



**Universidad Nacional de La Matanza.
Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas.
Escuela de Posgrado.**

**Trabajo integrador para la obtención del título de Especialista en
Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria y Previsional.**

**Las Actas de comprobación, contenido, análisis de su condición de
instrumento público y el derecho a la no autoincriminación.**

**Autor: Dr. Di Motta Alegre, Juan Angel.
Tutora: Prof. Dra. Mansilla Cristina del Carmen.**

Septiembre/2014.

Índice.

INTRODUCCIÓN.....	4
D) LAS ACTAS DE COMPROBACIÓN, CONCEPTO Y ELEMENTOS ESENCIALES.	5
1) CONCEPTO DE ACTA.	5
2) CLASIFICACIÓN DE LAS ACTAS.	5
3) ELEMENTOS ESENCIALES.	6
4) ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LAS ACTAS DE COMPROBACIÓN DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY 11.683.....	7
5) ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LAS ACTAS DE COMPROBACIÓN DEL ARTÍCULO 41 DE LA LEY 11.683.....	8
A) <i>Generalidades.</i>	8
B) <i>Estructura y requisitos del acta.</i>	9
6) JURISPRUDENCIA.....	15
II) CARÁCTER DE INSTRUMENTO PÚBLICO DE LAS ACTAS.....	23
1) CONCEPTO DE INSTRUMENTO PÚBLICO.....	23
2) REQUISITOS.....	24
A) <i>Capacidad del oficial o funcionario público.</i>	24
B) <i>La competencia.</i>	25
3) FUERZA PROBATORIA DE LAS ACTAS.....	25
A) <i>El instrumento en sí mismo.</i>	26
B) <i>El contenido del instrumento público.</i>	26
4) ARGUMENTOS A FAVOR DE CONSIDERAR A LAS ACTAS COMO INSTRUMENTOS PÚBLICOS.	27
A) <i>Las Actas de comprobación del artículo 35 de la ley 11.683.</i>	27
B) <i>Las Actas de comprobación del artículo 41 de la ley 11.683.</i>	29
5) ARGUMENTOS EN CONTRA DE CONSIDERAR A LAS ACTAS COMO INSTRUMENTOS PÚBLICOS.	31
A) <i>Las Actas de comprobación del artículo 35 de la ley 11.683.</i>	31
B) <i>Las Actas de comprobación del artículo 41 de la ley 11.683.</i>	32
6) JURISPRUDENCIA.....	34
III) DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN.	40
1) ORIGEN Y APLICACIÓN DEL MISMO.....	40
2) TIPOS DE CONSECUENCIAS DE APLICAR EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD DE LA DECLARACIÓN.	41
3) LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y FACULTADES DE VERIFICACIÓN.....	43
4) IMPLICANCIAS EN EL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO EN LA LEY 24.769. ...	44
5) APLICABILIDAD EN OTROS PROCESOS DISTINTOS AL PENAL.	46
6) APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN. VALIDEZ DE LA PRUEBA OBTENIDA.....	47
7) SUJETO QUE DEBE INVOCAR EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO. ...	57
8) JURISPRUDENCIA.....	58
A) <i>Jurisprudencia extranjera.</i>	58
a) <i>Tribunal Europeo de Derechos Humanos.</i>	58

<i>Caso “Saunders vs. United Kingdom”, del 17/12/96.</i>	58
<i>Caso “Funke c/ Francia”, del 25/02/93.</i>	59
<i>Caso “Bendenoun c/ Francia”, (Caso 3/1993/298/476, sentencia del 24/02/94).</i>	59
<i>b) Tribunal Constitucional Español.</i>	59
<i>B) Jurisprudencia nacional.</i>	60
IV) CONCLUSIONES.	63
V) BIBLIOGRAFÍA.	71

Introducción.

