de declaración no puede oponerse al de la obligación de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización, ya que ello produciría efectos negativos en la actividad administrativa para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y se privaría a la administración fiscal de una herramienta esencial para la consecución de los objetivos a su cargo.

"Por otra parte, examinando las facultades de verificación y fiscalización otorgadas a la AFIP por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, surge del articulado del Capítulo V (arts. 33 a 36) la potestad de realizar las diligencias necesarias para recabar información, tanto del contribuyente y/o responsable como de terceros, que sirvan de antecedentes para las inspecciones.

"En consecuencia, se concluye que la Dirección se encuentra facultada para requerir al consultante información para comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias aun cuando exista una causa penal. Al respecto se realiza la salvedad que si la información solicitada ha de incorporarse al juicio corresponderá solicitarle al juez interviniente, a tal efecto, que ordene el registro domiciliario y/o secuestro de la documentación que pueda servir como medios de prueba, de conformidad con lo establecido en los arts. 224 y 231 del Cód. Procesal Penal de la Nación ya que un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial".

Desde nuestro punto de vista, un accionar tan común en la práctica, como resulta la utilización de pruebas recabadas bajo la fiscalización de tributos para luego ser utilizadas como base sancionatoria, implica desatender lisa y llanamente el principio de no declarar contra sí mismo, pues su efecto ya no es tributario y va más allá del deber de colaboración, puesto que su ámbito de aplicación es el represivo atento la naturaleza penal de las infracciones contenidas en la ley 11.683 y de las penas de la ley 24.769. El cambio de destino del dato recabado sin informar previamente al administrado del riesgo de ser usado en su contra fulminaría a esa actuación de ilegal en función de la aplicación de la garantía del artículo 18 de la Constitución nacional¹²¹.

Disentimos de la afirmación volcada en el Dictamen 9/2003 respecto de la inoponibilidad de la garantía de no autoincriminación frente al deber de colaboración. Consideramos más que válida la consulta planteada por el contribuyente respecto del encuadre del requerimiento cursado. Como ejercicio pleno de garantía, el accionar del particular es insoslayable y por ende, inquebrantable en un Estado de derecho que se jacte de democrático donde la Administración y el administrado se hallan en un mismo plano de igualdad.

Tal como lo sostiene ROMERO¹²², la Administración fiscal no puede actuar al margen de la legalidad y frente a la legítima determinación impositiva, no puede transformarse en instructora penal, buscando al margen de la jurisdicción, comprobar delitos, pues su misión es la de auxiliar de la Justicia y no la de investigadora de ilícitos¹²³.

Sin embargo, hemos relevado posturas opuestas a nuestras creencias. Con las variantes procedimentales de la legislación española, el contribuyente que decide entregar la documentación requerida no podrá soportar sobre él las sanciones previstas para los supuestos de incumplimiento de ese deber,

121. ZICCARDI, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal", en AA.VV., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, 2003, t. I, "Derecho tributario", vol. 2, p. 214.

122. ROMERO, Emilio, *Obligación de declarar en sede administrativa y garantía de autoimputación*, en <http://www.diariojudicial.com.ar/nota.asp?IDNoticia=9912>

123. CFed. San Martín, 23/2/93, "Fibre S.A.".

pero toda la documentación entregada podrá fundamentar la apertura de un procedimiento administrativo sancionador, o, si fuera el caso, de actuaciones penales, en su perjuicio¹²⁴.

En la misma línea jurisprudencial española, la STC 110/1984 declaró que "la inspección de los tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación".

Se plasma así, bajo la postura jurisprudencial española, la idea de que el privilegio de no autoinculpación no reviste carácter absoluto, por lo que su traslado directo de la materia penal a la administrativa tributaria parecería desdibujarse.

El Fisco, sin embargo, goza de la facultad de obtener otros datos que podrían incriminar al contribuyente mediante el relevamiento de información a partir de otros sujetos. Coinciden estas apreciaciones con lo contundente de la opinión de FALCÓN Y TELLA¹²⁵, quien a través del comentario de la causa

124. MESTRE DELGADO, Esteban, ob. cit. en nota 83, p. 138. Parece propicio remarcar alguna de sus afirmaciones: "Aunque el derecho al silencio esté recogido en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (refiriéndose a la española) y el deber de aportar aquella documentación, como concreción del deber de declarar a la Administración, esté previsto en una norma de rango legal, la Ley General Tributaria, y en otra reglamentaria, el Reglamento de la Inspección de los Tributos, el conflicto normativo expuesto se presenta como una colisión entre dos intereses constitucionalmente protegidos. Por un lado, la salvaguarda de la propia seguridad individual (arts. 17.3 y 24.2). Y, por otro, el interés estatal en la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos (art. 31), ya que la obligación de proporcionar datos tributarios se entiende jurídicamente (al menos así lo ha hecho el Tribunal Constitucional español en sentencia de 26 de noviembre de 1984 y auto de 23 de julio de 1986 y, en el ámbito del derecho comparado, el Tribunal Constitucional Federal alemán, en sentencia de su Sala Segunda de 17 de julio de 1984 -caso Flick-) como un instrumento dirigido a la consecución del objetivo de lograr esa distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos" (ps. 131 y 132).

125. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia "Saunders" y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno*, Rev. "Quincena Fiscal", nº 12, junio de 1997, ps. 5 y siguientes.

"Saunders" defiende el criterio por el cual la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de brindar datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo, siendo en todo momento cuando se articula el valor de tal garantía constitucional, incluso antes de que existan indicios de delito o infracción.

No ignoramos que el ejercicio de la garantía estudiada dificulta la labor inspectora en la obtención de información de trascendencia económico-fiscal, la cual debe representar sólo un medio de comprobación de la exactitud de la definición fáctica del hecho imponible y su debida cuantificación. Por ende, los elementos colectados durante la fiscalización conformarán a posteriori prueba procesal, pues mientras dure la fiscalización éstos sólo tendrán un valor meramente informativo mas no un significado jurídico formal¹²⁶.

Debemos también remarcar que frente a la información aportada por terceros que permita sancionar como infracción o como delito cierta conducta de un contribuyente no será susceptible alegar la vulneración de la garantía de no autoinculpación, pues ella no operará cuando el modo de obtención del dato no provenga del propio instruido o imputado. Existen antecedentes de tal criterio en la doctrina española y estadounidense¹²⁷.

Por otra parte, la ordenanza tributaria alemana mencionada por BERTAZZA¹²⁸ no admite medidas coactivas contra el obligado tributario en el proceso de inspección, cuando aquellas tiendan a obligarlo a autoacusarse de un delito o de una infracción del orden tributario, siempre que se haya instado un procedimiento penal por dichos hechos.

126. DÍAZ, Vicente O., *Fuentes del derecho del procedimiento de inspección tributaria*, Rev. "Impuestos", t. LII-B, p. 2326.

127. Véase STC 161/1997 y "Johnson v. U.S.", citados en AGUADO AVILÉS, Ángel, ob. cit. en nota 99.

128. BERTAZZA, Humberto, *Límites al accionar de la Administración en materia tributaria*, trabajo presentado en las XXXIII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, comisión nº 3, noviembre de 2003.

Creo que esta postura merece una sutil aclaración. A nuestro criterio, la designación de procedimiento penal no apunta al proceso represivo dentro del fuero en cuestión, sino que su alcance es amplio, referido tanto a las etapas sumariales en sede administrativa como en sede judicial especial en el caso de penal tributario, en las cuales se pretenda coleccionar prueba que permita proceder, o continuar con la recolección de las mismas, para intentar el castigo corporal o pecuniario del imputado o posible infractor de normas tributarias.

Entendemos que la Administración debe notificar al administrado, en forma fehaciente e inmediata, la presunta comisión de una infracción culposa o dolosa al ordenamiento fiscal para que a partir de ese momento, y con independencia que se lo encuadre como delito o no, la etapa de fiscalización de materia tributaria no se transforme en una recolección de elementos aportados por el contribuyente o responsable que pueda ahondar su presunta inculpación.

El procedimiento de fiscalización de las obligaciones fiscales, apuntando al aspecto material de la deuda impositiva, no implica estar al acecho de la aplicación de sanciones pecuniarias o penas corporales. Estas deberán surgir del meticuloso análisis del accionar del contribuyente antes, durante y después del procedimiento del control administrativo. Sin embargo, creemos que es imprescindible la necesidad de explicitar la posible aplicación de sanciones al sujeto fiscalizado, partiendo de que el proceso penal en un sentido amplio, sea por infracciones o por delitos, no propende a la propia confesión del involucrado bajo la apariencia del relevamiento de información a los fines fiscales o bajo el cumplimiento del deber de colaboración que compete a los administrados. En caso contrario, nos encontraremos con un enfrentamiento desigual y violatorio de los principios constitucionales, cuyas únicas alternativas de solución ya fueron previamente expuestas en el capítulo 6 referido a la disfunción de la coacción estatal.

Hasta el momento, advertimos que la Administración local ni siquiera ha considerado tanta tinta dedicada al tema, ni la recomendación que surgiera de las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de 1994 donde se plasmaba "8. Informar al sujeto pasivo objeto de requerimiento, en el primer acto de captación de datos, el carácter procesal de

la acción con el fin de no afectar garantías del artículo 18 de la Constitución nacional y el artículo 296 del Código Procesal Penal de la Nación”.

Coincide ello con lo sostenido por BINDER¹²⁹ cuando afirma que “no puede haber de parte del Estado ningún tipo de mecanismo, argucia o presión tendiente a provocar la confesión del imputado”.

Máxime que en el procedimiento administrativo, conforme surge del decreto 1759/72 supletorio a la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), es inaplicable como prueba la confesión, lo que inhabilitaría desde ese marco cualquier manifestación oral que el administrado depusiera.

