



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



La denuncia tributaria

Raggi, Adriana

1997

Cita APA: Raggi, A. (1997). La denuncia tributaria.
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



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

UNIVERSIDAD DE BUI

016-0069

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Col 1502/0258

CARRERA DE POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

CATALOGADO

TUTOR : DR. ADOLFO ATCHABAHLAN

ALUMNA : DRA. ADRIANA RAGGI

TEMA : LA DENUNCIA TRIBUTARIA

top. N.23210, N.2323
R1D
Trab. Posgr.

1997

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

LA DENUNCIA TRIBUTARIA

- 1.- La obligación moral de pagar los impuestos
- 2.- Objetivos de la Administración Tributaria
- 3.- Definición de los conceptos denuncia y denunciante
- 4.- Antecedentes legislativos
 - 4.1.- Código Procesal Penal de la Nación
 - 4.2.- Código Aduanero
 - 4.3.- Ley de Impuestos Internos 3764 artículo 45 (texto no vigente)
 - 4.4.- Denuncias previsionales de los empleados. Ley 24.241 artículo 13
 - 4.5.- Denominadores comunes en la legislación argentina vigente
- 5.- Jurisprudencia
- 6.- Tratamiento dado a las denuncias por la Dirección General Impositiva
- 7.- El caso español
 - 7.1.- Legislación
 - 7.2.- Deberes del denunciante
 - 7.3.- Derechos del denunciante
 - 7.4.- Derechos del denunciado a conocer al denunciante
 - 7.5.- Tramitación de la denuncia
- 8.- Conclusiones
 - 8.1.- Consideraciones generales
 - 8.2.- Normatización de las denuncias
 - 8.3.- Tramitación
 - 8.4.- Opinión final

sistemas tributarios sean equitativos y permitan redistribuir adecuadamente la riqueza.

Sobre este aspecto cabe citar el nuevo testamento (3), “ *Es necesario obedecer: no por miedo, sino en conciencia. Por esa misma razón ustedes pagan los impuestos, y los que han de cobrarlos son en esto los funcionarios de Dios mismo. Paguen a cada uno lo que le corresponde: al que contribuciones, contribuciones; al que impuestos, impuestos; al que respeto, respeto; al que honor, honor.*”

No tengan deuda con nadie; solamente el amor se lo deberán unos a otros, pues el que ama al prójimo ha cumplido con toda la Ley.”

La presión fiscal (que no es fácilmente calculable, tanto en su alcance global, cuanto en la medida que recae sobre cada contribuyente), varía según la política de la sociedad que se trate y de las necesidades que pretenda cubrir cada comunidad, no existe justicia en una exigencia tributaria excesiva, por no adecuarse a la realidad de esa sociedad, pero este eventual exceso de carga tributaria no autoriza a los contribuyentes a dejar de pagar los impuestos establecidos por ley.

La mala administración de los recursos, en la que pudiera incurrir el Estado, no es justificación válida, para dejar de contribuir con los impuestos que correspondan a cada uno de los sujetos pasivos obligados por el ordenamiento tributario, aunque es innegable que cuando la prestación del Estado es de mala calidad genera cierta rebeldía en la comunidad.

Cualesquiera fueren los argumentos que se empleen en tal sentido, son inadmisibles para justificar el dejar de pagar tributos, porque con esta actitud se está poniendo en riesgo la seguridad de toda la comunidad.

Esto no implica desconocer la posibilidad que determinados funcionarios puedan no cumplir con las exigencias éticas y morales que les imponen sus cargos, o que quizás no alcanzan las expectativas puestas en ellos al momento de su elección, pero estos argumentos no pueden justificar que se dejen de pagar los tributos, pues esto no cambiaría la situación existente sino sólo contribuiría a la degradación moral de toda la sociedad.

Fernando Sáinz de Bujanda (4) señala que el camino hacia la consecución de una mayor ética tributaria que beneficie el cumplimiento voluntario debería realizarse teniendo en consideración que debe erradicarse la figura del “Fisco usurpador” que permite a muchos contribuyentes justificar ante sí y ante la sociedad su conducta fraudulenta.

Ante el dictado de una ley impositiva violatoria de normas superiores o que afecte garantías constitucionales, los contribuyentes deben oponérseles ejerciendo sus derechos y no recurriendo a la simple evasión, convirtiéndose así, en lo mismo que se intenta combatir.

El castigo a los funcionarios que no realizan la misión para la que fueron elegidos o designados, es a través del ejercicio de las prácticas democráticas de elección de autoridades, apoyando a aquellas cuyas ideas sobre la redistribución de recursos y la utilización que de ellos se haga coincida con las esperadas por la sociedad.

El sistema tributario de un país refleja sus objetivos sociales, sus aspiraciones económicas y su sistema político. Si la política impositiva no se adecua a la política social y económica, el sistema tributario deja de reflejar las aspiraciones del país, originando tensiones que llevan al aumento de la evasión, la administración se hace menos eficiente y crece el sentimiento de injusticia (5), resquebrajándose en los contribuyentes la voluntad de pagar los tributos.

2. OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La administración tributaria es un sistema en el cual todas las funciones que a ella le competen deben ser ejecutadas en forma coordinada para alcanzar sus objetivos (6), encontrándose inmersa dentro del contexto socioeconómico del país, debiendo adaptarse a los cambios que éste le imponga.

No podemos olvidar, cuando nos referimos a los objetivos de la administración tributaria, lo que nos enseñó Alberdi sobre los principios y reglas en base a los cuales deben ser organizados los recursos para la formación del Tesoro Nacional; al respecto cabe aquí citar un párrafo de su obra Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853 (7).

“Es verdad que la tendencia natural de la renta pública es a ser grande y copiosa; pero en la doctrina económica de la Constitución Argentina la abundancia de la renta pública depende del respeto asegurado a los derechos naturales del hombre en el empleo de sus facultades destinados a producir los medios de satisfacer las necesidades de su ser. Esos derechos en que reposa el sistema rentístico, el plan de hacienda o de finanzas, que es parte accesoria del sistema económico del país, son la propiedad, la libertad, la igualdad, la seguridad de sus relaciones prácticas con la producción, distribución y consumo de las riquezas.

La constitución quiere que la ley fiscal o rentística respete y proteja esos derechos, lejos de atacarlos”.

Asimismo debemos tener en cuenta como bien señala, Luis Gracia Martín (8) *“la función tributaria no puede ni debe constituir el bien jurídico protegido, pero es referencia indispensable para la determinación de las acciones y omisiones típicas... si se quiere comprender material y diferenciadamente lo injusto de la evasión tributaria, creo que el bien jurídico que en este ámbito merece y necesita protección penal - y administrativa - no puede identificarse con el proceso de actuación de la función tributaria sino que habrá que buscarlo en la renta, en el fin de dicho proceso, es decir, en la efectiva realización de la recaudación tributaria”* (el subrayado es nuestro).

La administración tributaria está sujeta al derecho vigente, al que debe someterse en la prosecución de sus objetivos, pero esto es muy vago; para

poner en funcionamiento la administración tributaria, deben fijarse objetivos concretos y promover para su obtención que el cumplimiento de los deberes a cargo de los contribuyentes sea voluntario, o al menos tender a ello, ya que cuando ello no ocurra es la sociedad la perjudicada. En este caso la comunidad dañada puede reaccionar mediante el instituto de la denuncia.