El presente trabajo tiene por finalidad hacer un análisis de los aspectos esenciales de contenido de las actas de comprobación, describiendo las consecuencias de la ausencia de algunos de tales requisitos al momento de su labrado, abordar la discusión planteada en la doctrina y la jurisprudencia, ambas fuentes del derecho, sobre su carácter o no de instrumento público, definiendo qué se entiende por tal y por último desarrollar la aplicación de la garantía constitucional del derecho a la no autoincriminación en las manifestaciones verbales del contribuyente que son plasmadas en el acta, conforme el desarrollo de la labor fiscalizadora realizada por los funcionarios y su incidencia en el campo penal tributario.

Cabe aclarar que en los capítulos que componen este trabajo se utilizará la expresión “actas de comprobación” para referirme tanto a las actas del artículo 35 inciso c), denominadas por la doctrina como actas de inspección, y las de artículo 41, ambas tipificadas en la ley 11.683 (T. O. 1.998 y mod.), no extendiendo el análisis a las actas de notificación del artículo 100 de dicha ley ni las actas de inspección utilizadas en el procedimiento de determinación de los recursos de la seguridad social.

I) Las actas de comprobación, concepto y elementos esenciales.

1) Concepto de Acta.

El concepto de acta no se encuentra definida en la ley 11.683(t. o. en 1998 y sus modif.) ni en el Código Civil. Como ejemplos de la conceptualización del acta, se pueden citar estas definiciones: Luis Giangreco¹ la define como *“la exteriorización escrita de lo que un funcionario público realizó o percibieron sus sentidos en el ejercicio de sus funciones y con relación a una cuestión determinada”*. Dicho autor sostiene que *“debe ser considerado como incluido dentro del grupo de las formas de exteriorización de la función administrativa y que el instituto jurídico denominado acto administrativo sería abarcativo del concepto de ‘Acta’”*. Además según el reconocido administrativista Dr. Agustín Torres² sostiene que la raíz del acto administrativo se halla en el ejercicio de la función administrativa, por ello, como concluye Giangreco, *“el acta, a diferencia de los otros tipos de actos administrativos, no son el resultado de un procedimiento de creación normado y que hace a la actividad administrativa pura del Estado, sino que más bien hace a la actividad administrativa de control sobre los particulares.”*

Por su parte Humberto Bertazza y José A. Díaz Ortiz³, primero conceptualizan la expresión “comprobar” como *“confirmar como ocurridos determinados hechos o dichos”*, para luego definir al acta de comprobación como *“la constancia escritural por la cual se acredita la materialización de esos hechos o la expresión de esos dichos por quien se encuentra legalmente facultado para dar fe, denominado oficial público”*.

2) Clasificación de las Actas.

De la ley 11.683 surgen tres tipos de actas, las cuales son:

- Actas de comprobación o actas de inspección, según algunos autores (artículo 35 inc. c) de la ley 11.683 – T. O. 1.998 y mod.).
- Actas de notificación (artículo 100 de la ley 11683 – T. O. 1998 y mod.).

¹ GIANGRECO, Luís, “Las Actas de la DGI S/ Ley 11683”, Editorial Osmar D. Buyatti, Bs. As., Julio de 1995, página 6.

² Website: www.gordillo.com/tomo3.html. Fundación Gordillo.

³ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, “La clausura impositiva”, Errepar, Bs. As., año 1997, página 64.

- Actas de comprobación (artículo 41 de la ley 11.683 – T. O. 1.998 y mod.).

3) Elementos esenciales.

Su forma, elementos e implicancias jurídicas se hallan regulados principalmente por el Código Civil en los artículos 979 a 996 y por el Código Procesal Penal de la Nación en los artículos 138 a 141.

De acuerdo al artículo 139 del Código Procesal Penal de la Nación las actas deberán contener:

1. la fecha;
2. el nombre y apellido de las personas que intervengan;
3. el motivo que haya impedido, en su caso, la intervención de las personas obligadas a asistir;
4. la indicación de las diligencias realizadas y de su resultado;
5. las declaraciones recibidas, indicando si éstas fueron hechas espontáneamente o a requerimiento; si las dictaron los declarantes.

