

Universidad Nacional de La Matanza

Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas

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

**La preferencia de la garantía constitucional de no autoinculparse frente a
las facultades de verificación y fiscalización de la administración
tributaria y de los deberes de colaboración de los contribuyentes.**

*Análisis desde el garantismo jurídico sobre la aplicación de sanciones penales mediante
el uso de las pruebas obtenidas en un procedimiento tributario.*

Autor: Abog. Mario Roberto Villegas

Trabajo Final Integrador

Año 2009

"- La cuestión –insistió Alicia- es si se puedes hacer que las palabras signifiquen tantas cosas diferentes.

- La cuestión -zanjó Humpty Dumpty- es saber quién es el que manda, eso es todo."

Lewis Carroll (2002, A través del Espejo y lo que Alicia encontró allí, Edhasa, Barcelona, p. 82)

INDICE

1. Introducción.....	5
2. Un cambio de paradigmas: del Estado de Derecho al Estado Democrático de Derecho. Consideraciones jurídicas desde el garantismo.....	8
3. El derecho fundamental a la dignidad de la persona y su influencia práctica en el “derecho a no declarar contra uno mismo” de raigambre constitucional...	17
3.a. La dignidad humana como derecho fundamental.....	17
3.b. La dignidad humana y el derecho a no autoinculpase.....	20
4. La garantía de la no inculpación frente al derecho tributario.....	27
4.a. El deber de colaboración tributario.....	27
4.b. La garantía de no autoinculpación coactiva frente a los deberes de colaboración y al proceso penal tributario.....	42
5. Conclusiones.....	60
6. Bibliografía y fuentes consultadas.....	68
7. Abreviaturas utilizadas.....	78

1. INTRODUCCIÓN

“El derecho es una práctica de los hombres que se expresa en un discurso que es más que palabras, es también comportamientos, símbolos, conocimientos. Es lo que la ley manda pero también lo que los jueces interpretan, los abogados argumentan, los litigantes declaran, los teóricos producen, los legisladores sancionan o los doctrinarios critican. Y es un discurso constitutivo, en tanto asigna significados a hechos y palabras. Esta compleja operación social que premia o castiga, otorga personería y deslinda lo lícito de lo ilícito, dista de ser neutral, está impregnada de politicidad y adquiere dirección según las formas de la distribución efectiva del poder en la sociedad”.

Carlos M. Cárcova (1988, “Las funciones del derecho”, en AA.VV., *Materiales para una teoría crítica del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 213-314)

Democracia y derechos fundamentales constituyen las columnas arquitectónicas sobre las cuales se sustenta o aspira cimentarse toda organización política que quiera preciarse de avanzada.

De esta fusión ha surgido el Estado Democrático de Derecho, en el cual la democracia, desde una óptica política, implica la existencia de reglas formales en la toma de decisiones, y que se completa con valores que se encuentran en la faceta sustancial del sistema: los derechos fundamentales. Es, en este punto, donde la convergencia entre lo político y lo jurídico se torna clara, para la legitimación interna y externa, la validez y la vigencia de las normas jurídicas que requieren de garantías de protección y satisfacción.

Este Estado Democrático de Derecho sienta sus bases garantistas en la Constitución. Es precisamente en este ordenamiento superior y en los tratados internacionales sobre derechos humanos jerarquizados donde encontramos las normas, las razones y los argumentos para sostener -inicialmente- la superioridad

jurídica del principio constitucional a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo frente a, por ejemplo, los deberes de colaboración e información que tiene un contribuyente cuando las pruebas colectadas en un procedimiento de fiscalización son utilizadas posteriormente para fundar un proceso sancionador administrativo o penal.

Ahora bien, va de suyo que esta cuestión estaría fuera de debate si no fuese porque la incorporación como elemento de prueba al proceso penal de información y documentos obtenidos del propio imputado se consiguen durante el curso de un procedimiento administrativo de verificación y fiscalización impositiva, que tiene su sentido y fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado –que también encuentra sustento constitucional-, y en la importancia que en la actualidad cobran los deberes de colaboración con la administración tributaria en la determinación y percepción de los tributos, de reconocida legitimidad y validez.

Es decir, dentro del marco jurídico tributario nos encontramos una serie de obligaciones impuestas al sujeto pasivo como parte del deber de contribuir que no puede ser objetada de manera resulta salvo que, de las probanzas del caso, surja una fuerte contradicción con el derecho a no autoinculparse. Es aquí donde encontramos la mayor fuente de cuestionamiento, puesto que la obligación de aportar datos generalmente se realiza bajo la amenaza de sanciones, que conllevaría la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aportar pruebas (de cualquier naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc.) que puedan resultar inculpatórias de quien las presta.

En otras palabras, nadie puede negar la legalidad e importancia práctica de los deberes colaborativos del contribuyente y del ejercicio de las funciones de control y fiscalización del Fisco como medios para la gestión de los recursos tributarios y para

salvaguardar a la recaudación fiscal como bien jurídico protegido, ambos de interés colectivo, cuyo límite claro es el mantenimiento de la garantía constitucional de no autoinculparse, de orden individual y de inquebrantable invocación.

Por ello, el objetivo del presente trabajo es examinar los alcances operativos de las disposiciones constitucionales en el ámbito tributario, y sus consecuencias en el proceso penal, para que la aparente contradicción en los bienes jurídicos protegidos no implique que la opción de supremacía del principio prohibitivo que sostenemos logre vaciar de contenido jurídico al deber colaboracionista.

2. UN CAMBIO DE PARADIGMAS: DEL ESTADO DE DERECHO AL ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO. CONSIDERACIONES JURÍDICAS DESDE EL GARANTISMO

“Los derechos [fundamentales] no se derivan del proceso democrático sino que surgen de reflexiones efectuadas sobre los presupuestos de nuestra práctica de la discusión moral. Una vez que descubrimos estos derechos, su función parece ser precisamente la de limitar la operación del proceso democrático a través de la descalificación de decisiones colectivas que los ignoran. [...] Ésta es la intuición básica detrás de la idea de que cuando el constitucionalismo es sumado a la democracia, hay decisiones democráticas que están impedidas por el reconocimiento liberal de los derechos”

Carlos S. Nino (1997, *La constitución de la democracia deliberativa*, Gedisa, Buenos Aires, p. 95)

Esta primera parte, procura arrojar algunas ideas a propósito de la cuestión de la democracia y el Estado de Derecho a partir de una serie de determinaciones que surgen como consecuencia de que ambos conceptos han devenido en la forma dominante de organización del orden político y jurídico en la mayoría de los países del mundo, durante gran parte de la centuria anterior y en el presente siglo.

Es indudable que estos conceptos constituyen un tema relevante en el debate teórico y práctico de las ciencias jurídicas y de la filosofía del derecho, aunque distan de ser significantes unívocos.

Históricamente, si nos remitimos a los procesos de constitución del orden político moderno, al momento fundacional de los siglos XVIII y XIX, el Estado de Derecho tenía una acepción formal, pues designaba a cualquier ordenamiento en el que los poder públicos están conferidos por la ley (tanto los sujetos como las circunstancias) y ejercitados en las formas, medidas y procedimientos establecidos

legalmente (de esta manera se puede distinguir las antinomias legítimo-ilegítimo o legal-ilegal).

Sobre este concepto formal, se ha producido la creación moderna de la soberanía popular y de la división de poderes, la organización civilizada en normas jurídicas que entiende a la ley como la expresión de la voluntad general y el compromiso exclusivo del ente estatal con el bien común, garantizando a los ciudadanos las libertades y derechos individuales, igualdad legal, tolerancia, paz, discusión ilimitada y participación electoral.

La democracia vino a encarnar una forma de ejercicio del poder a partir de la delegación legal pactada de la autoridad a los representantes. Como bien marca Bobbio¹, existen una serie de reglas formales que, si bien no hacen expresa referencia al contenido de las decisiones ni a los valores que se persiguen, nos permiten distinguir entre un gobierno democrático y otro de sesgo autoritario, a saber: 1) el sufragio universal, para el ejercicio sin distinciones; 2) la igualdad, en la que el peso del voto es similar en cada sufragante; 3) la libertad, de ejercer opiniones y sufragios sin coacciones; 4) el pluralismo, para escoger entre distintas propuestas y soluciones; 5) el consenso o de la mayoría, para la toma de decisiones o la elección de los representantes; y 6) el disenso, que evita afectar derechos de la minoría

Será recién en el siglo XX donde estos conceptos se vinculen y fusionen para generar un nuevo escenario político: el Estado Democrático de Derecho caracterizado por aquellos ordenamientos jurídicos en los que el poder público está sujeto a la ley, no solo a la forma de producción de la norma sino también a los contenidos, es decir,

¹ Bobbio, Norberto (1986), “¿Qué alternativas a la democracia representativa?”, en ¿Qué socialismo?, Plaza y Janés, Barcelona, p. 84 y ss.

estableciendo el respeto de principios sustanciales establecidos por el derecho mismo en su constitución, en la republica y en los derechos fundamentales

En este sentido, surgió la necesidad de modificar los paradigmas donde se asienta la estructura jurídica para que deje de ser la coacción el medio tradicional y más eficaz para resolver los conflictos sociales, sino que se pueda apelar otros mecanismos para resolver los problemas de cualquier convivencia civil, sin que sea necesario recurrir a la fuerza legítima (ejercida por el soberano) y legal (ejercida en el ámbito de las leyes que la regulan). El conjunto de las instituciones que hacen posible la solución de los conflictos sin recurrir a la fuerza constituyen el Estado Democrático de Derecho, lo que equivale a decir que está vigente la regla fundamental de que en cada conflicto el vencedor es quien tiene más fuerza persuasiva, o sea, aquél que ha logrado conquistar (incluso mediante la hábil propaganda o la manipulación, más allá de lo cuestionable de esto actos) la mayoría de votos o la mayoría de adhesiones en una sociedad.

Es decir, el método democrático es el sustituto funcional del uso de la fuerza para la solución de los conflictos sociales. Un sustituto no exclusivo, pero del que no se puede desconocer su enorme importancia para reducir el ámbito del puro dominio: el debate en vez del enfrentamiento físico, y después del debate el voto en vez de eliminar físicamente al adversario. Mientras la institución del Estado de Derecho influye sobre el uso de la fuerza regulándola, la institución del Estado Democrático de Derecho influye en ella reduciendo su espacio de aplicación.

Desde esta perspectiva, el proceso que denominamos Estado Democrático de Derecho ha permitido desde el siglo pasado la expansión sin precedentes de los derechos, la ciudadanía y la democracia. Aunque, es de reconocer, que los mismos

acontecen bajo un signo por lo menos ambiguo, pues mientras se produce una expansión creciente de derechos humanos formales y la extensión de la ciudadanía como conquista de derechos para colectivos otrora excluidos, a la par aumenta la desigualdad y la fractura social, colocando a los Estados como los principales responsables –por acción o por omisión- de la falta efectiva de vigencia de los derechos fundamentales insertos en la concepción democrática que sostenemos.

Lo cierto es que el asunto de la democracia y de la ciudadanía constituye uno de los puntos fundamentales del debate actual en el campo de la filosofía y la teoría social, cuestión que se deja para futuras investigaciones y conclusiones. Lo que interesa sobre este punto, a los fines del presente trabajo y sin tener pretensiones de agotar el desarrollo del tema, es la manera como la democracia ha consagrado los derechos fundamentales y los ha garantizado frente al accionar de personas y del Estado.

Analizando esta cuestión, conviene recordar que el concepto de derechos fundamentales posee respuestas variadas y hasta contradictorias, cuestiones que aún hoy se discuten en la doctrina². En este sentido, me parece interesante la definición brindada por Ferrajoli cuando sostiene que *“son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a ‘todos’ los seres humanos dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por ‘derecho subjetivo’ cualquier expectativa positiva (de*

² El profesor Peces-Barba ha escrito que *“Si atendemos a la praxis lingüística de la que extraemos definiciones léxicas, que reflejan el uso de un término del lenguaje por los miembros de una sociedad histórica, nos encontramos con que existen distintas palabras que expresan el concepto de derechos humanos, como derechos naturales, derechos públicos subjetivos, libertades públicas, derechos morales o derechos fundamentales, derechos individuales, derechos del ciudadano, etc. Ninguno de estos términos es una expresión pura de una decisión lingüística, sino que todos ellos tienen conexiones culturales y explicaciones derivadas de un contexto histórico, de unos intereses, de unas ideologías y de unas posiciones científicas o filosóficas de fondo”*. Peces-Barba, Gregorio (1999), Curso de derechos fundamentales. Teoría general, BOE, Madrid, p. 22.

prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por 'status' la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas"³.

Obviamente, la elección de la definición es totalmente intencionada. Considero que la misma otorga una propuesta abarcativa y abierta, al expresarse de manera teórica—al igual que los conceptos que la formulan— sin hacer referencia a un ordenamiento jurídico positivo en concreto, y de manera formal a consecuencia de que no le interesa un determinado contenido sino únicamente que reúna la cualidad de ser adjudicado a todos los dotados del status exigido⁴.

Así las cosas, se formula un concepto de los derechos fundamentales con base a criterios convencionales y a la universalidad fundamentada sobre la igualdad⁵, que impone el carácter inalienable e indisponible de dichos derechos, pues *"si son normativamente de 'todos' (los miembros de una determinada clase de sujetos), estos derechos no son alienables o negociables sino que corresponden, por decirlo de algún modo, a prerrogativas no contingentes e inalterables de sus titulares y a otros tantos*

³ Ferrajoli, Luigi (1995), *Derecho y razón*, Trotta, Madrid, p.158.

⁴ El jurista español Díez-Picazo señala que hay concepciones formales y concepciones materiales de los derechos fundamentales. Ubica a Ferrajoli dentro de las concepciones materiales y manifiesta que *"esta definición de Luigi Ferrajoli, presupone una concepción material de los derechos fundamentales; es decir, sobreentiende que lo verdaderamente peculiar es su contenido"*. Díez-Picazo, Luís María (2005), *Sistema de derechos fundamentales*, Thomson, Madrid, p. 36.

No obstante, considero que Ferrajoli intenta alcanzar una concepción formal y no material pues ejemplifica como derechos fútiles, en el caso de que se reunieran las condiciones exigidas, el derecho a ser saludado o el derecho a fumar. Pero, el profesor español toma como punto de referencia para ser materiales o formales el reconocimiento por una norma superior —formales— o simplemente su reconocimiento por su contenido —materiales—.

⁵ Es importante aclarar que la igualdad como criterio convencional de distinción de qué son y qué no son los derechos fundamentales puede acarrear equívocos con respecto a la igualdad considerada como valor axiológico. Como criterio de distinción, para Ferrajoli los derechos son fundamentales porque son universales y que dan igualdad a todos los miembros del conjunto al cual se aplica la característica de universalidad. Por el contrario, la igualdad como criterio axiológico es un fundamento de cuáles deben ser los derechos fundamentales. Esta cuestión tendrá mayor claridad más adelante en esta exposición.

*límites y vínculos insalvables para todos los poderes, tanto públicos como privados*⁶.

De lo expuesto surge la presencia de derechos subjetivos que son entendidos como una expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica. Planteada la cuestión, desde esta óptica, se podía llegar a la idea de que los grandes triunfos de la humanidad en materia jurídica durante la vigencia del Estado de Derecho —como son las declaraciones internacionales en materia de derechos humanos— a la luz de los conceptos clásicos de derecho objetivo (y particularmente en la teoría kelseniana de que un derecho subjetivo es el reflejo de un deber) hacen depender de la existencia de “garantías” a la constitución y vigencia de dichos derechos. Esta situación es la que pretende subvertirse en el Estado Democrático de Derecho, pues se busca consolidar un espacio jurídico donde el derecho no requiera, para su existencia, de garantías. Y esto es un conflicto que hay que resolver en la relación entre el ser y el deber ser: la falta de garantías no refleja la inexistencia del derecho sino más bien la existencia de lagunas que hay que completar con normas.