Una de las funciones de la administración tributaria es la de recaudación, que sólo persigue la obtención de recursos, y que es independiente del grado de justicia que se puede atribuir al sistema tributario.

Dentro de la potestad tributaria están incluidos todos los poderes conferidos a la administración pública para la reconstrucción de los hechos que integran el presupuesto del tributo, es decir, los poderes en materia de investigación y de comprobación de hechos y de bases imponibles. También están incluidos dentro de la potestad de inspección el poder de liquidar el tributo, de emitir el acto de liquidación (función de fiscalización) (9).

La función de fiscalización es crítica dentro de la administración tributaria. Dado que resulta imposible abarcar con la fuerza fiscalizadora a todo el universo de contribuyentes, la selección que se realice de aquellos a fiscalizar es un elemento clave de la misma. La forma en que se seleccionan los contribuyentes fija la política de contralor. Se debe buscar el mayor cumplimiento voluntario, el que sólo se logra con fiscalizaciones efectivas y eficaces, que lleven a los contribuyentes a la convicción de lo riesgoso que puede resultar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dado que los recursos con que cuenta la administración tributaria nunca son suficientes para ejercer el debido control sobre la enorme cantidad de obligados que ella debe fiscalizar, las denuncias que se le formulen pueden ser útiles para obtener un mayor cumplimiento voluntario de esos deberes. Sin embargo estas denuncias deben ser tratadas con la debida cautela, evitando distraer los escasos recursos con que cuenta la administración tributaria.

De ahí que deba hacerse una cuidadosa selección, recogiendo sólo aquellas denuncias que por su verosimilitud e importancia pueda estimarse que serán efectivas en la detección de quienes debiendo estar registrados como contribuyentes no lo están y en la reducción de la brecha entre lo que corresponde declarar y lo efectivamente declarado.

Se debe crear riesgo, ya que éste maximiza el cumplimiento voluntario. El evasor debe saber que la posibilidad de ser detectado es grande y que es conveniente cumplir.

La acción fiscalizadora no sería eficaz si con la misma no se recaudasen las diferencias de impuestos omitidos por los contribuyentes.

Para el logro de este objetivo, la administración debe planificar la estrategia a seguir, sin olvidar que el Estado no debe estimular el instituto de la denuncia, convertida en injuria, motivada sólo en venganzas, represalias, resarcimientos propios o en busca de obtener beneficios personales, ya que de ser así se perdería el fin perseguido y la equidad que se debe buscar con la denuncia, que es lograr que la sociedad toda no se vea perjudicada y se alcance el objetivo de recaudar para satisfacer las necesidades sociales.

“No se puede promover un delito (la injuria) para desalentar otro delito (la evasión)” (10).

En principio la denuncia no debería ser una fuente de resarcimiento personal o un medio para obtener beneficios personales para el denunciante. No obstante ello, como se desarrollará más adelante, en algunos casos la legislación ha reconocido beneficios a quienes efectuaran denuncias que lleven a descubrir la existencia de incumplimientos a obligaciones tributarias.

Asimismo debemos tener presente que *“ Los apremiantes requerimientos de un minuto, sobre el órgano recaudador, para que éste extreme los procedimientos con el fin de obtener mayores ingresos, pueden desencadenar una torpe política fiscalista que, en resumidas cuentas, perjudicará por igual modo a los contribuyentes y al prestigio del gobierno” (11).* Estas palabras deben ser recordadas permanentemente por todo buen administrador tributario, debiendo analizar, antes de tomar una decisión apresurada en pos de una mayor recaudación, los principios en los que debe reposar el sistema tributario, sin apartarse de los preceptos éticos que deben acompañar a toda gestión administrativa.

Es fundamental tratar de administrar con justicia las leyes impositivas, abarcando a todos los contribuyentes, ya que nadie paga con agrado sus impuestos, y mucho menos cuando ven que otros dejan de hacerlo sin recibir castigo alguno. La justicia social exige la aplicación equitativa de los tributos

y ésta no se logra si no se grava a todos los miembros de la sociedad con capacidad contributiva.

3- DEFINICIÓN DE LOS CONCEPTOS DENUNCIA Y DENUNCIANTE

La denuncia es el acto inicial de la instrucción que contiene la noticia del delito, a través de la comunicación de un particular a la autoridad; esta transmisión de conocimientos debe cumplir con las formalidades que la legislación disponga, las que tienden a impedir el anonimato y la delación (12).

Tradicionalmente se conocía con el nombre de “acusador”, (13) al que ejercía la acción de denunciar. Dicha denominación califica plenamente a la actividad cuando la misma es realizada por un individuo, siendo su origen la accusatio romana, no así cuando es ejercida por un funcionario público, denominándose en esos casos órgano requirente.

Para comprender esta figura es necesario conocer sus orígenes, por lo cual hay que remontarse al Derecho Romano. Cabe señalar que alcanzado el Derecho Penal carácter público en Grecia y Roma, se distinguen los delitos en privados y públicos, según sea el interés comprometido, manteniéndose para los primeros el órgano privado de acusación, pudiendo acusar sólo quien fuera lesionado por el hecho a juzgar (querellante) y pudiendo actuar en forma exclusiva o conjunta con el funcionario estatal. En cambio, para los delitos públicos, la trascendencia social del hecho permite extender la condición de órgano de acusación a todos los ciudadanos (acusador popular). En estos casos tiene prioridad el interés social sobre el de justicia.

Este sistema tuvo vigencia en Inglaterra, extendiéndose a Irlanda, Escocia, Canadá, Estados Unidos de América y España. En nuestro país es receptado por el Código Penal de 1886, siendo derogado por el Código de 1922.

El sistema inquisitivo de la Edad Media instituyó el procedimiento “ex officio”, desplazando el principio acusatorio; este régimen fortifica el Ministerio Fiscal de la monarquía, la Revolución Francesa lo anula e instituye el sistema acusatorio trasladado de Inglaterra, no durando esta transformación y siendo restituído el Ministerio Fiscal como acusador público, a cargo del ejercicio oficial de la acción penal, extendiéndose posteriormente a Europa Continental y a América Latina.

Existe también el denominado acusador profesional que actúa en forma conjunta con el funcionario estatal y limitándose a hechos perjudiciales para el grupo. Tiene su origen en los regímenes sindicalistas, y mira el interés del gremio sin trascender a los intereses públicos.

La legislación argentina ha incorporado la figura del órgano público de acusación, estando la función acusatoria a cargo del Ministerio Público que es un conjunto de funcionarios, legalmente organizados para la defensa de los intereses de la colectividad.

En consecuencia, la figura del denunciante no encuadra entre los órganos de acusación, siendo un colaborador del Ministerio Fiscal, y actuando en forma autónoma al poner en conocimiento de la autoridad la existencia de un supuesto de hecho delictuoso.

Cabe definir al denunciante como toda persona física que puede, y en algunas oportunidades debe, formular la denuncia ante la autoridad competente para ejercer la acción.

El objeto (14) de la denuncia es transmitir a la autoridad la noticia que se tiene sobre la comisión de un delito, con lo que obliga a quien lo recibe a cumplir con la función impuesta por la ley. La denuncia debe cumplir con los requisitos que la legislación le imponga, agotándose la intervención del denunciante con la formulación de la misma, independientemente del acto de ratificación posterior que pudiera existir. Es un acto pre procesal que no liga al que lo ejerza al procedimiento, siendo responsable sólo por la veracidad de lo denunciado.