Concluida o suspendida la diligencia, el acta será firmada, previa lectura, por todos los intervinientes que deban hacerlo. Cuando alguno no pudiere o no quisiere firmar, se hará mención de ello.

Si tuviere que firmar un ciego o un analfabeto, se le informará que el acta puede ser leída en alta voz y, en su caso, suscrita por una persona de su confianza, lo que se hará constar.

Luís Giangreco⁴, opina que “*los elementos necesarios para la validez de los actos administrativos también lo son para las actas, dado que estos constituyen un tipo*

⁴ GIANGRECO, Luís, “Clausura impositiva, cuestiones técnico-procesales”, La Ley, Bs. As., año 2002, página 62 y siguientes.

especial de aquéllos.”. Para dicho autor los elementos y las consecuencias de su omisión son:

1. Fecha: su carencia produce la nulidad absoluta dado que la exteriorización de los hechos debe referirse a un momento determinado.
2. Lugar: su no mención provoca la invalidez del acta dado que la exteriorización de los hechos debe referirse a un espacio físico determinado.
3. Firma: la firma facsimilar permitida para citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etcétera, realizadas por nota o esquila numerada, conforme el artículo 100 inc. b) de la ley 11683 (T. O. 1.998 y mod.), resulta inadmisibles para el caso de las actas por tratarse de una exteriorización escrita de una cuestión determinada.
4. Objeto: debe ser cierto, además de física y jurídicamente posible, mencionando todas las peticiones de las partes involucradas.
5. Competencia: la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) exige ser empleado, agente o funcionario de la A. F. I. P., realizándose una equiparación de dichos términos al mero efecto de la interpretación del citado cuerpo normativo, conforme el artículo 65 del decreto reglamentario de la ley mencionada.
6. Causa y motivación: debe constar las circunstancias de hecho para su labrado.
7. Procedimiento.
8. Finalidad: debe cumplir con las normas que facultan el procedimiento, por ejemplo: la ley 11683 (t. o. en 1998 y sus modif.).

4) Elementos específicos de las actas de comprobación del artículo 35 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.).

El cuarto párrafo del citado artículo expresa: *“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 Dirección General, sean o no firmados por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.”.

Los elementos que deben reunir estas actas surgen de las finalidades que ellas deben cumplir.

Las finalidades de dichas actas son⁵:

- Dejar constancia de los dichos de los contribuyentes o terceros que den respuestas verbales a los respectivos requerimientos.
- Describir el contenido de los libros de comercio, comprobantes respaldatorios y demás papeles del sujeto pasivo o de terceros presentados ante el personal fiscalizador, o sobre los que adquiriera conocimiento por la exhibición de los mismos.

Por ende, estas actas tienen por objeto recoger dentro del procedimiento de una auditoría fiscal los dichos de los contribuyentes, responsables o terceros y reunir la documentación respaldatoria de las operaciones para la formulación de un juicio de valor sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

5) Elementos específicos de las actas de comprobación del artículo 41 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.).

A) Generalidades.

En el caso de la sanción de multa y clausura tipificada en el artículo 40 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, las actas de comprobación de los hechos u omisiones que den lugar a la misma, deberán consignar todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, comparezca a una audiencia para su defensa. A su vez, dicha acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo, de acuerdo al artículo 41 de la ley citada, siempre disponiendo el derecho a patrocinio letrado, caso contrario es causal de nulidad absoluta del procedimiento.

⁵ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 61.

B) Estructura y requisitos del acta.

