



I.E.F.P.A.



U.N.LaM.

*Posgrado de Especialización en Procedimiento Tributario y
Ley Penal Tributaria y Previsional*

**“LA GARANTÍA CONTRA LA AUTOINCRIMINACIÓN
EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE
FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”**

TESINA

Autor

Abog. Alicia Alejandra Flores.

Tutor

Dra. Cristina del Carmen Mansilla.

Ciudad de Posadas – Provincia de Misiones

Diciembre - 2008

***“LA GARANTÍA CONTRA LA AUTOINCRIMINACIÓN
EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE
FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”***



Autor
Abog. Alicia Alejandra Flores

INDICE TEMÁTICO

Tema	Página
1. Introducción.....	2
2. Objeto de Investigación.....	3
3. Antecedentes Históricos.....	3
4. Concepto.....	6
5. Marco Legal de la Función Fiscalizadora.....	7
6. El Deber de Colaboración.....	11
7.Ámbito de Aplicación.....	13
7.1. Derecho Comparado.....	14
7.2. Derecho Nacional.....	20
7.2.1. Planteamiento de la Cuestión.....	21
8. Interrogantes	37
9. Conclusión.....	41
10. Bibliografía.....	42

1.Introducción

Como consecuencia del derecho de defensa se desprende el principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, de allí que la garantía constitucional que protege a los individuos contra la autoincriminación tiene plena vigencia en el ordenamiento jurídico.

Para lograr una mayor comprensión, debemos tener en cuenta el punto de partida común que subyace en los principios y caracteres del procedimiento de gestión tributaria, esto es, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Así, el sistema tributario y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado encuentra sustento constitucional y se construye a partir del principio de igualdad, que exige que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas, sin discriminaciones arbitrarias y de acuerdo con una medida determinada, acorde a la capacidad económica individual (principio de capacidad contributiva).¹

Ahora bien, debemos también considerar la complejidad de la situación que se examina, que radica entre la trascendencia de la garantía contra la autoincriminación y el particular planteo que se presenta, cuando un contribuyente está siendo sometido a un proceso de fiscalización, ya que en esta oportunidad, se puede verificar la realización del hecho imponible y necesariamente conectado, según el caso, se pone en evidencia la conducta infractora, que consiste precisamente en la ocultación total o parcial de ese mismo hecho imponible.

Asimismo, tenemos que tener presente que el contribuyente tiene la obligación de determinar el impuesto a tributar y el organismo recaudador tiene el deber de controlar que esa determinación haya sido correcta. En base a ello, la administración fiscal, dispone de una serie de facultades de verificación y fiscalización.

Como contrapartida de esas facultades otorgadas a la Administración Fiscal para la consecución de sus fines, surge el llamado deber de colaboración de los contribuyentes. Ahora bien, los deberes de colaboración exigidos para determinar y cuantificar la carga tributaria, pueden generar conflicto con relación a la garantía de no declarar contra sí mismo. Es por ello que, en el presente trabajo se analizará si la

¹ Straccia Maria Verónica, "Consideraciones Acerca de la Garantía Contra la Autoincriminación y las Facultades de Verificación y Fiscalización de la Administración Tributaria", Derecho Penal Tributario Cuestiones Críticas, en AA.VV., Coordinador Juan P. Gálvan Greenway, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2005 p..58.

garantía constitucional encuentra operatividad en el ámbito del procedimiento de comprobación fiscal y cuales son las consecuencias de ello.

En razón de lo expuesto, examinaremos las fuentes históricas de la garantía contra la autoincriminación, el alcance de su significado y su recepción en nuestro ordenamiento jurídico, también veremos como en el derecho comparado han abordado la controversia y se profundizará en el análisis que el debate genera en la doctrina y la jurisprudencia nacional.

2.OBJETO DE INVESTIGACIÓN:

➤ *La garantía constitucional contra la autoincriminación: contenido, ámbito de aplicación.*

➤ *Proceso de Comprobación Fiscal: marco normativo de las facultades de inspección y/o verificación. El deber de colaboración de los contribuyentes*

HIPÓTESIS: *La garantía contra la autoincriminación no se encuentra vulnerada frente a las facultades acordadas por la ley 11.683 (t.o.1998 y modif.) en el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria.*

3.Antecedentes Históricos:

El principio de que “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo” encuentra su fuente histórica en la reacción contra las bárbaras normas procesales medievales, en las cuales en el sistema inquisitivo el acusado era un mero objeto del proceso que tenía como fin último la confesión, a cuyo efecto se generalizó la tortura para obtener la declaración autoinculpante.

Asimismo, recuerda Ekmekdjian que: "Este sistema era comúnmente usado en Europa y en América hasta el siglo XVII. A partir de allí, las ilustradas voces de filósofos y humanistas como Thomasius, Voltarie, Montesquieu, Verri y Beccaria, entre otros, provocaron una profunda reacción contra tales prácticas aberrantes. En Inglaterra esta garantía se afirma hacia la segunda mitad del siglo XVII y de allí pasa al derecho común norteamericano, a punto tal que, se incluye en la Declaración de Derechos aprobada por los representantes del pueblo de Virginia, el 12 de Junio de 1766, la cual en su cláusula VIII establece que "nadie podrá ser obligado a dar testimonio contra sí mismo". De allí, pasa a la Constitución de Filadelfia, incorporándose a la Vª enmienda, junto con las restantes garantías del proceso penal.²

Así es, como el origen de este derecho al silencio opera a partir de fines del siglo XVIII cuando los sistemas procesales europeos cambian del modelo inquisitivo al sistema acusatorio, en el cual se considera al acusado sujeto del proceso con plenos derechos transformando a la confesión en un medio de defensa en plena y única disposición del sujeto, con total libertad para declarar o no según su voluntad.

Resaltando el sistema acusatorio, se reconoce que: "El principio de personalidad deriva de las bases constitucionales de estado de inocencia e inviolabilidad de la defensa. Ambas proyectan al imputado como un verdadero sujeto del proceso, con las sujeciones requeridas para que se proceda con justicia"³, sumado a lo dicho, repasaremos ahora la opinión de otros destacados doctrinarios que comulgan en el origen e importancia de la garantía contra la autoincriminación.

En este sentido, Spisso sostiene que: " El derecho a guardar silencio y el derecho a no contribuir a la propia incriminación están estrechamente vinculados con el principio de inocencia implícitamente reconocido por la constitución y mencionado en forma expresa en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos y su razón de ser descansa en el respeto a la dignidad y libertad del hombre".⁴

Asimismo, Folco expresa: "El principio está basado en la dignidad de la persona, en su pleno reconocimiento como sujeto de un proceso rodeado de

² Ekmekdjian Miguel Angel, Tratado de Derecho Constitucional, Constitución de la Nación Argentina, Tomo II Editorial Depalma, Bs. As. 2001, p. 259.

³ Claria Olmedo Jorge A., Derecho Procesal Penal, Tomo I actualizado por Jorge E. Vazquez Rossi, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1998, p.240.

⁴ Spisso Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 2ª Ed. Desalma, Buenos Aires 2000, p.624.

garantías, entroncado con el derecho de defensa y presunción de inocencia. Impone al acusador la carga de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad por el acusado”.⁵

Por su parte, Vasquez Rossi recuerda que: “El principio deriva del estado de inocencia, pero también del fundamental reconocimiento de la dignidad personal y del principio de humanidad y reacciona contra los antecedentes del proceso inquisitivo...” y agrega: “...el art. 18 de la Constitución Nacional establece que “nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo”, el art. 8 inc. 2 apartado g, del Pacto de San José de Costa Rica consagra la garantía para el imputado de no ser obligado a declarar contra sí mismo ni declararse culpable...”⁶.

En este sentido, se observa que la Constitución Nacional, los pactos internacionales y los códigos procesales son expresos en establecer la terminante prohibición de coaccionar al imputado para que declare en contra de sí mismo o se autoincrimine .

Al respecto, el autor Damarco profundiza en el origen del principio en el derecho nacional, afirmando que: “La Constitución Nacional adoptó el texto del proyecto de Constitución de Alberdi, cuyo art. 19 disponía: “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. Sin modificación pasó al art. 18 de la Constitución de la Confederación Argentina (1853) y al texto de la Constitución Nacional de 1860.⁷ La norma se mantiene sin modificaciones después de la Reforma Constitucional 1994, la que incorporó algunos tratados internacionales que consagran la garantía. Así el art. 8, punto 2 inc. g) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el punto 3 que lo complementan, el art. 14, punto 3 inc. g) del Pacto Internacional de derechos Civiles y Políticos y la Convención contra la Tortura y otros tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes que prohíbe como prueba toda declaración que haya sido el resultado de la tortura”⁸.

Surge claramente de lo expuesto, que el inculpado es un sujeto procesal que no se lo puede forzar o inducir a actuar en su contra ni impedirle cualquier actividad por la que tienda a defenderse dentro de lo legítimo.

⁵ Folco Carlos María, Abraldes Sandro, Lopez Biscayart Javier, *Ilícitos Fiscales- Asociación Ilícito en Materia Tributaria Ley 25874*, Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fe 2004,p.45

⁶ Vasquez Rossi Jorge E., *Derecho Procesal Penal*, Tomo I, Ed. Rubinzal –Culzoni, Santa Fe, 1995, p.282

⁷ El art. 18 de la Constitución establece que ningún habitante de la Nación puede ser obligado a declarar contra sí mismo, añadiendo que quedan abolidos para siempre toda especie de tormentos y azotes.

⁸ Damarco Jorge H., *El Derecho a la no autoincriminación. El derecho a no autoincriminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y provisional*, Publicado en *Practica Profesional* 2006-36,7, [consulta:22/06/2007] <<http://www.ip.laleyonline.com.a>>

4. Concepto

A continuación, examinaremos que implica precisamente la garantía contra la autoincriminación a través de los conceptos desarrollados por la doctrina.

Al respecto, autores como el Vazquez Rossi entienden que la "... garantía protege la incolumidad de la voluntad de toda persona, su ámbito de decisión sobre lo que quiere o no decir y su derecho de no ser coaccionado para que colabore en la investigación, se inculpe o intervenga en actos que requieran de su participación activa...".⁹

Por su parte, Ekmekdjian profundiza un poco más en la cuestión al sostener que, "...tiene por objeto proteger el derecho a la dignidad que tiene toda persona, cualquiera que sea su status jurídico. El sospechado de culpabilidad en la comisión de un delito no puede ser obligado a suministrar pruebas que lo inculpen, aún cuando a consecuencia de esta prerrogativa pueda correrse el peligro de que un delito quede impune", continúa el citado autor indagando, "en primer lugar cabe preguntarse, cuál es el alcance de la frase "contra sí mismo". Prima facie, pareciera cubrir a toda posibilidad de ocasionar algún tipo de perjuicio al declarante. Sin embargo, cualquier daño no justifica la aplicación de la garantía constitucional. El peligro de perjuicio que justifica la negativa a declarar, se produce cuando de las respuestas a las preguntas pudieran surgir pruebas que determinaran la iniciación de un proceso criminal contra el declarante o agravaran su situación, en un proceso penal ya existente. En segundo término es menester distinguir la calidad procesal del declarante, es decir, si es parte en el pleito o extraño a él (testigo)"¹⁰.