De un modo conciliatorio e inteligente, VIOLA¹³⁰ sostiene el carácter de incoercibilidad que tiene todo imputado, también en los procedimientos administrativos sancionadores, ya que los elementos colectados coactivamente constituyen una fuente de prueba y no la prueba misma sobre la cual se fundará el castigo pecuniario o corporal del contribuyente.

Es novedoso relevar cómo en Canadá, la doctrina¹³¹ asume la complejidad de esta cuestión y considera que cuando el contribuyente es obligado a entregar evidencias durante una fiscalización administrativa la ley dispone que si el propósito principal o “*predominant purpose*” consiste en facilitar los elementos a la autoridad para la posterior incriminación, ésta deberá prevenir expresamente al contribuyente de la posibilidad de mantener silencio, sujetando su incumplimiento a la subsecuente inadmisibilidad procesal.

Aquella cualidad procedimental, común a diversas legislaciones, se complementa en el nivel nacional ante la necesidad de revisar si el posible incumplimiento fiscal o, en mejores términos, la pretensión fiscal por diferencias no firmes en el sentido de no gozar de una confirmación judicial, merece la

129. BINDER, Alberto, *Introducción al derecho procesal penal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2000, p. 182.

130. VIOLA, José, *Derecho procesal penal tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 131.

131. INNES, William, y WILLIAMS, Matthew, *Protections against Self-incrimination in Income Tax Audits, Investigations, and Inquiries*, “Canadian Tax Journal”, vol. 49, n° 6, 2001, p. 1484.

aplicación de una sanción, gozando nuestra normativa de dos alternativas posibles mas no excluyentes: la aplicación de las sanciones pecuniarias previstas en la ley 11.683 y las privativas de la libertad contenidas en la ley 24.769.

a) Frente a la instrucción de sumario por multas de la ley 11.683

El artículo 74 de la ley 11.683 claramente dispone que cuando las infracciones surjan con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas con la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no se fijara, se considerará que no existió mérito para su exigibilidad.

De dicha normativa se desprende la innegable evaluación en paralelo que existe entre la cuantificación técnica del ajuste fiscal pretendido y la determinación de la conducta que se intenta atribuir al administrado.

Cabe recordar que el Capítulo IX, en los artículos 70 y ss. de la ley 11.683 contempla el procedimiento sumarial que corresponderá a las multas de los arts. 38, 39, 45, 46 y 48, debiendo el juez administrativo hacer constar claramente el acto u omisión atribuido al presunto infractor, y brindando al administrado un plazo de quince días prorrogable por otro igual con el fin de que "ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho".

Adviértase que las pruebas previamente colectadas que ha utilizado el Fisco para pretender sancionar al administrado normalmente coinciden con las obtenidas para la determinación impositiva, y que muy probablemente resultaron aportadas por el contribuyente verbalmente o por escrito, plasmándose todas en actas, sin haber sido advertido en ningún momento de la posibilidad de ser pasible de un castigo de naturaleza penal.

Es más, es un denominador común advertir en las instrucciones de sumarios por multas de la norma bajo análisis que el elemento que encabeza tal expediente, cuando la misma no surge –como habitualmente ocurre– de la resolución determinativa está constituido por el informe de inspección, que previamente no sólo ha pretendido cuantificar el ajuste impositivo

buscado sino que ha también valorado el accionar del contribuyente, con afirmaciones de alto contenido subjetivo en función del contacto del inspector actuante.

Vemos, pues, que en el ámbito nacional la aplicación de la multa en los términos de la ley 11.683 recorre un camino en paralelo con la determinación del gravamen, reconociendo en los considerandos de esa misma resolución que la causalidad de dichos ajustes motivan el encuadre y graduación de la sanción pecuniaria por aplicar, utilizando desde ya como prueba la misma que hubiera sido puesta a disposición de la Administración para la determinación del impuesto bajo análisis, y transfiriendo al contribuyente la responsabilidad de desvirtuar la prueba con que el Fisco cuenta, y que seguramente proviene de la propia autoincriminación del particular sin advertencia previa del Fisco de sus posibles efectos.

Es contundente la postura adoptada por EKMEKDJIAN¹³² al citar la ley 11.683 en el campo de aplicación del principio de no autoinculpación, pues entiende que dicha norma es violatoria del artículo 18, Const. nacional.

Bajo esa perspectiva, sería válido sostener una postura –con la que coincidimos plenamente– en la que “no se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de pruebas obtenidas coactivamente para determinar de oficio el tributo y la prohibición de hacerlas valer en el proceso sancionador. Uno y otro proceso se rigen por reglas distintas. En uno prevalece la obligación de colaborar con la Administración en tanto que en la esfera penal la prohibición tiene sustento constitucional, y hace a la dignificación de la persona humana (...) Se trata de los mismos hechos pero abordados desde ópticas distintas”¹³³.

En nuestra legislación, los hechos que serán objetivamente sustento del proceso sancionador, y que se originan con el relevamiento de información por el fiscalizador, fueron volcados sin que existiera un alerta de contingencia de la

132. EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado de derecho constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1994, t. II, p. 323.

133. SPISSE, Rodolfo, ob. cit. en nota 2, p. 18.

posterior instrucción del sumario, vulnerándose lo que la doctrina¹³⁴ ha dado en llamar "principio de claridad de procedimiento".

En efecto, durante el relevamiento informativo tendiente a detectar hechos imponderables y a su correcta cuantificación, se logran datos que en el momento de la instrucción del sumario serán tenidos en cuenta por el propio juez administrativo, que en forma conjunta dicta la resolución determinativa so riesgo de aplicarse lo dispuesto en el artículo 74 de la 11.683.

Puede advertirse de esta forma cómo el propio sistema determinativo de la obligación fiscal en el nivel nacional conlleva implícitamente a la autodeclaración coercitiva con efectos sancionatorios.

La omisión amparada en el justo ejercicio del derecho a la no autoinculpación torna inmediata, y hasta en algunos casos automática, la generación de los supuestos para hacer aplicable el castigo tributario, representado éste a través de las multas en el ámbito de la ley 11.683, tal como ya lo expresáramos.

No debe olvidarse que la obtención de información por otros medios distintos al directo suministro por parte del fiscalizado permitiría coleccionar elementos técnicos y suficientes que pretendan echar por tierra el estado de inocencia del que goza el administrado, y así iniciar un procedimiento sancionatorio que tramite por lo contencioso administrativo o por lo penal, pero no a partir de la determinación de tributos cuya naturaleza difiere sustancialmente de lo represivo.

Refiriéndose a la exhibición y al suministro de información objeto de requerimiento por parte del Fisco, con eximia pluma SOLER asevera que "el aporte de tales elementos constituye un acto declarativo por parte del contribuyente y,

134. JUAN LOZANO, Ana M., *Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales*, "Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación", agosto-septiembre de 1997, nos. 173 y 174, p. 17.

por tanto, lo que constituye un deber de colaboración en la esfera administrativa, se transforma en una opción para el administrado en la esfera penal"¹³⁵.

No dudamos que será la justicia, en última instancia, quien valorará el respeto a los principios constitucionales que hacen a la pretensión fiscal punitiva, teniendo como norte en sus decisiones la invalidez de las conductas no regladas de los funcionarios cuando la coacción pecuniaria dispuesta en la ley 11.683 representa el baluarte para vulnerar postulados de rango constitucional plenamente aplicables a la materia tributaria.

b) *Frente al proceso penal tributario de la ley 24.769*

Sin duda, resultaría utópico pretender que los elementos colectados durante una fiscalización no tengan valor alguno para un juez que ha de evaluar la conducta objetiva y subjetiva de un contribuyente en el ámbito penal tributario.

Sin embargo, el marco de gravedad del tema se proyecta a partir de la categorización valorativa que recibirá la prueba otrora colectada por la Administración a partir de los requerimientos al administrado bajo el amparo de la ley 11.683. En efecto, es el propio contribuyente o responsable penalmente imputado bajo cualquier tipificación (autor, partícipe, etc.) quien debe ser excluido como órgano de prueba como consecuencia de la vigencia de la incoercibilidad que le cabe.

Focalizando el estudio en la materia represivo-tributaria, ya DÍAZ sostenía que "la observancia del principio de correcta adquisición de la información tiene una especial relevancia en el campo penal tributario, dado que los datos adquiridos por exigencias informativas *contra legem* o *ultra lege* no pueden ser utilizados válidamente como elementos de trascendencia tributaria y menos como prueba preconstituida"¹³⁶.

135. SOLER, Osvaldo, *Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 147.

136. DÍAZ, Vicente O, *Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco*, Rev. "La Información", t. LXV, p. 763.

Ese destacado tributarista¹³⁷ reafirma su postura en tanto considera que la colección de datos como *notitia criminis* en las actas extendidas por los funcionarios no constituyen prueba en el proceso penal.

Sin duda, y con independencia de las denuncias de terceros, es normalmente el procedimiento fiscalizador el que permitirá descubrir la existencia de una conducta presuntamente cuestionable en sede penal, nacida del accionar disvalioso del contribuyente o responsable.

Sin embargo, este reconocimiento a la labor de los funcionarios fiscales no los habilita a menospreciar las garantías constitucionales de los administrados, al punto de pretender continuar recabando información luego de haberse detectado la *notitia criminis*. La continuidad de los inspectores a la caza de nuevos hechos que agraven, a su criterio, el posible accionar disvalioso del contribuyente, todo a la luz de la aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal, invalida –sin duda alguna– la recolección de dichas pruebas y la indiscutible pretensión de hacer uso de ellas para la graduación de la reprimenda asignable.