La figura del denunciante aparece en la Edad Media, con el sistema inquisitivo, llegándose a la delación y al anonimato. Por eso, la legislación en los sistemas modernos la mantiene por considerarla una herramienta que colabora eficazmente, dentro de los límites razonables, con la justicia en la persecución de los delitos, y no de los individuos.

Pese a considerar a la denuncia como una figura de gran ayuda, en materia penal, en la mayoría de los Códigos sólo es una obligación de tipo moral, ya que, salvo en casos expresos, no se establecen sanciones cuando en conocimiento de un delito el mismo no es denunciado.

4. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

4. 1 Código Procesal Penal de la Nación (15)

El Código Procesal Penal de la Nación prevé en el artículo 174 :

“Toda persona que se considere lesionada por un delito cuya represión sea perseguible de oficio o que, sin pretender ser lesionada tenga noticias de él, podrá(el subrayado es nuestro) denunciarlo al juez, al agente fiscal o a la policía”.

Según Levene (h) el denunciante, mientras se limita a suministrar a la autoridad la notitia criminis, es un tercero en el proceso, pero podrá constituirse en parte querellante, si es persona con capacidad civil que se sienta particularmente ofendido.

Debe tenerse presente que dice “podrá”, lo que significa que no existe obligación legal de denunciar.

El artículo 175 expresa :

“La denuncia podrá hacerse por escrito o verbalmente; personalmente, por representante o por mandatario especial. En este último caso deberá agregarse el poder. La denuncia escrita deberá ser firmada ante el funcionario que la reciba. Cuando sea verbal se extenderá en un acta...”.

“En ambos casos, el funcionario comprobará y hará constar la identidad del denunciante”.

Es decir que siempre debe identificarse el denunciante.

Para Levene (h) la denuncia puede adoptar cualquier forma. Lo que no es admisible es la denuncia anónima, y ésta no puede servir como base para la iniciación de un proceso penal.

Tal circunstancia no impide que el funcionario que la reciba pueda actuar de oficio en virtud de sus atribuciones, cuando considere que la calidad de la denuncia lo amerita.

Esto tiene por objeto garantizar la seriedad del proceso y generar en el denunciante responsabilidad, para evitar que se proceda de mala fe.

El artículo 176 regla:

“La denuncia debe contener, en cuanto fuere posible (el subrayado es nuestro), la relación del hecho, con las circunstancias del lugar, tiempo y modo de ejecución, y la indicación de sus partícipes, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y calificación legal”.

La denuncia no es una acusación; no es obligatoria una descripción exhaustiva, ya que se señala “en cuanto fuere posible”, debiendo aportar todos los elementos que puedan conducir a la comprobación del delito (lugar y forma en que fue cometido, nombre de los autores y cómplices).

Cabe destacar que no se prevén recompensas de ninguna especie para el denunciante.

El artículo 177 establece :

“Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio:

1º) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones”.

En este supuesto se formula la denuncia en calidad de funcionario siempre que el delito haya sido conocido en el ejercicio de las funciones propias y debe transmitirlo al ministerio fiscal o al juez competente. Esta obligación aparece prevista en el artículo 227, inc. 1º del Código Penal y se encuentra reprimido con prisión de 6 meses a 3 años, el que omitiere denunciar un hecho estando obligado a hacerlo.

Las responsabilidades que le caben en todos los casos al denunciante son las previstas en el Código Penal por calumnia y falsa denuncia.

4.2 Código Aduanero (16)

El Código Aduanero prevé el mecanismo que debe seguirse para denunciar a los infractores. Es así que el artículo 1082 señala:

“La denuncia debe formalizarse ante el servicio aduanero y reunir los siguientes requisitos :

- a) *la relación circunstanciada de los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción;*
- b) *el nombre, el domicilio y demás datos de identidad de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, en cuanto fuere posible (el subrayado es nuestro);*
- c) *la indicación de las circunstancias que pudieren conducir a la comprobación de los hechos denunciados, en cuanto fuere posible. (el subrayado es nuestro);*
- d) *el nombre y el domicilio del denunciante”*

Al igual que el Código Procesal Penal, el Código Aduanero rechaza la denuncia anónima, y requiere el aporte de un detalle de los hechos, en la medida que esto sea posible.

En cuanto al resguardo de la identidad del denunciante el artículo 1083 prevé :

“Cuando el denunciante lo solicitare, el administrador dispondrá la reserva de su identidad y, en su caso, las constancias que se establecieron en el sumario se harán de manera tal que no pueda inferirse la persona del mismo.

También la autoridad competente cuando lo considere necesario puede reservar la identidad del denunciante”.

Se prevé el anonimato del denunciante ante el denunciado para evitar todo tipo de represalias y a efectos de protegerlo.

Resulta tan importante la seriedad de la denuncia que se presenta, como la preservación de la seguridad de quien la hace para que el objetivo final, de resguardar los recursos de la comunidad, no se vea afectado.

Es importante recordar que el artículo 1040 de la Ordenanza de Aduanas (hoy derogada) otorgaba suma importancia al cumplimiento de los requisitos y formalidades previstos en el artículo 1082 en virtud de que se le podía adjudicar al denunciante una proporción del importe de los comisos y multas.

Nos parece sumamente acertada su derogación, ya que se debe estimular el cumplimiento de un deber moral con la sociedad y no la delación por el solo hecho de obtener recursos por parte del denunciante, ya que de procederse así no se estaría generando en la sociedad la conciencia tributaria, sino un mero deseo de ser un “caza recompensas”.

4.3 Ley de Impuestos Internos 3.764 artículo 45 (texto no vigente) (17)

La ley de Impuestos Internos en el artículo 45 (no vigente) daba al denunciante un porcentaje de la multa que el fisco cobraba al infractor.

“Todo aquel que denuncie una infracción a la presente ley, sea o no empleado de la Administración de Impuestos Internos, tendrá derecho al (50%) cincuenta por ciento de la multa líquida que ingrese al fisco por esa infracción”.

Caben aquí las mismas consideraciones realizadas en el último párrafo del punto anterior.

4.4 Denuncias previsionales de los empleados. Ley 24.241 artículo 13. (18)

El artículo 13 de la ley 24.241 señala :

a) *“ Son obligaciones de los afiliados en relación de dependencia sin perjuicio de las demás establecidas en la presente ley:...*

3. Denunciar a la autoridad de aplicación todo hecho o circunstancia que configure incumplimiento por parte del empleador a las obligaciones establecidas por las leyes nacionales de jubilaciones y pensiones”.

En este caso se prevé la denuncia solamente del empleado con referencia a su empleador. Si bien la caracteriza como una obligación, no existe sanción prevista en la ley por no realizarla. No caben dudas que este tipo de denuncias son nominadas, ya que de otra forma no resultarían lógicas, ni encuadradas en esa norma.

Cabe señalar que no existe para el empleado ningún tipo de premio que no sea el que obviamente resulta de la regularización de su situación laboral y con los consecuentes beneficios jubilatorios, pero esto no puede ser considerado como una compensación, sino como una consecuencia lógica de resolver una situación anómala.

4.5 Denominadores comunes en la legislación argentina vigente

Claramente surge que en los casos reglados por la legislación argentina en materia de denuncias hay denominadores comunes :

- son nominadas
- con identificación de los hechos en la medida que sea posible;
- no hay ningún tipo de resarcimiento al denunciante por el solo hecho de denunciar.