De igual manera, se ha dicho que: "El principio de inocencia requiere de modo necesario que se pruebe la responsabilidad plena del sujeto y ello conlleva el respeto del derecho del acusado a guardar silencio. El hecho de que el acusado tenga el derecho a guardar silencio significa, de modo implícito, que no puede obligársele a declararse culpable. Es la única manera de compatibilizar ambos derechos. Si se lo obligara a declarar contra sí mismo se violaría el principio a guardar silencio. Los derechos a guardar silencio y a no declararse culpable llevaron a la enunciación del principio de que nadie está obligado a autoincriminarse".¹¹

⁹ Vazquez Rossi, ob. cit., p.282 a 283.

¹⁰ Ekmekdjian Miguel Angel, ob cit., 259 a 260

¹¹ Damarco, Jorge H, El derecho a la no autoincriminación..., Publicado en Practica Profesional 2006-36,7, [consulta:22/06/2007] <<http://www.ip.laleyonline.com.ar>>

Por último, se expone una brillante síntesis que refiere a: “la norma constitucional según la cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, cuya fuente es la Enmienda V de la Constitución de los Estados Unidos, significa que: 1) una persona puede prestar declaración voluntariamente y tendrá que atenerse a las consecuencias de sus manifestaciones o confesión; 2) ninguna persona puede ser obligada a prestar declaración en calidad de imputada o procesada cuando se le achaca la comisión de un hecho delictivo; 3) si una persona se allana a prestar declaración voluntariamente, puede abstenerse de declarar respecto de aquellos hechos, datos o circunstancias que se traduzcan en una autoincriminación; 4) la negativa a declarar no puede generar una presunción en contra de sus derechos”.¹²

5. Marco legal de la Función Fiscalizadora.

En primera instancia, al comenzar a analizar el estado de la cuestión debemos tener en presente, que nuestro sistema tributario no resultaría posible, si no existieran mecanismos de información suficientes para acceder a los datos necesarios, a fin de conocer los hechos imponible para la determinación de los tributos. Esta posibilidad, se concreta a través del ordenamiento jurídico que prescribe un conjunto de normas tendientes a asegurar la obtención de información para la hacienda pública a los efectos de concretar la recaudación fiscal, para ello faculta legalmente a la Administración Tributaria, con el fin de lograr la exacta liquidación de los tributos.

Al respecto, de acuerdo a la estructura del sistema de determinación y percepción de los tributos según lo establece la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) la determinación de la obligación tributaria, corresponde materializarla en un primer momento al contribuyente o responsable, mediante la denuncia de los hechos concretos que se identifican con la hipótesis contemplada en la norma regulatoria del gravamen.

¹² Badeni Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo II, 2ª Ed. Actualizada y Ampliada Ed. La Ley, Bs As., 2006, p. 1151.

De allí, la importancia que tiene las declaraciones juradas en nuestro sistema tributario y la responsabilidad que le cabe a los contribuyentes por los datos contenidos en ella, que emerge del art. 13 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.).

En este sentido, surge de la citada norma que: “La declaración jurada presentada por el contribuyente se encuentra sujeta a verificación administrativa – art. 13 de la Ley 11.683- y consecuentemente, dada la naturaleza de la función pública que importa la aplicación y percepción de los tributos, la administración no se encuentra condicionada por los datos, manifestaciones, informaciones o reconocimientos que realicen los particulares, sino que, el ordenamiento jurídico le asigna el deber-derecho de verificar los datos consignados en las declaraciones juradas, de comprobar la existencia del hecho imponible declarado y de recabar toda aquella información relevante que se vincule con la materia imponible”¹³.

Con relación, al procedimiento de Fiscalización propiamente dicho, se trata de un procedimiento cuya su finalidad primordial, es comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes¹⁴.

La doctrina ha hecho una distinción de las facultades otorgadas a la Administración Fiscal, en facultades de carácter general, que son las exigencias establecidas en el actual art. 33 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y las facultades discrecionales, cuyo detalle taxativo se encuentra en el art. 35 de la citada ley.¹⁵

Por su parte, el autor Folco, también refiere al tema afirmando que: “Con relación a las funciones discrecionales, cabe detectar que el art. 41 de la ley de rito fiscal otorga amplios poderes a la Administración Tributaria para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el grado de cumplimiento que los contribuyentes y/o responsables brindan a la normativa tributaria en vigor, pudiendo investigar la situación fiscal de cualquier presunto responsable”.¹⁶

¹³ Straccia Maria Verónica, ob cit., p.61 a 62.

¹⁴ Folco Carlos M., Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura, , 2º, Ed . Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2004.p.189

¹⁵ Art. 33 dispone entre otras cosas que la AFIP podrá exigir que se lleven libros o registro especiales, el deber de otorgar comprobantes, conservar los duplicados de documentos y comprobantes de operaciones.

Art. 35 detalla las facultades que podrá ejercer la AFIP para el desempeño de su función, como ser: citar a contribuyentes, responsables o terceros, exigir la presentación de comprobantes, en forma ordenada y clasificada, inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos, requerir el auxilio de la fuerza pública en determinados supuestos, recabar orden de allanamiento ante el juez nacional competente, clausurar preventivamente y actuar como agente fedatario conforme las circunstancias previstas en la norma.

¹⁶ Chiara Diaz Carlos Alberto, Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24769- Folco Carlos Maria, El Delito de Evasión Fiscal, Ed. Rubinzal- Culzoni,Santa Fe, 1997, p. 451

Además, corresponde resaltar que la discrecionalidad facultada no debe ser entendida como sinónimo de arbitrario, sino que por el contrario, se encuentra el procedimiento enmarcado por un conjunto de principios y límites establecidos por la propia ley, que si bien la misma no lo dice expresamente, sobresale que la fiscalización no podrá excederse de las facultades otorgadas legalmente, evitando de esa manera, que se pueda ordenar algo que resulte excesivo, exorbitante o desmesurado, garantizando así la vigencia de los derechos y garantías de los contribuyentes.

En tal sentido, a fin de llevar adelante aquella potestad-deber, la administración cuenta con una serie de atribuciones que le permitirían conocer, corroborar o comprobar los elementos fácticos que la ley ha fijado como presupuesto para el nacimiento del hecho imponible. Estas atribuciones están claramente determinadas por ley, a fin de lograr el cumplimiento de su función de verificación la administración es facultada a exigir una serie de prestaciones, vinculadas con ciertos registros y conservación de documentación. A la vez, podrá requerir informes escritos o verbales al firmante de la declaración jurada o a terceros, a fin de que informen sobre las rentas, ingresos, egresos y en general, sobre las circunstancias y operaciones que estén vinculadas al hecho imponible; exigir comprobantes y justificativos que se refieran al hecho imponible; inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas, debiendo dejar constancia en actas tanto de las respuestas verbales a los requerimientos, cuanto del examen de los libros, papeles y demás documentación examinada (art. 35 de la ley 11.683 -1998 y modif.-).

Sumado a lo ya expuesto, debemos considerar además que, a pesar de la reconocida autonomía del derecho tributario, ello no obsta a que la universalidad y unidad del derecho imponga la necesidad de admitir la complementación de sus normas con las consagradas en otras ramas del derecho. Así, el derecho procesal tributario es una disciplina que la propia ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en su art. 116, admite la aplicación supletoria de la legislación que regula los Procedimientos Administrativos del Código Procesal Civil y Comercial y en su caso el Cód. Procesal Penal de la Nación. Por su parte, el art. 2º del Dto. 722/96, admite la vigencia de los procedimientos administrativos especiales, como el tributario, "sin perjuicio de la

aplicación supletoria de las normas contenidas en la Ley de Procedimiento Administrativo 19.549”, como se puede observar, el procedimiento reglado por la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) si bien presenta sus propias características, no resulta un compartimiento estanco, sino que, se encuentra integrado y complementado por todo el ordenamiento jurídico en la medida que sea compatible con sus disposiciones, y por supuesto, necesariamente los preceptos de nuestra Carta Magna nutren las disposiciones que gobiernan los procedimientos tributarios .

Para profundizar un poco más en el tema, veremos que la doctrina señala que, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización por el Fisco resulta regulado por las siguientes normas y principios: 1. Por la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.) y su decreto reglamentario. 2. Por la Ley de Procedimiento Administrativos 19.549 y su correspondiente decreto reglamentario 1759/72 (t.o. en 1991) que resultan de aplicación supletoria en todos los puntos no explicitados por la ley de rito fiscal. Así, en la etapa de inspección deben observarse los principios contenidos en el art. 1º de la citada ley (impulsión de oficio, celeridad, economía y sencillez en los trámites, informalismo, derecho al debido proceso adjetivo) tendientes a lograr la debida defensa del administrado toda vez que reflejan garantías de raigambre constitucional. 3. También supletoriamente cabe aplicar el Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Cód. Procesal Penal de la Nación, según corresponda.¹⁷ Podemos agregar además, que los funcionarios deben cumplir con las Instrucciones Generales del Organismo.

Respecto al tema que tratamos en este punto, se trae a colación un importante aporte, para comprender aún más, el marco legal que debe respetar el procedimiento de fiscalización, al referirse a: “las tres reglas básicas e interligadas que reconoce la doctrina como sustento del principio de comprobación de la inspección: la veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria, el conjunto de documentación que la sustenta y la correcta determinación del impuesto. A partir del planteamiento anterior, señala que la actividad inquisitiva regulada por la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), está regida por principios fundamentales de otras ramas del derecho, debiéndose tener presente entre otros los siguientes: el principio de legalidad (art. 19 Const.Nac), de seguridad jurídica (art.

¹⁷Chiara Diaz Carlos Alberto, Folco Carlos Maria, ob cit p. 449.

18 y 19 Const.Nac.) no privación de la libertad, principio de control de la actividad administrativa, principio de sistematización, principio de coordinación”.¹⁸

Para finalizar, en este punto podemos agregar que, “La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la ley N° 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de medios con los cuales se pueda alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.”¹⁹

Hasta aquí, hemos visto que la efectiva actuación del deber constitucional de contribuir exige que el ordenamiento jurídico otorgue a la inspección facultades para el ejercicio de las potestades administrativas de investigación, comprobación, liquidación e imposición, para llegar a la verdad material, es claro que la actividad del organismo fiscal durante la inspección se desarrolla fuera del proceso penal, pero también hemos visto que el procedimiento esta reglado y el mismo está sujeto por las garantías de rango superior consagradas por la Constitución Nacional, por lo que las atribuciones conferidas por ley a los funcionarios públicos, deben ejercitarse bajo el sometimiento de los límites de legalidad procesal.