Sin hesitación alguna, el fraude fiscal –entendido como el accionar doloso que permite sustraer al contribuyente el impuesto ingresado a las arcas fiscales– merece en la faz penal un trato probatorio en el cual el respeto a las garantías constitucionales represente su norte, pues desconocer dicha valía desde ya implica transformar al proceso penal en inquisitivo, donde el derecho a no declarar contra sí mismo se convierte en un adorno añejado.

La modalidad que *prima facie* parecería compatibilizar las mecánicas existentes supondría la puesta en conocimiento de un órgano o ente distinto a la Administración Fiscal, que en forma especializada y diligente pueda llevar adelante la investigación frente a los hechos detectados *prima facie* por el Fisco. Cabe agregar que la gran diferencia de la modalidad propuesta respecto del régimen vigente queda plasmada en que hoy es el acto

137. DÍAZ, Vicente O., *La protección constitucional del contribuyente en los procesos penales tributarios*, "Periódico Económico Tributario", año X, n° 223, p. 4.

administrativo de contenido patrimonial el que detona el pase a la sede penal, permitiendo de este modo que la sospecha de delito fiscal ya aparezca enunciada y actuada formalmente por la Administración en el momento del corrimiento de la vista en la determinación de oficio. Sin embargo, bajo el régimen incriminatorio propuesto, no sería menester tener cuantificado el ajuste fiscal, siendo la sola sospecha fundada el elemento que habilita a la Administración a denunciar dicho presunto ilícito.

La actual mecánica instrumentada a través del artículo 20 de la ley 24.769, implica que el Fisco procederá a denunciar o paralelamente querellar a un contribuyente cuando la pretensión fiscal aun no haya hecho cosa juzgada material, pues la determinación administrativa podrá ser recurrida mediante el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o mediante el recurso de reconsideración, ambos en forma excluyente.

Surge así que la prejudiciabilidad administrativa requerida por la propia ley 24.769 no es total, o bajo la terminología jurídica, no se encuentra firme, pues la recurribilidad de la determinación de oficio detonante de la denuncia transforma a esa prejudicialidad administrativa en parcial, con el agravante de que no ha participado otro organismo o sujeto independiente, abstraído de su doble rol de juez y parte con que actúa el Fisco, para que la valoración de la pretendida conducta dolosa encuadrable en la ley penal tributaria sea previamente revisada y genere una opinión aislada de cualquier contaminación predeterminada de carácter subjetivo. No olvidemos que el desarrollo de las actuaciones de los funcionarios suelen estar inundadas de subjetividades, que tienden a volcar un juicio implícito y tendencioso en el texto de sus actas y resoluciones determinativas.

Por ende, la primera conclusión hallada, que ya ha sido relevada por distinta doctrina, consiste en el atemporal sometimiento de un contribuyente a un proceso penal tributario cuando no ha quedado firme la pretensión pecuniaria oficial, bajo riesgo de generar un escándalo jurídico, y además sin que hubiera existido advertencia previa al suministrar los datos, y sin norma legal alguna que reste valor a los elementos aportados en ese procedimiento.

No puede pasarse por alto el riesgo sustancial latente respecto del escándalo jurídico que puede producirse si el juez en lo penal tributario considera que hubo delito y la justicia contenciosa entiende que no existió deuda impositiva o que la misma no es exigible.

Por su parte, el caso inverso supondría que se sobresea en sede penal al sujeto encartado, pero por cualquier motivo la deuda quede firme en sede administrativa, y el Fisco a partir de allí, utilizando los mismos elementos que sirvieron de fundamento para cuantificar la obligación fiscal, incremine con las multas contenidas en la ley 11.683 al contribuyente o responsable fiscal. Cabe aquí hacer notar que esta última alternativa genera un desvío coyuntural, en tanto el sobreseimiento por evasión por razones distintas al monto en juego, supondría desde un punto de vista ontológico –si se respetaran los principios liminares del derecho penal aplicable– la imposibilidad de la aplicación de las sanciones correlativas del plexo legal de procedimiento tributario.

Sin ser el escándalo jurídico un tema a profundizar en este trabajo, él sólo permite reflejar la potenciación del alejamiento sustancial al principio de no autoincriminación.

Ante este frente de tormenta, el segundo elemento a considerar vinculado con el tópico “prueba en sede penal” es el *rol* que cumple el informe de inspección en dichos estrados. Sabido es que éste debería representar la síntesis de los hechos objetivos y depurados transcurridos durante la fiscalización, con un análisis medianamente metodológico de los procedimientos de control realizados durante ella, señalando en forma objetiva cuales han sido –a criterio de los funcionarios actuantes– las coincidencias y divergencias de posturas con el sujeto administrado. Recordemos que como “vedette” de dicha síntesis debió haber surgido la procedencia potencial de diferencias a favor del Fisco y la conformidad de los superiores sobre la factibilidad del posible reclamo vía procedimiento de determinación de oficio, pues sólo entonces habría procedido correr vista al contribuyente para que se allane a la pretensión oficial o no lo haga.

Por su parte, ejerciendo su derecho de defensa en sentido amplio y en los términos dispuestos por la ley 11.683, el particular habrá o no expresado los argumentos a su favor y estará a las resultas de la producción de pruebas, normalmente rechazadas en modo inexplicable como valoraciones administrativas, dando paso inmediato a la resolución determinativa¹³⁸.

En los procesos penales tributarios, por ende, el eventual delito denunciado por el propio Fisco cuenta en su haber con la cuantificación tentativa de la pretensión tributaria efectuada por la Administración como condición de procedibilidad de esa acción, aunque la mentada deuda no resulte confirmada por las instancias judiciales. Eso desde ya le concede la cualidad de prejuzgamiento del administrador, que a la postre será quien resuelva el procedimiento determinativo.

Sin embargo, aquel informe de inspección que permitió cuantificar la pretensión y que motivara objetivamente el encuadre penal tributario no debería ser utilizado como prueba pericial, pues fue elaborado por la autoridad tributaria en un ámbito distinto al penal, sin advertencia previa de sus posibles efectos autogeneradores al contribuyente, y empapados de la subjetividad propia de un funcionario actuante.

En los autos "Frigorífico Merlo", la Corte dispuso que el monto consignado en el informe de inspección no tenía efecto vinculante para la justicia, siendo menester la realización de una pericia contable que, a la postre, permitió desincriminar al imputado pues su resultado, diferente del que surgía del informe de inspección, desactivaba cualquier pretensión punitiva en sede judicial.

Por ende, en la misma línea de pensamiento que VIOLA¹³⁹, el informe final de inspección no puede ser considerado informe pericial. Será por ello

138. Los dos párrafos precedentes sólo intentan recordar la ubicación procedimental del informe de inspección, en el cual se cuantifica la pretensión tributaria inicial para luego determinar el cuántum en la determinación de oficio, ser centro de despegue de la denuncia penal.

139. VIOLA, José, ob. cit. en nota 130, p. 130.

menester practicar, bajo la supervisión judicial y con la participación del Cuerpo de Peritos de la Corte Suprema de Justicia, la diligencia profesional que permita individualizar las circunstancias penalmente imputadas, gozando los encartados de la posibilidad de designar peritos de parte para que resguarden válidamente su interés en el momento de la elaboración del informe pericial judicialmente requerido, sin que ello implique una relación unívoca para el juez por los temas a resolver.

En tercer lugar, se ha destacado en recientes jornadas profesionales¹⁴⁰, la necesidad de hacer explícita la prohibición de utilizar elementos probatorios recabados en sede administrativa bajo la esfera del proceso penal.

Este tema, tratado ya en capítulos anteriores, tiene tal vigencia que resulta prudente transcribir tanto sus considerandos como sus pertinentes recomendaciones vinculados con la utilización de la prueba recogida en la instancia administrativa y su validez y compatibilidad con el proceso penal, teniendo como norte la aplicación de la garantía de no autoincriminación:

"1. Que en el marco del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización el Organismo Fiscal requiere y obtiene tanto de los propios contribuyentes como de terceros, distintos elementos que en su caso constituirán medios probatorios que sustentaran la posterior determinación de la deuda.

"2. Que tanto la Jurisprudencia del Alto Tribunal como mayoritariamente la doctrina se han ubicado en una posición proclive a sostener que el material obtenido a través de los procedimientos de constatación debe ser reservado en la esfera en la cual fuera obtenido.

"3. Que tales opiniones son contestes en señalar que la utilización de las evidencias probatorias colectadas por el Fisco en la instancia

140. XXXIII Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, noviembre de 2003, comisión n° 3, "Revisión de las facultades de verificación y fiscalización".

administrativa, para hacer valer su pretensión tributaria, resultan viciadas de legitimidad al pretender introducirlas en el juicio penal, por activación de la conocida "regla de exclusión".

"4. Que la fórmula impresa en la Constitución nacional "Nadie puede estar obligado a declarar contra sí mismo" es una reacción contra las prácticas inquisitoriales que obligaban a inculparse o autoincriminarse.

"5. Que de admitirse lo contrario, se abriría un campo fértil para el desarrollo de regímenes denigrantes de la condición humana.

"6. Que tales garantías aseguran que para el conocimiento de la verdad no se puede colocar a la persona ante las alternativas de medidas coercitivas o de problemas de conciencia".

En función de todo ello, su recomendación consistió en:

"1. Incorporar en el ordenamiento positivo la prohibición al Fisco de utilizar en el proceso penal pruebas recabadas en la instancia administrativa.

"2. Reafirmar que la presunción de inocencia no sólo abarca a los procesos en materia penal, sino también ejerce su influencia en el campo administrativo. En consecuencia, la garantía de no autoincriminación rige en ambas esferas".