Hernando Coll⁶, refiriéndose a dichas actas, expresa que “*se podría describir que se encuentran compuestas por tres partes, las cuales deberían contener como mínimo, los siguientes datos:*

a) Encabezamiento: el lugar donde se confecciona el acta, la fecha, la hora de iniciación del acto, nombre y apellido de los funcionarios actuantes, legajos, nombre y domicilio del contribuyente o persona cuya verificación se pretende, nombre, personería y documento de identidad del representante del contribuyente que se encuentra presente en el acto.

b) Cuerpo material: el objeto que persigue el acto y la descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que den lugar al labrado del acta en cuestión, detalle de la documentación y/o pruebas que se aporten, encuadramiento legal y todas las manifestaciones que desee incorporar el contribuyente o responsable.

c) Cierre del acta: la citación del responsable para que comparezca a una audiencia de descargo, a fijarse entre los cinco y quince días de la fecha del labrado del acta respectiva, debe dejarse constancia que se da por finalizado el acto o bien que se concluye parcialmente, dando lugar a su posterior reapertura mediante otra acta, que se invita a firmar al contribuyente (en caso de negativa de éste a firmar el acta se debe dejar constancia de ello), la cantidad de ejemplares que se confeccionaron, la hora de cierre, la entrega de copia al responsable y las firmas de los funcionarios actuantes.”.

Como otros requisitos pueden mencionarse:

- Deben estar redactadas en formularios oficiales establecidos por la AFIP.

⁶ COLL, Hernando, “Las Actas de comprobación son instrumentos públicos”, en Boletín impositivo AFIP n° 33, Bs. As., 01/04/2000, página 553 y sig.

- No deben poseer borraduras, enmiendas o alteraciones de sus partes esenciales, no salvadas, conforme a lo dispuesto por el artículo 989 del Código Civil, disponiéndose que en caso de no ser debidamente salvadas, resultarían anulables. Cabe aclarar que el artículo 140 de Código Procesal Penal de la Nación dispone que son nulas las enmiendas, interlineados o soberraspados efectuados en el acta y no salvados al final de ésta.

El incumplimiento de tales requisitos implicará la nulidad del acta, de acuerdo a los artículos 986 y 1047 del Código Civil, que tiene por finalidad el cumplimiento de la garantía del debido proceso y el derecho de defensa.

De la lectura del artículo 41 de la ley 11.683 surgen los siguientes requisitos:

- a. Las Actas labradas deben ser firmadas por 2 o más funcionarios fiscales.

Al respecto, Giangreco⁷ sostiene que “... si el acta fue firmada por un solo funcionario la misma será nula.”, entendiendo dicho autor que el mismo resulta ineludible y que constituye “una suerte de control interno de la actividad fiscalizadora”. Agregando que “Pero si la misma fue firmada por dos funcionarios y el contribuyente pudiere demostrar que uno de los dos no constató el hecho que se pretende sancionar, la misma será también nula.”. En mi opinión si el acta se encuentra firmada solo por un agente fiscalizador pero el adquirente diera sus datos para el acta, reconociendo la veracidad de la operación, el acta resultaría válida. Por su parte, Bertazza y Díaz Ortiz⁸, agregan que además de la firma de dos o más funcionarios de la AFIP, debe constar la correspondiente aclaración de la firma.

- b. Constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente, encuadramiento legal y manifestaciones que desee incorporar el interesado.

Bertazza y Díaz Ortiz⁹, sostienen que “el acta debe describir en forma concreta los hechos encuadrados en los tipos infraccionales del artículo 44 de la ley 11683

⁷ GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 69.

⁸ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 65.

⁹ Ídem, página 74.

(actual 41), efectuando una relación circunstanciada de ellos, de forma tal que del acta surjan indubitablemente las circunstancias de modo, tiempo y lugar.”.

Con respecto a dichas manifestaciones, Giangreco¹⁰ expresa que *“Tal agregado resulta elogiado, dado que de esta forma el legislador le brinda la posibilidad de ejercer el derecho de defensa desde el acto mismo de constatación de la presunta infracción.”.* Dicho autor remarca que atento a que la posibilidad es brindada al “interesado”, deben agregarse las manifestaciones realizadas por el contribuyente titular, su representante legal, su apoderado o algún alto ejecutivo de la sociedad, pero no así por el personal en relación de dependencia. Entiendo que dicho autor se refiere al personal en relación de dependencia que no sea apoderado del titular, atento a que no afecta a la persona que tiene el poder para representar al titular su condición de dependiente en la relación laboral.