Para avanzar en esta idea, sostiene Ferrajoli, existen cuatro tesis que se deben tener en cuenta. En primer lugar, la tajante separación entre derechos fundamentales y derechos patrimoniales, que no es otra cosa que distinguir claramente entre libertad y propiedad⁷. En segundo lugar, la elaboración de una dimensión de la democracia impresa por los derechos fundamentales, por medio de la cual serán estos derechos

⁶ Ferrajoli, Luigi (1995) op. cit., p. 21

⁷ Este distingo se realiza sobre la base de cuatro diferencias centrales: a) la aplicación del cuantificador universal e inclusivo de “todos” frente al cuantificador exclusivo de “algunos”; b) los derechos fundamentales son indisponibles, inalienables, inviolables, intransigibles y personalísimos, mientras que los otros, por el contrario, son disponibles, alienables, negociables y no son personalísimos; c) los patrimoniales tienen por título actos de tipo negocial en cuanto a los fundamentales su título es inmediatamente la ley; y d) la verticalidad de los derechos patrimoniales (por ejemplo, se juega el papel de acreedor en ocasiones pero en ocasiones se desempeña el papel de deudor) y la horizontalidad de los derechos fundamentales (siempre el individuo será el acreedor y el Estado siempre tendrá prohibiciones u obligaciones).

los que tengan incidencia en su dimensión política al constituir normas formales (deciden cómo y quién debe cambiar) y en la dimensión sustancial al fundar las normas esenciales (deciden qué cambiar y qué no cambiar)⁸. La tercera tesis es la internacionalización de los derechos fundamentales, pues esto obliga a comprender los derechos como universales para todos los seres humanos, en el más amplio sentido de la palabra, sin los límites de la ciudadanía en razón de la pertenencia a un Estado, a un pueblo o en razón de determinadas personas⁹. Finalmente, la cuarta tesis la constituye el concepto de “garantías”. Ya hemos mencionado que el derecho subjetivo es una expectativa que tiene una fuerte necesidad de la garantía pues esta constituye un elemento primordial en su satisfacción. Así las garantías vienen a ser *“una expresión del léxico jurídico con la que se designa cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”*¹⁰.

Ahora bien, realizado el planteamiento teórico, es preciso establecer un criterio para reconocer los derechos fundamentales pues, como venimos sosteniendo, no todos los derechos tienen la misma envergadura. En este sentido, la igualdad jurídica sería un primer punto a valorar, pues supone *“la igual titularidad de situaciones*

⁸ *“Sin embargo, en un sentido no formal y político sino sustancial y social de ‘democracia’, el estado de derecho equivale a la democracia: en el sentido de que refleja, más allá de la voluntad de la mayoría, los intereses y las necesidades vitales de todos. En este sentido, el garantismo, como técnica de limitación y disciplina de los poderes públicos dirigida a determinar lo que los mismos no deben y lo que deben decidir, puede muy bien ser considerado el rasgo más característico (no formal, sino) estructural y sustancial de la democracia: las garantías tanto liberales como sociales expresan en efecto los derechos fundamentales de los ciudadanos frente a los poderes del estado, los intereses de los débiles respecto a los de los fuertes, la tutela de las minorías marginadas o discrepantes respecto a las mayorías integradas, las razones de los de abajo respecto a las de los de arriba”*. Ferrajoli, Luigi (1995), *ibid.* p. 864.

⁹ Ferrajoli, Luigi (1998), “Más allá de la soberanía y de la ciudadanía: Un constitucionalismo global”, en *Revista Isonomía*, N° 9, México, p. 173.

¹⁰ Ferrajoli, Luigi (2000), “Garantías”, en *Jueces para la democracia. Información y debate*, N° 38, Madrid, p. 39. Siguiendo a este autor, las garantías se dividen, con base en un primer criterio y según su correspondiente expectativa, en garantías positivas (aquellas que consisten en obligaciones y son correlativas de expectativas positivas) y en garantías negativas (aquellas que consisten en prohibiciones y son correlativas de expectativas negativas). En una segunda clasificación, y en atención a la protección en sí o a la protección de la protección, el jurista clasifica en garantías primarias y garantías secundarias. Las garantías primarias son las obligaciones o prohibiciones establecidas por una norma a favor de un titular de un derecho subjetivo. Por el otro lado, las garantías secundarias son las obligaciones de reparar o sancionar jurídicamente los incumplimientos de las garantías primarias.

jurídicas —desde los derechos fundamentales a las prohibiciones penales— proveniente de su atribución a la clase de sujetos entre los que es predicada, en forma de reglas generales y abstractas”¹¹. De esta manera se asegura la dignidad en la medida de hay un trato igual ante las leyes y reduce diferencias de carácter social o económico. Este tipo de igualdad jurídica tiene como base la libertad jurídica¹², conferidas igualmente a todos, para que su ejercicio no dañe a nadie y, por lo tanto, implican un “límite a las obligaciones y las prohibiciones introducidas por el legítimo ejercicio de cualquier poder, sea éste público o privado”¹³.

El segundo criterio axiológico es el nexo entre democracia y derecho constitucional. Para que “todos” puedan ejercer sus derechos y no los menoscabe siquiera la decisión de la mayoría, es necesario el gobierno de las leyes y no de los hombres, donde los jueces y legisladores conozcan que las mayorías no pueden decidir sobre *todo* pero incluso, por mayoría, existen cuestiones que no pueden dejar de decidir sobre *todo*. Los derechos de libertad constituyen esa área de “no poder

¹¹ Ferrajoli, Luigi (2001), El fundamento de los derechos fundamentales, Trotta, Madrid, p. 329.

¹² Ferrajoli critica la tradicional distinción entre libertad negativa y libertad positiva y además pugna por una división, a su parecer más acertado y útil entre derechos fundamentales de libertad (específicas libertades negativas) y derechos fundamentales de autonomía (específicas libertades positivas). Critica la tradicional separación porque argumenta que esas libertades (positiva-negativa) son conceptos asimétricos y que es necesario tener una noción de libertad (y sus especies) desde una visión homogénea. Para él, la libertad negativa y la libertad positiva (autonomía), tradicionalmente consideradas, son conceptos asimétricos porque la primera tiene como referencia al derecho y la segunda referida a la voluntad y sin conexión con el derecho. Por el contrario, en una visión homogénea, donde ambas tengan como referente al derecho positivo, la libertad negativa implicará la autonomía; es decir, las dos libertades coincidirán jurídicamente y no hay lugar para pensar una sin la otra. Es decir, la distinción de ambas libertades tiene valor solamente en el campo moral y carece de dicho valor en el terreno jurídico. Por el contrario, la distinción entre derechos fundamentales de libertad y derechos fundamentales de autonomía es indispensables, conforme a su criterio, para una teoría del estado de derecho y de la democracia. Esta radica en que los derechos fundamentales son derechos primarios y los derechos de autonomía son secundarios. Los primeros son los límites al poder (es decir al ejercicio civil o político) y los segundos son poderes que tienen que estar limitados por los segundos.

Crea su propia tipología de libertades y distingue tres niveles: en el primer nivel está la libertad natural o extra-jurídica; en el segundo nivel están los derechos de autonomía y en el tercer nivel los derechos de libertad. Los dos primeros niveles, al ser poderes tienen que ser limitados pero el tercer nivel no constituye un poder y se erige como limitante al ejercicio de los poderes.

¹³ Ferrajoli, Luigi, *ibid.*, p. 310.

decidir", mientras que los derechos sociales forman parte de lo que *"no se puede dejar de decidir"*.

El tercer criterio es la identificación de los derechos fundamentales con la paz, pues ésta asegura la vida, dando estabilidad a las relaciones humanas y consecuentemente de la existencia.

Y, finalmente, el cuarto criterio es determinar a los derechos fundamentales como la ley del más débil para poner un límite al poder (privado o público)¹⁴ de prevalencia del más fuerte, a fin de garantizar el universalismo inobjetable. Es decir: *"si queremos que los sujetos más débiles física, política, social o económicamente sean tutelados frente a las leyes de los más fuertes, es preciso sustraer su vida, su libertad y su supervivencia, tanto a la disponibilidad privada como a la de los poderes públicos, formulándolos como derechos en forma rígida y universal"*¹⁵.

Corresponder analizar como se presentan estos elementos abstractos de estudios sobre los derechos fundamentales en el tema que estamos abordando en concreto

¹⁴ Ferrajoli, Luigi, *ibid.*, p. 362-363.

¹⁵ Ferrajoli, Luigi, *ibid.*, p. 362.

3. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA DIGNIDAD DE LA PERSONA Y SU INFLUENCIA PRÁCTICA EN EL “DERECHO A NO DECLARAR CONTRA UNO MISMO” DE RAIGAMBRE CONSTITUCIONAL.

"Las garantías no son otra cosa que las técnicas previstas por el ordenamiento para reducir la distancia estructural entre normatividad y efectividad y, por tanto, para posibilitar la máxima eficacia de los derechos fundamentales en coherencia con su estipulación constitucional"
Luigi Ferrajoli (2004, Derechos y garantías. La ley del más débil, Trotta, Madrid, p. 35)

3.a. La dignidad humana como derecho fundamental

La primera cuestión a dilucidar es la presencia y alcance del derecho fundamental a la dignidad de la persona, presente en el ámbito normativo, ético y jusfilosófico del marco conceptual de referencia.

Con la breve exposición que sigue, se pretende establecer sintética y prácticamente el contenido del derecho de dignidad de la persona dentro de los principios básicos del sistema normativo actual y comprender su influencia en los procesos jurídicos diseñados para conducir al respeto y vigencia de derechos de esa índole.

En primer lugar, debemos decir que el derecho fundamental a la dignidad de la persona establece que los hombres deben ser tratados según sus decisiones, intenciones, opiniones, creencias o manifestaciones de consentimiento, sin considerar las diferentes propiedades de los individuos (sexo, color de piel, edad, etc.), de lo que surge la ilegitimidad de instituciones o medidas que discriminen entre los hombres o

atenten contra su libertad sobre la base de factores que no están sujetos a la voluntad particular.

Convine aclarar inicialmente que cuando una persona decide actuar, es decir, dar forma a sus decisiones y consentimientos, siempre debe ser considerada como un accionar intencional y voluntario, base para adscribir responsabilidad. Por lo tanto, en una sociedad moderna y en un Estado Democrático de Derecho, respetar la acción voluntaria del individuo es permitirle que asuma o sobrelleve aquellas consecuencias de sus decisiones que él haya tenido en cuenta al adoptarlas, y se mantengan incuestionables en cuanto ello sea posible sin violar otros principios jurídicos de igual jerarquía que pertenezcan a otros individuos o a la comunidad, a la par de que las consecuencias de la acción voluntaria que el individuo previó al decidir actuar e incorporó a su actuación deben ser limitadas a su decisorio y no extenderse ni sus responsabilidades ni sus efectos.

De esta manera el derecho a la dignidad de la persona se vincula directamente con otros preceptos jurídicos. Así, por ejemplo, podríamos afirmar que el principio de inviolabilidad, que protege la integridad de los individuos a partir de sus decisiones, no se ve infringido cuando un daño o sacrificio ha sido querido o consentido por el individuo que lo padece. Del mismo modo, respecto del principio de autonomía de la voluntad, que liga el concepto de responsabilidad a los efectos a la acción humana, se fortalece en su defensa de la libertad para elegir las propias acciones y decidir en consecuencia sobre la elección de los medios que conduzcan a los efectos elegidos.

Con lo ejemplificación anterior, esta claro la ingerencia del derecho fundamental a la dignidad de la persona en el orden jurídico, estableciendo las prohibiciones, obligaciones, responsabilidades y derechos determinados por el

ordenamiento a los individuos y a las instituciones sociales y estatales. De allí que, por un lado, este sistema normativo sea el que desalienta ciertos actos que impliquen usar a otro como meros medios para satisfacer el propio interés, considerándose generalmente como indeseable esta práctica; y, por el otro, regula los derechos y obligaciones recíprocas de las partes cuando necesitan de la cooperación mutua en la satisfacción de sus intereses particulares, para cuya instrumentación y consecuencias normativas ponen a disposición el aparato coactivo del Estado, bajo condiciones preestablecidas, de modo que puedan hacerse valer las promesas bilaterales. De lo cual se puede inferir que alguien consiente cierta consecuencia normativa, la asunción de determinada obligación o responsabilidad, cuando ella es un efecto necesario de un acto voluntario del individuo que es ejecutado con conciencia de que tiene ese efecto (el conocimiento de que al acto sigue necesariamente la consecuencia normativa en cuestión es en sí mismo una de las condiciones de esa consecuencia).

Como se verá posteriormente, ese consentimiento no se da cuando el acto que genera consecuencias normativas tiene también consecuencias gravosas que no podrían justificarse sobre la base del consentimiento, bien valga la redundancia. En otras palabras, la validez de los actos no depende sólo de que se haya materializado el consentimiento de las partes en el caso particular, sino también de que él se haya dado dentro de un marco normativo jurídico que asegure que, sin ese consentimiento, la autonomía de uno de los individuos no está subordinada a la manipulación del otro. De esta manera, la justificación de una acción penal y de la pena dependerá no sólo del consentimiento en el caso particular sino también de la legitimidad de aceptar la responsabilidad penal como consecuencia normativa de ciertos actos, y tal legitimidad depende tanto de la eficacia y necesidad de la pena para minimizar males sociales

como del respeto al derecho fundamental de dignidad de la persona y de su combinación con los principios de inviolabilidad y de autonomía.

Estamos admitiendo que la voluntad es significativa, con independencia de los factores causales que puedan determinarla. En este sentido, por nuestras convicciones, no la vemos como un objeto de manipulación sino como algo que tiene valor en sí mismo para obligar al individuo.

Corresponde ahora, verificar si el derecho fundamental a la dignidad de la persona puede derivar en otros derechos, además de los que son objeto de nuestras convicciones más firmes y generalizadas, para determinar luego el ámbito de libertad inherente a los ciudadanos y, correlativamente, los límites de la coacción estatal. Éste será el tema a tratar a continuación, respecto de las implicaciones de los principios presentados con respecto de aspectos específicos, y particularmente relevantes, de la vida social y normativa.

3.b. La dignidad humana y el derecho a no autoinculpase

El derecho a la dignidad de la persona se encuentra repartido a los largo de nuestro ordenamiento jurídico superior. Ahora bien, para los fines del presente trabajo, analizaremos solamente su presencia en el artículo 18 de la CN. En dicha disposición, se sostiene que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo y, más adelante agrega, que quedan abolidos para siempre la pena de muerte por razones políticas, toda especie de tormento y los azotes. Esta cláusula ha permanecido intacta desde 1853, y ha sido ampliada recién en la Reforma Constitucional del año 1994 con la incorporación de los pactos internacionales de Derechos Humanos¹⁶. Así

¹⁶ De esta manera, la Convención Americana establece “*el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable*” como una de las garantías mínimas del proceso penal (artículo 8.2.g), a

estructurado, veamos el modo de tratamiento que le ha dado el constituyente argentino al derecho fundamental en estudio.

Inicialmente, de la redacción del artículo constitucional, uno debe pensar que el derecho a no autoinculpase (*nema tenetur se ipsum accusare*) implica, por un lado, que ninguna persona puede ser obligada a declararse culpable y, por el otro, la existencia de un derecho a no declarar contra uno mismo ante la presencia -en cualquier etapa- de un proceso penal público, bilateral y contradictorio, desarrollado bajo todas las garantías existentes¹⁷.

A ello se suma la idea moderna¹⁸ de evitar normas procesales que tergiversen el derecho en estudio mediante la obtención de una “confesión del imputado”, que otrora gozaba de un valor probatorio fundamental, ante la amenaza de imponer penas de muerte o por el temor del uso de torturas y azotes para obtener la declaración autoinculpante, medidas que atentan contra la dignidad humana¹⁹. De igual manera, también en este aspecto, como sostuvimos en párrafos anteriores, con la Reforma

la vez que dispone que *“la confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza”* (artículo 8.3). A la par, el Pacto Internacional sobre los Derechos Civiles y Políticos otorga la garantía de toda persona *“a no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable”* (artículo 14.3.g). Cabe destacar que la ejecutividad de esta cláusula del artículo 18 CN se sustentaba en el CPPN (artículo 298) donde ordena al juez informar detalladamente al imputado que *“puede abstenerse de declarar, sin que su silencio implique una presunción de culpabilidad”*.

¹⁷ Para la CSJN la negativa de un procesado a prestar declaración no puede ser tomada como presunción en contra del sujeto (Fallos 312:2146), siendo válida la declaración cuando lo consienta expresamente (Fallos 311:340)

¹⁸ Las proposiciones de nuestra CN guardan similitud con la terminología utilizada en numerosos textos constitucionales de otros países del mundo. Por tradición, se considera que el origen de nuestro artículo 18 CN se remonta a la Carta Magna de los Estados Unidos, la que, en su Enmienda V, establece que *“nadie será obligado a ser un testigo contra sí mismo”*. Quiroga Lavié, Humberto et. al. (2009), Derecho Constitucional Argentino, t. I, 2º edición, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, p. 455.