La relación entre la determinación fiscal y el proceso penal ya ha sido explicada en forma impecable por la doctrina¹⁴¹. En el contexto del tema aquí tratado, amerita subrayarse que no puede en modo directo aceptarse en sede penal el valor probatorio que en forma contundente la Administración pretende

141. RAMÓN, Mónica, *La nueva encrucijada del derecho a no autoincriminarse*, trabajo presentado en las XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, noviembre de 1997, p. 282.

dar a sus actas y a la documentación y manifestaciones en todas sus formas aportadas por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización.

Tal circunstancia surge a partir del ámbito que revistan las manifestaciones que el contribuyente hubiera volcado. En efecto, como ya lo enunciáramos en este trabajo, durante el procedimiento determinativo el contribuyente conlleva el deber de colaborar con la Administración no sólo respecto de información de terceros sino de la suya propia, resultando aplicable dicha situación incluso en el caso de las personas jurídicas. Sin embargo, en sede penal, será el juez quien obtenga la indagatoria del imputado, gozando indiscutiblemente en ese momento de la garantía de no autoincriminación.

Creemos interesante incorporar aquí, la conflictiva postura respecto del sometimiento penal de las personas jurídicas, pues como ha quedado planteado, el ejercicio de la mentada garantía parecería sólo resultar aplicable a las personas físicas. Sin embargo, a esta altura de la evolución del derecho penal en nuestro país, ha sido receptado por la jurisprudencia el carácter de sujeto pasible de sanciones para las personas jurídicas¹⁴², y por ende, a nuestro criterio, también aplicables todas las garantías que hacen al proceso penal.

Es indiscutible que dicho esquema se repite frente a la reprimenda por ilícitos fiscales, incluso con las salvedades legislativas en cuanto se traten de infracciones o de delitos de orden común, o de un modo especial de índole económica¹⁴³, estrictamente en la tributaria.

Sabido es que el contenido de la ley 11.683 castiga con multas tanto a las personas físicas como a las sociedades u órganos o entes que actúen como tales. Tal el caso de las UTES, las sociedades de hecho, las empresas unipersonales y,

142. Sugerimos la lectura de la obra de BONZON RAFART, Juan, *Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 23 y siguientes, citando diversa jurisprudencia sobre el tema de la responsabilidad de las personas jurídicas en el nivel nacional.

143. Recomendamos, para la profundización y análisis del derecho comparado sobre la responsabilidad de las personas jurídicas, la lectura del capítulo XII de la obra de RIGHI, Esteban, *Derecho penal económico comparado*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991, ps. 251 y siguientes.

en general, de todos los agrupamientos o miembros que como personas revistan carácter subjetivo en el hecho imponible de un gravamen o dentro de los deberes de información atribuidos por la Administración.

Sin embargo, aunque el bien jurídico tutelado coincida en términos generales con las infracciones materiales de la ley 11683, atento a contener la ley 24.769 penas de prisión, el juzgamiento de la conducta procederá sobre las personas físicas que hubieran devenido en responsables materiales de los hechos disvaliosos allí tipificados, traducidos en una menor tributación de los entes que dirigen.

Esta verdad de Perogrullo tiene una íntima relación con la concomitante validez del principio de no autoinculpación y su evidente alcance, según nuestro criterio, para las personas jurídicas.

Enfocando el análisis a partir de la consagración directa de la garantía de no autoinculpación en el inciso g del punto 2 del artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, y su concomitante reconocimiento como norma incorporada a la Constitución nacional por el art. 75, inc. 22, concluimos en la aplicación de tal postulado a las personas jurídicas en el nivel nacional.

Nuestra postura no es innovadora, pues coincide con lo sostenido por la jurisprudencia¹⁴⁴ respecto de la validez del Pacto de Costa Rica para las personas jurídicas; de allí su inmediata extensión a la garantía constitucional de no autoincriminación.

Por último, subrayamos que sólo el juez es el único sujeto que válidamente puede recoger la declaración del imputado (sea por sí o por representar a una persona jurídica) a efectos de ser sometido en sede penal, tal como queda expresado en reiterada jurisprudencia¹⁴⁵.

144. CSJN, 4/3/97, "Barranca David Perezowski S.A. c/Pcia. de Buenos Aires s/demanda contenciosa"; anteriormente, en CSJN, 21/12/89, "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A."

145. CFed. La Plata, Sala III, 1/12/93, "Álvarez Flores, Oscar"; Sala III, 23/4/94, "Sosa Vicente E.", CFed. La Plata; CPen. Econ., "Bordigonu de Rovera, Edith y Ferri Carla", Sala B.

Todo el contenido volcado en este punto permite alertar sobre la inconveniencia del menosprecio procesal a la garantía constitucional de no autoinculpación, y la validez de dicha garantía respecto de las personas jurídicas.

9. LA GARANTIA DE NO AUTOINCULPACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA EXTRANJERA

El interés del tratamiento de la protección del contribuyente sin duda tiene alcance internacional, quedando reflejada su importancia no sólo en el mayor impulso y desarrollo que el derecho fiscal ha experimentado en el seno de la Convención Europea de Derechos Humanos¹⁴⁶ sino además, entre otros, en los Congresos de la International Fiscal Association realizados en 1991 en Barcelona¹⁴⁷ y en el 2000 en Munich¹⁴⁸.

En tal oportunidad, el relator general Jacques Malherbe resumía el criterio de protección contra la autoacusación del siguiente modo: "La tercera persona interrogada, con exclusión a veces del propio contribuyente, puede a menudo rechazar el responder si la respuesta le expone a una persecución penal (Alemania). A veces no se concede ese derecho (Australia, Austria).

"En algunos casos, ese derecho sólo se aplica a la investigación verbal y no al suministro de información escrita (Canadá). En los Estados Unidos, esa protección no se otorga al conservador de los documentos de una sociedad, incluso aunque se exponga él mismo a persecuciones penales. Sin embargo, la presentación que haya hecho no podrá invocarse contra él personalmente en el marco de esas persecuciones".

Hace una década, el dilema se extendía por diversos países de Europa. Así, en Alemania el Bundesfinanzhof rechazaba, el 13 de setiembre de 1991, la posibilidad de invocar el derecho a un proceso equitativo en procedimientos entre Administración y administrado. Similar situación se generaba en Francia,

146. Sugerimos la lectura de *Sanctions Fiscales et Convention Européenne des Droits de l'Homme*, "Revue Française de Finances Publiques", LGDJ, Paris, 1999, n° 65, ps. 77 y siguientes.

147. Protección de la Información confidencial en materia tributaria, "Cahiers de Droit Fiscal", Kluwer, Netherlands, 1991, vol. LXXIVb, deuxième sujet, p. 104.

148. En dicho Congreso, el Seminario E trató el tema "Legal Protection of the Taxpayer" (La protección legal del contribuyente) repasando comparativamente los sistemas de los países invitados al panel, exponiéndose además las posturas de distintos fallos, entre los que se hallaba "Funke v. France". Puede verse una síntesis de ello en <http://www.ifa.nl>.

cuando ocurría lo mismo el 2 de junio de 1989 en los asuntos "Bussoz" y "Saint Perm", con resultados del mismo tenor a posteriori en "Smets", "Hade", "Perseguers" y "George Bets", citados ellos por FALCÓN Y TELLA¹⁴⁹.

Además de ello, notamos como elemento llamativo en la doctrina extranjera la denominación de evaluación de balanceo (*balancing test*)¹⁵⁰ al estudio innominado de la ley de autoincriminación. Allí se destaca el derecho del gobierno a obligar a los ciudadanos a brindar pruebas que sirvan de evidencia para procesar a una persona o no hacerlo, en tanto esos mismos ciudadanos gozan del derecho a no ser obligados a volcar pruebas en su contra o respecto de cuestiones que puedan suponerles la aplicación de una pena.

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos¹⁵¹ no destaca de modo alguno la garantía antes señalada en ninguna de sus expresiones. Sin embargo, consagra el derecho a un proceso equitativo, con plazos razonables, pregonando el principio de inocencia, todo lo cual resulta aplicable a la materia tributaria.

SUNDBERG¹⁵², haciendo historia del Consejo Europeo y de la Corte Europea de Derechos Humanos, señala sucintamente los diversos tratamientos fiscales que han compelido el accionar de tales organismos, incluyendo como tema tratado la prohibición de la autodeclaración

149. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector el derecho a no declarar*, Rev. "Quincena Fiscal", Aranzadi, Madrid, 1995, nº 22, p. 5.

150. Se refleja de este modo lo que nosotros llamamos tensión entre el deber de colaboración y la garantía de no autoincriminación. La teoría de *balancing test* puede ser revisada en <http://www.faculty.ncwc.edu/toconnor/miranda.htm>.

151. El artículo 6º de la Convención Europea de Derechos Humanos establece:

"1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

"2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley".

152. SUNDBERG, Fredrik, *State Government and Respect for Human Rights. The Case of Taxation under the European Convention on Human Rights*, consultar en <http://www.taxpayers.org.ua>.

incriminatoria, partiendo siempre del carácter de inocente que reviste el contribuyente¹⁵³.

En febrero de 1993, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos completó la laguna en su sentencia "Funke contra Francia", en la que estableció que "las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas (...) no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, siguiendo el significado propio de esta expresión en el artículo 6.1 a no declarar y a no contribuir a inculparse"¹⁵⁴.

Un año más tarde, en febrero de 1994, el Tribunal en la Sentencia "Bendenoun"¹⁵⁵ contra Francia decidió que el artículo 6.1, que garantiza el derecho a un proceso equitativo, es aplicable a procesos relacionados con sanciones tributarias, no obstante resultar la causa adversa al contribuyente por entenderse que dicho principio no había sido vulnerado en las actuaciones.

Stefan FROMMEL¹⁵⁶, a partir de las causas "Funke" y "Bendenoun", sintetiza las principales ideas del derecho a no declarar en Europa, y que consideramos de suma importancia transcribir:

"1. El derecho a no declarar puede ser invocado por personas físicas y jurídicas.