6. El deber de Colaboración.

Íntimamente vinculado con la verificación aparece el deber de colaboración o información. Al respecto, se ha dicho que, “el ineludible correlato de las facultades inquisitivas del Fisco está constituido por lo que doctrinariamente se ha dado en llamar “deberes formales”, entendiéndose por tales aquellos deberes impuestos por la ley a efectos de que la administración fiscal acceda al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos”²⁰. “Los diversos deberes formales pueden ser reconducidos a un deber general de colaboración, el cual recae sobre contribuyentes, responsables y

¹⁸ Vicente Oscar Díaz, Ensayos de derecho Penal Tributario, p. 223, citado por Folco Carlos., ibídem p.450.

¹⁹ Soler Osvaldo H., Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria, Ed La Ley, Bs As. 2003. p.156.

²⁰ Folco Carlos, Procedimiento Tributario..., p.211.

aún sobre terceros, cuando deriven de sus relaciones económicas con otras personas”.²¹

En definitiva, “los deberes formales o de colaboración sirven a la administración tributaria como medios para determinar y cuantificar exactamente la cuota tributaria debida por el sujeto pasivo o para ajustar la declarada e ingresada, no pudiendo incumplirse los mismos con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo”.²²

Debemos también advertir que, la colaboración que deberá prestar el sujeto inspeccionado no resulta facultativa del contribuyente, previéndose inclusive sanciones ante su incumplimiento, por cuanto diversas legislaciones lo consideran una “resistencia pasiva a la fiscalización”.

En este sentido, la Corte Suprema ha establecido respecto de los deberes formales la necesidad de su cumplimiento, entendiendo que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el centro sobre el que gira todo el sistema económico y de circularización de bienes; que la equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar el referido cumplimiento y que además, permiten determinar la capacidad contributiva. (C.S.J.N, 5-11-91, Mickey SA) .

Respecto de la legitimidad de la imposición de dichos deberes, la doctrina es pacífica y entiende que es procedente, señalando que “no cabe ningún tipo de dudas de que el deber de colaboración con la Administración Tributaria forma parte del deber de contribuir y que esa obligación no puede ser objetada”²³.

Asimismo, Folco en su obra, realiza una cita magnífica al transcribir: “el deber de colaboración es un vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye auténtica prestación personal de carácter público, nacida de la ley, que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios y que viene impuesto a los administrados. Se encuentra en disposición de coadyuvar con la administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo

²¹ Folco, Carlos, *ilicitos...*, p.44.

²² Alvarez Echague Juan M., *Las Sanciones Tributarias Frente a sus Limites Constitucionales*, 1ª, Ed. AD-HOC, Buenos Aires 2004, p.170.

²³ *Ibidem*, p.171.

incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio".²⁴

Por último, el autor Spisso Rodolfo confirma además que: "En materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración Fiscal de una pieza esencial, sin la cual se frustraría en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo".²⁵

Podemos afirmar entonces que, las facultades acordadas a la Administración generan relaciones entre esta y los particulares, cuyo objeto son prestaciones de diferente naturaleza que se imponen con el objetivo de aportar datos de relevancia para el Fisco en su proceso de verificación y fiscalización de tributos y de ese modo favorecer el desempeño de la actividad estatal de controlar el cumplimiento de las normas fiscales.

Dichos deberes de colaboración, impuesto en cabeza de los contribuyentes o terceros, son procedimientos objetivos en los cuales se actúa como simple portador del elemento requerido.

7.Ámbito de Aplicación

Respecto de lo expuesto hasta aquí, con relación a la garantía contra la autoincriminación, hemos examinado el origen, su sentido y en este punto del análisis de la cuestión, se considerará el ámbito en el que se desarrolla dicho principio en el derecho comparado, los criterios que sirven para su análisis y como se recepciona el debate en nuestra jurisprudencia y doctrina nacional.

²⁴ Lopez Martinez, Juan, Los deberes de información Tributarios, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, p.36, citado por: Folco, Carlos M., Illicitos... p. 44.

²⁵ Spisso, Rodolfo, ob cit.,p. 625.

7.1. Derecho Comparado

En primer lugar, se hará referencia a los más renombrados casos de la Jurisprudencia Europea y Anglosajona, distinguiendo sus importantes conclusiones respecto de la garantía contra la autoincriminación.

Para comenzar, se destaca que unos de los principales fallos en tratar la cuestión fue "Funke c/ Francia" del 23/02/1993, dictado por el Tribunal Europeo, mediante el cual se establece la absoluta nulidad de los procedimientos de inspección efectuados bajo requisitoria administrativa con el fin de su reenvío a la sede penal, porque ello está impregnado de violación de los derechos procesales del acusado. Al respecto, el tribunal europeo consideró que la sanción impuesta al recurrente por los tribunales franceses, ante su negativa a facilitar a la Administración de Aduanas la información requerida, constituye materia penal y contraría al art. 6.1²⁶, pues viola el derecho a no declarar contra sí mismo. El tribunal señaló que: "... las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke para obtener ciertos elementos, cuya existencia suponían sin tener certeza de ello. A falta de poder o querer procurárselos por otro medio, intentaron obligar al requirente a que él mismo proporcionara la prueba de las infracciones que habría cometido. Las particularidades del derecho aduanero no pueden justificar tal atentado al derecho de todo acusado, en el sentido autónomo que el art. 6 atribuye a este término, a guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación..."²⁷.

El fallo "Funke" determina que un inspector fiscal no puede compeler válidamente en la vía administrativa a que un inspeccionado se autodenuncie informando a la inspección sus relaciones financieras con el extranjero, como tampoco puede exigir aportación de documentos de toda naturaleza relativos a operaciones que interesan al servicio fiscal aduanero para formular una denuncia penal. Una lectura más profunda, nos muestra que el Tribunal Europeo determina que la administración no puede coaccionar, a través de la inspección tributaria, a los administrados a efectos de que proporcionen pruebas incriminatorias bajo la

²⁶ Al respecto citaremos el mencionado artículo a los efectos de tener presente su sentido: " art. 6º 1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella... 2 Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada..."

²⁷ Spisso, Rodolfo, ob cit.,p. 633.

coacción incluso de la apertura de un proceso penal por desobedecimiento a los requerimientos.

Otro caso interesante para tener presente es "Saunders vs. United Kingdom" 17/12/1996,²⁸ en el cual el criterio del Tribunal Europeo examina si el hecho de haberse utilizado en un proceso penal las declaraciones exigidas coercitivamente en un procedimiento administrativo de inspección- en una investigación llevada a cabo por el Departamento Británico de Comercio e Industria- es compatible con el derecho a un juicio justo consagrado en el art. 6.1 del Convenio para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales del 4 de Noviembre de 1950. El caso se origina como consecuencia de un considerable incremento en el volumen de negociado y en el precio de las acciones de la sociedad Guinness P.L.C., de la cual Saunders era presidente, el ministro de Comercio e Industria del Reino Unido ordenó una investigación administrativa a fin de determinar la existencia de eventuales irregularidades. El Sr. Sunders se vio constreñido a responder a las preguntas de los inspectores so pena de incurrir en desacato y ser condenado a una pena de hasta dos años de prisión.

En este caso, la Corte reconoce que aún cuando el art. 6 de la Convención para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales no los menciona expresamente, el derecho a permanecer callado y el de no contribuir a su propia incriminación se encuentra en el centro de la noción de debido proceso consagrado por dicho artículo.

El fallo "Saunders" determina que el privilegio de no autoincriminarse, absteniéndose de brindar información a la inspección tributaria, forma un elemento importante de la salvaguarda individual frente a la opresión y coerción administrativa, que linda con el principio de la presunción de inocencia, esta conclusión se desliza del fundamento de la decisión que se centró en que el derecho a no declarar contra sí mismo constituye una derivación del derecho a un juicio justo e impide que la prueba de cargo sea obtenida a través de métodos coercitivos o de opresión sobre la voluntad del acusado. De allí, que se encuentre estrechamente ligado a la presunción de inocencia, previsto por el art. 6.2 del Convenio. Finalmente, el tribunal precisó, que para establecer si una declaración era o no autoincriminante debía juzgarse en el contexto en el cual es utilizada, pues si bien en abstracto una declaración puede ser, incluso desincriminante, empleada en un juicio penal para

²⁸ Ibidem, p.630/631.

valorar el grado de credibilidad del imputado puede resultar claramente perjudicial al resolver su situación procesal.

Asimismo, se destaca la causa "Bendenoun c/ Francia, caso 3/1993, sentencia del 24/02/1994, la cual versaba sobre cuestiones de índole tributaria y a pesar de que en ella se rechazaba lo solicitado por el actor, se reconoce que el derecho a no declarar contra sí mismo juega no solo en presencia de un procedimiento penal sancionador sino cuando se está enfrente a un procedimiento administrativo sancionador. Es que reconoce que el art. 6.1 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias administrativas.

En la causa, J.B. contra Suiza del 3/05/2001, el Tribunal Europeo señala que "... si bien el art. 6º del Convenio no los menciona expresamente, el derecho a guardar silencio y el derecho a no contribuir a su propia incriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón mismo de la noción de proceso equitativo consagrada en el mencionado artículo. En particular, el derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones, que irrespeten la voluntad del 'acusado' protegiendo al acusado de una coacción abusiva por parte de las autoridades; estos derechos coadyuvan a evitar errores judiciales y a garantizar la consecución de los fines del art. 6º...".

Al respecto, observamos que a través de los antecedentes jurisprudenciales citados, se reconoce que la interpretación de la garantía del art. 6, parágrafo 1 del tratado de los Derechos Humanos que realiza el Tribunal Europeo, se aplica sobre los procesos de verificación administrativa, de esto se desprende que ha reafirmado el Tribunal Europeo el derecho a no autoinculparse aportando datos o informaciones de cualquier índole en cualquier clase de proceso (administrativo o jurisdiccional), determinando la nulidad absoluta de cualquier proceso judicial sancionador en el cual se incorporen pruebas obtenidas en forma coactiva en el procedimiento administrativo, es decir, bajo pena de aplicarse sanciones.²⁹

Sin embargo, es importante destacar que el Tribunal Constitucional Español no ha acogido con el mismo alcance que los citados antecedentes del Tribunal Europeo el derecho a no autoinculparse, sino por el contrario, ha convalidado la posibilidad de

²⁹ Alvarez Echague Juan M, ob. cit. P174/175.

procurar en sede administrativa pruebas, obtenidas bajo la amenaza de aplicar sanciones en caso de no proporcionarlas y luego utilizarlas en un proceso sancionador. Para este tribunal, aportar datos o acompañar documentos no constituye una declaración contra sí mismo, sino que ello se configuraría cuando existe una declaración del contribuyente donde admite su culpabilidad.