Por su parte, Bertazza y Ortiz Díaz¹¹, opinan que *“el acta debe contener la firma del interesado (art. 988 del Cód. Civil), porque de lo contrario sería inválida. Por lo tanto si se recogen manifestaciones del inspeccionado y existe la negativa de éste a firmar el acta, debe recurrirse a testigos que den fe de los hechos y de aquella (artículo 138 y cc. del Código Procesal Penal). Por fin, no debe perderse de vista que las manifestaciones del interesado se consignan en su beneficio; por lo tanto, el silencio del contribuyente no se presume en su contra, ni implica convalidar las constancias del acta labrada por los funcionarios fiscales.”.* En mi opinión, en caso de que se plasmaron en el acta las manifestaciones del contribuyente inspeccionado, éste se negase a firmar dicha acta y no fuese posible recurrir a testigos, el acta debería cerrarse dejando constancia de la negativa del contribuyente a firmar y de la ausencia de testigos, agregando de ser posible, prueba documental de los hechos.

Cuando el acta es labrada en el domicilio del contribuyente o en algunos de sus establecimientos, sin la presencia del mismo ni del representante legal, debe dejarse constancia de la persona que atendió al fiscalizador y su carácter.

¹⁰ GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 74.

¹¹ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 75 y 76.

Frente a tal situación Giangreco¹² plantea el siguiente interrogante: ¿qué ocurre si la persona que recibe a los inspectores actuantes no accede a identificarse y no reconoce ser empleado del contribuyente? Dicho autor sostiene que “*En este supuesto los inspectores actuantes deben efectuar una descripción física de esa persona en el Acta, y mencionar los hechos que vean ejecutar en su presencia que guarden conexión, como ser estar atendiendo el negocio, tener llaves de las puertas y los muebles del local, atender la caja registradora, ser quien tiene a su cargo el talonario de facturas o la máquina registradora, etc.; dejando constancia en el acta de que se procedió a invitarlo a identificarse, mencionar su relación con el contribuyente y suscribir el acta respectiva. Ello tendrá valor probatorio, atento a la presunción de legitimidad de que gozan las actas, en función de su naturaleza de instrumento público. También es factible que los inspectores actuantes soliciten inmediato auxilio de la fuerza pública a efectos de identificar a la persona, según lo dispuesto por el artículo 41 (actual artículo 35), inciso d), siempre y cuando ello no signifique un avasallamiento sobre la propiedad privada.*”. La aclaración del artículo actual es propia. Asimismo resulta dable aclarar que según lo dispone dicho inciso del mencionado artículo 35, el auxilio de la fuerza pública se solicita a través del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para esos fines por la AFIP.

En relación a las pruebas de los hechos u omisiones imputadas, se advierte la importancia de la identificación del consumidor y del producto adquirido, la obligación de éste de requerir factura o documento equivalente por las compras realizadas, lo cual implica el cumplimiento del deber de facturar por parte del vendedor. La incorporación de elementos probatorios tiene su razón en que las manifestaciones de los funcionarios públicos no resultan suficientes para dar por acreditados los hechos en cuestión. Mientras que en sede penal, la valoración de la prueba se rige por el principio de la sana crítica, cuando los funcionarios públicos recogen las pruebas de los hechos u omisiones, éstas deberán ser lo suficientemente

¹² GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 82.

convincientes para que el juzgador dé por ocurridos los hechos que constituyen la infracción y sea acreditada la autoría del contribuyente imputado.¹³

El requisito del encuadramiento legal apunta a garantizar el derecho de defensa del imputado. La calificación de los hechos en cuestión realizada por los inspectores no tiene carácter definitivo sino que podría ser luego modificado en el sumario. El acta no sólo debe contener la calificación de la conducta infraccional prevista el artículo 40 de la ley 11.683 sino también el encuadramiento normativo de tal comisión u omisión en el marco de las normas reglamentarias dictadas por la AFIP (RG 1415, 4104, 259 y sus modificaciones).¹⁴