153. "A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland", fallo nº 34, consultar en <http://hudoc.echr.coe.int/hudoc>.

154. El señor Funke, ciudadano alemán que vivía en Francia, se negó a proporcionar cualquier tipo de datos bancarios cuando los oficiales de aduanas fueron a su casa para obtener información sobre sus bienes en el extranjero. Fue procesado por falta de cooperación y el Tribunal le impuso una multa que se incrementaba diariamente hasta el día en que el demandante cumpliera su orden de cooperar.

155. El señor Bendenoun, francés residente en Zurich y de profesión tratante o comerciante de monedas. Formó en 1973 una sociedad anónima ("Artsby 1881") cuyo objeto era negociar con monedas antiguas, obras de arte y piedras preciosas. Era titular de 993 de 1000 acciones y director general de la sociedad. La autoridad tributaria ajustó ventas no declaradas por la sociedad, aplicando multas al ente social y solicitando penas privativas de libertad para el señor Bendenoun en función de los informes confeccionados por las autoridades aduaneras previamente y luego tributarias.

156. FROMMEL, Stefan, *El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no Declarar ¿puede ser invocado por los contribuyentes?*, "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, nº 236, abril-junio de 1995, p. 511.

"2. El derecho a no declarar puede ser invocado no sólo por un *accused*, una vez ha sido procesado por un delito, sino también durante investigaciones preliminares antes de ser acusado, es decir, en el momento en que solo es calificable como *suspect*.

"3. El derecho a no declarar puede ser invocado no sólo en procesos penales sino en cualquier procedimiento que pueda conducir a la imposición de sanciones o multas incluyendo, entre otros, investigaciones relacionadas con la Ley de la Competencia (antitrust) e investigaciones por autoridades tributarias o aduaneras.

"4. El derecho a no declarar puede ser invocado no sólo para evitar culparse a unos mismos, sino también por otros motivos como, por ejemplo, el deseo de evitar incriminar a otros.

"5. El derecho a no declarar comprende el derecho a negarse a proporcionar cualquier información, incluida la contenida en documentos.

"6. Cuando el *suspect*, o el *accused* tiene y ejerce su derecho a no declarar, las autoridades no pueden adoptar medidas para obligarle a revelar información.

"7. El hecho que un *accused* o un *suspect* decida no declarar no puede, por si solo, dar lugar a una presunción e culpabilidad o, *a fortiori*, a una confesión de culpabilidad.

"8. El *accused*, o la persona sujeta a la investigación, tiene que ser informada lo más pronto posible (en la primera oportunidad) por el fiscal o el investigador sobre su derecho a no declarar y a no confesarse culpable.

"9. El *accused* o la persona investigada puede renunciar al derecho a no declarar".

Para concretar la idea en este punto, podemos afirmar que el derecho de no autoincriminación no está limitado a la materia penal, siendo válida su trascendencia en el ámbito fiscal, deviniendo exigible su valor garantístico en el momento en que la Administración fiscal intenta castigar cualquier incumplimiento del normal deber de colaboración del administrado, pues será fundamental priorizar el peso específico de los derechos en juego.

Podemos observar en la reconocida causa "Saunders v. United Kingdom"¹⁵⁷ de diciembre de 1996 equiparable trascendencia con la de las causas citadas

Así, las causas "Saunders" y "Funke" resueltas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos representan la fiel exposición de la aplicación de la garantía de la no autoinculpación en la materia administrativa sancionatoria, aplicable sin duda en nuestras latitudes, pues la esencia del derecho tributario y represivo es coincidente.

Sin embargo, tal como lo señala HERRERA MOLINA¹⁵⁸, en la causa "Funke" la invalidez de la documentación exigida radicaba en la posibilidad de su inexistencia, contrariando por ende las exigencias mínimas de justicia.

En cambio, en los autos "Saunders" los documentos (incriminatorios) fueron obtenidos coactivamente por la Administración y utilizados en el proceso penal (*document acquired pursuant to a warrant*).

Por ende, resultaría lógico diferenciar, a sabiendas del riesgo de no poder incriminar a quien ciertamente correspondería, aquellos casos en que: a) no existe certeza de la existencia de la documentación o información en general requerida,

157. El señor Saunders era directivo de la empresa inglesa Guinness, la que a efectos de competir en la compra de Distillers Company PLC, vio ficticiamente incrementado su valor accionario. Los inspectores del Departamento de Comercio e Industria inglés (DTI) obtienen pruebas concretas del delito de alza ilegítima de sus acciones pero sin embargo, continúan recabando información. El señor Saunders, obligado a contestar bajo apercibimiento de multas y privación de libertad, es formalmente denunciado en sede penal utilizando las pruebas obtenidas de los dichos y escritos del propio imputado.

158. HERRERA MOLINA, Pedro M., ob. cit. en nota 69, p. 1079.

o b) existiendo certeza de su existencia, el administrado se niega a cumplir el deber de colaboración legalmente dispuesto.

En el primer caso, resulta racionalmente imposible aplicar una sanción pues no se puede castigar frente a la falta de certeza de existencia de lo requerido. Para ello, la Administración contará con facultades y medidas legalmente establecidas (allanamientos, secuestros, por ejemplo) de carácter compulsivo que pueden suplir la información que no es provista por el contribuyente remiso.

En el segundo caso, eventualmente, adoptando una postura fiscalista, sí podría colegirse una falta de cumplimiento con el deber de colaborar, lo que podría alternatively detonar válidamente un mecanismo retributivo de sanción, transformando en relativo el valor de la garantía de no autoincriminación. La coerción moral queda representada por la sanción frente al incumplimiento de dicho deber.

Sin embargo, no nos enrolamos particularmente en dicha línea, pues a nuestro criterio, la garantía estudiada no admite desvío alguno, resultando su flexibilización un desvío contra natura del alcance ontológico de una garantía constitucional.

Por su parte, rescatamos entre la variada jurisprudencia citada por DÍAZ¹⁵⁹ el decisorio "Miaihe vs. France", del que surge la imposibilidad de la utilización de documentación obtenida durante la inspección por la Administración a su propio favor, pues se controvierte el postulado de "igualdad de armas".

Deviene fundamental antes de avanzar en la enunciación de jurisprudencia extranjera, recordar que el mentado despegue de la garantía

159. DÍAZ, Vicente O., *Derechos de los administrados ante procedimientos de inspección violatorios de garantías constitucionales*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", setiembre de 2003, p. 783, haciendo referencia a *Taxpayer Protection in the European Union*, Kluwer Law, Holanda, 1998, n° 5.

de no autoincriminación de la Quinta Enmienda de la Constitución estadounidense goza de algunos desvíos respecto de la Constitución nacional argentina, como ya mencionáramos en el punto II.1 de este trabajo.

En efecto, conforme nuestra legislación la declaración de un sujeto en un proceso penal podrá revestir dos variantes: una como un testigo, y la otra como imputado. Ello se distingue de la normativa de EE.UU., donde la única figura válida es la de testigo.

Al intentar hacer operativa la garantía de no autoincriminación, según la ley estadounidense, nadie puede ser testigo en contra de sí mismo. Sin embargo, una vez asumido tal carácter, la falsedad de su declaración no quedará justificada por el privilegio en cuestión. Ello no ocurre en la legislación argentina, puesto que el testigo que depone falsamente, faltando a la verdad, puede ser exonerado de tal interrogatorio al ampararse en la garantía de no autoincriminación¹⁶⁰.

La consecuencia inmediata de ello podrá observarse en el modo que tiene la justicia extranjera de abordar algunos de los tópicos vinculados con la materia impositiva y la reprimenda frente a la negativa de aportar documentación potencialmente incriminatoria.

Hecha esta previa consideración es de interés destacar que la Corte Suprema de los Estados Unidos, en la causa "Boyd v. United States"¹⁶¹ entendió que la garantía contra la autoacusación se extiende también al uso de los libros o documentos; por ello, obligar a una persona a entregar materiales escritos incriminatorios es "efectivamente declarar contra sí mismo", aplicándole por tal la protección que surge de la Quinta Enmienda de la Constitución de ese país.

160. CNCrim., Sala IV, 3/5/66, "Montero", LL, t. 123, p. 628.

161. Causa "Boyd v. United States", 116 U.S. 616 (1886), citado por SPOLANSKY, Norberto, en *Nadie está obligado a declarar contra sí mismo, falso testimonio y culpabilidad*, LL, t. 140, p. 701.

Por ende, el privilegio no sólo queda amparado en las expresiones orales del sujeto sino además en las comunicaciones escritas o documentales. Es importante destacar el criterio garantista de esta postura jurisprudencial, pues acerca correctamente el derecho de no autoincriminación al de intimidad, siendo este último dejado de lado en los tiempos modernos por el raudo avance de los poderes de las autoridades fiscales.

Hasta entonces quedaba afirmado el criterio por el cual la obligación de entregar documentación a las autoridades estatales estaba amparado por la garantía de no autoincriminación. Cabe recordar que en los autos "Boyd", el contribuyente fue intimado a suministrar el despacho de importación de vidrio, el que contaba con algunas irregularidades legales, secuestrando y confiscando las mercaderías en discordia.

La Corte sostuvo: "la información, aunque técnicamente dentro de un proceso civil, es en sustancia criminal (...) y por lo tanto (...) la Corte piensa que el proceso es criminal a los efectos de las Cuarta y Quinta Enmiendas que declaran que ninguna persona puede ser obligada en proceso criminal a ser un testigo contra sí mismo y que la Corte es de la opinión de que la producción compulsiva de libros y papeles privados del dueño de bienes muebles que son buscados para ser incautados constituye obligarlo a ser testigo contra sí mismo, con el significado de la Quinta Enmienda de la Constitución y dentro de la equivalencia a un registro y secuestro dentro de los parámetros de la Cuarta Enmienda".