¹⁹ Me resulta interesante, n este punto, sostener la postura de Carlos S. Nino (2007, *Ética y Derechos humanos*, 2º edición, Astrea, Buenos Aires, p. 445), quien manifestó que aun cuando el individuo lo consienta, una sociedad que ve a cada sujeto como un ente con dignidad intrínseca y como un partícipe ineludible en el diálogo, tendiente a justificar los mismos actos de coacción debe excluir de su seno medidas tales como la pena de muerte, las torturas, las mutilaciones, el tratamiento degradante, los ‘lavados de cerebro’, la ‘reeducación’, etc. Todas estas medidas son incompatibles con la preservación de la identidad e integridad de un ser que es inherentemente valioso por su propia capacidad de valorar la que debe preservarse como prerrequisito. para que podamos justificar, frente a él, la misma coacción a la que lo queremos someter.

Constitucional de 1994 y la incorporación de los Pactos internacionales sobre Derecho Humanos²⁰ han ampliado y robustecido nuestro sistema de garantías protectorias.

Así, la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema ha entendido que la declaración bajo juramento no podía ser exigido al reo (“Caso Mendoza”, Fallos 1:350), pues se lo coloca en una gran disyuntiva: miente o se autoincrimina²¹. En este sentido, para evitar esta situación disvaliosa²², la CN consagra el derecho al silencio sin que implique una presunción en contra del imputado, ya que puede callar o, en su contra, prestar declaración cuantas veces quiera. Sobre este último punto, la cuestión se vuelve más controvertida, puesto que la confesión –por su valoración en el esquema de probanzas- es aceptada mientras sea verdadera y realmente voluntaria, es decir, que no se origine en una “intervención en la conciencia individual”²³ (mediante cualquier medio, en especial la tortura o la coacción moral o psicológica) sino en el

²⁰ El artículo 1 de la Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes definió a la tortura como “*todo acto por el cual se inflija intencionalmente a una persona dolores o sufrimientos graves, ya sean físicos o mentales, con el fin de obtener de ella o de un tercero información o una confesión, de castigarla por un acto que haya cometido, o se sospeche que ha cometido, o de intimidar o coaccionar a esa persona o a otras, o por cualquier razón basada en cualquier tipo de discriminación, cuando dichos dolores o sufrimientos sean infligidos por un funcionario público u otra persona en el ejercicio de funciones públicas, a instigación suya, o con su consentimiento o aquiescencia*”. Y amplía los supuestos a los tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes que no lleguen a ser tortura (conforme los términos del artículo 1º transcripto) cuando estos actos “*sean cometidos por un funcionario público u otra persona que actúe en el ejercicio de funciones oficiales o por instigación o con el consentimiento o la aquiescencia de tal funcionario o persona*” (artículo 16). Asimismo, encontramos disposiciones generales incorporadas, a saber: “*nadie será sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes*” (artículo 5 Declaración Universal de los Derechos Humanos); “*nadie debe ser sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. Toda persona privada de su libertad será tratada con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano*” (artículo 5 inc. 2º Convención Americana de los Derechos Humanos, y disposición análoga en el artículo 7º Pacto Internacional sobre los Derechos Civiles y Políticos).

²¹ Una cuestión similar al de “Mendoza” se planteó en el caso “Diario El Atlántico” (CSJN, Fallos 281:177). Allí, el Alto Tribunal dijo que el juramento entraña una coacción moral que invalida los dichos expuestos en esa forma pues “*no hay duda que exigir juramento al imputado a quien se va a interrogar, constituye una manera de obligarle a declarar en su contra (...) la declaración de quien es juzgado por delitos, faltas o contravenciones, debe emanar de la libre voluntad del encausado, quien no debe verse siquiera enfrentado con un problema de conciencia, cual sería colocarlo en la disyuntiva de faltar a su juramento o decir la verdad*”. Con posturas encontradas aparece el caso “Bianchi” (LL, 2002-F-664)

²² Ante los tribunales, algunos profesionales suelen argumentar que el inculpado posee un supuesto derecho de mentir; más allá de lo errático de esta idea, las consecuencias pueden ser aún peores para el imputado mendaz ya que, si bien no sufre las penas previstas para el falso testimonio, sus explicaciones mentirosas puedan ser valoradas en su contra en determinados supuestos (el llamado indicio de mala justificación)

²³ Bidart Campos, Germán (1998), Derecho Constitucional, t. II, Ediar, Buenos Aires, p. 488

pleno dominio de la libertad corpórea, intelectual y espiritual del individuo, pero reducida al mínimo de su significación (ver decisorios CSJN en los casos “Cabral, Agustín” “Jofre” y “Schettini”) pues dependerá del resto del material probatorio.

No caben dudas de que la garantía se extiende a no declarar contra sí mismo ni contra otros coimputados o probables futuros inculpados ni siquiera cuando se lo hace como testigo²⁴ luego que, formulados los requerimientos testimoniales, se pueda derivar responsabilidad personal.

A la inversa, la CSJN ha limitado el alcance de la garantía permitiendo la posibilidad de que se le exhorte al imputado a decir la verdad, siempre que previamente se le haya hecho conocer su derecho a negarse a declarar²⁵. De igual manera, cuando entendió que la garantía no abarca a circunstancias tales como pedirle al imputado que *“camine de determinada manera, se preste a la extracción de huellas digitales, a la obtención de un mechón de su pelo, etcétera”*²⁶, o cuando consideró admisible la entrega de la documentación en poder del imputado, sobre las cuales luego se lo puede incriminar, rechazando la pretensión nulificante del proceso pues aquella decisión es parte de una instancia investigativa y no constituye sentencia definitiva²⁷.

En resumidas cuentas, más allá de los puntos en discusión, la CSJN ha sostenido que los medios de prueba obtenidos en violación a garantías constitucionales no son

²⁴ En el caso “Rodríguez Pamia” (Fallos 227:63) la CSJN consideró que *“la prohibición de obligar a una persona a declarar contra sí misma se ve violada si se interroga como testigo, bajo juramento de decir verdad, a la persona que según el interrogatorio aparece como sospechada de ser autor o cómplice de los supuestos hechos que se trata de esclarecer”*.

²⁵ CSJN en los casos “Schoklender” (Fallos 311:345) y “Agüero Corvalán” (Fallos 312:2146). Como bien lo hace notar Carrió, la Corte Suprema estableció el criterio de que se le brinde al imputado la posibilidad de oponerse a declarar sin que exista obligación por parte de la autoridad de comunicarle que goza de este derecho, y que el hecho de no hacerlo *“no perjudica sus posteriores chances de demostrar su inocencia, y que esa negativa tampoco afecta otros derechos como, por ejemplo, la obtención de una excarcelación”*. Carrió, Alejandro (2007), Garantías constitucionales en el proceso penal, 5º edición, Hammurabi, Buenos Aires, p. 479

²⁶ Carrió, Alejandro (2007), *ibid.*, p. 473

²⁷ CSJN Fallos 249:530

admisibles como prueba de cargo²⁸, no solo por las razones expresadas sino también porque compromete la administración de justicia al pretender constituirla en beneficiaria de un hecho ilícito²⁹. Idéntica ha sido la postura asumida por los tribunales inferiores, que ante la confrontación entre el respeto a las garantías individuales por un lado y el interés de la sociedad en que los delitos sean investigados por otro, se debe acordarse primacía a los primeros por tratarse de dictados de la Ley Suprema, que inclusive involucra otros precepto de igual jerarquía como el debido proceso, la defensa en juicio y el principio de inocencia³⁰.

De esta manera, la jurisprudencia ha permitido el desarrollo de esta regla de exclusión de pruebas ilegalmente obtenidas³¹, lo que resta por aclarar es la postura de nuestra jurisprudencia para que esta ilegalidad inicial se proyectase a otros actos y diligencias de investigación cumplidos a partir de aquella y la posibilidad de que personas distintas a las titulares de una garantía constitucional afectada pretendan la exclusión de pruebas que las incriminan, sobre la base de que a esas pruebas se ha llegado por medio de un procedimiento ilegal.

²⁸ CSJN Fallos 46:36 (caso “Charles Hermanos”), Fallos 306:1752 (caso “Fiorentino”) y Fallos 303:1938 (caso “Montenegro”), entre otros.

²⁹ Debemos admitir la función trascendente que tienen los actos estatales para nuestra comunidad, cuya cumplimiento y valoración positiva por los integrantes de una sociedad proviene de la legitimidad y legalidad que inspiran (de hecho, existen presunciones normativas al respecto), amén de funcionar –en este caso– con una enorme fuerza disuasoria de futuros procedimientos arbitrarios

³⁰ Por citar decisivos conocidos: caso “Monticelli de Prozillo” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal de la Capital Federal., Sala I (10/08/1984, LL 1984-D-373, en especial el voto del doctor Gil Lavedra); caso “B.C.R.”, de la Cámara Federal de Apelaciones de la Plata, Sala II (25/9/84, ED,112-363); caso “G.E.” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, Sala VI (4/8/83, ED, 107-342)

³¹ La doctrina del “fruto del árbol venenoso” es originaria de la jurisprudencia de la Corte Suprema de los EE.UU. en el caso “Silverthorne Lumber Co. v. United States”, 251 US 385 (1920), en cuyo decisorio entendió que el Estado no podía intimar a una persona a que entregara documentación, cuya existencia había sido descubierta por la policía a través de un allanamiento ilegal; en “Nardone v. United States”, 308 US 338 (1939), entendió que no sólo debía excluirse como prueba las grabaciones de las conversaciones de un procesado efectuadas sin orden judicial, sino igualmente otras evidencias a las que se había llegado aprovechando la información que surgía de tales grabaciones; para casos posteriores de aplicación de esta doctrina pueden verse, entre otros, “Wong Sun v. United States”, “Brown v. Illinois”, “Davis v. Mississippi”. La cita de jurisprudencia es de Carrió, Alejandro (2007), op. cit., pp.316-317

En tal sentido, la CSJN, en los casos “Montenegro” y “Fiorentino” sostuvo en sus considerandos una postura amplia a favor de la doctrina “del fruto del árbol venenoso”, pero sólo circunscribió su análisis al valor de las manifestaciones que directamente fueran producto del medio ilegal empleado, sin pronunciarse sobre la validez de otras evidencias obtenidas como consecuencia de la confesión del procesado. Sin embargo, como bien sostiene Carrió, *“la utilización de expresiones tales como ‘el resultado de su delito’ y ‘el fruto de un procedimiento ilegítimo’, permiten suponer que el cuestionamiento de pruebas no tan estrechamente vinculadas a la ilegalidad inicial podría recibir idéntico tratamiento. Una solución contraria, que limitase la exclusión sólo a los medios de prueba inescindiblemente conectados con esa ilegalidad, no haría en realidad otra cosa que admitir la utilidad del proceder ilegítimo”*³². Será recién en el caso “Daray”³³ donde el Alto Tribunal sostendrá la vigencia de la regla de exclusión de la prueba obtenida a través de medios inconstitucionales, y la nulidad de toda la prueba colectada a raíz de este procedimiento ilegal pues la misma no se hubiese podido obtener en razón de que no existía ningún curso de investigación independiente del que se tuvo por ilegítimo³⁴.

Por su parte, en “Rayford y otros”³⁵, la CSJN entendió que la garantía del debido proceso ampara para que un tercero tenga la posibilidad de solicitar la exclusión de

³² Carrió, Alejandro (2007), *ibid.*, p. 318. En dicho trabajo, el autor recuerda que resulto el caso “Montenegro”, las actuaciones regresan a la Cámara Nacional Criminal y Correccional de la Capital Federal y cita el voto del Doctor Gómez respecto de la nulidad del resto de las pruebas obtenidas luego del procedimiento viciado: *“no puede ser otra la solución si se recuerda el precepto constitucional de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, toda vez que de la violación de una garantía fundamental no puede derivarse un perjuicio para el afectado, pues sería tanto como volver a desconocer aquella garantía al aprovechar lo que resulta de su quebrantamiento”*. Carrió, Alejandro (2007) *ibid.*, p. 319

³³ CSJN LL, 1995-B-349

³⁴ Recordemos que en el caso “Ruiz, Roque” (Fallos 310:1847) la CSJN entendió que si existe en trámite un cauce de investigación distinto del que se tenga por ilegítimo, de manera que se pueda afirmar que la prueba se podía obtener por una fuente independiente, entonces la prueba obtenida en un procedimiento cuestionado puede resultar ser válida

³⁵ CSJN, 13/5/86, CSJN-Fallos, 308:733

pruebas que lo incriminan sobre la base de que este material probatorio se obtuvo por procedimientos ilegales que afectaron al titular de la garantía de no autoinculpación.

Delineados los aspectos centrales de la garantía constitucional en estudio, cabe ahora examinar si, de acuerdo al alcance de la cláusula, en el sistema de determinación de la obligación tributaria le asiste al obligado tributario el derecho a negarse a declarar, a aportar la documentación e información que requiere la administración en el curso del procedimiento de verificación y fiscalización y, enlazado con ello, si las disposiciones legales que imponen sanción, en caso de incumplimiento de los deberes de colaboración, constituyen normas cuya creación se encuentra prohibida por ser contrarias a la cláusula constitucional.

4. LA GARANTÍA DE LA NO INCULPACIÓN FRENTE AL DERECHO TRIBUTARIO.

"Las dudas sobre la aplicabilidad de la regla de garantía que prohíbe la coacción para obligar a declarar contra sí mismo aparecen, precisamente, fuera del procedimiento penal, cuando se trata de extender su operatividad a situaciones que implican la persecución penal ya promovida o el peligro de verse perseguido penalmente"

Julio B. J. Maier (1996, Derecho procesal penal, t. 1, Del Puerto, Buenos Aires, p. 672)

4.a. El deber de colaboración tributario

En primer lugar, de lo expuesto en la sección anterior, la garantía que prohíbe la autoinculpación coactiva resulta controvertida, en cuanto a su contenido y a su aplicación, en aquellos casos donde se trata de resolver la tensión ente la averiguación de la verdad en el proceso penal y la protección de los derechos individuales. Más aún, veremos cómo el debate se amplía cuando esta situación se produce durante la realización de otro procedimiento -el determinativo tributario- donde el contribuyente (que todavía no es imputado) es compelido por un deber legal a aportar información a partir de la cuál la persecución penal tendrá su origen y será valorada como elemento de cargo en el proceso.

Es decir, nuestro estudio se centrará en el acto que comunica o anoticia la perpetración de un delito tributario ("notitia criminis") que depende casi exclusivamente de la información obtenida del contribuyente y de una gama de complejos cálculos, y la continuidad posterior del proceso penal se produce con datos logrados en la verificación tributaria, relativos a la materialidad y responsabilidad del

hecho delictivo aparentemente cometido, provistos por el ahora imputado bajo imperativo legal cuando era obligado tributario.

El problema inicial que debemos comprender es que el delito tributario no tiene la misma mecánica de los delitos tradicionales regulados en el CP. Así, siguiendo el ejemplo propuesto por Costanzo, en el trámite de los delitos fiscales el sistema genera una situación que podría equipararse al hecho de que *“frente a una prevención policial del delito de homicidio, se solicita a una persona que entregue, si lo tiene, el cuchillo con el que habría cometido el homicidio, cuando la víctima, que todavía no ha sido hallada, no se sabe siquiera si existe”*³⁶. Más allá de la interesante gráfica planteada, no se puede dejar de pensar que nos encontramos frente a situaciones muy complejas y que se vinculan mayoritariamente con decisiones de contenido político criminal. Desde este ámbito habría que pensar las razones que provocan la necesaria intervención del derecho penal en el ámbito fiscal, que es atraído, en apariencia, sólo por una concepción utilitaria de tornar más eficiente la recaudación impositiva, confeccionado un bien jurídico colectivo a medida, antes que la persecución de conductas disvaliosas. El tema es por demás amplio y debatido, por lo que dejamos para otra oportunidad el aporte sobre estas cuestiones planteadas en abstracto.

Retomando los puntos concretos de nuestra temática, de lo dicho hasta aquí, puede quedar en claro que el contribuyente conoce sobre el acontecimiento susceptible de investigación penal y es quien recibe del Estado –por imperio de ley y bajo pena de sanción - la presión de brindar información que, al final, servirá para descubrir el aparente delito cometido, lo cual significa, desde nuestra óptica, una

³⁶ Costanzo, Mariano (2006), “La prohibición de la autoincriminación coactiva en la jurisprudencia penal tributaria”, en Plazas, Florencia y Hazan, Luciano (comps.), Garantías constitucionales en la investigación penal, Ed. Del Puerto, Buenos Aires, p. 378.

violación de la garantía en estudio que invalidaría la incorporación y valoración de dichos elementos en el proceso penal.