5. JURISPRUDENCIA

Existe jurisprudencia muy variada en materia de denuncias, en cuanto a la aplicabilidad en la órbita impositiva del Código Procesal Penal y, en consecuencia, si debe la justicia tramitar las denuncias anónimas.

Haremos a continuación una breve reseña de las sentencias más relevantes,

1- “Prado, Guillermo Eduardo y otros s/ley 23.771” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala II 24/12/91 (19).

Este fallo en sus considerandos puso de relieve “que las circunstancias de que el conocimiento del hecho comunicado al juez haya sido adquirido por una insólita manifestación anónima constituye una práctica reprochable, pero se trata de una cuestión interna del órgano de la administración que no alcanza a invalidar la actuación judicial cumplida.

Sólo podría caberle la corrección disciplinaria en el orden jerárquico de la administración”.

“... que por más que la aludida presentación del abogado de la Dirección General Impositiva se remita íntegramente al acta que consigna la delación anónima, es responsable de ella el Organismo que la tramita a la autoridad judicial, al mismo tiempo que propicia dar curso a las averiguaciones, por lo que no se está frente a una denuncia anónima vedada por el artículo 160 del Código Procesal en Materia Penal”.

La demora incurrida en la comunicación al juez, del conocimiento del hecho por los funcionarios del organismo, transgrede la disposición legal que manda que esa comunicación sea inmediata (art. 16 Ley 23.771), pero esa transgresión no afectó la validez de la denuncia efectuada, desde que la persecución de los delitos de acción pública no está condicionada a otros plazos que los de prescripción de las acciones penales respectivas.

El Tribunal resolvió confirmar lo dispuesto en primera instancia y no hacer lugar a la declaración de nulidad de las actuaciones.

La Cámara en este fallo consideró que al hacerse cargo la Dirección General Impositiva de la denuncia, ésta no era anónima en los términos del artículo 160 del Código Procesal Penal (según el texto vigente en ese momento), que decía: *“El funcionario que recibiere una denuncia verbal o escrita, hará constar la identidad de la persona del denunciante por cédula de vecindad, por dos testigos, o por juramento en último caso”*. (20)

Cabe señalar que el tribunal, no obstante admitir la denuncia, calificó a la denuncia anónima como una práctica deplorable.

2- “Dirección General Impositiva s/solicitud de orden de allanamiento” 21/5/92 (21)

En este fallo la Cámara entendió que no correspondía hacer lugar al pedido de la Dirección General Impositiva de que se librara orden de allanamiento para ingresar en el domicilio de un contribuyente, ya que el único elemento aportado en sustento de tal requerimiento era una denuncia en la que no se identificaba al denunciante, y tampoco se aportaron otros elementos que permitieran sospechar fundadamente que se habría cometido un delito y poder obtener alguna prueba fundamental para comprobar el hecho y las eventuales responsabilidades.

3- “Dirección General Impositiva s/solicitud ordenes de allanamiento” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala II 4/8/92 (22)

La Cámara rechazó el recurso de queja interpuesto por la Dirección General Impositiva, ya que se presentó el apelante sólo con una fotocopia sin autenticar, de la que surgía su designación en determinado cargo en la DGI, sin que se pudiera inferir la atribución de poderes para actuar en representación del organismo recaudador. Esta circunstancia fue considerada relevante, ya que de no poderse responsabilizar al ente recaudador de sus afirmaciones se estaría frente a una denuncia anónima, la de un particular no identificado, recibida en infracción a los artículos 159 y 160 del Código Procesal Penal (según el texto vigente en esa época), o bien frente a una denuncia que incumple con las formalidades exigidas en los artículos 157 y 161 del citado Código.

4- “J. Assad s/Infracción Ley 23.771” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala II 28/9/92 (23)

La presente causa se originó en una carta de signatura ilegible, aclarada con el nombre J. Assad, enviada por correo en un sobre cuya única identificación era una casilla de correo; fue recibida por un fiscal del fuero criminal, que la elevó al Procurador General de la Nación, quien, haciendo mérito de la obligación de denuncia de los funcionarios públicos dispuso la remisión de fotocopia de la carta a los tribunales del fuero penal y penal económico, por entender que se trataba de una denuncia de delitos contemplados en las leyes 23.771 y 23.732.

La Cámara entendió que el deber de denunciar los delitos de los cuales los funcionarios públicos adquieran conocimiento no alcanza a las manifestaciones de terceros y mucho menos tratándose de desconocidos y de expresiones no circunstanciadas ni corroboradas de ningún modo, no siendo de aplicación en el caso lo establecido en el Artículo 164 del Código de Procedimientos en Materia Penal (según el texto vigente en ese momento), que decía : *“Toda autoridad o todo empleado público que en ejercicio de sus funciones adquiriera el conocimiento de un delito que dé nacimiento a la acción pública, está obligado a denunciarlo...”* y que asimismo la ley procesal exige como requisito de la denuncia la relación circunstanciada del hecho y la identificación del denunciante (código citado artículos 156, inc. 1, y 160).

Además consideró: *“La delación anónima es especial, según enseñan Alcalá Zamora y Levene (h); es uno de los aspectos absolutamente indefendibles del sistema inquisitivo de procedimiento, que esa manera de iniciación del proceso debe entenderse en pugna con las garantías que emergen de la forma republicana de gobierno resguardado en el artículo 33 de la Constitución Nacional. Así como también en contradicción con el derecho de defensa en juicio consagrado en el artículo 18 de la Carta”*.

Por todo lo expuesto el Tribunal rechazó las denuncias anónimas con fundamento en los principios de la Constitución Nacional.

5- “Frassia SA s/Régimen Penal Tributario” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala II (16/10/92) (24)

La Cámara dispuso que debía declararse de oficio la nulidad de lo actuado sobre una denuncia recibida sin las formas que establece expresamente la ley procesal, dado que no constaba la identidad del denunciante; sostuvo que la

denuncia anónima transgrede las formas que establece la ley procesal (artículo 175 del Código Procesal Penal) y dicha omisión, si bien es susceptible de ser subsanada con la práctica habitual de hacer comparecer al denunciante a una audiencia de ratificación, implica en sí misma una transgresión vinculada al resguardo constitucional de la forma republicana y la defensa en juicio.

6- “DGI s/Régimen Penal Tributario . Solicitud de orden de allanamiento” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A (22/10/92) (25).

La denuncia anónima de un particular -dijo la Cámara- no fundamentada ni documentada, dando cuenta de la presunta comisión de un delito tipificado por la ley 23.771, no es motivo suficiente para expedir una orden de allanamiento, aunque en el caso la Dirección General Impositiva hubiese constatado la existencia de los domicilios aportados.

Esto en virtud que la norma procesal requiere la existencia de indicios suficientes para que proceda la pesquisa domiciliaria, debiendo fundarse debidamente el auto que ordene la emisión de la orden de allanamiento.

7- “Carbalo, Enrique Carlos s/denuncia infracción ley 23.771” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B (14/5/93) (26)

La Cámara revocó un fallo de primera instancia que desestimó la denuncia por anónima. La resolución se fundamenta en que no haber *“asentado la identidad del denunciante en los términos del artículo 175, segundo y tercer párrafo del Código Procesal Penal, en modo alguno puede invalidar la misma o, lo que es peor aún, hacer desaparecer la posible comisión de un ilícito, más aún cuando en dicha denuncia se brindan detalles de una posible maniobra y es recibida por un funcionario de la Dirección General Impositiva, quien a su vez tiene el deber de dar curso a la misma (artículo 177 del Código Procesal Penal), habiendo el organismo solicitado órdenes de allanamiento”*.