Sin embargo, dicha postura fue mutando restringiendo la garantía en cuestión a la confección personal de la documentación bajo coacción y no a los papeles que por cuestiones de organización el administrado conserva, sin haber validado el privilegio en cuestión para los papeles de las sociedades o entidades colectivas.

A partir de esa evolución, se enriquece la polémica respecto de qué protección le corresponde a los documentos elaborados por un contador público a los efectos de cumplimentar su tarea profesional, denominado papeles de trabajo (*working papers*).

DEVRIES y FISHER¹⁶² citan la causa "United States v. Tsukuno"¹⁶³ vinculada con la materia fiscal y con el requerimiento que realiza la autoridad fiscal estadounidense, de la que surge la existencia de dos tipos o modalidades de registros cuyo análisis difiere frente a la garantía de no autoinculpación.

El primero de ellos consiste en los papeles de trabajo elaborados por el contador y utilizados para la determinación de la obligación fiscal. El segundo tipo se refiere a los libros y registros personales del contribuyente que se encuentran en poder del profesional y que son utilizados para calcular el gravamen pertinente.

La Corte estadounidense sostiene que los working papers se presume pertenecen al profesional, por lo que no se encuentran dentro de la órbita del privilegio de no autoincriminación, admitiéndose prueba en contrario que permita consentir la propiedad del cliente.

En cambio, respecto de los registros propios del contribuyente, ellos gozan del beneficio de la Quinta Enmienda, incluso a pesar de haber sido trasladados al estudio del contador o del abogado, ello en la medida que no se trate de una persona jurídica, pues la protección en cuestión, según la legislación americana, no la ampara.

Poco tiempo después, esta postura, parcialmente revertida en los autos "Fisher v. United States"¹⁶⁴, incorporando la doctrina del acto de producción (*act of production*)¹⁶⁵ al sostenerse que en materia fiscal, la documentación de la persona física contribuyente trasladada en poder de sus abogados no gozará de la garantía constitucional de autoincriminación que surge de la Quinta

162. DEVRIES, Delwin, y FISHER, Bruce, *Limits of Documentary Privilege against Self-incrimination*, "The CPA Journal", en <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0403/dept/d046203.htm>.

163. "U.S. v. Tsukuno", 341 F. Supp. 839 ND III, (1972).

164. "Fisher v. United States", 425 US 391 (1976).

165. Véase PINTO, Ricardo M., "Reflexiones sobre la relación entre el derecho a la privacidad y la garantía constitucional que impide la autoincriminación", en AA.VV., *Doctrina judicial, Ad-Hoc*, vol. 3, Buenos Aires, 1997, p. 334.

Enmienda constitucional, pues el alcance se limitó a las expresiones orales del contribuyente, no abarcando a las escritas.

Por ende, a partir de allí la titularidad de los papeles ha resultado irrelevante, pues no tendrá protección ni para el profesional partícipe ni para el propio contribuyente, sino tan sólo para la autoincriminación, la que no incluye el descubrimiento de papeles privados.

De este modo, podemos afirmar que la Corte dejó sentada su postura, brindando dos aspectos diferenciales respecto del aspecto comunicativo del cosa tangible: a) cuando la cosa en sí misma constituye la información, no existirá protección pues no ha sido compelida su elaboración, y b) el "acto de producción" implica la entrega del objeto, lo cual conlleva a la producción del elemento sobre el cual el acusado admitirá su autenticidad, habilitando al Estado a utilizarlo en contra del propio administrado. En función de ello, la producción del elemento se hallará protegida por la Quinta Enmienda¹⁶⁶.

Ya en 1948 la Corte estadounidense¹⁶⁷ había dispuesto que cuando una persona se encuentra obligada a conservar determinados libros, no puede alegar el privilegio contra la autoincriminación.

En la evolución del tema tratado, es imperdible reconocer valía histórica a la "doctrina de la sociedad unipersonal cuando los documentos son creados voluntariamente". En efecto, de acuerdo con lo que surge de la causa "Doe"¹⁶⁸, la negativa del titular de la explotación a entregar documentación amparándose en la Quinta Enmienda Constitucional motivó que la Corte Suprema de los Estados Unidos soslayara que no se vulnera dicho privilegio si en el momento de crearse el documento se lo hace voluntariamente, sosteniendo que ese elemento incriminante fue realizado sin coacción alguna. Por ello, no es oponible el *self incrimination privilege* frente al requerimiento de aportar tal documentación.

166. ALLEN y STUNZ, *Comprehensive Criminal Procedure*, Aspen, 2001, p. 299, citado por PINTO, Ricardo M., en ob. cit. en nota 165, p. 336.

167. En los autos "Shapiro v. United States", 335 US 1 (1948).

168. "United States v. Doe", 465 US 605 (1984).

Tal criterio fue extendido en los autos "Braswell"¹⁶⁹, pues tampoco puede oponerse aquel privilegio respecto de la documentación societaria, no obstante el presunto imputado (y llamado como testigo) sea el custodio o representante de la documentación por exhibirse. Cabe aquí expresar nuestra postura, en tanto no compartimos la validez técnico-jurídica de diferenciar la protección de la documentación de acuerdo con quien sea el titular de la misma, entendidos como personas físicas o jurídicas. Esta discriminación subjetiva pierde valor en el momento de advertir la pasividad de las sanciones pecuniarias significativas en cabeza de entes ideales y no personas físicas o individuos, pues pensar en liberar de la protección de la garantía de no autoincriminación a los papeles de un ente jurídico es errado, a partir que existen riesgos no sólo de sanciones pecuniarias en su cabeza de dicho ente sino que además, desde el punto de vista penal, surge el riesgo de la propia incriminación de la persona física coaccionada a la presentación de tal documental¹⁷⁰.

Finalizando esta recopilación de la jurisprudencia extranjera respecto de la aplicación de la garantía de no autoinculpación, es importante citar la causa "Hubbell"¹⁷¹, donde la mentada Corte no aceptó el criterio del Estado pues la garantía de inmunidad no impide el uso de documentos producidos a partir de la entrega material de los mismos, sin embargo, el señor Hubbell además fue interrogado durante el transcurso de la investigación, recurriendo sólo a su memoria como fuente de evidencia.

Deviene menester distinguir los hechos en "Hubbell" respecto de los de "Fisher". En este último, la Administración ya conocía la existencia concreta de los documentos requeridos y sabía que ellos se encontraban en manos de sus abogados, pudiendo los contadores dar fe de su entrega. Sin embargo, en "Hubbell" no existía constancia alguna que permitiera al Estado conocer la existencia cierta de esa documental, salvo por la propia entrega que realizara el administrado, la cual no debería diferenciarse de un mero testimonio.

169. "Braswell v. United States", 487 US 99 (1988).

170. Véase en ese mismo sentido la postura de SPISO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 637.

171. "United States v. Hubbell", 120 S Ct. 2037 (2000).

10. COLOFÓN

A lo largo de este trabajo hemos destacado la importancia que reviste en materia tributaria la garantía de no autoincriminación contenida en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, enfrentada en muchas circunstancias con el deber de colaboración propio de los administrados en los procedimientos de control fiscal.

Hemos iniciado este estudio desde el propio origen del privilegio de no autoincriminación en el derecho penal común resaltando, en su evolución, la influencia que la Quinta Enmienda de la Constitución de los EE.UU. ha ejercido, aunque con ciertas diferencias, en la aplicación de tal garantía en nuestro país. Asimismo, advertimos que la complejidad de su alcance ha generado distintas opiniones no sólo de diversos autores sino también de la propia jurisprudencia, cuyas referencias resultaron inevitables, siendo sin duda alguna, los autos "Miranda v. Arizona" los que han marcado un antes y un después en el respeto explícito a la garantía analizada.

No dudamos en haber hecho especial hincapié en la vigencia de la garantía de no autoincriminación en materia tributaria enfrentada con la realidad cotidiana que empíricamente demuestra que la dinámica de fiscalización de tributos margina del procedimiento inspector la alternativa de oponer este indiscutible privilegio en cabeza del contribuyente.

Dentro de los deberes fiscales, hallamos al deber de colaboración resguardado legalmente a nivel nacional mediante las amplias facultades que la ley 11.683 pone en manos de la Administración para proceder al control del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Reconociendo la valía y exigencia de tal compromiso, no podemos interpretar un rigorismo tal que exceda las garantías constitucionalmente plasmadas, como lo es la de no autoincriminación. El procedimiento de control fiscal y el deber de colaboración no pueden colocarse por encima del privilegio analizado, máxime cuando la etapa inspectora debería diferenciarse claramente, en su esencia y métodos aplicados, de la etapa sancionatoria fiscal. Ello fundamentaría la inexistencia de sobreposición entre la garantía constitucional y el mentado deber

colaborativo del administrado, aunque tal apertura de procesos pueda garantizar el éxito y respeto buscados.

Creemos que el ejercicio ilimitado y abusivo de la coacción administrativa en función de la normativa del procedimiento fiscalizador genera un desvío de poder tal que, sobrepasando límites constitucionales, conlleva a la dudosa aplicación de ciertas multas de índole formal, bajo el extremo de no considerar declaraciones no sólo a las aseveraciones verbales sino también a los documentos y otros papeles que proporcione el fiscalizado.

Una vez más ha sido en el Viejo Continente donde se ha incursionado en el respeto explícito de la garantía de no autoincriminación en materia fiscal. Así, a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en especial las causas "Funke contra Francia" y "Saunders contra Reino Unido" como *leading cases*, se ha reconocido la posibilidad de reclamar en cualquier estado del procedimiento fiscal el respeto a la garantía de no declarar contra sí mismo, alcanzando el concepto de declaración al suministro de documentación en poder del requerido, y resultando de aplicación a las personas jurídicas.