Para sostener nuestra postura con mayor claridad, resulta necesario analizar los alcances del deber de información, su presencia en el proceso penal y el modo como afecta a la garantía señalada

Como venimos diciendo, no cabe duda de la importancia y la legalidad que tiene en el procedimiento tributario la existencia de deberes formales o de colaboración³⁷ del contribuyente o de terceros ajenos a la obligación tributaria, que implican el aporte de datos de relevancia para el Fisco en su proceso de verificación y fiscalización de los tributos, como medios para determinar y cuantificar exactamente la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, o para ajustar la declarada e ingresada, o para evitar el fraude fiscal³⁸.

Para ello, la Administración cuenta con una serie de atribuciones que le permitirán conocer, confirmar o probar los elementos fácticos fijados por ley como presupuestos para el nacimiento de la obligación tributaria, de tal manera que pueda gestionar su ingreso a las arcas públicas. Sin estos medios provistos por el

³⁷ Una interesante definición de los deberes de colaboración la acerca López Martínez, cuando los conceptualiza como *“aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan 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 constitucionales en materia tributaria y vienen impuestos a los administrados –obligados tributarios–, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ellas asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio”*. López Martínez, Juan (1992), Los deberes de colaboración tributaria, Ed. Marcial Pons, Madrid, p. 37.

³⁸ En ese sentido, es de destacar que el deber de colaborar no surge de una disposición constitucional en concreto (tal como ocurre en España, por ejemplo, en el artículo 31 de su Carta Magna) sino de la inspiración normativa de la LP, alumbrada en cierta forma por el texto constitucional cuando establece el deber de contribuir a los gastos estatales, obligándonos al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 4º CN) sin discriminaciones arbitrarias (principio de igualdad del artículo 16º CN) y de acuerdo con la posibilidad económica individual (principio de capacidad contributiva). Así, como derivación de la soberanía estatal, la potestad tributaria se manifiesta en la creación de tributos por parte del Congreso Nacional, y en el poder de percibirlos por parte del PEN a través de sus dependencias específicas, lo cual conlleva la atribución y el deber de comprobar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias legalmente impuestas, con miras a la exacta liquidación del tributo.

ordenamiento jurídico, el Fisco carecería de información que le permita apreciar los hechos económicos relevantes para la determinación de los tributos del sujeto pasivo y concretar la recaudación fiscal³⁹.

Obviamente que estos deberes de colaboración en favor del Fisco no se efectuaría en la misma medida si no existiesen las sanciones que compudiesen al contribuyente a prestarlo, puesto que sería necio desconocer el legal y legítimo intento permanente de los obligados de brindar la menor información o documentación posible para conocer su real capacidad económica de la manera más exacta.

En este sentido, se puede afirmar que la voluntariedad en el cumplimiento de estos deberes es casi inexistente y sólo es posible por la amenaza de sanciones, que son cada vez más severas, y que generalmente procuran castigo por el hecho de no aportar pruebas o no colaborar con el Fisco mediante resistencia ante simples requerimientos, o frente a la realización de operaciones, o por la conservación de la documentación respaldatoria⁴⁰, o bien ante el supuesto de incumplimiento de presentar una declaración jurada informativa⁴¹ que agrava la situación del contribuyente a tal punto que, llegado el caso, inclusive puede afectar el principio penal de non bis in idem, cuestión que no abordaremos en el presente estudio. Queda

³⁹ Como surge de nuestro régimen legal, el Fisco se encuentra inicialmente en desconocimiento de su crédito y de los elementos de hecho y de derecho que determinan el nacimiento y el quantum de la obligación.

⁴⁰ Por ejemplo, conforme el actual artículo 39 LP, se parte de una multa de \$ 150 hasta un máximo de \$ 45.000, para sancionar los siguientes incumplimientos: a) resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, que consiste en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la LPA para su contestación; b) omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales; c) falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

⁴¹ Artículo 39.1 LP: *“será sancionado con multas de pesos quinientos (\$ 300) a pesos cuarenta y cinco mil (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos”*

demostrado que, con independencia de su posible revisión judicial posterior, la amenaza de sanción afecta directamente la garantía de no autoincriminación, pues la coerción es manifiesta y notoria, sin valoración alguna respecto de su posible carácter incriminatorio; pero, más allá de la falta de advertencia al sujeto pasivo al inicio de la fiscalización respecto de la posible y posterior instrucción de un sumario sancionatorio o de la denuncia ante el fuero penal, lo cierto es que la aplicación de normas de carácter general de cumplimiento obligatorio como las leyes, los reglamentos y las resoluciones reglamentarias emanadas de la Administración, parecen reflejar un estricto cumplimiento de la ley mediante la actuación fiscal que atenta contra las garantías contenidas en nuestra CN.

Lo claro es que la normativa vigente genera esta tensión y plantea un aparente conflicto de intereses entre el contribuyente y la Administración, cuestión que debería desecharse, especialmente por parte del Fisco porque, tal como sostienen Bidart Campos, *“como estándar muy elástico, podríamos decir que la tributación no tiene como objetivo enriquecer al Estado, sino lograr un beneficio colectivo, común, público. Como fórmula más clásica, habría que afirmar que la legitimidad de la tributación radica en el fin de bien común al cual se destina la recaudación”*⁴². En este sentido, la potestad tributaria puede ejercerse siempre con ciertos límites que no pueden vulnerar las garantías que todo contribuyente tiene.

Ahora bien, como decíamos en nuestro caso, la ley de rito obliga a los sujetos a prestar colaboración y autoriza al Fisco para actuar en procura y control de esos deberes⁴³, siguiendo una obligada secuencia: primero, corresponde la

⁴² Bidart Campos, Germán (2000), Manual de la constitución reformada, t. II, Ediar, Buenos Aires, p. 162.

⁴³ Para Álvaro Rodríguez Berijo el cumplimiento del deber de contribuir *“no se reduce ya al pago del tributo. Esto es, que no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria al*

autodeterminación del contribuyente o responsable mediante la declaración de los hechos impositivos contemplados en la norma impositiva; luego, ante la falta total o la impugnación de tal declaración, la Administración asume la función de liquidación tratando de obtener conocimiento directo, preciso y claro de la materia imponible (determinación de oficio de base cierta) o, en caso contrario, estimará por vía indirecta su existencia y magnitud (determinación de oficio de base presunta).

Va de suyo que la Administración no se encuentra condicionada únicamente por los datos que brinden los particulares, sino que el ordenamiento jurídico le asigna el deber-derecho de verificar la información de las declaraciones juradas, de comprobar la existencia del hecho imponible declarado, de recabar todo informe, de exigir una serie de prestaciones vinculadas con el registro y la conservación de documentación⁴⁴, a la par que se tipifica como infracción a los comportamientos que impiden la realización correcta de la determinación tributaria⁴⁵ que, de verificarse, darán lugar a la imposición de las sanciones por la vía correspondiente⁴⁶.

Tanto es así que la normativa vigente, en el artículo 35 LP, establece en su texto lo siguiente: *“La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas,*

ente público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo a través del cual el administrado-contribuyente colabora de una manera directa con los órganos de la Administración, no sólo declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión tributaria procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino además haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos a quienes se encomienda la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que ese acto encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto público y, en definitiva, su cumplimiento del deber constitucional”. Rodríguez Bereijo, Álvaro (1976), Introducción al estudio del derecho financiero, IEF, Madrid, p. 357

⁴⁴ Artículos 33, 33.1, 34 y 35 LP

⁴⁵ Capítulo VI LP, desde el artículo 38 y siguientes

⁴⁶ Artículos 70 y siguientes LP

fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:

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

“b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.

“c) 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. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

“Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

“d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

“Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

“e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal De Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

“f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal De Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

“g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.

“Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

“La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

“Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10”.

Es decir, la Administración cuenta con muchas otras herramientas a los efectos de obtener documentación o información sin que sea requerida por presión al fiscalizado⁴⁷, amparado por la garantía de no autoinculpación.

⁴⁷ Como destaca Varela, muchas veces el “funcionario actuante aprovecha su rol y facultad habitante de recolección de datos, tergiversando la relación de derecho entre las partes en una de carácter inquisitivo, lo que fácilmente puede confluir en una desviación de poder”. Varela, Pablo (2008), “La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria. Su relación con el deber de colaboración”, en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro (coords.), Derecho penal tributario, t. 2, Marcial Pons, Buenos Aires, p. 1087

De lo dicho, surge que el Fisco posee diversos medios y elementos que le permiten obtener información, inclusive por parte del sujeto pasivo. Para su cometido, coincidimos que el Estado durante el procedimiento fiscalizador debe recurrir al ejercicio de sus facultades para alcanzar los objetivos propuestos en la gestión de los tributos, e inclusive coincidimos en la necesidad de establecer sanciones ante el incumplimiento de los deberes colaborativos por parte del obligado. Lo que nos parece excesivo y, hasta si se quiere peligroso, es permitirle al Estado traspasar el ámbito administrativo y pretender utilizar en un proceso sancionador penal elementos probatorios que impliquen la conculcación de derechos garantizados en el plexo constitucional. Esto sería, lisa y llanamente, una arbitrariedad intolerable que contradice la unidad general del derecho, los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico, y envicia la actuación de la Administración afectando la legalidad y legitimidad de sus actos.

Piéñese, además, que en la actualidad, y sin ánimo de desconocer la importancia que tienen la declaración, el dato o el documento aportado por el contribuyente de manera directa, el gran avance tecnológico posibilita el acceso a informes que pueden resultar esclarecedores para el proceso de verificación y que pueden utilizarse luego en la persecución penal sin que esto afecte severamente los derechos constitucionales del obligado, especialmente en estos casos donde el contribuyente queda sometido a la regulación y contralor del Estado, no siendo facultativo sino obligatorio su deber de colaboración, e inclusive soportando sanciones ante su incumplimiento o ante su “resistencia pasiva” a la fiscalización⁴⁸.

⁴⁸ Claro está que el contribuyente se encuentra ante una disyuntiva: cumple con los deberes de colaboración con la consiguiente posibilidad de autoincriminarse o incumple esos deberes con la consecuente imposición de una sanción. Cualquiera sea la situación, el contribuyente se encuentra restringido en la libertad de decidir acerca de lo que le conviene frente al claro ejercicio del poder

Más aún, es patente que la decisión de obtener esa información es discrecional de la Administración, quien regula lo que solicita a los fines que considere oportuno (almacenar, proyectar planes de fiscalización, ejercer un control de auditoría cruzado de datos, etc.), y para ello ejerce sus funciones con amplias prerrogativas que pueden implicar –llegado el caso- acciones abusivas y antisociales⁴⁹, puesto que la falta de procedimientos claros turba el pleno ejercicio y el respeto a las garantías constitucionales del obligado.

Al mismo tiempo, es notable como la deseable y reconocida situación de igualdad en la relación Fisco-contribuyente queda desvirtuada, más allá de que en el aspecto formal no podamos poner en duda que la obligación tributaria es una relación crediticia legal y no de poder⁵⁰. Por ello, la igualdad jurídica de las partes que debe guiar esta relación, si bien no impide, limita al extremo las facultades discrecionales de la Administración, a tal punto que el Estado está facultado para la exigencia del crédito derivado de la obligación tributaria al contribuyente sujeto a la norma estatal, y a su vez este último debe cumplir la consecuencia jurídica de la norma en la medida que le sea aplicable y siempre que no vulnere sus derechos. Así las cosas, sea la conclusión a la que lleguemos en éste punto, es fundamental entender que la actividad de la Administración es posible siempre que la misma se encuentre reglada, y por mayores que sean sus márgenes de discrecionalidad se deberá atener a las normas básicas y a la lógica coherente del ordenamiento jurídico.

coactivo de la Administración que tiende a constreñir al sujeto para lograr que lleve a cabo un determinado comportamiento incumplida, sino únicamente a castigar el incumplimiento detectado.

⁴⁹ Díaz, Vicente O. (1999b), “Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria”, en Revista Doctrina Tributaria Errepar, t. XX, Errepar, Buenos Aires, p. 775

⁵⁰ Como ejemplos de lo que sostenemos podemos mencionar las presunciones a favor del Fisco, el solve et repete, la ampliación de los plazos para la actuación de la Administración, las posibilidades estatales de efectuar estimaciones indirectas y objetivas, las reglas de valoración, las facultades discrecionales, las decisiones sobre producción de pruebas en el procedimiento administrativo y la inversión de la carga de la prueba cuando el Fisco imputa al contribuyente una determinada anomalía, el solve et repete, entre otras.

En este sentido, Caracciolo⁵¹ resume el límite de la discrecionalidad en los siguientes puntos, a saber: a) sujeción de los jueces al derecho existente por lo que cada respuesta jurídica no dependerá de su arbitrio sino de la ley, de una regla o de los principios; b) esa concepción normativa de la función judicial suministra a los administrados la posibilidad de predecir las consecuencias de su comportamiento, esto es seguridad jurídica; c) la garantía a favor de los administrados de derechos básicos, lo que significa que el ciudadano tendrá un marco de libertad asegurada por el derecho, lo que le permite planear su vida personal de tal forma que se pueda conocer por anticipado las condiciones en las que está autorizada la interferencia estatal; y d) el insoslayable derecho de los administrados a ejercer las garantías en sede judicial, argumentar y defenderse en un proceso judicial.

Es limitando su operatividad la manera que tenemos para evitar que la discrecionalidad reconocida se transforme en arbitrariedad manifiesta al margen de la ley, sin fundamento, sin prueba y sin respeto por los derechos y garantías. Enseña Cassagne que *“la discrecionalidad no implica un arbitrio ilimitado ni absoluto. Antes bien, se encuentra circunscripta tanto por los límites sustanciales y formales del ordenamiento positivo, como por las reglas que prescriben la competencia de los órganos o entes y fundamentalmente, por los principios generales del derecho”*⁵².

⁵¹ Caracciolo, Ricardo (2001), “Discreción, respuesta correcta y función judicial”, en AA.VV., Estado de Derecho y Democracia. Un debate acerca del rule of law”, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, pp. 213-214.

⁵² Cassagne, Juan Carlos (1998), Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pp. 78-79. Además, agrega, que *“los principios generales del derecho operan como garantías que Impiden el abuso de las potestades discrecionales por parte de la Administración pues si aquellos son la causa o base del ordenamiento jurídico no puede concebirse que el ejercicio de los poderes discrecionales pudiera controvertirlos. Por ese motivo, los jueces o funcionarios públicos deben siempre confrontar la norma que habilita la potestad discrecional y su desencadenamiento con los principios generales del derecho... si el poder discrecional constituye un caso de remisión legal él no podrá fundarse en las lagunas del ordenamiento positivo pero si bien esa carencia de normas no habilita por sí a las actuación, siempre podrá invocarse un principio general del derecho”*.

Sobre este punto, inclusive, podría analizarse la judicialización de los mecanismos de control y de reacción del contribuyente frente a las pretensiones tributarias, con el sometimiento pleno de la Administración a la jurisdicción y la articulación de un sistema eficaz de garantías que se aprecien en sede administrativa y judicial. Pero, más allá de esta posibilidad, lo cierto es que la actividad discrecional reglada, al ser ejercida por el poder público debe revestirse de un conjunto de garantías para el obligado dado que se realiza invadiendo su esfera jurídica particular, a fin de salvaguardar el interés general del cual se desprende el respeto a los derechos de los administrados.

En breves palabras, podemos decir que en nuestro país tenemos un régimen de colaboración fiscal excesivamente gravoso para el contribuyente cumplidor y, teniendo en cuenta las facultades de la propia Administración, existe la potencial discreción en la actuación del Fisco que se vuelve concreta en la fiscalización al recoger elementos que constituyen el respaldo de la cuantificación de la deuda tributaria, corroborando el exacto pago del privado o, en su defecto, proponiendo y luego exigiendo el ajuste que entendiera llevar adelante bajo un procedimiento de determinación de oficio. Este andamiaje técnico en países como la Argentina se sostiene por la existencia de un sistema tributario que tienen como principio la autodeterminación de la obligación impositiva, constituyendo la declaración jurada un mero elemento de índole formal y no constitutiva del hecho imponible perfeccionado.