En esta inteligencia se entendió que debía ser revocado el sobreseimiento dictado en primera instancia y continuar la investigación.

8- "Dirección General Impositiva s/solicitud de orden de allanamiento, incidente de nulidad promovido por Rafael Vicente Murillo "Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A (29/6/93) (27)

En este fallo el Tribunal consideró que la iniciación de un proceso por una denuncia anónima se encuentra en pugna con garantías que emergen de la forma republicana de gobierno y el derecho de defensa en juicio.

Aún cuando se admitiera que la denuncia hubiera sido efectuada por el funcionario de la repartición que recibió el anónimo y que se presentó el escrito al tribunal, se habrían omitido los recaudos que la ley fija para que el juez pueda dar curso al requerimiento fiscal de la orden de allanamiento.

En consecuencia, la Cámara confirmó el fallo de primera instancia y tomó como precedente la sentencia recaída en el caso J. Assad.

9- "Informática Sudamericana SRL s/Régimen Penal Tributario" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A (8/7/93) (28)

En esta causa la Cámara consideró que la práctica de las delaciones anónimas es una característica absolutamente indefendible del sistema inquisitivo de procedimiento.

Se trataba de un caso en el que la Policía Federal realizó una presentación como autoridad de prevención, poniendo en conocimiento del juez los hechos presuntamente ilícitos, y requirió orden de allanamiento para proceder a investigarlos; se consideró que lo actuado constituyó una denuncia que resultaba suficiente para la iniciación del sumario haciendo responsable de ella al organismo en cuyo nombre fue realizado.

Por mayoría no se asignó carácter de anónima a la denuncia que originó la causa, y se resolvió anular la resolución recurrida, ordenándose fuera sustanciada nuevamente conforme a derecho.

Resulta interesante comentar el voto en disidencia del Dr. Hendler, que propuso la anulación de la resolución apelada y el archivo del expediente; en su opinión la atribución que tienen los funcionarios policiales de recibir denuncias no puede entenderse que sea diferente a la que tienen los funcionarios del Ministerio Público o los jueces de instrucción, estando todos

obligados a respetar las formas establecidas en el Código Procesal Penal, de las cuales es fundamental la identificación del denunciante.

10- “Hitecolor SRL y Green SA s/ Régimen Penal Tributario, incidente de nulidad; actuaciones preventivas promovidas por la División Defraudaciones, Estafas y Delitos contra la Propiedad de San Martín por presunta infracción a la Ley 23.771” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala II (13/8/93) (29)

La Cámara resolvió que correspondía decretar la nulidad de lo actuado a partir de una denuncia anónima que no reunía los requisitos exigidos por el Código Procesal Penal y en virtud de la cual la Policía de la Provincia de Buenos Aires había dispuesto instruir sumario, lo que comunicó al juez tres días después, sin dar intervención al fiscal, y diligenció por designación del juez actuante una orden de allanamiento en un domicilio de Capital Federal

11-“Valfinsa S.A. Incidente de Nulidad” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ,Sala B (1994) (30)

El Tribunal resolvió que la denuncia anónima como cabeza del proceso es un acto defectuoso y que vicia el auto que autorizó los allanamientos domiciliarios sin el debido fundamento. Las normas regulatorias de las denuncias y de los allanamientos derivan directamente de las garantías de defensa en juicio y de la inviolabilidad del domicilio, consagrados en el artículo 18 de la Constitución Nacional, con lo cual queda demostrada la trascendencia de la lesión que su no observancia puede producir.

12- “Adolfo Bullrich y Cía Ltda S.A.” y “Bullrich S.A. de Inversiones Cía Financiera”. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B (2/6/95) (31).

La Cámara decretó la nulidad de la orden de allanamiento exponiendo como fundamento, entre otros, el incumplimiento de los requisitos dispuestos en el Código Procesal Penal al tratarse de una denuncia anónima.

El considerando I dice que la denuncia, en virtud de lo manifestado por funcionarios de la Dirección General Impositiva, era anónima, pero habría sido objeto de una serie de diligencias periféricas que si bien no son productivas del cuerpo del delito, resultaban a juicio del funcionario índices

de verosimilitud sobre los dichos y situaciones fácticas enunciadas, todos ellos eventualmente configurativos de delitos reprimidos por la ley 23.771.

En cuanto al tratamiento y evaluación de las nulidades planteadas, el tribunal opinó que *“...la denuncia que da pie a la solicitud de órdenes de allanamientos no reúne los requisitos previstos en los artículos 156, 157, 158 y 160 del Código de rito”* (los citados artículos son del Código Procesal anterior en materia penal y se refieren a que las denuncias no pueden ser anónimas).

“Se ha sostenido doctrinariamente que es importante la identificación del denunciante, circunstancia que permite minimizar la posibilidad de que las personas sin escrúpulos se sirvan de la justicia con fines espurios, tales como la venganza, la envidia, la mala competencia. En un ámbito como el tributario donde es común recibir denuncias anónimas con el justificativo de no identificarse por miedo a las represalias del denunciado, debe observarse por parte de los funcionarios receptores, prudencia y firmeza en los requisitos legales que hacen y se relacionan directamente con los derechos esenciales de las personas. No se logra la justicia tributaria mediante teorías o prácticas novedosas excesivas y/o exorbitantes, tal como puede conceptualizarse el pretender sanear la anonimidad de una denuncia mediante el artilugio de hacerla suya el funcionario receptor (conf. Bonzon Rafort, Juan Carlos, “La orden de allanamiento y la obligación de fundarla debidamente,” editorial Depalma, páginas 148-413).”

“No se puede sanear el vicio que implica una denuncia anónima con el artilugio de hacerla suya el funcionario receptor. De esta manera, el acto defectuoso que constituye cabeza del proceso afecta el principio de seguridad jurídica.”

“En el comentario del artículo 179 del Código Procesal Penal, Levene (h), consigna que aún en el caso que el funcionario administrativo se haya hecho cargo de la situación y aparezca como quien lleva adelante la investigación, ello altera la seguridad jurídica, puesto que la denuncia anónima no es la forma legítima y adecuada de recibir la comunicación del presunto delito, toda vez que el funcionario se convierte en una suerte de transmisor del hecho y su intervención no legitima la que es inexistente (Conf. Díaz, Vicente Oscar “La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios”, editorial Depalma, 1994, páginas 134- 135).”

Como podrá observarse, en todo los casos se trata de denuncias ante la justicia por delitos incursos en la ley penal tributaria y por órdenes de allanamientos solicitadas por el organismo recaudador para poder realizar las verificaciones necesarias.

No todas las denuncias que presentan los contribuyentes son encuadradas dentro de la ley 23.771. Por el contrario, en muchos casos deben aplicarse los procedimientos previstos en la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), para la inspección de los contribuyentes y posterior determinación de la materia imponible omitida.

Pese a lo expuesto debe tenerse presente que, en materia penal, no es aplicable el principio de la bagatela y que atento lo dispuesto en el artículo 16 de la ley 23.771, conocido el ilícito que transgrede la citada ley, es obligación del funcionario denunciarlo ante la justicia.

13- “Yoon, Seon Pil s/contrabando e inf. Ley Penal Tributaria. Recurso de queja por apelación denegada” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A (8/10/96) (32).