En función de todo lo expuesto, y confiando en la clara exposición de nuestras ideas a lo largo de este trabajo, sin duda alguna resulta menester plantear una propuesta concreta a los fines de esta tesis.

Creemos fundamental que, guiada siempre por la garantía innominada de razonabilidad, la actitud fiscalizadora frente a la vigencia de la prohibición de la autoincriminación debe resguardar el debido proceso. Para ello, la Administración Tributaria, al iniciar un operativo de control, debe poner al contribuyente o responsable en conocimiento de que la información que suministre puede ser luego utilizada para calificar su propia conducta, pudiendo resultar pasible de sanciones pecuniarias o privativas de libertad basadas en ella.

En pos de ello, proponemos que se modifique el artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), para que quede redactado en los siguientes términos:

"La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados y responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.

"Todo contribuyente y responsable deberá ser advertido en forma clara y fehaciente, de la potencial utilización en el procedimiento sancionatorio previsto en los artículos 70 y siguientes de la presente ley y, eventualmente, en el proceso penal de la ley 24.769, de cualquier dato, información, papel o documento que el mismo suministre a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

"La omisión o el error en que pudieren incurrir los funcionarios o empleados de la Administración Federal al efectuar tal advertencia no podrá de modo alguno perjudicar al contribuyente o responsable.

"En el desempeño de sus funciones la Administración Federal podrá: (...)".

A nuestro parecer, esta modificación normativa resultaría suficiente para proteger en forma expresa, en el ámbito administrativo tributario, a los contribuyentes y responsables de la efectiva aplicación del principio de no autoincriminación, evitando de este modo cualquier hesitación oficial de la vigencia actual de dicho postulado constitucional en la materia fiscal.

Sin embargo, ante la actual inexistencia de dicha norma protectora del principio de no autoincriminación analizado, no es sólo conveniente sino que además es imprescindible, como alternativa, una inmediata mutación del plexo normativo que expresamente prive a la Administración Tributaria de su irregular accionar en materia sancionatoria, tanto al iniciar una instrucción de sumario en el ámbito de la ley 11.683 o cuando denuncia o querrela en sede penal, utilizando allí elementos de prueba que fueron logrados por la coacción del procedimiento inspector.

En efecto, ante el reconocimiento en el ámbito represivo tributario de las anomalías procesales descriptas en este trabajo, proponemos una prohibi-

ción procesal expresa que impida a la Administración la utilización en el proceso sancionatorio, cualquiera fuera éste, en sede penal o en la propia sede administrativa, de elementos probatorios en un sentido amplio (documentos, declaraciones, manifestaciones verbales, etc.) recabados del propio contribuyente o responsable en la etapa de fiscalización y al amparo de la ley de procedimiento tributario.

Por ende, ante la inexistencia expresa de una norma de protección como la que propusimos para el artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), la reforma alternativa debería instrumentarse en forma aislada en las dos leyes afectadas.

De esta manera, proponemos el agregado como segundo párrafo del artículo 72 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) en los siguientes términos:

"Se considerará nulo aquel sumario administrativo instruido en virtud a las infracciones previstas en los artículos 38, 38 continuación, 39, 39 continuación, 40, 45, 46 y 48 que se fundamente en actos u omisiones expresados, manifestados, reconocidos u obtenidos del propio contribuyente o responsable en el ejercicio de las facultades fiscales de verificación y fiscalización dispuestas en el Capítulo V de la presente ley".

De modo concomitante, y con el objeto de poner distancia entre el procedimiento de determinación de oficio de los tributos y el sancionatorio, entendería prudente y razonable que se derogue el artículo 74 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), resultando pues susceptible el reclamo sancionatorio sin utilizar en forma compulsiva la resolución determinativa como medio instructivo de la multa.

En materia penal tributaria, en forma paralela al agregado propuesto, sugerimos incorporar como último párrafo del artículo 18 de la ley 24.769 el siguiente texto:

"Se tendrá por no presentada la denuncia formulada por el fisco o por un tercero cuando la resolución administrativa de la deuda tributaria referida en el pri-

mer párrafo contenga elementos de prueba recabados u obtenidos del propio contribuyente o responsable en el ejercicio de las facultades fiscales de verificación y fiscalización dispuestas en el Capítulo V de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)”.

En síntesis, debe interpretarse que hemos efectuado dos propuestas concretas y alternativas. La primera consiste en modificar la redacción del artículo 35 de la Ley de Procedimiento Tributario como norma de prevención y advertencia al administrado del riesgo sancionatorio por los elementos que aporte en el momento de cumplir su deber de colaboración. La segunda repara en la nulidad del sumario instruido por esa ley y en la falta de sustancia de la denuncia formulada por el fisco o por un tercero, cuando se evidencie la utilización de elementos probatorios aportados y recabados del responsable o contribuyente durante el procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 35 de la Ley de Procedimiento Tributario (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Consideramos que la armonía de estas dos sugerencias genera que la alternancia no sea excluyente y por ende, que sea también posible que ambas coexistan. En efecto, las dos propuestas efectuadas en párrafos anteriores también podrían funcionar en forma conjunta, es decir, no se excluirían mutuamente. Tanto es así que, a nuestro parecer, el juego compartido y conjunto de las dos propuestas sería materia ideal para incorporar a nuestro sistema tributario nacional.

Adviértase, sin embargo, que, para la compatibilización y funcionamiento sistemático de ambas sugerencias, sólo resultaría menester que a las modificaciones de los textos agregados de los artículos 72 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) y del 18 de la ley 24.769 se les adicione una excepción consistente en haberse aplicado debidamente el párrafo segundo del artículo 35 ya citado modificado conforme nuestra sugerencia.

Por ende, si sólo se agregara a ambos artículos (nos referimos al 72 de la ley 11.683 y al 18 de la ley 24.769) la expresión *“excepto que se hubiera debidamente aplicado el párrafo segundo del artículo 35 de la presente ley”* para las infracciones de la ley fiscal y similar expresiones *“de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)”* para la ley penal tributaria, la protección constitucional aquí

estudiada quedaría formal y expresamente cubierta, haciendo operativas la aplicación de dichas normas.

Desde ya, en el ámbito nacional, confiamos en que el presente análisis y las propuestas concretas expuestas, en manos de legisladores, funcionarios y jueces, puedan iluminar la buena senda, que en este caso consiste en el respeto irrestricto a las garantías constitucionales que protegen al particular del poder recaudatorio y sancionatorio que el Estado a diario intenta acrecentar.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁBALOS, Raúl W., *Derecho procesal penal*, Jurídicas Cuyo, Buenos Aires, 1993, t. 1.
- AGUADO AVILÉS, Ángel, *Deber de colaborar con la Administración Tributaria y el derecho de no autoincriminarse: un conflicto aparente*, n° 21, enero de 2001, en <http://www.tituladosmercantiles.org/regaf/fondo/art21.html>.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*, Tecnos, Madrid, 1992.
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., *El derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario*, JA, t. 2002-III, fascículo 5 del 31/7/2002, p. 26.
- AMADEO, Sergio, y PALAZZI, Pablo, *Código Procesal Penal de la Nación*, Depalma, Buenos Aires, 1999.
- ASCANI, Ottorino, y DE RISO, Angelo, *Il nuovo sistema penale tributario*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, y BACIGALUPO, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 2001.
- BASILICO, Ricardo, y ABAD, Fernando, *Sistema procesal penal en los Estados Unidos*, "Boletín del Poder Judicial de Chubut", n° 19, <http://www.juschubut.gov.ar>.
- BECCARIA, Cesare, *De los delitos y de las penas*, Alianza, Buenos Aires, 1994, p. 54.
- BERNARDINI, Alberto, *El imputado y la autoincriminación*, Rev. "Juris", sec. Doctrina, t. 53, p. 35.
- BERTAZZA, Humberto, *Límites al accionar de la Administración en materia tributaria*, trabajo presentado en las XXXIII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, comisión n° 3, noviembre de 2003.
- BERTOLINO, Pedro, *Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 353.
- BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, Ediar, Buenos Aires, 1998, t. 2, p. 324.

- BINDER, Alberto, *Introducción al derecho procesal penal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2000.
- BÍO, David, *El principio de razonabilidad y la actuación de la inspectoría fiscal*, "Periódico Económico Tributario", año X, nº 216, ps. 1 y siguientes.
- BONZON RAFART, Juan, *Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- BRANSCUM, Bill, *Due Process non Arguments*, en http://www.fraudsandscams.com/civil_rights.htm
- BUTELER, Patricio, *El derecho a no suministrar pruebas contra sí mismo*, JA, t. VI, p. 878.
- CARBAJO VASCO, Domingo, y PRATS MÁNEZ, Fernando, *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998.
- CARRIÓ, Alejandro, *Garantías constitucionales en el proceso penal*, 4º ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2002.
- CEVASCO, Luis J., *Principios de derecho procesal penal argentino*, Oxford University Press, Buenos Aires, 1999.
- CORONADO FRANCO, Fernando, *La tortura desde la perspectiva jurídico política*, en "Gaceta de la Comisión Estatal de Derechos Humanos Jalisco", nº 18, octubre-diciembre de 1999, disponible en www.cedhj.org.mx.
- CREUS, Carlos, *Derecho procesal penal*, Astrea, Buenos Aires, 1996.
- CHIARA DÍAZ, Carlos, y FOLCO, Carlos M., *Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1997, p. 472.
- DAMARCO, Jorge, *Los allanamientos domiciliarios en las leyes 11.683 y 24.769 y el principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo*, trabajo preparado en su rol de panelista en las XXXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, noviembre de 2003.
- DAMARCO, Jorge, *Sujeción pasiva y responsables tributarios*, ponente nacional en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el ILADT y el ICDT, Cartagena, octubre de 1995.