Sobre este punto, es interesante analizar cómo se presenta el tratamiento de la declaración tributaria, sobre todo la que reviste la cualidad de "jurada", pues expresa una coacción a la que el sujeto pasivo se ve sometido por imperio reglamentario, en el arbitrio discrecional de la Administración, obligatoriamente confeccionadas "*sin omitir*

*ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad*⁵³. Esta exigencia formal, de gran rigor, convierte a la mentada declaración en una confesión extrajudicial en el plano penal, que vulnera su propia inmunidad ya que se estaría ejerciendo coerción sobre el administrado por vía externa y que afecta las esferas volitivas intelectuales del sujeto. La consecuencia práctica es considerarla inexigible a resguardo de la garantía constitucional analizada⁵⁴, e incluso pudiendo ampliarse su perspectiva en el ámbito represivo fiscal a toda manifestación oral o escrita brindada por el contribuyente o responsable, por medio de la cual se suministre, en pos del cumplimiento de una norma que así lo disponga, información de cualquier tipo a los funcionarios de la Administración Fiscal en su rol de fiscalizadores⁵⁵.

En este sentido, no se debe perder de vista que en nuestro sistema jurídico la declaración tributaria no origina el nacimiento de la obligación fiscal pues no tienen carácter constitutivo sino de medio informativo. Como enseña Jarach⁵⁶, se trata de un acto dirigido a la Administración, siendo las normas legales las que establecen el deber formal de exteriorizar frente a tal autoridad *“el proceso de conocimiento y voluntad que acompaña la extinción de la obligación”*, no resultando por ende una declaración extrapenal. Así las cosas, si para el Fisco existe el riesgo potencial de que la falta de coerción implique que la declaración tributaria presentada pueda ser mendaz, entonces los fiscalizadores deberán esforzarse por obtener información a partir de otras fuentes objetivas cuyos resultados devengan incontrastables para probar su falsedad; y, a la par, en caso de una presentación rectificativa de la declaración jurada mendaz o errática por parte del contribuyente, es claro que ésta circunstancia no

⁵³ Artículo 28, segundo párrafo, DR-LP

⁵⁴ Gutman, Marcos, “Los tratados internacionales, la ley 23.771 y la prohibición de ser obligado a declarar contra sí mismo”, en XXV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, 1995, p. 211

⁵⁵ Varela, Pablo (2008), op. cit., p.1103

⁵⁶ Jarach, Dino (1980), Curso de derecho tributario, 3º edición, Cima, Buenos Aires, pp. 316-317

puede dar sustento, desde el plano constitucional, para que la autoridad fiscal pretenda instruir una reprimenda legal del sujeto pasivo, basándose en que esa declaración quedó fuera del alcance de la garantía de no autoinculpación⁵⁷.

Por lo tanto, si como veníamos sosteniendo, la facultad de abstención de declarar comprende también la de ocultar información incriminatoria⁵⁸, entonces, cualquier información brindada a la Administración puede ser falseada u objeto de mutación o corrección, sea en forma oral o escrita, máxime si los datos brindados no estuvieron supervisados por profesional con conocimientos en el área específica que le permitan al sujeto pasivo corroborar o no corroborar con exactitud las afirmaciones vertidas en las actas por los funcionarios, y evitar el exceso de terminología técnica que, en la generalidad de los casos, escapa al saber común de los sujetos, y que suele ser fuente de pruebas no queridas⁵⁹.

Por ello, sostenemos que para el proceso penal impera la invalidez probatoria de los datos y elementos aportados por el contribuyente en el curso del procedimiento de fiscalización, así como la información suministrada por el propio obligado y la obtenida a partir de aquélla, pues vulnera la garantía contra la autoincriminación y,

⁵⁷ *“En función de ello, la garantía de no autoinculpación no podría operar frente al deber fiscal de la presentación de declaración jurada que denote el ingreso en menos de la obligación sustancial impositiva. Advertimos aquí que si la presentación meramente formal es correcta y exhibe el monto de impuesto correcto a ingresar no podrá alegarse infracción alguna, pues el Fisco contará con el elemento puesto en su conocimiento de la diferencia en menos ingresada por el particular.*

Ahora bien, si el contribuyente -en forma espontánea o como consecuencia del transcurso de una fiscalización- decidiera rectificar en más su declaración jurada determinativa, la nueva presentación no podría ser considerada un elemento incriminante de su conducta, no sólo por la presunción (o estado de inocencia) que aún opera sobre el administrado, sino también porque esa exteriorización de su ingreso y una presentación anteriores en menos es posterior al acto disvalioso y, ende, ajena a su connotación constitutiva”. Extraído de: Varela, Pablo (2008), op. cit., p. 1104

⁵⁸ Cabe recordar que, sin constituir delito, la mentira detectada supondrá un elemento indiciario del juzgador que sólo podrá hacer jugar en la graduación legalmente dispuesta y el acompañamiento de otras pruebas, extensible a un testigo quien no declara la verdad de los hechos fundándose en la posible incriminación en su contra, al cual se excluye del delito de falso testimonio regulado en el CP.

⁵⁹ Existe un trabajo interesante de David Bio en el que hace referencia a variada jurisprudencia vinculada con el accionar inspector y con los principios a respetarse (2000, “El principio de razonabilidad y la actuación de la inspectoría fiscal”, Periódico Económico Tributario, N° 216, p. 1 y ss.)

consecuentemente, corresponde su expulsión del proceso por aplicación de la regla de exclusión probatoria.

4.b. La garantía de no autoinculpación coactiva frente a los deberes de colaboración y al proceso penal tributario

Dejamos reseñado anteriormente que la regla de exclusión probatoria importa la imposibilidad de valorar aquella prueba que haya sido obtenida sin el debido respeto a los derechos fundamentales. La CSJN, en los antecedentes que citamos, estableció la exclusión del proceso penal, como elemento de cargo, de aquellos materiales obtenidos mediante procedimientos cumplidos en violación a garantías constitucionales, con fundamento en que reconocer idoneidad al “fruto venenoso” de un procedimiento ilegítimo para sustentar una condena equivaldría a admitir la utilidad del empleo de medios ilícitos en la persecución penal.

En nuestro caso, analizaremos el deber de colaboración del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria frente a la garantía en estudio, suponiendo la existencia de una tensión dialéctica entre ambas formulaciones en cuanto para un posible imputado de un eventual proceso penal tributario subsiguiente resultaría inaceptable estar investigado en sede penal y al mismo tiempo obligado por la Administración a plantear la verdad objetiva para el pago de sus tributos.

La resolución de esta tensión, debemos obtenerla de una interpretación hermenéutica de las normas en cuestionamiento. En el caso específico, debemos comenzar por el sistema procesal penal tributario, regla que contiene disposiciones que analizan esta cuestión. Así, el artículo 18 LPenT establece: *“El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda*

tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

“En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

“Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

En el primer párrafo de esta disposición, el legislador vincula el procedimiento administrativo de determinación de deuda tributaria o previsional con el descubrimiento de un delito tributario o previsional, por lo que puede afirmarse que la denuncia penal queda supeditada a la determinación de oficio que realiza la Administración.

Ahora bien, en los párrafos siguientes la normativa prevé situaciones diferentes: por un lado, considera la posibilidad de denuncia penal cuando de la “convicción administrativa” resulte que no es necesaria la determinación de oficio de la deuda tributaria y, por el otro, la procedencia de una denuncia realizada por un tercero⁶⁰. Así, cuando la Administración detecta inconsistencias en la

⁶⁰ Al respecto, Héctor Villegas sostiene: “Como no en todos los casos de presuntos ilícitos es posible la determinación, se soluciona el tema con la denominada 'convicción administrativa', que creemos acertada, aunque ha motivado algunas críticas doctrinales. También prevé la norma, el especial caso de

autodeterminación del contribuyente o recibe una denuncia formulada por un tercero ante el mismo ente o ante el juez penal, procede al inicio formal de un procedimiento de verificación y fiscalización para el control del obligado respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que puede derivar en un procedimiento de determinación de oficio una vez analizado los supuestos previstos e el artículo 16 LP, a los fines de establecer la deuda tributaria, el sujeto que debe pagarla y el importe de la misma⁶¹.

Por lo tanto, cuando el organismo recaudador formula la denuncia penal, ya ha fiscalizado y verificado al contribuyente e, inclusive, en algún caso, también le ha practicado una determinación de oficio. Como bien sostiene Costanzo, aún antes del procedimiento determinativo donde se puede sostener que se respeta la posibilidad del obligado de contradecir las versiones del Fisco, *“el contribuyente ya fue intimado, bajo amenaza de sanción, a aportar toda la información relativa a la materia imponible objeto de su obligación tributaria que los inspectores consideraron necesaria para el control. Y en definitiva, es esta información, o prueba, la que utilizará el juez administrativo para la determinación de la deuda tributaria, y es también la que tendrá a la vista -como elemento de cargo- el juez en lo penal cuando reciba la denuncia”*⁶². Por lo que, en todos los supuestos previstos por la normativa el contribuyente - eventual imputado- se encuentra compelido a aportar cierta información, en una

la denuncia directa ante el juez por un tercero, con el procedimiento consiguiente”, (2007, Régimen penal tributario argentino, 3º edición, La Ley, Buenos Aires, p. 486.)

Es claro que cuando la ley menciona a un tercero, se está refiriendo que la denuncia penal puede ser efectuada por alguien distinto del organismo recaudador

⁶¹ Para un análisis más profundo de esta institución se puede consultar, entre otros doctrinarios: García Vizcaíno, Catalina (2006), Derecho Tributario, t. 2, 3º edición, Lexis Nexis, Buenos Aires; Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana (2007), Procedimiento tributario y de la seguridad social. Comentarios, doctrina y jurisprudencia, 9º edición, Lexis Nexis, Buenos Aires; Gómez, Teresa y Folco, Carlos M. (2009), Procedimiento tributario, 5º edición, La Ley, Buenos Aires; Jarach, Dino (2004), Finanzas públicas y derecho tributario, 3º edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires; Villegas, Héctor (2005), Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9º edición., Astrea, Buenos Aires.

⁶² Costanzo, Mariano (2006), op. cit., p. 363

etapa previa, que podría comprometerlo en una imputación penal, vulnerando de esta manera la garantía de la no autoinculpación coactiva.

Y más allá de opiniones en contra⁶³, lo cierto es que la jurisprudencia de los últimos años ha relevado lo reñido de los principios de colaboración fiscal y de no autoinculpación, con afirmaciones tales como que *“el deber de colaboración para con la Administración tributaria forma parte del deber de contribuir y que —desde el punto de vista estrictamente fiscal— esa obligación no puede ser objetada. Lo que sí aparece reñido con el derecho a no autoincriminarse es la obligación de aportar datos bajo amenaza de sanciones, como sucede por ejemplo en el caso del art. 39 de la ley 11.683, cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como pruebas de cargo en un proceso penal”*⁶⁴. O, también, cuando se plantea la nulidad de lo actuado en virtud de *“entregar documentación e informe que luego fueron utilizados para cuantificar la deuda fiscal que es objeto de la evasión tributaria denunciada, bajo coacción de sufrir sanciones y sin la advertencia de que esos elementos podrían ser objeto de una pesquisa penal”*⁶⁵. Como podrá notarse, existe un agravante ante el suministro de la documental acompañada por el particular, pues ésta resulta el fundamento y el elemento probatorio básico con el cual el Fisco, tanto como querellante o como denunciante, intentará buscar la condena de un contribuyente⁶⁶.

⁶³ Díaz Ortiz y Bertazza tienen un trabajo interesante sobre los autores que adhieren, junto con ellos, a la idea opuesta a la sostenida en este trabajo, pues intentan explicar la posible armonización de los procedimientos administrativos y penales, donde sostienen que no se puede invocar como absoluto e incondicionado el derecho a no declarar contra sí mismo frente a requerimientos formulados por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de verificación (para ver: Díaz Ortiz, José y Bertazza, Humberto, “Problemática de la ley 24.769 y un intento de armonización con la ley 11.683”, en XXVII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, noviembre de 1997, p. 69)

⁶⁴ En los autos “Explosis, SA s/infracción Ley 24.769 (JPE N° 7 del 17 de agosto de 2005).

⁶⁵ En los autos “Torres, María Laura s/Inf. Ley 24.769”, CNPEcon, Sala A, del 18 de marzo de 2004.

⁶⁶ En este sentido, se puede plantear —como alguna jurisprudencia— que la actividad del Fisco se realiza dentro del marco de la Ley 11.683 sin siquiera sospechar de la posibilidad de la comisión de un delito, por lo que toda su actuación es correcta y legal, igual que la recolección de la documental incriminante, amen la posterior denuncia frente a la posible aparición de un hecho delictivo (La Sala B de la CNPEcon, en los autos “Huergo Eliseo y otros s/Evasión tributaria simple”, del 31 de mayo de 2006, CNPEcon. Sala A,

Para ir determinando posiciones, es evidente que no se duda de la prueba (presumida legal y legítima), sino del accionar de los funcionarios que practican los informes e inspecciones pertinentes, puesto que conocen la real coacción, a pesar de ser pecuniaria administrativa, que reviste el funcionamiento conjunto de las sanciones formales de la LP, y que luego se traslada a los tipos delictivos comprendidos en la LPenT. Y está, por demás claro, que no debe enmascarse la función recaudadora con la punitiva, pues ante el silencio o la colaboración limitada o nula del administrado se puede válidamente recurrir a las presunciones para la determinación de la base de imposición, sin que esto pueda ser extensible a la materia represivo tributaria, pues el estado de inocencia se mantiene incólume. Más aún, y a riesgo de hacer un aventurado planteo de defensa, debo remarcar que el deber de colaboración quedaría formalmente cumplido incluso en aquellos casos donde la información y documentación aportada fueran irreales, manteniendo el principio de inocencia y la garantía de no autoinculpación coactiva, más allá de las responsabilidades de la que sería sancionable tal conducta pues se pretendería engañar a la Administración.

A nuestro criterio, el propio mecanismo para determinar el grado de responsabilidad del sujeto infractor surgido por el incumplimiento de su deber de colaboración en los términos de la LP amenaza la aplicación de la garantía constitucional, distorsionando el principio por el cual no debe existir coacción ni obligación alguna de declarar contra sí mismo, y menos aún cuando dicha negativa supone la aplicación de sanciones por el propio silencio, transformando a éste en el

“Alfa Compañía Argentina de Seguros SA s/Ley 23.771”, del 15 de noviembre de 1994; CNPEcon., Sala A, “Estruct Horm S.A. s/Ley 23.771”, del 20 de septiembre de 1995. Esta idea es, desde mi punto de vista, inaceptable, puesto que por los principios en pugna la modalidad de adquisición de la “notitia criminis” pertenece a un plano menor frente a la vulneración de la garantía constitucional. Por ello, aquel presunto sometimiento de la garantía de autoincriminación al deber de colaboración es irreal e improcedente.

propio propulsor del castigo, lo cual hace transponer la barrera del estado de inocencia de un sujeto.

Fíjese, por ejemplo, el criterio del artículo 296 CPPN, que se puede aplicar de manera supletoria conforme LP⁶⁷, donde se establece que el imputado podrá abstenerse de declarar y en ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconveniones tendientes a obtener su confesión, siendo nulo el acto que no observe este precepto.

Para abundar, en la literatura extranjera, Mestre Delgado afirma que *“el deber de entregar a la Administración de Hacienda documentos que permitan sostener una acusación en contra del requerido a ello presenta rasgos inquisitivos incompatibles con el principio acusatorio propio del ordenamiento jurídico constitucional, contrarios al principio de presunción de inocencia y vulneradores del derecho a no declarar contra sí mismo”*⁶⁸.

Por otro lado, se debe asumir que los procedimientos recaudatorios y sancionatorios en la LP tienen un sentido conceptual diferente y responden a fases o etapas jurídicas distintas, más allá de su ubicación en un mismo cuerpo normativo, por lo que la multa formal general del artículo 39 de nuestra ley de rito que castiga a los contribuyentes o terceros que incumplan con sus deberes generales de colaboración, bajo el riesgo de su autoincriminación, hace de la mencionada exigencia pecuniaria de naturaleza penal un evidente elemento de coacción a la obligación fijada y, por ende, contraria a la garantía constitucional.

⁶⁷ Según el artículo 197 LP

⁶⁸ Mestre Delgado, Esteban (1990), La defraudación tributaria por omisión, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, p. 130

En tercer lugar, el cargo de colaborar de los contribuyentes y terceros no es ilimitado, pues se encuentra reglamentado en una ley que debe respetar el alcance de las garantías individuales que brinda nuestra CN como cabecera del ordenamiento jurídico nacional, dentro de los que hallamos a la inmunidad de la declaración, el estado de inocencia y el principio de la razonabilidad. Esta última cuestión nos obliga a reducir el margen discrecional de la actuación del Fisco e inclusive avanzar hacia un sistema más protectorio.