Este fallo no trata el tema de la denuncia anónima como tal, sino el del conocimiento que de ella debe tener el denunciado.

El defensor tiene derecho a examinar el expediente, según lo dispuesto en el artículo 204 del Código Procesal Penal. Este derecho no puede ser restringido extrayendo del legajo piezas fundamentales como la denuncia que dio origen a las actuaciones.

En consecuencia, la Cámara revocó la providencia que no había hecho lugar a la solicitud del letrado a tomar vista de la denuncia que motivó la causa, ya que el secreto que los jueces pueden ordenar para limitar el derecho del defensor únicamente puede establecerse por resolución fundada en las razones taxativamente acotadas por ley.

De la jurisprudencia analizada se desprende que, pese a no existir una homogeneidad de criterio en los fallos, mayoritariamente la justicia se inclinó por desestimar las denuncias anónimas, es decir, las que no cumplen con las formalidades dispuestas por los artículos 175 y 176 del Código Procesal Penal, inclusive cuando quien lleva a cabo el procedimiento no es la Dirección General Impositiva, sino, por ejemplo, la Policía de la Provincia de

Buenos Aires o la Policía Federal, o cuando es recibido por un fiscal del fuero criminal.

Asimismo, reciente jurisprudencia establece que la denuncia debe ser conocida por el denunciado, y que no puede serle ocultada, ya que se trata de un elemento fundamental para realizar la defensa.

Jurisprudencia administrativa

La Dirección General Impositiva formuló opinión en el Dictamen 2/93 (D.A.L.) (33) con relación a las denuncias anónimas.

Al respecto dijo que el Código Procesal Penal se refiere a denuncias que se presentan por ante la justicia, y regula el procedimiento que se debe seguir en las causas.

Agrega que de una lectura armónica de las normas establecidas en el libro segundo, Título I, Capítulo I del Código Procesal vigente surgen claramente las autoridades que deben recibir la denuncia, las formas que ella debe revestir, y el requisito de identificación del denunciante .

El código en cuestión solamente regula las formalidades de la denuncia como acto inicial del procedimiento penal, no encuadrándose en tal extremo la noticia de un hecho que recibe el organismo recaudador.

En síntesis, el dictamen afirma que no existen objeciones legales para que la Dirección General Impositiva recepcione comunicaciones sobre presuntos delitos tributarios comprendidos en la Ley 23.771, en forma anónima, las que a posteriori podrían ser objeto de denuncias penales ante la autoridad judicial respectiva, y en ese caso, si deben llevar la firma de autoridad competente del organismo recaudador.

6- TRATAMIENTO DADO A LAS DENUNCIAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

En cuanto a las instrucciones de trabajo emitidas por la Dirección General Impositiva, debe diferenciarse claramente entre las denuncias en materia previsional, realizadas por el trabajador respecto de su empleador, y el resto de las denuncias (previsionales y/o impositivas) en las que el denunciante no ve afectados sus derechos jubilatorios

En el primer caso el organismo se encuentra obligado a actuar por ley y encuentra limitado su accionar a lo que ella dispone. Al respecto el artículo 13 de la ley 24.241 señala cómo deben proceder los denunciantes en su carácter de empleados con relación a sus empleadores. Se establece un plazo de 45 días para la tramitación de la denuncia por la autoridad de aplicación debiendo investigar los hechos denunciados y dictar resolución desestimando la denuncia o imponiendo las sanciones pertinentes.

El funcionario público que no diera cumplimiento a las observaciones establecidas incurrirá en falta grave.

La tramitación de este tipo de denuncias está reglamentada por la Instrucción General (D.G.I.) 19/94, del 30/8/94, de aplicación en materia previsional en los casos previstos en la citada ley.

El resto de las denuncias se tramitan según las disposiciones de la Instrucción General 272/96 (D.G.I.), del 13/2/96, que abarca tanto la materia impositiva como la previsional y las denuncias epistolares y telefónicas, anónimas o no.

En ambos casos se asigna a un inspector constatar la veracidad de las denuncias, y se procede a su tramitación, o no, según el resultado que arroje la verificación, calificándolas según el grado de importancia en virtud de los antecedentes del contribuyente, de la información suministrada por el denunciante y de las averiguaciones que realice el ente recaudador.

7. EL CASO ESPAÑOL

7.1. Legislación

España es uno de los países con más experiencia en el tema, con legislación desde principios de siglo y abundante jurisprudencia.

El artículo 101 de la ley 230/1963, del 28 de diciembre de 1963, llamada ley general tributaria, prevé este instituto (34)

“La gestión de los tributos se iniciará:

- a) *por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, o retenedor, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta ley;*
- b) *de oficio;*
- c) *por actuación investigadora de los órganos administrativos”*

El artículo 103 establece:

- 1) *“La actuación investigadora de los órganos administrativos podrá iniciarse como consecuencia de una denuncia. El ejercicio de la acción de denuncia es independiente de la obligación de colaborar con la Administración Tributaria conforme a los artículos 111 y 112 de la presente ley.*
- 2) *No se considera al denunciante interesado en la actuación investigadora que se inicie a raíz de la denuncia ni legitimado para imponer como tal recursos o reclamaciones.
Podrán archivarse sin más trámite aquellas denuncias que fuesen manifiestamente infundadas.*
- 3) *Reglamentariamente se regularán los requisitos formales de las denuncias, así como la especial tramitación de las mismas”*

El criterio del punto 2 del artículo 103 es coincidente con el expuesto por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en el juicio “Fisco Nacional contra S.A. Chadwick, Weir y Cia. sobre tercería de dominio”.(35) en oportunidad de analizar el tema a la luz del artículo 45 de la ley 3764.

Como puede observarse (36) la legislación tributaria española prevé en los artículos 101 y 103 de la ley general tributaria, la regulación del instituto de la denuncia en el derecho tributario y regula la participación del ciudadano en el funcionamiento de la administración.

Existe también dentro del derecho tributario la denuncia en materia de recaudación, regulada por el artículo 211 del Reglamento General de Recaudación y por la regla 136 de la Institución General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2660/1969, del 24 de julio de 1969

El ciudadano participa en la denuncia como miembro de la comunidad al verse afectado el interés general en el buen funcionamiento de los servicios públicos y en la correcta actuación de la administración pública.

La denuncia es un acto voluntario y lucrativo del administrado que pone de manifiesto, ante la Administración Tributaria, la existencia de un hecho que puede constituir una omisión de cualquiera de las obligaciones del sujeto pasivo del tributo, para que aquélla, previos los trámites oportunos, pueda iniciar el procedimiento de gestión tributaria.

Si bien la legislación española prevé una retribución para el denunciante, es posible renunciar a ella. El artículo 8, 2 del Código Civil Español autoriza la exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos reconocidos en ella, cuando no se contraríen el interés o el orden público ni perjudique a terceros. La idea del premio es para favorecer la denuncia voluntaria.

El procedimiento a seguir en las denuncias está previsto en los artículos 50 y 51 del reglamento del 13 de octubre de 1903, el que estipula los deberes y derechos del denunciante.

7.2. Deberes del denunciante (37)

- Constituir una garantía que consiste en un depósito de cuantía variable según el caso, que es un porcentaje del importe denunciado como defraudación u ocultación, previsto en el artículo 12 de la ley 230 del 28 de diciembre de 1963.