Al respecto, Giangreco¹⁵, expresa que *“en lo que respecta al encuadramiento legal se esta haciendo referencia al concepto de ‘ley’ en sentido amplio, es decir no solamente aquéllas normas sancionadas por el Poder Legislativo, sino a las normas administrativas de carácter general dictadas por los órganos del Poder Ejecutivo, aplicables al caso, habida cuenta que las infracciones tipificada en el artículo 44 (actual artículo 40) son de un carácter abierto, al delegar el legislador en la autoridad de aplicación las facultades reglamentarias relativas a la facturación, registración e inscripción de los contribuyentes.”* La aclaración del artículo actual es propia.

Con referencia a ello, Bertazza¹⁶ menciona un fallo del Juzgado Nacional en lo Penal Económico nº 1, Secretaría nº 2, del 22/11/93, “J. A. García Rebon S. A.”, nº 3685, del cual extrae lo siguiente: *“Las disposiciones del artículo incorporado a continuación del artículo 44 (actualmente artículo 40) de la ley 11683 constituyen tipos infraccionales en blanco, es decir que resulta indispensable recurrir a resoluciones administrativas si se tiene el propósito de determinar la prohibición en su total e íntegra dimensión. Justamente en esta clase de tipos, el acto legislativo precisa la sanción, pero deja indeterminado el contenido; éste se rellena mediante el*

¹³ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 76.

¹⁴ Ídem, página 77.

¹⁵ GIANGRECO, Luís, op. cit. en nota 4, página 72.

¹⁶ BERTAZZA, Humberto J. “Sumario de fallos. Clausuras. Artículo 44 Ley 11.683”, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XV, página 75, citado por GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 73.

dictado de resoluciones generales. La expresión contenida en el artículo sin número a continuación del artículo 44 de la ley 11683, respecto al encuadre legal de los hechos u omisiones que dan lugar a la clausura de un establecimiento que debe contener el acta de inspección, debe entenderse referida a la ley en sentido material, con lo cual debió encuadrarse lo constatado no sólo en el inciso correspondiente del artículo 44 (actualmente artículo 40) de la ley 11.683, sino también en los artículos e incisos de la resolución general que resultara aplicable al caso. La exigencia en análisis tiene como principal objeto, dentro de este tipo de procedimientos, que el sumariado conozca en forma precisa la imputación, de manera tal de contar con la posibilidad de ejercer su defensa en forma efectiva mediante el descargo en sede administrativa, antes de la resolución. Nótese que una interpretación contraria a la que se impone, esto es, acordarle validez al acta, implicaría imponer a la firma inspeccionada la carga de averiguar la norma que, en definitiva, describe concretamente el contenido de la obligación que habría incumplido, lo cual significaría, a todas luces, admitir la interposición de un obstáculo al ejercicio del derecho de defensa en juicio y una interpretación abiertamente contrapuesta al sentido que cabe acordar al texto legal.”. La aclaración del artículo actual es propia.

Es dable mencionar que mediante el Dictamen N° 22/97 de la Dirección de Asesoría legal, la AFIP-DGI señaló que: *“Para el caso de la no emisión de comprobante alguno por una o más operaciones, resulta suficiente a los efectos del encuadre legal la mención del inciso 1) del artículo 44 (actual inciso a) del artículo 40) de la ley procedimental, toda vez que no se aprecia que ello implique una vulneración del derecho de defensa del sumariado, por cuanto la imputación de tal infracción no requiere de mayor precisión que la indicada, no necesitando el responsable de más elementos para efectuar su descargo adecuadamente.”*¹⁷ La aclaración del artículo actual es propia.

c. Derecho de concurrir a la audiencia de descargo con patrocinio letrado.