Al respecto, la Dra. Maria Straccia, cita en su obra el criterio del Tribunal Constitucional Español en precedente 76/90, poniendo en relieve que en el mismo se rechaza que de la articulación de los derechos a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, surja un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos o frente a la administración tributaria, en este sentido se afirma que: "la inspección de los tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de su declaración a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto 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 prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar datos que puedan servir a la investigación" pues de otro modo la labor inspectora resultaría imposible."

Continúa la citada autora, haciendo referencia a los antecedentes del Tribunal Constitucional Español el cual: "Reconoció a su vez, que la administración está habilitada constitucionalmente para requerir aquellos elementos o documentos contables que permitan acreditar determinada situación económica y financiera del contribuyente, situación que es necesario exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y que, al igual que el deber de todo ciudadano a tolerar que se lo someta a determinada modalidad de pericia técnica, como ser el test de alcoholemia, no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra si mismo cuando se le exija la aportación y exhibición de determinados elementos contables pues "...no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad..."³⁰.

Es de interés reparar también, en el antecedente normativo, del Derecho Alemán conforme la Ordenanza Tributaria, al respecto Spisso cita dicho antecedente, expresando que: "La ordenanza tributaria alemana dispone que no se admitirán en el procedimiento de imposición medidas coactivas contra el obligado

³⁰ Straccia, Maria V, ob. cit, p. 44.

tributario cuando éstas tiendan a constreñirlo a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, siempre que se haya incoado contra él un procedimiento penal por tales hechos. O sea, en la medida en que previamente no se haya promovido un procedimiento sancionador no rige la inmunidad de declaración, no existiendo impedimento para que las pruebas aportadas por el contribuyente puedan utilizarse en el proceso penal incoado con posterioridad.(393.1). En cambio, los aportes que el obligado tributario hubiese efectuado en cumplimiento de deberes jurídico-tributario, antes de incoarse un procedimiento penal o desconociendo su existencia, no se podrán utilizar contra él en la persecución de un hecho que no constituya delito tributario, salvo el caso de tratarse de delitos cuya persecución sea de imperioso interés público.(393.2)”³¹

Por otro lado, analizaremos ahora la postura jurisprudencial norteamericana, con motivo que hemos visto que la garantía contra la autoincriminación, ha encontrado un fuerte impulso en la Declaración de Derechos del pueblo de Virginia de 1776, en su cláusula VIII y de allí paso a la Constitución de Filadelfia en su Vª enmienda, que es fuente de inspiración en este tema para nuestra Constitución Nacional.

En este punto seguiremos al autor Alvarez Echagüe, quien realiza un importante análisis, respecto de la jurisprudencia estadounidense con relación a la garantía contra la autoincriminación en el desarrollo de un proceso de fiscalización.

Como punto de partida, observaremos los fallos de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica, en primer lugar, en el caso “Couch v. United States” el actor reclamaba la violación del derecho a no autoincriminarse proclamado por la quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, pues la Administración Tributaria (IRS) había obtenido de su contador información sobre su actividad comercial. La Corte Suprema entiende que el privilegio de la Quinta Enmienda es de naturaleza íntima y personal, que prohíbe que el Estado obtenga pruebas de parte del requerido o imputado que impliquen autoinculpación. Pero la Enmienda mencionada no alcanza a la información que pudiera incriminarle y que se encuentra en poder de terceros; es decir, sólo puede el contribuyente alegar la quinta Enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la

³¹ Spisso, Rodolfo ob. cit. P. 630.

obtención de datos de terceros. Asimismo, sostiene que la información fue requerida a su contador, por lo cual no hubo coerción alguna sobre el actor para aportar datos.

En igual sentido, el caso "Fisher v. United States" la Corte entendió que no se había violado a través de las intimaciones efectuadas por la Administración la Quinta Enmienda, pues el contribuyente no fue obligado a aportar ningún documento que lo autoincriminara, sino fue intimado un tercero. Finalmente, se resalta que: "la Corte ha sostenido frecuentemente que uno de los múltiples propósitos a los que sirve el privilegio constitucional contra el testimonio autoincriminatorio prestado bajo coacción, es el de proteger la privacidad personal. Pero nunca ha sugerido que cualquier invasión de la privacidad viole el privilegio. Dentro de los límites impuestos por el lenguaje de la Quinta Enmienda, que necesariamente debemos observar, el privilegio sirve a los intereses privados; pero la Corte nunca, en ninguna materia, privacidad personal incluida, ha aplicado la Quinta Enmienda para impedir la, por otro lado, correcta adquisición o uso de la evidencia que, desde el punto de vista de la Corte, no implicaba ninguna clase de autoincriminación testimonial mediante compulsión". Asimismo, afirma: "Un requerimiento hecho contra un contribuyente pidiéndole que produzca como prueba los papeles de trabajo de su contador que están en su posesión, sin duda implica una compulsión sustancial. Pero ello no compele a realizar un testimonio oral; tampoco compele ordinariamente al contribuyente a sostener, reiterar, o afirmar la verdad del contenido de los documentos requeridos. Sin embargo, la Quinta Enmienda no resulta violada por el hecho aislado de que los papeles que están en su casa puedan incriminar al contribuyente, ya que el privilegio protege a la persona solamente contra ser incriminado por una comunicación testimonial hecha bajo compulsión... Los papeles de trabajo del contador no son del contribuyente. No fueron preparados por el contribuyente y no contiene declaraciones testimoniales efectuadas por él...".³²

Por su parte, el Tribunal Federal de Apelaciones (Ninth Circuit) en el caso "United States v. Troescher" sostiene que, en definitiva, la posibilidad de invocar la quinta Enmienda es posible "... únicamente cuando hay un riesgo sustancial de autoincriminarse..." y que, "la existencia de tal riesgo es generalmente determinada por el examen de las preguntas, su formulación, y las peculiaridades del caso".³³

³² Alvarez Echagüe, Juan M. ob. cit, p.179/ 180.

³³ Ibidem, p.182, Finalmente, el autor resalta que la postura de la Jurisprudencia norteamericana es mucho menos garantista que la sostenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, señalando que la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra restringido, en el sentido que: Lo que está

Conforme todo lo expuesto hasta aquí, con relación al amparo de la Quinta Enmienda, se observa que la jurisprudencia estadounidense deniega extender la misma a los libros de contabilidad y los documentos llevados por terceros del contribuyente, reconociéndole facultades al Fisco para obtener información que pudiera establecer la responsabilidad del contribuyente por los impuestos dejados de ingresar, sin que tal revisión signifique un menoscabo de las garantías que han de operar en este ámbito de la actuación administrativa.

7.2. Derecho Nacional

En lo que respecta, al ámbito de aplicación de la garantía objeto de estudio en el derecho nacional, se destacan autores, como es el caso de Susana Navarrine que sostiene que la Constitución Nacional cuando consagra este principio no limita el ámbito de su aplicación al proceso penal porque la expresión amplia de su art. 18 permite que también el derecho administrativo, y en especial el derecho tributario sancionatorio, sean campos propicios para su acogimiento³⁴.

También, el autor Bidart Campos refiere a la cuestión entendiendo que la exención- "Nadie puede ser obligada a declarar contra sí mismo" se considera limitada a la materia y al proceso penal. "No obstante, la norma constitucional que la formula en el art. 18 no hace distinción alguna, por lo que nos parece que debe extenderse a todo tipo de causas, aunque no con el mismo rigor".³⁵

Además, debemos tener presente la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es categórica al dejar sentado el principio por el cual la garantía *sólo rige en materia penal* (entre otros, Fallos 240:416 y 295:251). señalado al interpretar el art. 18 de la Const.Nac. que "...la garantía que dicha norma consagra, en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal..." (Fallos 253:493, 259:287).

prohibido es el uso de compulsión física o moral sobre el imputado o sospechoso a fin de obtener una manifestación autoinculpante. También resalta que: "Sólo puede el contribuyente alegar la quinta Enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la obtención de información, datos o documentación de parte de un tercero, lo cual incluye los archivos que se encuentran en manos de los profesionales (abogado o contador) que asisten al contribuyente".

³⁴ Navarrine, Susana Camila, "El Derecho Constitucional a No Declarar contra si Mismos en el Derecho Penal Tributario", *PET* N° 231, [consultado en fecha 05/12/2006], <<http://www.ip.laleyonline.com.ar>>.

³⁵ Bidart Campos German, *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo II, Ed. EDIAR, Bs. As, 1997, p. 324.

Se observa que se reconoce que la garantía contra la autoincriminación encuentra su ámbito de aplicación propio y específico en el proceso penal; sin embargo, la cuestión no es pacífica cuando se trata de examinar su operatividad en el marco de otros procedimientos, particularmente los procedimientos administrativos de fiscalización.

7.2.1 PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN:

En el tratamiento del tema observamos que el punto de crisis radica cuando en los procesos de inspección del Organismo Fiscalizador, en oportunidad del ejercicio de sus facultades, los llamados deberes de colaboración impuestos al sujeto pasivo de los mismos y los aportes que se efectúen en función de ellos, aparecen como contrapuestos al derecho de no declarar contra sí mismo. Surge entonces definir en esta instancia, si las garantías del proceso penal rigen también en el procedimiento administrativo de fiscalización, como también si es posible para un posterior proceso sancionador, la utilización de las pruebas obtenidas producto de una actuación de verificación administrativa.

Al respecto, existe parte de la doctrina que postula que el derecho a no declarar contra sí mismo implica que el sujeto pasivo no puede ser compelido a aportar pruebas que puedan incriminarle como autor de una infracción tributaria y por ello no puede ser sancionable la conducta que consiste en negarse a aportar dichas pruebas.

Asimismo, el destacado autor Miguel Angel Ekmekdjian, considera que las "disposiciones legales de la ley 11.683 que imponen a los contribuyentes obligaciones de suministrar información e incluso documentación a los organismos recaudadores, las que serán utilizadas en perjuicio de quien las ha proporcionado, son violatorias del art. 18 de la Constitución Nacional, por que afectan la prohibición de autoincriminación".³⁶

Por otra parte, otro sector de la doctrina entiende que no hay conflicto entre los derechos de los contribuyentes a no autoincriminarse y el procedimiento de fiscalización, con relación a lo expresado la autora Straccia sostiene que: " frente a los requerimientos que pueda efectuar la administración en el curso de un

³⁶ Ekmekdjian Miguel Angel, ob. cit, p.265.

procedimiento de fiscalización y verificación tendiente a la determinación de la obligación tributaria, no corresponde invocar la garantía constitucional, porque la cláusula no es operativa en estos casos, ya que no le asiste al contribuyente inspeccionado el “derecho a callar” o de reservar la información o registros tributariamente relevantes para la determinación de los tributos exigibles en el marco de un procedimiento de inspección, sino un deber legal de exteriorizar la información y exhibir los registros contables y demás papeles en tiempo y forma”, y “por otra parte las sanciones administrativas que se imponen ante incumplimientos de las disposiciones tributarias no están orientadas a obligar o constreñir al contribuyente a que realice aquella acción incumplida, sino únicamente a castigar el incumplimiento detectado”.³⁷

Del mismo modo, se ha manifestado la jurisprudencia al sentar el criterio que: “Resulta improcedente el agravio planteado por un imputado por presunta comisión del delito reprimido por el art. 6º de la ley 24.769 referido a la coacción que ejerce la AFIP al cursar requerimientos bajo apercibimiento de aplicar las sanciones previstas en el art. 39 de la ley 11.683 – t.o. en 1998 y sus modif.- toda vez que ello sólo importa la notificación al contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta omisiva. Asimismo, corresponde rechazar el planteo de nulidad de las actuaciones llevadas a cabo en un proceso por infracción al art. 6º de la ley 24.769, con fundamento en la presunta violación de la garantía constitucional de no autoincriminación, toda vez que ésta es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar minimamente una imputación penal y, no, como ocurre en el caso de autos, cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica para que, en el marco de un proceso de verificación y fiscalización, cumpla determinados requerimientos.” Aguilar, J. M. (JNPenal Trib. Nº1,26/04/2005).