La finalidad de realizar un depósito en carácter de garantía es la de evitar que se formulen denuncias falsas y cubrir los gastos que deba hacer el Estado a fin de corroborarlas. Sin embargo, este objetivo no se cumplió ya que a efectos de pagar menos de depósito no se informa la totalidad de la omisión, con lo cual se resta veracidad a la información que se suministra.

- Asimismo se considera que la garantía no puede transformarse en una fuente de recursos para la administración, con el objeto de solventar los gastos que produce la verificación de la veracidad de la denuncia, ya que este tipo de tareas deben estar previstas en el presupuesto. Lo razonable es que el ciudadano colabore voluntariamente con la administración tributaria brindándole la información que ella desconoce y no por el pago de un premio, lo cual nos resulta desde todo punto de vista inmoral y en contradicción con el sentido que entendemos se debe dar a la denuncia, que es inculcar en la comunidad la conciencia tributaria.
- La denuncia debe formularse por escrito, indicando los datos del denunciante, exhibiendo documentos y acreditando el pago de la garantía.

7.3. Derechos del denunciante

- A la devolución del depósito. Este derecho se pierde si la denuncia no puede probarse o si fuera absorbido por los gastos de su comprobación
- Derecho al premio: es una participación variable en la multa aplicada (asciende al 30 por 100 de la multa), según el artículo 88 del reglamento del 13 de julio de 1926) (38).
- A interponer recurso de reclamación económico administrativo, para reclamar el premio o la devolución del depósito.

Se pierde el derecho a la percepción del premio por no haber especificado por escrito la identidad del denunciante, o no reseñar con detalle los hechos o circunstancias que definen la infracción e incluso el no haber indicado la importancia económica de la infracción.

Otro de los motivos de pérdida del premio es la no realización del depósito o su insuficiencia.

7.4. Derecho del denunciado a conocer al denunciante

Este aspecto no se encuentra reglado legalmente; existen antecedentes jurisprudenciales (39) y se admite sólo cuando no se violan derechos fundamentales de la intimidad, por ejemplo, secreto profesional o correspondencia.

7.5 Tramitación de la denuncia

Presentada la denuncia se procede a su comprobación por el funcionario correspondiente; de no ser necesario realizar la comprobación, se pone en conocimiento del expediente al denunciado, para que en el término de 15 días alegue y pruebe su defensa.

De existir gastos se utilizará el importe depositado por el denunciante.

La denuncia es considerada como una comunicación a la administración de un hecho que ésta puede desconocer y aunque el denunciante no cumpliera con el requisito del depósito previo, se puede actuar de oficio.

8- CONCLUSIONES

8.1 Consideraciones Generales

La denuncia es un derecho de las personas, que puede motivarse en razones personales o profesionales de venganza, envidia, propio beneficio, o tener su origen en la responsabilidad que sienta el ciudadano al conocer a un contribuyente evasor, que como tal defrauda al Estado y a la comunidad y lo informa.

En consecuencia, pueden existir denuncias verdaderas y otras falsas; en este último caso pueden ser infundadas, sin sustento, tendientes, a veces, a distraer la atención de la administración con el fin de que ésta desperdicie sus escasos recursos humanos, en la búsqueda de una evasión inexistente.

Por ello, la administración debe determinar la calidad de la denuncia y la posterior asignación del trámite correspondiente, excepto en el caso de denuncias previsionales realizadas por empleados que se encuentra reglada por ley y deben ser obligatoriamente tramitadas.

Asimismo, el error del denunciante sobre la calificación del hecho carece de trascendencia, ya que se iniciará la instrucción pertinente siempre que el hecho denunciado encuadre en alguna figura penal (40).

El objetivo de la denuncia (41) no es otro que el de poner en conocimiento de la administración las ocultaciones o defraudaciones en materia tributaria.

El denunciante es quien voluntariamente y bajo su responsabilidad informa a la autoridad sobre la comisión de un delito con el fin de instigar a la autoridad para que investigue al respecto.

La denuncia es una colaboración con la administración, no es una obligación y no está incluida entre las obligaciones de información previstas en el artículo 41 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) que obliga a suministrar información; su párrafo inicial y el inc. a) disponen:

“La Dirección General Impositiva 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 o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier

presunto responsable. En el desempeño de esa función la Dirección General podrá:

a) citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Dirección General tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar, verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Dirección General estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas”.

En consecuencia (42) puede ejercitarse o no este derecho, a voluntad del denunciante, no hay obligación de denunciar aun cuando tenga conocimiento de una realidad denunciante. Esta actividad es realizada por el administrado y no por la administración, y no por ello pasa a formar parte de la administración tributaria.

No debe olvidarse que la sociedad ve con cierta repugnancia la denuncia, lo que obliga a garantizar que se realice cumpliendo con todos los requisitos con la mayor seriedad y fundamentando el proceso.

Garrido Falla (43) incluye la actividad de la denuncia pública dentro de la actividad del administrador por vía de colaboración y dentro de ésta, en el ejercicio privado de funciones y servicios públicos.

Pérez de Ayala y González (44) citan a García de Enterría y Fernández quien denomina a la denuncia como la participación funcional, que supone una actuación ciudadana fuera del aparato administrativo.

Amorós Dorda (45) define a la denuncia como un acto voluntario y lucrativo del administrado que pone de manifiesto, ante la Administración Tributaria, un hecho que puede constituir una omisión de cualquiera de las obligaciones del sujeto pasivo del tributo, para que éste, previo a los trámites oportunos, pueda iniciar el procedimiento de gestión tributaria (no debemos olvidar, al analizar esta definición, lo expuesto en el punto 7 de este trabajo en cuanto a los premios que prevé la legislación española para los denunciantes).

8.2 Normatización de las denuncias

Señalamos en el apartado 4 de este trabajo, que en la materia aduanera y en la previsional se encuentra legislado el instituto de la denuncia, en tanto que en materia impositiva la ley 11.683 no posee ninguna disposición al respecto.

El artículo 112 de la citada ley expresa:

“En todo lo no previsto en este título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los procedimientos administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el de Procedimiento en Materia Penal”.

Por lo tanto, procede la aplicación supletoria del Código Procesal Penal, debiendo cumplir las denuncias tributarias con los requisitos previstos en este último.

Asimismo el artículo 3 de la reglamentación de la ley de procedimientos administrativos dispone que quien inicie un trámite administrativo invoque *“...un interés legítimo”* y establece los recaudos de todo escrito por el cual se promueva la iniciación de una gestión ante la administración, entre los que se encuentran los datos que hacen a la identificación del presentante y su firma, descartando por lo tanto la presentación de escritos anónimos.

La ley de procedimientos administrativos dispone en su artículo 2 inc. a) último párrafo:

“La presente ley será de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas cuyos regímenes especiales subsistan”.

En consecuencia, el organismo recaudador no debería aceptar denuncias que no cumplan con los requisitos de los artículos 174 y siguientes del Código Procesal y 2 del decreto reglamentario de la ley de procedimientos administrativos sobre todo en lo que se refiere a no mantener en el anonimato al denunciante.

El mayor esfuerzo para incrementar la recaudación a través de la mejora de los procedimientos y el fortalecimiento de los recursos, debe ponerse del lado de la administración, y debe estar acompañado por una legislación en la que pueda sustentarse; de lo contrario, se verá seriamente dificultado el accionar del organismo recaudador.