DE ELÍA, Carlos M., *Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires*, El Foro, Buenos Aires, 2001.

DE LUCA, Javier A., *Notas sobre la cláusula contra la autoincriminación coaccionada*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, año 5, n° 9, p. 268.

DEVRIES, Delwin, y FISHER, Bruce, *Limits of Documentary Privilege against Self-incrimination*, "The CPA Journal", en <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0403/dept/d046203.htm>.

DÍAZ ORTIZ, José, y BERTAZZA, Humberto, *Problemática de la ley 24.769 y un intento de armonización con la ley 11.683*, trabajo preparado para las XXVII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, noviembre de 1997.

DÍAZ, Vicente O., *Límites inquisitivos del poder fiscal en las exigencias de información*, Rev. "La Información", t. 70, p. 1341.

DÍAZ, Vicente O., *Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco*, Rev. "La Información", t. LXV, p. 763.

DÍAZ, Vicente O., *Derechos de los administrados ante procedimientos de inspección violatorios de garantías constitucionales*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", setiembre de 2003.

DÍAZ, Vicente O., *Fuentes del derecho del procedimiento de inspección tributaria*, Rev. "Impuestos", t. LII-B, p. 2326.

DÍAZ, Vicente O., *Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", t. XX, p. 775.

DÍAZ, Vicente O., *La protección constitucional del contribuyente en los procesos penales tributarios*, "Periódico Económico Tributario", año X, n° 223, p. 4.

DÍAZ, Vicente O., *Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco*, Rev. "La Información", t. LXV, p. 757.

DONNA, Edgardo A., y MAIZA, María C., *Código Procesal Penal*, Astrea, Buenos Aires, 1994.

EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado de derecho constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1994, t. II.

FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia "Saunders" y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno*, Rev. "Quincena Fiscal", n° 12, junio de 1997, ps. 5 y siguientes.

FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector el derecho a no declarar*, Rev. "Quincena Fiscal", Aranzadi, Madrid, 1995, n° 22, p. 5.

FARBAN QUISPE Y FANY, Soledad, *El derecho a la no incriminación y su aplicación en el Perú*, en http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/tesis/Human/Quispe_F_F/indice_Quispe.htm.

FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan, *Concepto y límites del derecho penal*, 2º ed., Temis, Bogotá, 1994.

FROMMEL, Stefan, *El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no Declarar ¿puede ser invocado por los contribuyentes?*, "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, n° 236, abril-junio de 1995, p. 511.

GALLASO, Sandra, y MAZZONI, Andrés, *La suspensión del trámite administrativo cuando existe causa penal tributaria en trámite*, en <http://www.eldial.com>, Suplemento Tributario.

GHIRARDOTTI, Mariano, *Garantía constitucional de no declarar contra sí mismo. Su relación con el derecho tributario*, Rev. "Derecho Tributario", t. XVI, p. 353.

GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La discrecionalidad en la Administración Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

GUTMAN, Marcos, *Los tratados internacionales, la ley 23.771 y la prohibición de ser obligado a declarar contra sí mismo*, trabajo presentado en las XXV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, 1995.

GUZMÁN, Nicolás, y OTERO, Juan M., *La casación, la verdad y la autoincriminación. El fallo Corrés y la historia de una tensión. Jurisprudencia comentada*, "Cuadernos

de Doctrina y Jurisprudencia Penal-Casación", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, año 1, vol. 1, p. 513.

HENDLER, Edmundo S., *Derecho penal y procesal penal de los EE.UU.*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996.

HERRENDORF, Daniel, y BIDART CAMPOS, Germán, *Principios de derechos humanos y garantías*, Ediar, Buenos Aires, 1991.

HERRERA MOLINA, Pedro M., *Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector*, Rev. "Impuestos", La Ley, Madrid, 1997, p. 1094.

IGLESIAS ARAUJO, Fabiana, y CORONELLO, Silvina, *Facultades de verificación y fiscalización. Derechos y garantías de los contribuyentes*, trabajo preparado para las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, noviembre de 2003.

INNES, William, y WILLIAMS, Matthew, *Protections against Self-incrimination in Income Tax Audits, Investigations, and Inquiries*, "Canadian Tax Journal", vol. 49, nº 6, 2001, p. 1484.

JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, 3ª ed., Cima, Buenos Aires, 1980.

JUAN LOZANO, Ana M., *Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales*, "Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación", agosto-septiembre de 1997, nos. 173 y 174, p. 17.

KATZ, Marcos, *Exposición de argumentos jurídicos contra la autoincriminación y la pena de muerte*, en <http://www.uia.mx/ibero/noticias/boletines/2002/octubre/CS100246.html>.

KONVITZ, Milton, *La libertad en la declaración de derechos en los EE.UU. Autoincriminación. El privilegio de la inmunidad*, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959.

LAGO MONTERO, José M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

LISICKI, Fernando, *La garantía contra la incriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador*, "Revista Argentina de Derecho Tributario", Universidad Austral Tax Law Review, La Ley, abril-junio de 2002, nº 2, p. 415.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, trabajo preparado para las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, libro 2, "Criminalización de las infracciones fiscales", Portugal, 1998.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

LUTERSTEIN, Jacobo, *Los deberes formales. Sus límites y las sanciones por su incumplimiento*, Rev. "La Información", t. 71, p. 31.

MAGLIONE, Tommaso, *Il procedimento investigativo tributario*, Jovene, Napoli, 2000.

MAIER, Julio B. J., *Derecho procesal penal argentino. Fundamentos constitucionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 1989.

MESTRE DELGADO, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1990.

MILLER, Jonathan; GELLI, Angélica, y CAYUSO, Susana, *Constitución y derechos humanos*, Astrea, Buenos Aires, 1987, t. 1.

MONTERO LAGO, José M., *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario*, trabajo preparado para las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, libro 2, "Criminalización de las infracciones fiscales", Portugal, 1998.

NIETO, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1994.

OJEA QUINTANA, *El privilegio contra la autoincriminación: reflexiones acerca de dos sistemas distintos de procedimiento criminal*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", año 5, nº 9, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, p. 268.

OLIVARES GRULLÓN, Félix, *La declaración del imputado: ¿medio de prueba o medio de defensa?*, en http://www.enel.net/gacetajudicial/1999/66/procesal_penal.htm.

PEZZUTO, Giancarlo, y SCREPANTI, Stefano, *La verifica fiscale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

PIERONI, Augusto, *Tiene derecho a permanecer callado...*, ED, t. 178, p. 1029.

PINTO, Ricardo M., *Reflexiones sobre la relación entre el derecho a la privacidad y la garantía constitucional que impide la autoincriminación*, en AA.VV., *Doctrina judicial*, Ad-Hoc, vol. 3, Buenos Aires, 1997, p. 334.

QUIROGA LAVIÉ, Humberto; BENEDETTI, Miguel Á., y CENICACELAYA, María de las Nieves, *Derecho constitucional argentino*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2001, t. 1.

RAMÓN, Mónica, *La nueva encrucijada del derecho a no autoincriminarse*, trabajo presentado en las XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, noviembre de 1997.

RIGHI, Esteban, *Derecho penal económico comparado*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

ROMERO, Emilio, *Obligación de declarar en sede administrativa y garantía de autoimputación*, en <http://www.diariojudicial.com.ar/nota.asp?IDNoticia=9912>

SA GÓMEZ, Nuno, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1997.

SANTACRUZ, Lidia, *Reseña de Dictámenes*, Rev. "Impuestos", t. 2003-B, p. 26.

SCHUSTER, Carla, *La función fiscalizadora realizada por la DGI y sus limitaciones*, "Periódico Económico Tributario", n° 113, p. 4.

SOLER ROCH, María T., *Deberes tributarios y derechos humanos*, "Revista Técnica Tributaria", Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, n° 30, julio-setiembre de 1995, p. 110.

SOLER, Osvaldo, *Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2003.

SOLER, Osvaldo, *El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP*, Rev. "Impuestos", t. LX-A, p. 25.

SOLER, Osvaldo; FRÖLICH, Juan, y ANDRADE, Jorge, *Los operativos de la Dirección General Impositiva. Los medios de coerción y el nuevo Código Procesal Penal*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", t. XII, p. 585.

SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 637.

SPISSO, Rodolfo, *La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, ED, diario del 30/4/99, p. 19.

SPOLANSKY, Norberto, *Nadie está obligado a declarar contra sí mismo, falso testimonio y culpabilidad*, LL, t. 140, p. 701.

SUNDBERG, Fredrik, *State Government and Respect for Human Rights. The Case of Taxation under the European Convention on Human Rights*, http://www.taxpayers.org.ua/IC_ITC_Sund_engl.htm.

TARRAUBELLA, María P., y GULLCO, Hernán V, *Las inspecciones corporales y la garantía contra la autoincriminación*, "Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, año 2, nos. 1 y 2, p. 722.

TEDESCO, Ignacio, *El privilegio contra la autoincriminación*, "Cuaderno de Doctrina y Jurisprudencia Penal", nº 6, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997, p. 276.

TEJERIZO LÓPEZ, Juan M., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Giuffrè, Milano, 2001.

VÁZQUEZ ROSSI, Jorge, *La defensa penal*, 3º ed., Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1996.

VIOLA, José, *Derecho procesal penal tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2003.

YARYURA TOBÍAS, Gastón, y GADEA, María de los Angeles, *La denominada "teoría del fruto del árbol venenoso": un importante fallo nos obliga a reflexionar*, Rev. "Doctrina Tributaria Errepar", julio de 2001.

ZICCARDI, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal", en AA.VV., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, 2003, t. I, "Derecho tributario", vol. 2, p. 214.