En el mismo sentido, se ha sostenido que: “En cuanto a la intimación que la Dirección General Impositiva le cursara a la imputada para que pusiera a su disposición la documentación pertinente, bajo apercibimiento de aplicarle sanciones, circunstancia ésta invocada por la defensa como violación al derecho de no declarar contra sí mismo, debe señalarse que con la no aportación de documentación que debe ser fiscalizada por el Organismo Recaudador, siempre habrá ciertas sanciones

³⁷Straccia, Maria V., ob cit, p.64.

administrativas o pecuniarias. Por ello, no parece que la advertencia de las consecuencias de tal obrar omisivo implique violación al derecho a no deponer contra sí mismo, toda vez que tanto este derecho como todas las garantías constitucionales son susceptibles de razonable reglamentación (del voto coincidente del Dr. Lemos). Velásquez Sara Beatriz (Trib. Oral Penal Económico, N°225/10/1999).

Por otra parte, la citada autora considera que: "...la prohibición de declarar contra sí mismo implica la prohibición de obligar a una persona a que efectúe manifestaciones o que aporte elementos de prueba que importen su propia incriminación, situación que no se verifica en el marco del procedimiento administrativo de inspección tributaria, pues únicamente se exige que el contribuyente aporte aquellos elementos e información necesarios para posibilitar la exacta percepción de los tributos".³⁸

Asimismo, Spisso entiende que: "...Si partimos de la premisa de que la inmunidad de declaración sólo tiene aplicación en materia penal, es evidente que la Administración Fiscal se encuentra constitucionalmente habilitada para exigir coactivamente, bajo la amenaza de las sanciones previstas en el ordenamiento vigente, la colaboración de los contribuyentes en el ejercicio de sus atribuciones de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias".³⁹

Además, en reiteradas ocasiones el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es que el art. 18 de la Const.Nac. no prohíbe la revisión de documentos de las empresas sujetas a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades (C.S.J.N 171:348,171:366; 177:390;193:115).

También, la jurisprudencia sostiene que: "...El cuestionamiento del apelante referido a lo inapropiado que resulta requerir manifestaciones o exhibiciones de libros o documentación vinculados a los hechos sometidos a investigación, por estar en pugna con el derecho a no declarar contra sí mismo, no puede tener tampoco acogida favorable. El derecho de que se trata, según señalo en el caso "Alfa Compañía Argentina de Seguros S.A" (RE. 572/94 de la Sala A), sólo cabe que sea invocado por las personas de existencia visible, no cuando se requiere presentar

³⁸ *Ibidem*, p. 64.

³⁹ Spisso, Rodolfo, *ob. cit.*, p.634

documentos que pertenecen a una entidad o asociación...”(Estruct. Horm. S.A s/ Ley 23771-incidente de apelación- CNPECON – Sala A- 20/9/95)

Por lo demás, se ha resuelto en otro antecedente que: “...la aplicación de las normas administrativas al proceso penal cabrá reputarlas eficaces si éstas son conciliables con los principios que gobiernan tal proceso (art. 18 de la Const.Nac.)...”. “...En ese sentido, por otra parte, el derecho constitucional a la no autoincriminación forzado (art. 18 Const.Nac) no resulta aplicable cuando se trata del ejercicio de facultades de verificación y fiscalización tendientes a la determinación de la situación impositiva de los contribuyentes, en los términos de los art. 40 y 41 de la ley 11683. En casos similares fallados por el derecho americano, aplicables en tanto contiene una norma constitucional de igual factura, se entendió que el privilegio contra la autoincriminación no se extiende a los libros y a los registros que un individuo está obligado a llevar como prueba de acatamiento a los reglamentos legales (“Shapiro V. Us”, citado por Edgard Corwin: La Constitución de los Estados Unidos y su significación actual”). Como sostuvo la Cámara Nacional de Casación Penal, la Ley 11.683 no consigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en la que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes -Sala III- 1/10/1993, “Woodgate, Enrique”; ver también CSJN “in re” “Mickey S.A”- ED- T. 146-pág. 196-...”. (Velásquez Sara Beatriz ; Trib. Oral Penal Ec. Nº 2-25/10/1999).

Por último, vemos en el caso Alfa CIA. Arg. de Seguros S.A- C.N.P.Econ. – Sala A- 15/11/1994, donde el criterio que se sostiene radica en que, “...por otra parte el derecho de que se trata, según la tradicional interpretación que se ha efectuado de la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, fuente del art. 18 de nuestra Constitución Nacional, está circunscripto a las personas de existencia visible. No puede invocárselo cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una entidad o asociación (cfr. Fallos de la Corte Suprema de los Estados Unidos “United States v. White” 322 U.S. 694; ídem “Bellis v. United States” 417 U.S. 85) aún en la hipótesis en que de esos documentos pudieran derivar riesgos de incriminación para el agente de la persona jurídica que los tiene en su poder (ídem “Wilson v. United States” 2212 U.S. 361).

Conforme lo expuesto, se puede partir de la premisa que el requerimiento para colaborar con la Administración Fiscal de conformidad con sus facultades de verificación y fiscalización, a pesar de algunas opiniones en contrario, no detenta defecto de constitucionalidad, desde el punto de vista del derecho del ciudadano a no autoinculparse, en virtud que, como hemos visto no se trata de solicitar al sujeto tributario que declare contra sí mismo, confesándose culpable de la comisión de infracciones tributarias, sino de hacer efectivos los deberes de colaboración legalmente impuestos al servicio de la correcta aplicación del sistema tributario que ha de permitir el cumplimiento del deber de contribuir. Y esto es así, puesto que el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, justifica dicho deber de colaboración por el interés público comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y resulta legítimo que se sancione su incumplimiento, porque se trata de deberes impuestos por ley, en el marco del procedimiento de verificación y no con motivo de un procedimiento sancionador.

Ahora bien, sentada la validez constitucional del deber de colaborar con la administración mediante la aportación de datos y documentos, en el ámbito del procedimiento de liquidación de la obligación tributaria, examinaremos entonces como se analiza la cuestión a partir de las observaciones de destacada doctrina nacional, cuando estos datos aportados por el sujeto, de conformidad con las disposiciones emanadas de la Ley de Procedimiento Tributario, son usados posteriormente en el procedimiento sancionador como prueba de cargo.

Frente a la situación planteada, en primer lugar, la doctrina señala que la garantía contra la autoincriminación: "está íntimamente ligada al principio de defensa en cuanto a la aptitud de los medios de prueba y las formas de su obtención... No puede dejar de destacarse que los medios de prueba deben ser obtenidos legítimamente y que toda conducta no legítima invalida la prueba así lograda como resulta de la *exclusionary rule* y su extensión al *fruit of the poisonous tree*."⁴⁰

Como consecuencia de lo expuesto, la validez probatoria de la información reunida durante el procedimiento administrativo de fiscalización dependerá que el procedimiento se halle desarrollado en el más estricto cumplimiento de la ley y del respeto de los derechos de los contribuyentes.

⁴⁰ Damarco Jorge H., El Derecho a la no autoincriminación..., Publicado en Practica Profesional 2006-36,7, , [consulta: 22/06/2007] <<http://www.ip.laleyonline.com.ar>>.

A continuación, corresponde distinguir las diferentes posturas doctrinales con relación a la validez que atañe otorgar a la prueba colectada durante el procedimiento de fiscalización, respecto de un ulterior proceso sancionatorio.

En primer lugar, Spisso reconoce que: "En la medida en que el aporte de documentación e información por parte del contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el art. 18 de la Constitución"⁴¹, continúa el citado doctrinario, "si no se trata de utilizar las pruebas aportadas por el administrado en el procedimiento administrativo a efectos de fundar una acusación penal, las medidas coercitivas decretadas no transgreden el principio de inmunidad de declaración. La posibilidad de exigir coercitivamente la colaboración del administrado no permite admitir que en sede penal se puedan utilizar los datos y elementos aportados por el contribuyente en la etapa de la verificación. En la esfera penal, ya sea en sede judicial o administrativa, queda excluida la posibilidad de utilizar tales aportes, salvo que se hubiere relevado al contribuyente de la obligación de colaboración y éste los hubiera efectuado voluntariamente, pese a la advertencia que se le hubiera hecho de que podían ser utilizados en su contra en el eventual proceso sancionador"⁴².

Además, considera que: "La prohibición de utilizar los datos obtenidos en el proceso de fiscalización afecta tanto a la eventual investigación ulterior de delitos o infracciones fiscales como cualquier otro delito o contravención, pues el derecho a no declarar contra sí mismo rige respecto de todos...", y sumado a lo dicho, profundiza un poco más al sostener: "...La prohibición de utilizar en el proceso sancionador los datos, documentos e información aportados por el contribuyente en el proceso de verificación tributaria alcanza no sólo a los datos o pruebas suministrados directamente por el contribuyente, en virtud de su deber de colaboración, sino también a otros materiales probatorios conexos que se basen, apoyen o deriven de modo directo o indirecto de esa prueba, cuya utilización en el

⁴¹ Spisso Rodolfo, ob cit, p.626/627, sostiene el autor que: "No se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de las 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" p.635.