Por ello, entendemos sería aconsejable que la ley de procedimientos tributarios establezca qué requisitos y formalidades debe reunir la denuncia, guardando los lineamientos de las normas en materia de denuncias, descritos en el acápite 4 del presente trabajo, y así mantener la armonía del cuerpo legal, en especial en lo que respecta a :

- 1) la identificación del denunciante;
- 2) la no existencia de premios para el denunciante.

8.3 Tramitación

Una de las formalidades principales que se han de guardar en la tramitación de las denuncias es la de preservar el anonimato del denunciante ante el denunciado para resguardar la seguridad del informante y evitar las posibles represalias. En consecuencia la investigación previa de la denuncia y su posterior verificación deben realizarse por carriles independientes con prescindencia de los dichos de la denuncia; no se puede trabajar a su respecto sin una verificación previa y un análisis pormenorizado de los antecedentes del contribuyente.

8.4 Opinión final

El Estado no puede promover con fines de persecución o de venganza la delación, sino que el fin perseguido debe ser el castigo a quien transgrede la legislación tributaria.

El ciudadano que se considera ofendido por el accionar de otros miembros de la sociedad, puede reaccionar ante esa actitud violatoria de la ley, haciendo valer no sólo un interés de justicia sino también social: ejerce así el derecho de acusar mediante la denuncia.

Quien conozca a un evasor tiene la obligación moral de informarlo a la administración, porque la sociedad rechaza al evasor cuya contumacia perjudica a la comunidad.

La sociedad como un todo debe lograr que el cumplimiento de la ley sea la norma general; quien no la cumpla daña el fin último, que es la protección del bien jurídico tutelado, la recaudación y en consecuencia daña a la comunidad.

Debe conscientizarse a la sociedad que la evasión es una conducta antisocial que perjudica a todos, por lo que debe ponérsela de manifiesto (46).

Tanto para el denunciante como para la administración debe privar el fin ético; en consecuencia debe protegerse desde la administración al denunciante.

Siempre debe corroborarse la veracidad de la denuncia, desestimando las infundadas y teniendo en cuenta para su tramitación la ética y la moral que deben acompañar todos los actos de la administración tributaria.

Alberdi nos dijo (47). "Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución y forma un gasto adicional, atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, dejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la inquisición."

Si el instituto de la denuncia no es tratado adecuadamente podemos caer en los errores que nos marcaba Alberdi, pues es tan malo desperdiciar esfuerzos en denuncias infundadas, como dejar de investigar aquellas que realmente contribuyen a mejorar la recaudación y detectar evasores. No debemos olvidar que un sistema tributario será equitativo y una administración eficiente solamente cuando cada integrante de la sociedad coadyuve a sufragar las necesidades públicas en la medida justa y adecuada a su capacidad contributiva.

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- (1) Vilanova, José Elementos de Filosofía del Derecho (Cooperativa de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires) pág. 279. Cita de Aristóteles, Gran Ética. Capítulo XXXIII.
- (2) Mele, Domingo La Obligación de Pagar los Impuestos (Asd prensa Año II N° 28 15/06/86) pág. 1 - 7.
- (3) Nuevo Testamento. Pablo. Carta a los Romanos. Obedecer a las autoridades. (Ediciones Paulinas) pág. 367.
- (4) Sainz de Bujanda, Fernando Sistema de Derecho Financiero (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense 1977) pág. 240.
- (5) Shoup, Carlos S. Política Fiscal y su Relación con la Administración Tributaria Documentos y Actas de la Primera Asamblea General 1967 Centro Interamericano de Administradores Tributarios - Panamá) pág. 121.
- (6) De Marco, Hugo A. La Recaudación, el Control de los Pagos y la Cobranza y los Impuestos. (Documento preparado por el Director del Centro Interamericano de Estudios Tributarios del Programa del Sector Público de la Organización de los Estados Americanos, para su presentación en la XX Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios sobre Recaudación de Impuestos, realizada en Buenos Aires del 27 de marzo al 1° de abril de 1978).
- (7) Alberdi, Juan Bautista. Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853. (Administración General, Vaccaro, 1921) pág. 175.
- (8) Gracia Martín, Luis La Infracción de Deberes Contables y Registrables Tributarios en Derecho Penal (Asociación Española de Asesores Fiscales, 1990) pág. 67 - 70.
- (9) Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. Curso de Derecho Tributario Tomo II (Editorial de Derecho Financiero, 1984) pág. 10.
- (10) D` Agostino, José R. Las Denuncias Anónimas, Centro de una Sentencia (Diario Ámbito Financiero, 19/4/93) pág. 32.
- (11) Luque, Juan Carlos Derecho Constitucional Tributario (Ediciones Depalma, 1993) pág. 360.
- (12) Claria Olmedo, Jorge A. Derecho Procesal Penal Tomo II. (Editora Córdoba S.R.L.) pág. 535.
- (13) Ob. cit. (12) pág. 11 a 15.
- (14) Ob. cit. (12) pág. 43 a 47.

- (15) Levene (h), Casanovas y Levene (nieto) Código Procesal Penal de la Nación (ley 23.984) comentado y concordado. 2º da. Edición actualizada (Editorial Depalma, 1993).
- (16) Ferro, Ferro Código Aduanero comentado 2º da. Edición (Editorial Depalma, 1990).
- (17) Ley 3.764 artículo 45 (promulgada el 18/1/1899).
- (18) Ley 24.241 artículo 13 (B.O. 18/10/93).
- (19) “Prado, Guillermo y otros s/ley 23.771.” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala II, 24/12/91 (Errepar Doctrina Tributaria tomo XII) pág. 53.
- (20) Código Procesal en Materia Penal (no vigente) artículo 160.
- (21) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (22) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (23) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (24) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (25) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (26) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (27) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (28) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (29) Fallo extraído del servicio de consulta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.
- (30) Fallo extraído de la oficina de Jurisprudencia y Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
- (31) Fallo extraído del Periódico Económico Tributario 90, 1/8/95 pág. 12-15.
- (32) Fallo extraído del Periódico Económico Tributario 121, 22/11/96 pág.18.
- (33) Dictamen 2/93 (D.A.L.) Boletín de la Dirección General Impositiva 475, de julio de 1993 pág. 796 - 797.

- (34) Normas Generales Tributarias y Presupuestarias Ley 230/1963, del 28 de Diciembre, General Tributaria (B.O.E. número 313, del 31 de Diciembre) pág. 72 - 74.
- (35) Sociedad Anónima Chadwick, Weir y Cía., 7/9/31. Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. pág. 162;80.
- (36) Compendio de Derecho Tributario Español (Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda) Tomo 13 por Narciso Amorós Dorda pág. 185 - 189.
- (37) Ob. cit. (9) pág. 57 - 59.
- (38) Sánchez Serrano, Luis. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras (Edersa, 1983) pág. 71 - 78.
- (39) Ob. cit. (38) pág. 78.
- (40) Ob. cit. (12) pág. 325.
- (41) Ob. cit. (9) pág. 53 - 55.
- (42) Ob. cit. (38) pág. 71 - 74.
- (43) Ob. cit. (38) pág. 72.
- (44) Ob. cit. (9) pág. 70.
- (45) Ob. cit. (38) pág. 74.
- (46) "Gaudeum ET Apos" Constitución Pastoral del Concilio Vaticano II sobre la Iglesia en el Mundo Contemporáneo. (Ediciones Paulinos, julio 1993).
- (47) Ob. cit. (7) pág. 195.