Así, por ejemplo, sería hasta prudente exigir la presencia de un profesional en ciencias económicas o en derecho para que asista al contribuyente o responsable requerido, haciendo figurar su participación como garantía de libre convicción y libre ejercicio de la voluntad⁶⁹. O bien, sería válida la prevista como instrumento para la recaudación pero no sería admisible la advertencia de los castigos pecuniarios existentes por el no acatamiento, conjuntamente con la referencia al artículo 49 LP⁷⁰.

También, nos inclinamos por sostener que la garantía constitucional puede ser interpuesta en cualquier momento de un procedimiento de inspección, tomando como punto de partida a la notificación fehaciente de la apertura, por lo que el organismo fiscalizador podría continuar sus tareas sin la colaboración del particular involucrado amparado en su privilegio superior, buscando los funcionarios respuestas en otros medios probatorios e, inclusive, en interrogatorios a terceros sujetos quienes, como se dijo, también gozarían de la facultad de mantener el silencio si creyeran que de su

⁶⁹ Inclusive Díaz, Vicente O. (1999b), op. cit., p. 783, en modo riguroso, lo sujeta a la nulidad de la verificación ante la falta de constancia expresa de tal derecho a la asistencia y la garantía a no autoincriminarse.

⁷⁰ Sostienen Varela que en las fiscalizaciones se puede observar inicialmente la falta de advertencia, en el momento de sugerir el Fisco el aporte en cuestión, de la procedencia de una sanción, conociendo el contribuyente tal circunstancia luego, por la instrucción del sumario en forma aislada, o bien dentro de la determinación de oficio. Varela, Pablo (2008), op. cit., p. 1097.

deposición o explicación escrita de lo solicitado podría detonarse la imputación de un ilícito fiscal.

Buscando alguna solución, creemos que el derecho a no autoinculparse en una fiscalización tributaria y el deber de colaborar no deben ni superponerse ni anularse, sino que deben autosatisfacerse. Sin embargo, la coacción normativa en manos de la Administración, ante el incumplimiento de las facultades-deberes fiscales, o ante la propuesta de los ajustes pretendidos, impacta ambos institutos, desdibujando su naturaleza propia. Por eso, resulta menester mantener el respeto a las pautas constitucionales en el procedimiento fiscal y en el sancionatorio, para lo cual se propone el siguiente esquema de soluciones, siguiendo a Varela⁷¹. Por una parte, pensamos que una alternativa sería que el funcionario fiscal se plantee como rector del procedimiento, de tal manera que ante la presencia de indicios suficientes para un imputación represiva se lo transmita al contribuyente en forma fehaciente, sin posibilidad alguna de valorar en el procedimiento sancionatorio la prueba relevada durante el lapso anterior, sólo hallándose en condiciones de recabar nueva información de otras fuentes, fuera del procedimiento de la ley fiscal (con el consiguiente riesgo de que el agente público, ante la sospecha de un delito, haya iniciado una investigación paralela que le permita llegar a igual conocimientos sin la necesidad de la declaración del contribuyente). Otra vía consistiría en la prohibición legal de utilizar las pruebas recabadas en el procedimiento de verificación propio del contribuyente presuntamente a imputar, pues éste se vería afectado por la nulidad de los actos tendientes a la reprimenda, pero nada impediría el uso de la información a partir de datos volcados por terceros. Finalmente, se puede negar cualquier valor probatorio a los hechos y elementos recogidos en sede administrativa, siendo todo el

⁷¹ Varela, Pablo (2008), op. cit., pp. 1101-1102.

proceso penal tributario por aplicar absolutamente independiente de la gestión de inspección llevada a cabo.

Pero más allá de estas alternativas de solución posible, lo claro es que está planteada la tensión entre el deber de colaboración y el derecho de no autoinculpación en materia tributaria. En este sentido, podemos sostener que los procedimientos tributarios en el marco del artículo 35 LP *“son idóneos como actos de prevención administrativa de comprobación para la reconstrucción de base imponibles”*⁷², pero que dicha circunstancias no los califica como aptos para la aplicación de la materia sancionatoria tributaria, especialmente porque posee extremos de coacción material o indirecta que afectan al contribuyente, a los fines que proporciones prueba a la Administración, hasta allí con un rol meramente recaudatorio, para luego sufrir la persecución penal por dichas fuentes informativas que califican su conducta como disvaliosa.

Sobre esta tensión, la respuesta del Fisco es la confrontación, tal como aparece en el Dictamen 9/2003 AFIP⁷³ donde la Administración interpreta que deviene innecesario aclarar al sujeto bajo fiscalización el ámbito en el cual se desarrolla tal procedimiento y las posibles consecuencias de las pruebas que se estuvieran recabando. Y, agrega: *“...la doctrina se ha pronunciado a favor de que el principio de inmunidad de declaración no puede oponerse al de la obligación de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización, ya que ello produciría efectos negativos en la actividad administrativa para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y se privaría a la administración fiscal de una herramienta esencial*

⁷² Yaryura Tobías, Gastón y Gadea, María de los A. (2001), “La denominada ‘teoría del fruto del árbol venenoso’: un importante fallo nos obliga a reflexionar”, en Revista de Doctrina Tributaria Errepar, julio de 2001.

⁷³ Dictamen 9/03 (DAL) del 9 de enero de 2003. Para consultas: <http://biblioteca.afip.gob.ar>.

para la consecución de los objetivos a su cargo". Amplía la opinión que el Fisco tiene potestad para realizar toda diligencia para recabar información del sujeto pasivo como de terceros, aún cuando exista una causa penal⁷⁴.

Es obvio que, desde nuestro punto de vista, la opinión del Dictamen 9/2003 implica desatender lisa y llanamente el principio de no declarar contra sí mismo, pues su efecto ya no es tributario y va más allá del deber de colaboración, puesto que su ámbito de aplicación es el represivo atento la naturaleza penal de las infracciones contenidas en la LP y de las penas de la LPenT. Como sostiene la parte mayoritaria de la doctrina, el cambio de destino del dato recabado sin informar previamente al administrado del riesgo de ser usado en su contra fulminaría a esa actuación de ilegal en función de la aplicación de la garantía del artículo 18 CN⁷⁵. En tal sentido, disentimos con la apreciación de la inoponibilidad de la garantía de no autoincriminación frente al deber de colaboración sostenida por el Dictamen mencionado, pues cuando un contribuyente quiere conocer el encuadre del requerimiento cursado por el Fisco, debe brindársele la información suficiente como para que conozca las posibles implicancias de la información brindada y, de esta manera, evitar la autoinculpación coactiva. Caso contrario sería privilegiar la actuación de la Administración por sobre los derechos del contribuyente de mayor entidad y rango, estableciendo una relación de poder y no de derecho entre ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, cuestión que es inaceptable en un Estado de Democrático

⁷⁴ Dictamen 972003: *"Al respecto se realiza la salvedad que si la información solicitada ha de incorporarse al juicio corresponderá solicitarle al juez interviniente, a tal efecto, que ordene el registro domiciliario y/o secuestro de la documentación que pueda servir como medio de prueba, de conformidad con lo establecido en los artículos 224 y 231 del CPPN ya que un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial"*

⁷⁵ Al respecto, se puede ampliar con la consulta de la trabajo de Ziccardi, Horacio (2003), "Derecho tributario administrativo o formal", en García Belsunce, H. (dir.), Tratado de tributación, t. 1 Derecho tributario, vol. 2, Astrea, Buenos Aires, p. 214.

de Derecho donde las partes se encuentran en un mismo plano de igualdad. Al mismo tiempo, se debe recordar que la Administración no tiene jurisdicción ni mandato para ser fiscal de instrucción penal, buscando, al margen de la ley, comprobar delitos, pues su misión es la de auxiliar de la Justicia y no la de investigadora de ilícitos.

En nuestra visión, el procedimiento de fiscalización de las obligaciones fiscales apunta al aspecto material de la deuda impositiva, por lo que las sanciones pecuniarias o penas corporales deberán surgir del minucioso examen del accionar del contribuyente que debe estar advertido de sus responsabilidades ante un posible proceso penal que, sea por infracciones o por delitos, no propende a la propia confesión del involucrado bajo la apariencia del relevamiento de información a los fines fiscales o bajo el cumplimiento del deber de colaboración que compete a los administrados. En caso contrario, nos encontraremos con un régimen violatorio de los principios constitucionales que establece un trato desigual para algunos ciudadanos que, por revestir la calidad de contribuyentes, carecen del pleno ejercicio de sus derechos fundamentales. Como bien dice Binder⁷⁶, *“no puede haber de parte del Estado ningún tipo de mecanismo, argucia o presión tendiente a provocar la confesión del imputado”*, máxime que en el procedimiento administrativo⁷⁷ (al igual que en penal) es inaplicable como prueba la confesión, lo que inhabilitaría desde ese marco cualquier manifestación oral que el administrado depusiera. Y, a sazón de lo dicho, cabe recordar que la administración cuenta con herramientas que le permiten obtener una determinación presuntiva y, además, cuenta con la posibilidad real castigar el incumplimiento fiscal (por ejemplo, ante la falta de colaboración o la insuficiente o

⁷⁶ Binder, Alberto (2000), Introducción al derecho procesal penal, Ad-Hoc, Buenos Aires, p. 182.

⁷⁷ Conforme surge del DR-LPA, supletorio a la LP

falsa información del sujeto pasivo), por dos alternativas posibles no excluyentes como son las sanciones pecuniarias de la LP y las privativas de la libertad de la LPenT.

Así, llegamos a la idea de la importancia de estas sanciones cuando se ha protegido los derechos fundamentales del contribuyente y la administración ha llegado a una determinación sobre la base de sus esfuerzos legales y legítimos por defender el derecho del Fisco a su sostenimiento. El problema radica en que las actuales disposiciones, mantienen en la práctica avances notables sobre los derechos de los contribuyentes que, en su caso, persisten en la violación a la garantía en estudio.

Fíjense que el propio sistema determinativo de la obligación fiscal conlleva implícitamente a la autodeclaración coercitiva con efectos sancionatorios, tal como lo dispone el procedimiento sumarial previsto en el capítulo IX LP. Así, inicialmente analizaremos lo dispuesto en el artículo 74 LP que reza: *“cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DGI de la AFIP no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”*. De dicha normativa se desprende la innegable evaluación en paralelo que existe entre la cuantificación técnica del ajuste fiscal pretendido y la determinación de la conducta que se intenta atribuir al administrado. Inclusive, desde el artículo 70 y siguientes donde se contempla la forma de aplicación de las multas de los artículos 38, 39, 43, 46 y 48 LP, el juez administrativo debe hacer constar claramente el acto u omisión atribuido al presunto infractor, y brindando al administrado un plazo de quince días prorrogable por otro igual con el fin de que *“ofrezca todas las pruebas que hagan a su*

*derecho*⁷⁸. En este punto, hay que advertir que las pruebas colectadas y utilizadas por el Fisco para sancionar al administrado normalmente coinciden con las obtenidas en la determinación, y que muy probablemente resultaron aportadas por el contribuyente verbalmente o por escrito, plasmándose en actas, sin haber sido advertido en ningún momento de la posibilidad de ser pasible de un castigo de naturaleza penal⁷⁹. Así las cosas, se transfiere al contribuyente la responsabilidad de desvirtuar la prueba con que el Fisco cuenta, y que seguramente proviene de la propia autoincriminación del particular sin la necesaria advertencia de sus posibles efectos⁸⁰.

Bajo esa perspectiva, sería válido sostener una postura en la que *“no se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de pruebas obtenidas coactivamente para determinar de oficio el tributo y la prohibición de hacerlas valer en el proceso sancionador. Uno y otro proceso se rigen por reglas distintas. En uno prevalece la obligación de colaborar con la Administración en tanto que en la esfera penal la prohibición tiene sustento constitucional, y hace a la dignificación de la persona humana (...) Se trata de los mismos hechos pero abordados desde ópticas distintas”*⁸¹. Como bien marca Soler: *“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*

⁷⁸ Artículo 71 LP

⁷⁹ En nuestra legislación, los hechos que serán objetivamente sustento del proceso sancionador, y que se originan con el relevamiento de información por el fiscalizador, fueron volcados sin que existiera un alerta de contingencia de la posterior instrucción del sumario, vulnerándose lo que la doctrina ha dado en llamar “principio de claridad de procedimiento”. En efecto, durante el relevamiento informativo tendiente a detectar hechos imposables y a su correcta cuantificación, se logran datos que en el momento de la instrucción del sumario serán tenidos en cuenta por el propio juez administrativo, que en forma conjunta dicta la resolución determinativa so riesgo de aplicarse lo dispuesto en el artículo 74 LP

⁸⁰ Por ello, reconocidos constitucionalistas consideran que la LP, en el campo de aplicación del principio de no autoinculpación, es violatoria del artículo 18 CN. Para ampliar, ver en Ekmedejian, Miguel (1997), Tratado de derecho constitucional, t. II, Depalma, Buenos Aires, p. 323

⁸¹ Spisso, Rodolfo (1999), “La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, ED, Diario del 30/04/1999, p. 18

*administrado en la esfera penal*⁸². Inclusive más, hasta la omisión de declarar amparada en el justo ejercicio del derecho a la no autoinculpación, que podría servir para aplicar otros medios de control y otras herramientas presuntivas por parte de la Administración, es utilizado para tornar de manera inmediata, y hasta en algunos casos automática, la generación de los supuestos para hacer aplicable el castigo tributario, representado en las multas del ámbito de la LP⁸³.

Estos mismos planteos llevados al ámbito del proceso penal de la LPenT exigen la observancia del principio de correcta adquisición de la información *“dado que los datos adquiridos por exigencias informativas contra legem o ultra lege no pueden ser utilizados válidamente como elementos de trascendencia tributaria y menos como prueba preconstituida”*⁸⁴. En este sentido, los datos colectados en el proceso determinativo y utilizados como *“notitia criminis”* en las actas extendidas por los funcionarios no constituyen prueba en el proceso penal. Y, más aún, la continuidad de la actuación de los inspectores para detectar nuevos hechos que agraven, a su criterio, el posible accionar disvalioso del contribuyente, todo a la luz de la aplicación de la LP, invalida la recolección de dichas pruebas y la indiscutible pretensión de hacer uso de ellas para la graduación de la reprimenda asignable.

Fíjese, sin embargo, la manera en cómo avanzan las incongruencias legales en nuestra materia. La actual mecánica del artículo 20 LPenT establece que el Fisco procederá a denunciar, o paralelamente querellar, a un contribuyente cuando la

⁸² Soler, Osvaldo (2003), *Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria*, La Ley, 2003, Buenos Aires, p. 147

⁸³ Varela, Pablo (2008), *op. cit.*, p. 1115. Y agrega este autor: *“No debe olvidarse que la obtención de información por otros medios distintos al directo suministro por parte del fiscalizado permitiría coleccionar elementos técnicos y suficientes que pretendan echar por tierra el estado de inocencia del que goza el administrado, y así iniciar un procedimiento sancionatorio que tramite por lo contencioso-administrativo o por lo penal, pero no a partir de la determinación de tributos cuya naturaleza difiere sustancialmente de lo represivo”*

⁸⁴ Díaz, Vicente O. (1999^a), *“Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco”*, en *Revista La Información*, t. LXV, Abril de 1999, Buenos Aires, p. 763

pretensión fiscal aún no haya hecho cosa juzgada material, pues la determinación administrativa podrá ser recurrida mediante el recurso de apelación ante el TFN o mediante el recurso de reconsideración a la AFIP, ambos en forma excluyente. A la par, tenemos el artículo 18 LPenT que estipula: *"El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de la determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social"*⁸⁵.