⁴² *Ibidem*, p.634.

proceso penal transgrede el derecho a no declarar, de consuno con la doctrina anglosajona de los "frutos del árbol venenoso".⁴³

Por otra parte, el autor Soler entiende que: "las actuaciones administrativas desarrolladas en el curso de una inspección pueden pasar a formar parte del sumario de prevención, constitutivo de la etapa preprocesal y por ello, se rigen por las garantías constitucionales, por cuyo imperio, antes de cualquier decisión que pueda involucrar penalmente al contribuyente, deberá informársele tal circunstancia para que éste pueda ejercer adecuadamente el derecho de defensa".⁴⁴ En tal sentido, el autor resalta la concurrencia de los principios constitucionales en la valoración de la situación planteada, como ser el estado de inocencia, la inviolabilidad del domicilio y papeles privados y la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba para rechazar la incriminación del imputado y su consecuente sanción. Sostiene además que, "si en el marco de una investigación no judicial, la coacción a la que estuvo sometido el acusado no siguió el procedimiento impuesto por las normas imperantes en materia penal, habiendo conducido la misma a la obtención de evidencias objetivas, pretendiéndose, luego utilizarlas para incriminarlo en el curso de una instancia penal, el principio de inmunidad de declaración resultaría violentado ya que, en el plano de los delitos económicos como el tributario, tales elementos adquieren el carácter de una declaración a la que aquel se vio forzado", aún más, para él "todos los elementos materiales indebidamente obtenidos cuanto las pruebas que provienen directamente del contribuyente a través de sus dichos, se encuentran amparados por la regla de exclusión"; al respecto, fundamenta su postura afirmando que: "La aquiescencia o consentimiento tácito prestado por el contribuyente al exhibir los elementos respaldatorios de los hechos que son motivos de indagación, importa una forma de explicar de una manera perceptible lo que el organismo fiscal no sabía. El aporte de tales elementos constituye un acto declarativo por parte del contribuyente y 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. La incoercibilidad del imputado

⁴³ *Ibidem*, p.635/636.

⁴⁴ Soler Osvaldo H. ob. cit, p.146, Además el autor considera que: "El principio de inocencia como baluarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiese ser objeto, proveyendo a la seguridad jurídica, la protección del domicilio y los papeles privados que se corresponde con la preservación del derecho a la intimidad y la inmunidad de declaración como principio que prescribe que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, se instalan en la escena como valladares que solo pueden ser traspasados en circunstancias excepcionales y del modo que las normas de procedimiento penal prescriben".

como órgano de prueba y la inviolabilidad de los papeles privados, conduce a que durante una inspección administrativa ritual el sujeto pasivo no puede ser obligado a suministrar pruebas que puedan incriminarlo en una infracción tributaria y tal negativa no puede ser sancionada. La función de la inspección consiste en investigar acerca de la existencia o inexistencia de hechos no declarados y comprobar que los datos declarados se ajusten a la verdad, dentro de un contexto coercitivo legal limitado que no faculta a la Administración Tributaria a asumir funciones judiciales”.⁴⁵

A lo ya expuesto, se suma la opinión de Damarco, quien considera que: “cualquiera sea la solución que se proponga, ella debe partir de una premisa esencial y que no es otra que reconocer que así como el contribuyente tiene el deber de colaborar que le impone la ley 11.683, la Administración no puede utilizar como prueba de cargo en un proceso penal de la Ley 24.769 los elementos obtenidos en un procedimiento administrativo de verificación y fiscalización de tributos bajo apercibimiento de la aplicación de la sanción prevista por el art. 39 de la Ley 11.683” y al respecto propone: “que la autoridad administrativa en los casos en los que bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones requiera al contribuyente el cumplimiento de un deber formal, le advierta que las declaraciones que efectúe o los elementos que agregue a la actuación administrativa posteriormente pueden ser usadas en su contra en un proceso penal”.⁴⁶

De acuerdo a las posturas doctrinales citadas ut supra, para que la garantía contra la autoincriminación no se viera afectada en el transcurso de las actuaciones investigadoras o comprobadoras, se debe notificar formalmente al sujeto pasivo de la posible posterior incoacción de un expediente sancionador con base en los datos que declare. De no hacerse esta advertencia, los datos recabados del sujeto pasivo no podrán utilizarse como prueba en el expediente sancionador, se observa entonces que, lo verdaderamente conflictivo consiste entonces en determinar a partir de qué momento los inspectores están obligados a informar al inspeccionado de la existencia de una presunta imputación, además por otra parte, será el juez administrativo o de la justicia según el caso, el que tiene competencia para (de conformidad con los antecedentes del caso y el derecho aplicable), determinar si se cometió o no, una infracción y/o delito tributario. Esta postura adolece como defecto

⁴⁵ [ídem, p. 146/147.

⁴⁶ Damarco Jorge H., El Derecho a la no autoincriminación..., Publicado en Practica Profesional 2006-36,7, [consulta: 22/06/2007], <<http://www.ip.laleyonline.com.ar>>.

la imposibilidad de llevarla a la práctica, si lo que se pretende es no establecer meras fórmulas genéricas dentro de los procedimientos y por otra parte, si consideramos que, al dejar a criterio del contribuyente juzgar la posibilidad de autoincriminación es posible que desde el comienzo del proceso de fiscalización, se niegue toda colaboración y supondría un menoscabo en la gestión tributaria, lo cual no parece compatible con la aplicación efectiva de las leyes fiscales, además, no toda actuación de Inspección del Fisco debe ser considerada ya una actuación procesal de la que resulta inevitablemente una imputación de un ilícito fiscal.

Sumado a lo dicho, resultan importantes las observaciones de la jurisprudencia que sostienen que: "Corresponde rechazar el planteo de nulidad de la pretensión fiscal concerniente al delito de evasión al impuesto al Valor Agregado y a los aportes a la Seguridad Social, con fundamento en que la misma estaría basada en la actividad desarrollada por los representantes del Fisco en violación de la garantía contra la autoincriminación, toda vez que este actuó de conformidad con la ley 11.683 – t.o. 1998 y sus modif.- desarrollando actividades que le son propias y, al momento en que se cursaron los requerimientos ninguna sospecha razonable existía acerca de la comisión de un ilícito tributario, por lo que mal puede pretenderse la aplicación de una garantía que solo rige en materia penal". (Servicios Integrales de Mantenimiento S.A – Deltabravo SA Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario N° 1- 11/05/2005.).

Por otra parte, considero oportuno señalar una cita efectuada en la obra de Alvarez Echagüe en relación con los alcances del derecho a no autoinculparse, donde se reflexiona acerca de que: "Sin embargo, consideramos que, atendiendo al origen y la regulación del principio de no autoinculpación, éste no debe limitarse a impedir la prestación de declaraciones de autoinculpación, sino que también debe conllevar la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aportar pruebas que, cualquiera que sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc. puedan resultar inculpatorias de quien las presta. Ello no significa, sin embargo, que esos datos o pruebas puedan ser obtenidos por otros medio (registros, análisis, etc.), sino simplemente que no se puede forzar su aportación por el sujeto mediante amenazas de una sanción. Dicho de otra forma, *la no autoinculpación rige cuando el*

*inculpado es sujeto de las pruebas, pero no cuando se trate de pruebas que puedan tenerle a él como objeto.*⁴⁷

Por su parte, hay autores que consideran que los elementos aportados en la instancia del procedimiento de una fiscalización resultan válidos a los efectos de un posterior procedimiento sancionador, al respecto la autora Straccia Maria, considera que los registros contables y demás información reunida en el curso de un procedimiento administrativo de fiscalización tributaria no constituyen, por regla, elementos obtenidos en desconocimiento de la garantía constitucional que prohíbe la autoincriminación coactiva; consecuentemente, una vez incorporados al proceso penal, constituyen elementos de prueba válidos, *sin perjuicio del valor probatorio que quepa asignarles en función del régimen de valoración de la prueba propio del proceso penal.*⁴⁸

En este sentido, es importante destacar la opinión doctrinaria de Susana Navarrine que afirma "...yendo al ámbito de la prueba, en los procesos penales tributarios, tampoco están amparados por el "derecho al silencio" los requerimientos para que el contribuyente aporte o exhiba documentos contables que eventualmente podrían perjudicarlo...".⁴⁹

También Giuliani Fonrouge efectúa un importante aporte a la cuestión entendiendo que: "Consideramos que la alegación de inconstitucionalidad carecería de fundamento en el derecho argentino. En lo que respecta a la exhibición de libros y documentos, porque la constitución dispone, provisoriamente, que "una ley determinará en que casos y con que justificativos podrá procederse a su allanamiento (del domicilio) y ocupación, y los art. 35 y 36 de la Ley 11.683 t.o.1998, confieren amplios poderes al efecto a la AFIP, aparte de que el artículo sin número, incorporado después del art. 47 inc. D, reputa la negativa a la exhibición como presunción de fraude".

Además, recuerda que " la Corte Suprema de los Estados Unidos, declaró que la protección constitucional no alcanza a los libros y documentos comerciales y que

⁴⁷ Lopez Díaz, "El derecho a no autoinculparse..", p.66, par.3º, citado por Alvarez Echagüe, ob. cit. p.172.

⁴⁸ Straccia, Maria V, ob. cit, p.76.

⁴⁹ Navarrine Susana Camila, "El Derecho Constitucional a No Declarar contra si Mismos...", PET Nº 231., [consulta: 05/12/2006], < <http://www.ip.laleyonline.com.ar>>.

las cortes han sido adversas a este tipo de defensas de contribuyentes infractores, no queriendo dificultar las investigaciones”.⁵⁰

De la misma manera, en numerosos fallos la jurisprudencia establece el criterio de la validez de las pruebas obtenidas legítimamente en el procedimiento de fiscalización, en consecuencia a continuación veremos en primer lugar, que se sostiene que: “Procede la multa por defraudación fiscal sustentada en los art. 46 y 47 inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. 1998), debiendo descartarse el argumento relativo a la improcedencia de las sanciones por derivar de la presunta violación a la garantía constitucional de no autoincriminación, por haberse visto el contribuyente obligado a proporcionar datos, información y documentos incriminantes. Además, se agrega “que en cuanto al argumento relativo a la improcedencia de las sanciones, porque las mismas derivarían de presunta violación a la garantía constitucional de no autoincriminación, por haberse visto el contribuyente obligado a proporcionar datos, información, documentos con contenido que le resultaban incriminante, se participa de la doctrina expuesta por la Sala “A” de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico cuando expresara que “... *la obtención de documentación que resulta comprometida para el contribuyente cumplida en el marco de las facultades que asisten al personal de la DGI (art. 40 y 41 de la Ley 11.683) no es óbice para que la misma sea utilizada en un juicio penal en tanto lo sea actuando el funcionario con motivo del ejercicio de sus funciones y tuvo noticia adquirida a causa y en ocasión del ejercicio de sus funciones, encontrándose obligado de denunciar el hecho conforme lo establecido en el art. 177 del Cód. Procesal Penal*” (Coop. De Trab. Inducoop Ltda.. del 05/12/96, IMP. LV – 1241)”. Sumado a lo dicho, se sostiene que, “el art. 35 de ley de procedimiento impositivo otorga al Fisco “... amplios poderes para verificar en cualquier momento...” el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Que, *en la medida que el aspecto fáctico del ilícito tributario es verificado por el organismo fiscal en ejercicio de tales facultades que la ley le otorga, nunca esta circunstancia podría derivar en la improcedencia de la sanción que se le intenta aplicar al contribuyente si de tales hechos constatados se concluyesen que las mismas configuran, junto con el aspecto subjetivo de su conducta, infracciones tributarias*

⁵⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen II, 9º Ed. La Ley, Bs. As. 2004. p.660.

como las que en la especie se controvierten". (ESPIN, Antonio TFN, SALA B 15/04/2004 y otros).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha sostenido que: "...La garantía constitucional que prescribe que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo no debe interpretarse de modo que conduzca inevitablemente a calificar de ilegítimas las pruebas inculcatorias obtenidas..." y continúa: "La debida tutela de garantía constitucional que prescribe que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, en necesaria relación con el debido proceso legal, *requiere un examen exhaustivo de las circunstancias que rodearon cada situación en concreto, para arribar a una conclusión acerca de la existencia de vicios que hayan podido afectar la voluntad del imputado...*".