Así, la establecida prejudiciabilidad administrativa⁸⁶ nos coloca ante el problema de su falta de firmeza o, para decirlo de otra manera, de su recurribilidad. Frente a ello, se produce, por un lado, el agravante de que no ha participado otro organismo independiente para la valoración de la conducta que se presume dolosa y encuadrable en la LPenT, con la consiguiente carga de dudas respecto de la imparcialidad del decisorio y la contaminación predeterminada de carácter subjetivo a la que puede estar afectado. Por el otro, el sometimiento de un contribuyente a un proceso penal tributario cuando no ha quedado firme la pretensión pecuniaria oficial, bajo riesgo de generar un escándalo jurídico⁸⁷, y sin que hubiera existido advertencia previa al suministrar los datos, y sin norma legal alguna que reste valor a los elementos

⁸⁵ Al respecto, estas normativas habían tenido buena acogida en la doctrina producto de su notable avance respecto de lo establecido en la anterior Ley 23.771. Para consultarse al respecto: Romera, Oscar Eduardo (1997), Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social. Ley 24.769, Comentada, anotada y concordada, Ábaco, Buenos Aires, p. 104; Riquert, Marcelo A. (2004), Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario, Ediar, Buenos Aires, p. 107; Borinsky, Mariano (2004), Derecho Penal Económico y de la Empresa, Ad-Hoc, Buenos Aires, p. 100; Chiara Díaz, Carlos (1997), Ley Penal Tributaria y Previsional, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, p. 320, entre otros

⁸⁶ Cuestión de amplio debate respecto de los artículos 18 y 20 de la LPenT, pero que excede el marco del presente trabajo. Al respecto, es muy ilustrativo el trabajo de Juan Pablo Fridemberg (2008), "Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador", en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro (coord.), Derecho Penal Tributario, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, p. 56

⁸⁷ Cuando el juez en lo penal tributario considera que hubo delito y la justicia contenciosa entiende que no existió deuda impositiva o que la misma no es exigible. O, en el caso inverso, el sobreseimiento en sede penal pero por cualquier motivo la deuda quede firme en sede administrativa y el Fisco, utilizando los mismos elementos que sirvieron de fundamento para cuantificar la obligación fiscal, incremine con las multas contenidas en LP al contribuyente o responsable fiscal.

aportados en ese procedimiento, produce un menoscabo en el derecho de defensa que tiene el contribuyente⁸⁸.

Es por eso que, analizando la generación de las pruebas en el proceso penal, el informe de inspección que permitió cuantificar la pretensión y que motivara objetivamente el encuadre penal tributario no debería ser utilizado como medio probatorio pericial, pues fue elaborado por la autoridad tributaria en un ámbito distinto al penal, sin advertencia previa de sus posibles efectos sancionatorios al contribuyente y comprensivos también de los elementos persuasivos que ha generado la investigación subjetiva del funcionario actuante. En este sentido, sostuvo la CSJN, en los autos "Frigorífico Merlo"⁸⁹, que el monto consignado en el informe de inspección no tenía efecto vinculante para la justicia, siendo menester la realización de una pericia contable que, a la postre, permitió desincriminar al imputado, pues su resultado, diferente del que surgía del informe de inspección, desactivaba cualquier pretensión punitiva en sede judicial.

Finalmente, se destaca además que en un Estado Democrático de Derecho sólo el juez puede válidamente recoger la declaración del imputado (sea por sí o por representar a una persona jurídica⁹⁰) a efectos de ser sometido en sede penal, tal

⁸⁸ Al respecto, del juego de estas disposiciones estudiadas, tenemos una interesante reflexión de Spisso, quien explica que *"el apartamiento de la sana directiva del artículo 18 de la ley 24.769 afecta gravemente el derecho de defensa. La determinación o liquidación de oficio de la deuda tributaria no es al solo efecto de determinar si se alcanzan las condiciones objetivas de punibilidad previstas en las distintas figuras de la ley. El acto administrativo de determinación de oficio se debe dictar luego de correrle vista al contribuyente para que alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho (artículo 17 LP) y debe hacer mención de los hechos comprobados, de las pruebas arriadas a la causa y de las normas directamente aplicables que sirven de sustento a la determinación. No se trata, como sostiene el tribunal, de una exigencia burocrática, sino de una exigencia que hace al debido proceso legal"*. Spisso, Rodolfo R. (2000), "El acto administrativo de determinación o liquidación de la deuda tributaria: condición esencial de la denuncia penal por evasión fiscal", en ED 192-203. En el mismo sentido, de este autor "Falsa antinomia entre las prerrogativas del Ministerio Público y la prejudicialidad del acto administrativo de determinación de la deuda tributaria", ED, Diario del 26/6/2003

⁸⁹ M. 903. XXXIX. "Matadero y Frigorífico Merlo S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", 27 de mayo de 2004

⁹⁰ Aunque no se trata de un tema estudiado en este trabajo, es de destacar que la jurisprudencia nacional y extranjera ha extendido la garantía inclusive a las personas jurídicas, enfocando el análisis a partir de la

como queda expresado en reiterada jurisprudencia⁹¹. Todo el contenido volcado en este punto permite alertar sobre la inconveniencia del menosprecio procesal a la garantía constitucional de no autoinculpación y la validez de dicha garantía respecto de las personas jurídicas.

En definitiva, en sede penal no puede otorgarse el valor probatorio que en forma contundente la Administración pretende dar a sus actas y a la documentación y manifestaciones en todas sus formas aportadas por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización. Este criterio, también es aplicable cuando los datos provienen de documentos del contribuyentes que son recogidos por la administración en el cauce de un procedimiento administrativo de verificación y fiscalización, a partir del ejercicio de facultades tasadas en cuanto a su contenido y finalidad, y que no constituyen actividad administrativa destinada a obtener coactivamente una declaración que debía provenir de la libre voluntad del sujeto, ni tampoco importan obligarlo a producir prueba de cargo respecto de un hecho ilícito⁹².

Esto es así, puesto que la determinación de oficio de la deuda tributaria y la documentación impositiva y demás información contable reunida en el curso de un procedimiento de fiscalización e inspección tributaria, no constituyen más que una

consagración directa de este principio en el artículo 8, punto 2, inc. g, de la Convención Americana de los Derechos Humanos o Pacto San José de Costa Rica. En el orden nacional, se destacan los fallos siguientes: CSJN, “Barranca David Perezowski, S. A. c/Pcia. de Buenos Aires s/demanda contenciosa” del 4 de marzo de 1997, y anteriormente “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.” del 21 de diciembre de 1989.

⁹¹ Cámara Federal de La Plata, Sala III, “Álvarez Flores, Óscar”, del 1 de diciembre de 1993; Sala III, “Sosa Vicente E.”, del 23 de abril de 1994; CNPEcon., Sala B, “Bordignon de Royera, Edith y Ferri Carla”; jurisprudencia reseñada por Varela, Pablo (2008), op. cit., p. 1121, cita 149

⁹² Esta conclusión no varía por la circunstancia de que el contribuyente preste conformidad a las impugnaciones o cargos que se le formulen durante el curso del procedimiento de inspección y presente las declaraciones juradas originales o rectificativas, según corresponda, pues se trata de una alternativa que el ordenamiento jurídico brinda al sujeto inspeccionado para que ejerza en forma libre y voluntaria, cuyos efectos se encuentran expresamente previstos en el artículo 17 -último párrafo- LP. En efecto, no se advierte que este procedimiento constituya, por regla, una situación de coacción psicológica, ni tampoco que las declaraciones juradas presentadas en esas condiciones importen una declaración de culpabilidad o el reconocimiento de algún hecho vinculado con la comisión de un delito, sino que únicamente tendrán el alcance que le asigna la disposición legal ya citada, es decir *“una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco”*.

serie de elementos válidos para fundar, en su caso, una sospecha sobre la comisión de un delito, elementos que deberán ser examinados y valorados según las reglas y principios propios del proceso penal, en cuyo desarrollo el imputado podrá ejercer ampliamente su derecho de defensa. Dijimos que es claro que la actividad fiscalizadora, como toda actividad estatal, está condicionada al más estricto cumplimiento de la ley y al respeto de los derechos de los administrados, consecuentemente, en aquellos supuestos en que la inspección ejerza algún tipo de coacción ilegítima, actúe irregularmente o se exceda en sus atribuciones legales, más allá de la responsabilidad del funcionario por aquellos actos, el resultado de tal actividad no sólo no será prueba válida a los fines del proceso penal, sino tampoco en el ámbito administrativo, puesto que resulta contraria a la garantía contra la autoincriminación en la medida que importa compelerlo a que colabore directamente en la obtención de elementos de cargo.

Lo que se debe apuntar es que la Administración, mediante sus funcionarios, tienda responsablemente a lograr una conducta legal que frente al posible inicio de una investigación en orden a alguno de las infracciones de la LP o delitos de la LPenT, establezca el cese de toda actividad de inspección y fiscalización por parte del organismo recaudador, correspondiendo a los órganos encargados de la dirección de la instrucción disponer, de acuerdo a las reglas y principios propios del proceso penal, las diligencias necesarias para la consecución de los fines del proceso.

5. CONCLUSIONES.

“El hombre escoge, por naturaleza, el mal menor, que es el peligro de muerte que hay en la resistencia, con preferencia a otro peligro más grande: el de una muerte presente y cierta si no resiste... Por la misma razón es inválido un pacto para acusarse a sí mismo, sin garantía de perdón. En efecto, es condición de naturaleza que cuando un hombre es juez no existe lugar para la acusación”

Thomas Hobbes (1998, Leviatan, Atalaya, Barcelona, p.58)

Primera. El Estado Democrático de Derecho es el ordenamiento jurídico donde el poder público está sujeto a la ley, no solo a la forma de producción de la norma sino también a los contenidos, es decir, estableciendo el respeto de principios sustanciales establecidos por el derecho mismo en su constitución, en la republica y en los derechos fundamentales. En este sentido, este tipo de Estado posee un conjunto de instituciones que hacen posible la solución de los conflictos sin recurrir a la fuerza, lo que equivale a decir que, frente a cada conflicto, el vencedor es quien tiene más fuerza persuasiva, o sea, aquél que ha logrado conquistar la mayoría de votos o la mayoría de adhesiones en una sociedad.

Dentro de esta perspectiva, los derechos fundamentales son garantizados sobre la base de criterios de universalidad fundamentada sobre la igualdad, que impone el carácter inalienable e indisponible de dichos derechos, pues corresponden a prerrogativas no contingentes e inalterables de sus titulares y a otros tantos límites y vínculos insalvables para todos los poderes, tanto públicos como privados. De lo expuesto surge la presencia de derechos subjetivos que son entendidos como una

expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica.

En este contexto, el derecho a la dignidad personal aparece como un derecho fundamental, pues goza de las características descritas. La cuestión a dilucidar, en el Estado Democrático de Derecho, es la manera en que se ha resuelto la falta de creación de un espacio jurídico donde el derecho no requiera, para su existencia, de garantías. En otras palabras, es interesante ver cómo la presencia de garantías refleja la existencia del derecho fundamental, más allá que lo deseable sea consolidación de una estructura normativa más abarcativa e integral, que ordene la práctica social, a los fines de salir de las lagunas que hay en este punto.

Segunda. El contenido del derecho fundamental de la dignidad personal, garantizado por el plexo constitucional y las normas de derecho internacional de los derechos humanos, establece que los hombres deben ser tratados según sus decisiones, intenciones, opiniones, creencias o manifestaciones de consentimiento, sin considerar las diferentes propiedades de los individuos (sexo, color de piel, edad, etc.), de lo que surge la ilegitimidad de instituciones o medidas que discriminen entre los hombres o atenten contra su libertad sobre la base de factores que no están sujetos a la voluntad particular. Respetar la decisión voluntaria del individuo es permitirle que asuma o sobrelleve las consecuencias de los actos que previó y no extenderse ni sus responsabilidades ni sus efectos a otras situaciones.

Por eso, la justificación de una acción penal dependerá del consentimiento del sujeto y de la legitimidad de aceptar la responsabilidad como consecuencia normativa de ciertos actos, que obviamente depende de la eficacia y necesidad de la pena para

minimizar males sociales y del respeto al derecho fundamental de dignidad de la persona y de su combinación con los principios de inviolabilidad y de autonomía.

En este contexto, aparece el derecho a no autoinculpase que implica, por un lado, que ninguna persona puede ser obligada a declararse culpable y, por el otro, la existencia de un derecho a no declarar contra uno mismo ante la presencia -en cualquier etapa- de un proceso penal público, bilateral y contradictorio, desarrollado bajo todas las garantías existentes. Incluso la CSJN, más allá de algunas cuestiones discutibles, ha sostenido que los medios de prueba obtenidos en violación a garantías constitucionales no son admisibles como prueba de cargo, no solo por las razones expresadas sino también porque compromete la administración de justicia al pretender constituirla en beneficiaria de un hecho ilícito. Esta es la doctrina del “fruto del árbol envenenado” que establece la regla de exclusión de las pruebas ilegalmente obtenidas y garantiza la vigencia de otros preceptos constitucionales como el debido proceso, la defensa en juicio y el principio de inocencia.

Tercera. Se dijo que la garantía de no autoinculpase coactivamente es una de las expresiones prácticas del derecho fundamental a la dignidad. Y esto es así por mandato constitucional que intenta proteger la integridad humana evitando la averiguación de la verdad a cualquier costo (por ejemplo, a través de tormentos infames del sistema inquisitivo), lo que implicaría obligar, en el sentido de torcer, la voluntad de una persona a través de una violencia física o moral ilegítima.

Esta garantía que prohíbe la autoincriminación coactiva es de carácter absoluto: no admite ninguna excepción o reglamentación posible porque el propio texto constitucional así lo define.

La cuestión se complejiza cuando la vigencia de la garantía de no autoincriminación en materia tributaria se enfrenta a la realidad cotidiana que empíricamente demuestra que la dinámica de fiscalización de tributos margina del procedimiento inspector la alternativa de oponer este indiscutible privilegio en cabeza del contribuyente.

Es claro que el deber de colaboración con la administración tributaria es una obligación que no puede ser objetada. Lo que aparece como reñido con el derecho a no autoinculparse es la obligación de aportar datos (cualquiera que sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc.) bajo la amenaza de sanciones, y lo obtenido de parte del contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como prueba dentro de un proceso sancionador. Ello no significa, sin embargo, que esos datos o pruebas puedan ser obtenidos por otros medios (registros, análisis, etcétera), sino, simplemente, que no se puede forzar su aportación por el sujeto mediante amenaza de una sanción.

Es claro que las pruebas colectadas en el marco de un proceso de verificación y fiscalización tributaria, con fundamento en el deber de colaboración, no pueden ser utilizadas como fundamento de una sanción penal, pues ello implica una transgresión lisa y llana del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo.

Cuarta. Ya se dijo, que la aplicación de la garantía en estudio en el proceso sancionador o penal tributario se encuentra para evitar que el contribuyente sea compelido a brindar datos en el marco de un procedimiento tributario, so pena de una sanción, cuya información luego pretenda ingresar válidamente y ser valorada en un proceso penal posterior

En este sentido, la garantía se aplica –independientemente del ámbito administrativo o penal- en la medida que existan las condiciones de hecho para que se vuelva operativizable conforme los presupuestos que establece su formulación constitucional, a saber:

- a) cuando la persona proporciona información por el relato de hechos, y dicha declaración -cuando todavía no reviste la calidad de imputado-, significó un aporte que lo comprometió en esa persecución penal.
- b) o cuando esta persona -ya imputado o en instancia de considerarse imputado- actúa como objeto de prueba, es decir, es la fuente generadora de probanzas sobre la cual otros producen medios probatorios (exhibición de libros o documentos, circularizaciones, reconocimientos, etc.).
- c) y, además, sea como sujeto u objeto de prueba, la persona brindó el dato de manera coactiva, ante cualquier situación -legal o ilegal- que implique una compulsión a realizar una declaración o aportar información por otro medio, que lo incrimine respecto de una conducta disvaliosa.

La cuestión es compleja, pero el convencimiento es que si existe la posibilidad de trasgresión de la garantía constitucional, se debe a la esencia del propio sistema normativo y no por una errónea interpretación o extralimitación de los operadores del sistema administrativo, más allá de que puede constar una incidencia subjetiva al respecto.

Así las cosas, como nuestro sistema impositivo se basa en la autodeterminación del contribuyente, la Administración tiene facultades para exigir a los sujetos pasivos el cumplimiento de obligaciones de información que luego deberá controlar o bien de medios fiscalizadores. No puede negarse que el deber de colaboración en materia

tributaria es un acto de comunicación que no es estrictamente voluntario desde el momento que una norma lo establece como obligación y prevé una sanción de índole penal frente a su incumplimiento, y que la información así obtenida es la que potencialmente dará sustento a la persecución penal en contra del administrado. Para ejemplificar, se dijo que la notitia criminis se obtiene, en el mejor de los casos, no antes de concluida la fiscalización, contándose ya con la información que aporta el propio contribuyente en la etapa de control. De esta manera, el Estado (que actúa como Fisco en su rol de recaudador y, a la vez, como titular de la acción penal) pretende sortear la aplicación de la garantía en sede administrativa y se asegura del ingreso de prueba aportada por el propio administrado al proceso penal en su contra.

Quinta. En esta línea de pensamiento, con la incorporación de los pactos y sus reglas de interpretación que prescriben, justamente, una interpretación amplia de todo el bloque constitucional, la aplicación de la garantía es absoluta en todos los procesos, por lo que el procedimiento fiscal y el deber de colaboración deben reconocer la valía y la exigencia de comportarse la Administración conforme el compromiso de no exceder los límites impuestos por la regla constitucional.

Lo contrario sería permitir un ejercicio ilimitado y abusivo de la coacción administrativa proveniente de la normativa fiscal que genera un desvío de poder, intolerable en un Estado Democrático de Derecho.

Por eso, creemos que la legalidad, coherencia y razonabilidad debe guiar la actuación de la Administración frente a la vigencia de la prohibición de la autoincriminación que debe resguardar por la exigencia del debido proceso. Para ello, la Administración Tributaria debe poner al contribuyente o responsable en conocimiento, al iniciar un operativo de control, de que la información que suministre

puede ser luego utilizada para calificar su propia conducta, pudiendo resultar pasible de sanciones pecuniarias o privativas de libertad basadas en ella.

Sexto. Por lo expuesto, una posible armonización que no implique que la opción de supremacía del principio prohibitivo que sostenemos logre vaciar de contenido jurídico al deber colaboracionista, sería propiciar la modificación de la normativa vigente (en rigor, los artículos 35, 72 y 74 LP y los artículos 18 y 20 LPenT). Los cambios deberían orientarse, en el primer sentido posible, incorporando la obligación de comunicar al contribuyente o responsable, en forma clara y fehaciente, de la potencial utilización en el procedimiento sancionatorio previsto en la LP y, eventualmente, en la LPenT, de cual quier dato, información, papel o documento que el mismo suministre a la Administración; de igual manera, la omisión o el error en que pudieren incurrir los funcionarios o empleados fiscales al efectuar tal advertencia no podrá de modo alguno perjudicar al contribuyente o responsable.

También podría orientarse esta modificación legislativa en el sentido de una prohibición procesal para privar a la Administración, tanto al iniciar una instrucción de sumario en el ámbito de la LP o cuando denuncia o querrela en sede penal, de la posibilidad de utilizar los elementos de prueba que fueron logrados por la coacción del procedimiento inspector.

Igualmente, en forma paralela, en materia penal tributaria sería interesante establecer que se tendrá por no presentada la denuncia formulada por el fisco o por un tercero cuando la resolución administrativa de la deuda tributaria contenga elementos de prueba recabados u obtenidos del propio contribuyente o responsable en el ejercicio de las facultades fiscales de verificación y fiscalización.

Adviértase, sin embargo que, para la compatibilización y funcionamiento sistemático de las sugerencias se requiere de un esfuerzo institucional y de un cambio de prácticas sociales concretas. La protección constitucional no puede ser una expresión de deseos vacía de contenido, ya que se debe generar políticas públicas necesarias para que la buena fe en el ejercicio de las funciones de un Estado no sea una presunción legal sino un claro camino de actuación, sin que el accionar disvalioso de algunos privados legitime la vulneración general de garantías fundamentales como la de no autoinculpación.

BIBLIOGRAFIA Y FUENTES CONSULTADAS

- Albanese, Susana (2007), Garantías judiciales. Algunos requisitos del debido proceso legal en el derecho internacional de los derechos humanos, 2º edición, Ediar, Buenos Aires
- Altamirano, Alejandro (coord.) (2003), Procedimiento tributario. Sus cuestiones actuales, Abaco, Buenos Aires
- Bazan, Víctor (coord.) (2003), Defensa de la constitución: garantismo y controles, Ediar, Buenos Aires
- Bidart Campos, Germán (1998), Derecho Constitucional, t. II, Ediar, Buenos Aires.
- Bidart Campos, Germán (2000), Manual de la constitución reformada, t. II, Ediar, Buenos Aires.
- Binder, Alberto (2000), Introducción al derecho procesal penal, Ad-Hoc, Buenos Aires
- Bio, David (2000), "El principio de razonabilidad y la actuación de la inspectoría fiscal", Periódico Económico Tributario, Nº 216.
- Bobbio, Norberto (1986), "¿Qué alternativas a la democracia representativa?", en ¿Qué socialismo?, Plaza y Janes, Barcelona.
- Bobbio, Norberto (1998), Teoría general del derecho, Debate, Madrid.
- Bobbio, Norberto (2003), Teoría general de la política, Trotta, Madrid.
- Bobbio, Norberto et. al. (2002), Diccionario de Política, t. I, 13ª edición, Siglo XXI, México.
- Borinsky, Mariano (2004), Derecho Penal Económico y de la Empresa, Ad-Hoc, Buenos Aires.

- Cafferata Nores, José (2008), *Proceso penal y derechos humanos*, 2ª edición, CELS-Del Puerto, Buenos Aires
- Caracciolo, Ricardo (2001), "Discreción, respuesta correcta y función judicial", en AA.VV., *Estado de Derecho y Democracia. Un debate acerca del rule of law*, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, pp. 213-214.
- Cárcova, Carlos M. (1988), "Las funciones del derecho", en AA.VV. *Materiales para una teoría crítica del derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires
- Carrió, Alejandro (2007), *Garantías constitucionales en el proceso penal*, 5ª edición, Hammurabi, Buenos Aires.
- Carroll, Lewis (2002), *A través del Espejo y lo que Alicia encontró allí*, Edhasa, Barcelona
- Casás, José Osvaldo (2005), *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires
- Cassagne, Juan Carlos (1998), *Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- Catania, Alejandro (2009), *Régimen Penal Tributario*, Del Puerto, Buenos Aires
- Chiara Díaz, Carlos (1997), *Ley Penal Tributaria y Previsional*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe.
- Costanzo, Mariano (2006), "La prohibición de la autoincriminación coactiva en la jurisprudencia penal tributaria", en Plazas, Florencia y Hazan, Luciano (comps.), *Garantías constitucionales en la investigación penal*, Ed. Del Puerto, Buenos Aires.

- Díaz, Vicente O. (1999a) “Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al Fisco”, en Revista La Información, t. LXV, Abril de 1999, Buenos Aires.
- Díaz, Vicente O. (1999b), “Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria”, en Revista Doctrina Tributaria Errepar, t. XX, Errepar, Buenos Aires.
- Díaz Ortiz, José y Bertazza, Humberto (1997), “Problemática de la ley 24.769 y un intento de armonización con la ley 11.683”, en XXVII Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, noviembre de 1997.
- Díaz Sieiro, Horacio D. (1998) “La Determinación de Oficio de las Deudas Impositivas y el Proceso Penal Tributario. Una primera aproximación al Art. 18 de la Ley 24.769”, Periódico Económico Tributario, Nº 135
- Dietrich, Heinz (1999), Nueva guía para la investigación científica, Editorial 21, Buenos Aires
- Díez-Picazo, Luís María (2005), Sistema de derechos fundamentales, Thomson, Madrid.
- Eco, Umberto (2006), Cómo se hace una tesis, Gedisa, Barcelona
- Edwards, Carlos E. (2000), Régimen penal tributario, Astrea, Buenos Aires
- Ekmedejian, Miguel (1997), Tratado de derecho constitucional, t. II, Depalma, Buenos Aires.
- Fernández, Luis Omar (2007), Diccionario fiscal, económico y contable, La Ley, Buenos Aires
- Ferrajoli, Luigi (1995), Derecho y razón, Trotta, Madrid.

- Ferrajoli, Luigi (1998), "Más allá de la soberanía y de la ciudadanía: Un constitucionalismo global", en Revista Isonomía, N° 9, México.
- Ferrajoli, Luigi (2000), "Garantías", en Jueces para la democracia. Información y debate, N° 38, Madrid.
- Ferrajoli, Luigi (2001), El fundamento de los derechos fundamentales, Trotta, Madrid.
- Ferrajoli, Luigi (2003), Epistemología jurídica y galantismo, Fontamara, Madrid.
- Ferrajoli, Luigi (2004), Derechos y garantías. La ley del más débil, Trotta, Madrid.
- Fridenberg, Juan Pablo (2008a), "Determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario. Panorama integrador", en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro (coord.), Derecho Penal Tributario, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires.
- Fridenberg, Juan Pablo (2008b), "Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación coactiva", en Urresti, Esteban (dir.), "El Delito Fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales", Ad-Hoc, Buenos Aires
- Folco, Carlos María, Abralde, Sandro y López Biscayart, Javier (2004), Ilícitos fiscales, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe
- García Vizcaíno, Catalina (2006), Derecho Tributario, t. 2, 3ª edición, Lexis Nexis, Buenos Aires
- Gelli, María Angélica (2008), Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada, 4ª edición, La Ley, Buenos Aires

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana (2007), Procedimiento tributario y de la seguridad social. Comentarios, doctrina y jurisprudencia, 9º edición, Lexis Nexis, Buenos Aires
- Gómez, Teresa (2000), El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia. Sentencias de conocimiento obligatorio, La Ley, Buenos Aires
- Gómez, Teresa y Folco, Carlos M. (2009), Procedimiento tributario, 5º edición, La Ley, Buenos Aires
- Gutman, Marcos (1995), “Los tratados internacionales, la ley 23.771 y la prohibición de ser obligado a declarar contra sí mismo”, en XXV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, 1995.
- Haddad, Jorge (2008), Ley penal tributaria comentada. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires
- Hobbes, Thomas (1998), Leviatan, Atalaya, Barcelona
- Hutchinson, Tomás (2007), Ley de Procedimientos Administrativos comentada, Astrea, Buenos Aires
- Jarach, Dino (1980), Curso de derecho tributario, 3º edición, Cima, Buenos Aires.
- Jarach, Dino (2004), Finanzas públicas y derecho tributario, 3º edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires
- Kunz, Ana y Cardinaux, Nancy (2005), Investigar en Derecho. Guía para estudiantes y tesis, Facultad de Derecho UBA, Buenos Aires

- López Biscayart, Javier y Decarli, Enrique (2005), "Determinación de Oficio y Proceso Penal", en AA.VV., Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe
- López Martínez, Juan (1992), Los deberes de colaboración tributaria, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- Maljat, Daniel E. (2006), El proceso penal y las garantías constitucionales, Ad-Hoc, Buenos Aires
- Maier, Julio B. J. (1996), Derecho procesal penal, t. 1, Del Puerto, Buenos Aires
- Mestre Delgado, Esteban (1990), La defraudación tributaria por omisión, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid.
- Nino, Carlos S. (1997), La constitución de la democracia deliberativa, Gedisa, Buenos Aires
- Nino, Carlos S. (2007), Ética y Derechos humanos, 2º edición, Astrea, Buenos Aires.
- Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo (2008), Delitos Tributarios, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires
- Pinto, Mónica (1997), Temas de derechos humanos, Del Puerto, Buenos Aires
- Peces-Barba, Gregorio (1999), Curso de derechos fundamentales. Teoría general, BOE, Madrid.
- Quiroga Lavié, Humberto et. al. (2009), Derecho Constitucional Argentino, t. I, 2º edición, Rubinzal Culzoni, Santa Fe.
- Riquert, Marcelo A. (2004), Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario, Ediar, Buenos Aires.

- Rodríguez, María José (2004), El acto administrativo tributario. Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo, Abaco, Buenos Aires
- Rodríguez Bereijo, Álvaro (1976), Introducción al estudio del derecho financiero, IEF, Madrid.
- Romera, Oscar Eduardo (1997), Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social. Ley 24.769, Comentada, anotada y concordada, Ábaco, Buenos Aires.
- Sabsay, Daniel (dir.) y Manili, Pablo (coord.) (2009), Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, t. 1, Hammurabi, Buenos Aires
- Samaja, Juan (2004), Proceso, diseño y proyecto en investigación científica, JVE Ediciones, Buenos Aires
- Samaja, Juan (2006), Epistemología y metodología: elementos para una teoría de la investigación científica, 3ª edición, Eudeba, Buenos Aires
- Sautu, Ruth (2005), Todo es Teoría, Lumiere, Buenos Aires
- Sautu, Ruth et. al. (2005), Manual de metodología, Clacso, Buenos Aires
- Sequeira, Marcos A. (2007), Garantías procesales en el derecho tributario, 2ª edición, Mediterránea, Córdoba
- Soler, Osvaldo (2003), Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria, La Ley, 2003, Buenos Aires.
- Spisso, Rodolfo (1999), "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", ED, Diario del 30/04/1999

- Spisso, Rodolfo R., (2000) "El acto administrativo de determinación o liquidación de la deuda tributaria: condición esencial de la denuncia penal por evasión fiscal", en E.D. 192-203
- Spisso, Rodolfo R., (2003), "Falsa antinomia entre las prerrogativas del Ministerio Público y la prejudicialidad del acto administrativo de determinación de la deuda tributaria", ED, Diario del 26/06/2003
- Spisso, Rodolfo (2007), Derecho Tributario Constitucional, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires
- Straccia, Verónica (2005), "Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria", en AA.VV., Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe
- Thomas, Ricardo (1997), Régimen penal tributario ley 24.769, Ad-Hoc, Buenos Aires
- Travieso, Juan (1999), Garantías fundamentales de los derechos humanos, Hammurabi, Buenos Aires
- Varela, Pablo (2008), "La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria. Su relación con el deber de colaboración", en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro (coords.), Derecho penal tributario, t. 2, Marcial Pons, Buenos Aires.
- Villegas, Héctor B. (2007), Régimen penal tributario argentino, 3º edición, La Ley, Buenos Aires.
- Villegas, Héctor (2005), Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9º edición., Astrea, Buenos Aires.

- Yaryura Tobías, Gastón y Gadea, María de los A. (2001), “La denominada ‘teoría del fruto del árbol venenoso’: un importante fallo nos obliga a reflexionar”, en Revista de Doctrina Tributaria Errepar, julio de 2001.
- Ziccardi, Horacio (2003), “Derecho tributario administrativo o formal”, en García Belsunce, H. (dir.), Tratado de tributación, t. 1 Derecho tributario, vol. 2, Astrea, Buenos Aires.
- Ziccardi, Horacio (2005), “Armonización de las normas de la Ley Penal Tributario y la Ley de Procedimiento Fiscal”, en Boletín AAEF, Sección Doctrina, Julio 2005, Buenos Aires

Fuentes normativas

- Constitución de la Nación Argentina
- Código Civil de la Nación Argentina
- Código Penal de la Nación Argentina
- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- Código Procesal Penal de la Nación
- Decreto Reglamentario N° 1397/79
- Decreto Reglamentario N° 1759/72 (t.o Dec. 1883/91)
- Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (t.o. Dec. 821798)
- Ley 24.769 Penal Tributaria
- Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo
- Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes
- Declaración Universal de los Derechos Humanos

- Convención Americana de los Derechos Humanos
- Pacto Internacional sobre los Derechos Civiles y Políticos
- Dictamen 9/03 (DAL) del 9 de enero de 2003

Portales digitales consultados

- <http://biblioteca.afip.gob.ar>
- <http://cid.mecon.gob.ar>
- <http://infoleg.mecon.gob.ar>
- <http://www.abeledoperrot.com>
- <http://www.afip.gob.ar>
- <http://www.csjn.gov.ar>
- <http://www.ief.es> (España)
- <http://www.iefpa.org.ar>
- <http://www.legisargentina.com.ar>
- <http://www.pjn.gov.ar>
- <http://www.tribunalconstitucional.es> (España)
- <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>

7. ABREVIATURAS UTILIZADAS

AA.VV	Autores varios
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
CN	Constitución de la Nación Argentina
CNPEcon	Cámara nacional en lo Penal Económico
comp./comps.	Compilador/ Compiladores
coord../coords.	Coordinador/ Coordinadores
CP	Código Penal de la Nación Argentina
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DAL	Dirección de Asesoría Legal de la AFIP
Dec.	Decreto
DGI	Dirección General Impositiva
DGA	Dirección General de Aduanas
dir./dirs.	Director/ Directores
DR-LP	Decreto Reglamentario N° 1397/79
DR-LPA	Decreto Reglamentario N° 1759/72 (t.o Dec. 1883/91)
ED	El Derecho (Publicación Especializada)
et. al.	y otros
ibid.	igual que el anterior, el mismo
inc./incs.	inciso/ incisos
JPE	Juzgado Penal Económico
LL	La Ley (Publicación Especializada)
LP	Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (t.o. Dec. 821798)

LPenT	Ley 24.769 Penal Tributaria
LPA	Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo
Nº	número
op. cit	oportunamente citado
p. / pp.	página / páginas
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
ss.	siguientes
t.	tomo
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación
t.o	texto ordenado
vol.	volumen