Además, "*lo prohibido por la Ley Fundamental es compeler física o moralmente a una persona con el fin de obtener comunicaciones o expresiones que debieran provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de índole material y producto de la libre voluntad del procesado*" (Fallos 255:18) y "el privilegio contra la autoincriminación no puede ser invocado en casos como el de autos en que no existe el más mínimo rastro de que la incautación de los efectos del delito haya sido obtenida por medios compulsivos para lograr la confesión".

Por último: "Al tratarse de delitos de acción pública, debe instruirse sumario en todos los casos, *no hallándose prevista excepción alguna al deber de denunciar del funcionario, dado que la excepción a la mencionada obligación—prevista en el art. 167 del C.P.—no es extensiva a la autoridad o empleados públicos*". (Zambrana Daza, Norma B., C.S.J.N 12/08/1997)

En el mismo sentido, en otro fallo se ha expresado que: "con el objeto de cumplir con la aludida función de contralor, el organismo recaudador dispone de una serie de facultades de verificación y fiscalización; que constituyen prerrogativas necesarias teniendo en cuenta, como dijera antes, que nuestro sistema tributario reposa en el sistema de la autodeterminación. Entre dichas facultades podemos mencionar las de exigir que el contribuyente lleve registros especiales de las operaciones que realiza; que conserve la documentación respaldatoria de dichas operaciones, documentos que la A.F.I.P podrá verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados. Asimismo podrá citar al contribuyente o

responsable o un tercero para contestar o informar todas las preguntas que se hagan al respecto a las circunstancias o hechos vinculados al hecho imponible, podrá requerir el auxilio de la fuerza pública en el caso en que su tarea se vea estorbada por inconvenientes e, incluso sancionar la reticencia; todo ello en virtud de lo dispuesto en los arts. 33, 35 y 36 de la ley 11.683...”, también reitera que: “ la Corte Suprema de Justicia ha dicho en reiteradas ocasiones que el art. 18 de la Const. Nac. no prohíbe la revisión de documentos de las empresas sujetas a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades (C.S.J.N 171:348,171:366; 177:390;193:115)”. Además, “que, la C. S. J.N. ha señalado que, “... la garantía que dicha norma consagra, en el sentido de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal...” (Fallos 253:493, 259:287).

Continúa con el criterio que, *“la mera iniciación de una fiscalización no puede ser considerada por sí misma como una medida que implique la imputación de un ilícito fiscal máxime cuando no existe elemento alguno que permita inferir que ad initio se pensara que se había evadido el pago de obligaciones tributarias de cierto valor. Que, es doctrina de la Sala A de la Excelentísima Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico “... en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, ya se ha señalado en antecedentes del Tribunal que no puede ser invocado cuando se trata de manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos que son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley...”*.

Para finalizar, “que de todo lo expuesto surge que al momento en que se cursaron los requerimientos a los cuales se hizo referencia, ninguna sospecha razonable existía acerca de la comisión de un ilícito tributario, sino que, a esa altura, el procedimiento llevado a cabo por el personal de la AFIP constituía el ejercicio válido de las funciones y facultades que le son propias de conformidad a las leyes que regulan su funcionamiento...”. (Servicios Integrales de Mantenimiento S.A – Deltabravo SA Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario N° 1-11/05/2005).

Por otra parte, sumado a lo expuesto hasta aquí, observamos también lo dicho en otro antecedente jurisprudencial en el que se afirma: *“Resulta improcedente el agravio planteado por un imputado por presunta comisión del delito reprimido por el art. 6º de la ley 24.769 referido a la coacción que ejerce la AFIP al cursar*

requerimientos bajo apercibimiento de aplicar las sanciones previstas en el art. 39 de la ley 11.683 – t.o. en 1998 y sus modif.- toda vez que ello sólo importa la notificación al contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta omisiva". Al mismo tiempo entiende que: "Corresponde rechazar el planteo de nulidad de las actuaciones llevadas a cabo en un proceso por infracción al art. 6º de la ley 24.769, con fundamento en la presunta violación de la garantía constitucional de no autoincriminación, toda vez que ésta es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar minimamente una imputación penal y, *no, como ocurre en el caso de autos, cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica para que, en el marco de un proceso de verificación y fiscalización, cumpla determinados requerimientos*".

Que, en el caso, al contestar la vista que se dispone por el art. 340 del C.P.P.N, el representante del Ministerio Público Fiscal postuló el rechazo de la nulidad articulada por entender que la AFIP actuó en todo momento en el pleno respeto de las facultades que le asigna la ley 11.683 para desarrollar las actividades que le son propias pues los requerimientos cursados a la contribuyente inspeccionada tuvieron por finalidad la verificación y cuantificación de las deudas tributarias a su cargo, tareas indudablemente a cargo del organismo recaudador, y si en esa empresa los funcionarios de la administración fiscal advirtieron la posible existencia de un delito, no podían menos que denunciarlo, so pena de incurrir en un incumplimiento de sus deberes.

Además, para la resolución del caso también se tuvo en cuenta que: "en el ordenamiento positivo nacional el sistema de determinación de la obligación tributaria reposa en el cumplimiento voluntario de la misma a partir de la presentación de las declaraciones juradas por parte de los contribuyentes. Sin embargo, para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible sea eficaz, la administración tributaria ejerce una actividad de vigilancia y control, derivada de su poder de policía, que se manifiesta a través de las potestades que le confiere la ley 11.683, que regula su actuación...", a continuación sostiene que: "de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos que sustentan la denuncia, se advierte que los diversos requerimientos cursados a la contribuyente... fueron realizados en cumplimiento de aquellas potestades a las que se hizo referencia, de cuyo resultado recién se verificó la sospecha de la eventual comisión

de un delito”, se agrega, “que, por lo expuesto, puede afirmarse que los requerimientos cursados a la contribuyente... fueron realizados durante el procedimiento de fiscalización, en ejercicio válido de las atribuciones propias de verificación y control con que cuenta la administración fiscal y con anterioridad a la existencia de sospecha respecto de la comisión de un delito. En cuanto al apercibimiento efectuado en los términos del art. 39 de la ley 11.683, no revela aquella pretendida coacción, en la medida que únicamente importó la notificación del contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta en el marco del mismo procedimiento administrativo que resultó anterior al inicio del presente proceso penal”.

Para terminar, se deja sentado que “la garantía a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo (art. 18 CN) es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permitan sustentar minimamente una imputación penal, y no cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de un proceso de verificación y fiscalización (ver. CNPE sala A Reg. N° 546, del 16/07/04, entre otros), además la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado el principio por el cual aquella garantía “...sólo rige en materia penal (240:416,253:493, 259:287, 293:207, 295:251)...” (Aguilar, J. M., JNPenal Trib. N°1,26/04/2005).

Asimismo, también resulta de interés citar el criterio jurisprudencial que se efectúa desde publicaciones especializadas, al hacer referencia a: “La aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la “declaración” a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad, en tanto, se trata de aportes efectuados por el propio contribuyente como medios para determinar el impuesto, no su omisión o evasión” (conf. CNCP- Sala I- 7/7/2004, “Lheritier”).

La actividad fiscalizadora de la AFIP tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables art. 33 L. 11683- esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, 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, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento. En esta inteligencia resulta evidente que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley (conf. CNPEcon. – Sala A- 14/12/2003, “Seven Seas s/ inf. Ley 24769”). Máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye “el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado” (Fallos – T.320- pág.1221).

Es que como acertadamente tiene dicho la Corte Suprema de los Estados Unidos, los límites constitucionales a que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando – como en este caso- hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público (conf. Shapiro vs. United Status” 335,U.S. 1,1948).

Por todo ello, no se vulnera la garantía constitucional de la no autoincriminación coactiva con la información aportada por el contribuyente durante el procedimiento administrativo de inspección tributaria- Florido, Raúl- CN Casación Penal- Sala I- 2/10/2006.⁵¹

⁵¹ Rapisardi, Gustavo, “Régimen penal tributario. Facultades de verificación y fiscalización. Aporte de documentación contable durante el curso de la inspección. No afectación de la garantía constitucional que prohíbe la autoincriminación”, *ERREPAR*, (Nº329), Agosto/07- T.XXVII-p.771/772 .

8. Interrogantes que se Plantean:

Finalmente, conforme todo lo desarrollado, se puede reflexionar sobre el tema a través de los siguientes interrogantes, que se plantearon en el proyecto de elaboración de Tesina, para luego poder arribar a una conclusión que confirme o refute la hipótesis planteada.

¿La garantía contra la autoincriminación puede verse conculcada cuando en oportunidad de una fiscalización y/o verificación mediante el uso de las facultades otorgadas por la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), el contribuyente a requerimiento del ente fiscal, es obligado por su deber de colaboración – contribución, a exhibir y/o entregar documentación o información de la que puedan surgir elementos incriminatorios, bajo pena de sanción ante su incumplimiento?

Al respecto, se observa que el interés individual se apuntala a través del reconocimiento de las garantías constitucionales, sin embargo ello no conlleva al menoscabo de la custodia del interés social, ejercido por el Estado quien a través de la Administración Fiscal custodia el cumplimiento de las normas tributarias, resguardando como fin último la renta fiscal, que es para el Estado un requerimiento necesario en pos del bien común.

Se ha examinado en el desarrollo del presente trabajo, que las facultades que le acuerda a la AFIP la Ley 11.683 y los deberes de colaboración a los cuales están sometidos los contribuyentes y responsables, están enmarcados en una realidad jurídica integrada por un conjunto de derechos y obligaciones irrestrictos subordinados a los preceptos constitucionales, los cuales son susceptibles de una razonable reglamentación.

Cabe resaltar que considero que el reconocimiento de la garantía contra la autoincriminación y las facultades otorgadas legítimamente al Fisco no son antagónicas sino que el punto de equilibrio radica en el principio de la razonabilidad⁵² en el ejercicio de las facultades por parte del Fisco y razonabilidad en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes. Por lo que,

⁵² El principio de Razonabilidad lo podemos entender en la siguiente definición: "una exigencia referida a la ley que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto". Linares, Razonabilidad de las leyes, p.31, citado por Spisso Rodolfo, ob. cit., p 398.

tenemos que remarcar que la regulación del procedimiento de fiscalización y el ulterior procedimiento sancionador debiera procurar no caer en extremos: ni el sacrificio de las exigencias de la gestión tributaria, ni de los principios esenciales del derecho sancionador.

Al respecto, cabe puntualizar que frente a un proceso administrativo de fiscalización que es efectuado de acuerdo con las normas y los principios establecidos especialmente por el ordenamiento jurídico, es ese el marco legal al que deberá atenerse el contribuyente sometido a una verificación, por lo que en ese contexto, no se lo puede asimilar a la calidad de imputado de un proceso penal, pretendiéndose aplicar directamente las normas y principios que gobiernan este último; ya que ambos procedimientos se rigen por reglas distintas. Conforme lo expuesto, se debe tener presente lo explicado en relación al marco legal de la función fiscalizadora, donde se deja sentado que, los procedimientos administrativos tributarios regulados por la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), no son compartimientos estancos sino que se inscriben dentro del ordenamiento jurídico y se nutren y complementan con normas y principios que resultan compatibles y que reflejan garantías de raigambre constitucional.

El momento en que se plantea el dilema acerca de la violación del derecho a no declarar contra sí mismo, es cuando de acuerdo con lo establecido en la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), especialmente en su art. 39, el contribuyente se encuentra compelido a brindar colaboración al Fisco bajo pena de aplicársele sanciones (multas) en caso de incumplimiento, se observa que es mayoritaria la doctrina que entiende que a los efectos determinar la cuota tributaria y cuantificar el monto dejado de ingresar al Fisco, no podría el sujeto alegar que ha sido violado su derecho a no declarar contra sí mismo, debido a que, en el caso prevalecen los deberes de colaboración que tiene el contribuyente para con el Estado, ya que los requerimientos solicitados durante el transcurso de una inspección de práctica son procedimientos objetivos y ab initio no existe una imputación de la comisión de un ilícito tributario y resulta legítimo que se sancione su incumplimiento, porque se trata de deberes de colaboración legalmente impuestos en el marco del procedimiento de verificación.

Por otra parte, si con motivo de una verificación el contribuyente advierte que aportando la documental requerida puede surgir evidencia que lo comprometa penalmente, el "derecho al silencio" debe ser evaluado cuidadosamente, si bien no

surge expresamente de la normativa tributaria, podrá abstenerse a colaborar con el Fisco optando por ser sancionado con una multa formal en lugar de cooperar con el proceso de verificación, con el consiguiente riesgo de agravar su situación y esto es así, porque como se analizó previamente, a través de los requerimientos no se busca obligar al contribuyente que declare contra sí mismo confesándose culpable de la comisión de infracciones tributarias; por ello las sanciones administrativas que se imponen ante incumplimientos de las disposiciones tributarias no están orientadas a constreñir al contribuyente sino de “hacer efectivos los deberes de colaboración legalmente impuestos al servicio de la correcta aplicación del sistema tributario que ha de permitir el cumplimiento del deber de contribuir”, motivo por el cual únicamente se sanciona el incumplimiento detectado. Al respecto, frente a esta situación la AFIP cuenta con mecanismos habilitados por ley, a los efectos de que la Administración pueda llevar adelante su cometido, permitiendo de acuerdo con las facultades del art. 35, inc. e) de la L.P.T, a la AFIP presentarse con una orden de allanamiento, para lo cual la Administración deberá fundar la orden judicial en la posible comisión de un ilícito. Por otra parte, frente a la imposibilidad de recabar datos voluntariamente por parte del contribuyente, la AFIP puede recurrir a información de terceros, cruce de datos sistémicos, a efecto de determinar la cuantía de la obligación tributaria, pudiendo entonces verificarse a través de ello “prima facie” la posible comisión de infracciones y/o delitos.

Pero al respecto, cabe hacer la salvedad que, el contribuyente podría evaluar no aportar o producir pruebas que puedan autoinculparlo, aunque sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente. Es decir, no puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino tan solo aquella que constituya evidencia de un delito o infracción que él ha cometido, como así también hemos visto, que tampoco puede ser invocado el principio contra la autoincriminación en el caso que las pruebas fueran obtenidas de una tercera persona.

Como consecuencia de lo expuesto hasta aquí, nos conduce a responder el segundo interrogante que se plantea en este trabajo, con relación a ¿ tienen validez los elementos que aporta el administrado en oportunidad de una fiscalización que pueden resultar incriminantes al momento de evaluar su conducta?.

Si bien es cierto que el contribuyente debe prestar su colaboración a la Administración Tributaria, lo cual incluye brindar informes y aportar la documentación que se le requiere, ello no necesariamente impide que si del proceso de verificación y fiscalización surgieran pruebas que pudieran ser indicios de que se ha cometido una infracción o un delito, aquellas puedan ser utilizadas en un ulterior procedimiento sancionador, ya que como se ha dicho, la validez de la prueba dependerá de las circunstancias del caso y que el procedimiento fiscal se halle desarrollado en el más estricto cumplimiento de la ley y en este sentido, toda declaración o aportes de prueba efectuados en forma voluntaria por el contribuyente, que son posteriormente utilizados en un proceso sancionador, no viola el derecho a no declarar contra sí mismo, pues lo que se encuentra prohibido es utilizarlo como medio de prueba para sancionarlo cuando el poder público obtiene esos medios de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de coacción sobre el sujeto.

Corresponde tener presente que cuando se habla de coacción jurídicamente, se hace referencia al empleo de fuerza o violencia que se hace a una persona para precisarla a que diga o ejecute alguna cosa.⁵³

Por último, conforme lo expuesto, surge que no puede establecerse como principio general que toda prueba obtenida durante un proceso de verificación y fiscalización no puede ser utilizada en un proceso sancionador posterior ya que una postura tan extrema aparece reñido con los criterios de razonabilidad y justicia que deben guiar todo el ordenamiento jurídico.

⁵³ OSSORIO Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Ed. Heliasta SRL, Buenos Aires, 1995, p. 189.

9. Conclusión.

Finalmente, como corolario de todo lo analizado, considero que la garantía contra la autoincriminación no se encuentra afectada cuando la Administración Fiscal, en ejercicio de sus funciones exige el cumplimiento de los llamados deberes de colaboración, ya que uno y otro responden a finalidades distintas y no contrapuestas, en efecto, mediante el proceso de comprobación se busca resguardar el cumplimiento de la norma tributaria y a través de ello tutelar el bien jurídico protegido que es la Hacienda Pública y la garantía contra la autoincriminación, únicamente prohíbe condenar o sancionar a un sujeto con fundamento en la información aportada por éste bajo coacción; de donde se deduce que los datos que se faciliten voluntariamente no violan el derecho a no autoincriminarse, por lo que dicho principio no puede verse conculcado durante un proceso de fiscalización y/o verificación, cuando los funcionarios han ejercido sus facultades dentro del marco normativo y conforme los parámetros de la razonabilidad, sin cometer excesos y ni amedrentar al contribuyente.



Abog. Alicia Alejandra Flores.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ◆ ALVAREZ ECHAGUE Juan M., Las Sanciones Tributarias Frente a sus Limites Constitucionales, 1ª, Ed. AD-HOC, Buenos Aires 2004.
- ◆ BIDART CAMPOS German, Manual de la Constitución Reformada, Tomo II, Ed. EDIAR, Bs. As, 1997.
- ◆ BADENI Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo II, 2ª, Ed. La Ley, Bs As., 2006.
- ◆ CATANIA Alejandro, Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24769, 1ª, Ed. del Puerto SRL, Buenos Aires, 2005.
- ◆ CHIARA DIAZ Carlos Alberto, Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24769- FOLCO Carlos Maria, El Delito de Evasión Fiscal, Ed. Rubinzal- Culzoni. Santa Fe, 1997.
- ◆ CLARIA OLMEDO Jorge A., Derecho Procesal Penal, Tomo I actualizado por Jorge E. Vazquez Rossi, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1998.
- ◆ DAMARCO Jorge H., El Derecho a la no autoincriminación. El derecho a no autoincreminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y provisional, Publicado en Practica Profesional 2006-36,7, consulta: 22/06/2007.
Disponibile en: <http://www.ip.laleyonline.com.ar>
- ◆ Díaz, Vicente Oscar, Criminalización de las Infracciones Tributarias, Ed. Depalma Buenos Aires, 1999.
- ◆ EKMEKDJIAN Miguel Angel, Tratado de Derecho Constitucional, Constitución de la Nación Argentina, Tomo II, Ed. Depalma, Bs. As. 2001.
- ◆ FELDMAN, Ana Nora, material bibliográfico del "Taller para la elaboración de la Tesina", carrera Especialización en Procedimiento Tributario, Ley Penal Tributaria y Provisional – UNLM año 2005
- ◆ FOLCO Carlos María, Abraldes Sandro, Lopez Biscayart Javier, Illicitos Fiscales- Asociación Ilícita en Materia Tributaria Ley 25874, Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fe 2004.

- ◆ FOLCO Carlos M., Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura, 2º Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2004.
- ◆ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, 9º, Ed. La Ley, Bs. As. 2004.
- ◆ NAVARRINE, Susana Camila, “El Derecho Constitucional a No Declarar contra si Mismos en el Derecho Penal Tributario”, *PET* Nº 231 consultado en fecha 05/12/2006. Disponible en: <http://www.ip.laleyonline.com.ar>
- ◆ SOLER Osvaldo H., Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria, Ed. La Ley , Bs As. 2003.
- ◆ SOLER Osvaldo H., Derecho Tributario: Económico-Constitucional-Sustancial-Administrativo-Penal, 2ª, Ed La Ley, Bs. As. 2005.
- ◆ OSSORIO Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Ed. Heliasta SRL, Buenos Aires, 1995.
- ◆ RAPISARDI, Gustavo Régimen penal tributario. Facultades de verificación y fiscalización. Aporte de documentación contable durante el curso de la inspección. No afectación de la garantía constitucional que prohíbe la autoincriminación, *ERREPAR*, (Nº329), p: 771/772, Agosto/07- T.XXVII-771/772.
- ◆ SPISSO Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 2ª, Ed. Depalma Buenos Aires 2000,
- ◆ STRACCIA Maria Verónica, “Consideraciones Acerca de la Garantía Contra la Autoincriminación y las Facultades de Verificación y Fiscalización de la Administración Tributaria”, *Derecho Penal Tributario Cuestiones Críticas*, en AA.VV., 1º, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2005, Coordinador Juan P. Gálvan Greenway.
- ◆ VAZQUEZ ROSSI Jorge E., Derecho Procesal Penal, Tomo I, Editorial Rubinzal –Culzoni, Santa Fe , 1995.
- ◆ Jurisprudencia de Corte Suprema de Justicia de la Nación, Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>.
- ◆ Fallos: La ley Online. Disponible en:< <http://www.ip.laleyonline.com.ar> >