Conforme el artículo 1 inc. f) de la ley 19.549, que trata del derecho al debido proceso adjetivo, el cual comprende el derecho a ser oído y dentro de este el de hacerse patrocinar y representar profesionalmente, sea contador u abogado. A raíz

¹⁷ Boletín de la A. F. I. P. – D. G. I. de Enero de 1998, página 89.

de ello surge la discusión de si es necesario que en el acta contenga la opción del contribuyente de concurrir a la audiencia con patrocinio letrado.

Al respecto, Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth¹⁸, sostienen que en el acta de comprobación debe informarse al contribuyente sobre la posibilidad de asistir a la audiencia de descargo acompañado de un letrado y en caso de no contener dicho párrafo, sería nula por vulnerar la garantía constitucional del debido proceso y la defensa en juicio.

Sin embargo en la causa “Godoy Roberto Carlos s/ ley 11.683 de fecha 08/06/93, la Corte Suprema de Justicia de la Nación concluyó que no mencionar en el Acta de comprobación del artículo 44 bis (actual artículo 41) de la ley 11.683 que el contribuyente podrá ir a la audiencia de descargo con asistencia letrada, no es causal de nulidad de acta, porque tal mención no se encuentra exigida por la norma. En dicho caso si bien en el Acta de comprobación no se mencionó tal cuestión, en la citación a la audiencia en cuestión, se hizo saber al imputado que podría concurrir a la misma con asistencia letrada o contador público.

6) *Jurisprudencia.*

A continuación se realiza una breve reseña de algunos fallos relevantes sobre el particular, mencionando los requisitos del acta incumplidos o defectos de la misma o del procedimiento.

- “Soria Marta s/ artículo 44 ley 11.683” Juzgado de 1º instancia en lo penal económico de la C. A. B. A. n° 3, Secretaría 5 del 20/09/91, donde los funcionarios fueron atendidos por una persona ajena al establecimiento. En tal caso, según el acta de constatación, los funcionarios fueron atendidos por un “amigo” del dueño del negocio, según manifestación verbal de éste, por lo que la actuación de la Dirección General Impositiva ha sido totalmente arbitraria, toda vez que no se puede pretenderse realizar una inspección y constatar infracciones con la sola presencia de un “amigo” del dueño del negocio, y posteriormente imponer una sanción de la

¹⁸ DÍAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego, BERGROTH, Leonardo, “Procedimiento Tributario – ley 11.683”, Ediciones Macchi, Bs. As., año 1997, página 354.

gravedad de la clausura. En este caso esta persona identificada como amigo del dueño y al no haber acreditado ser el contribuyente titular, su representante legal o su apoderado, no representa al contribuyente en sus obligaciones tributarias.

- “Farmacia Dos Belgranos s/ ley 11683”, Juzgado de 1º instancia en lo penal económico de la C. A. B. A. n° 4, Secretaría 8, del 19/02/92, en el cual se impuso la nulidad del acta por no constar en la misma la identificación del comprador que no recibió la factura ni el producto adquirido. Por ende dicha acta no cumple con el requisito esencial de dejar constancia en la misma de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.
- “Cooperativa Agrícola Federal de San José de la Esquina”, Juzgado Federal de Rosario, sala 3, Rosario, del 20/03/92: el juez dispuso que al haberse obviado de comunicar al presunto infractor la conveniencia de la asistencia de un letrado o asesor que lo respalde en la audiencia administrativa, se impidió indirectamente el derecho de defensa, declarando nulo el acto. En este caso se está vulnerando el derecho a ser oído y dentro de éste el de hacerse patrocinar y representar profesionalmente, conforme el punto 1) del inciso f) del artículo 1 de la ley de procedimientos administrativos (ley 14.549).
- “Sara Olga”, Juzgado de 1º instancia en lo Penal Económico, del 26/03/92, en donde se revocó una clausura en virtud que el tribunal sostuvo que *“...se observa en el acta de fs. 3 que ésta no cumple con los requisitos exigidos por el artículo agregado a continuación del art. 44 (actual artículo 41) de la ley 11.683, por cuanto al labrarse la misma no se han consignado debidamente las circunstancias relativas a la prueba de la infracción, por cuanto no hay testigos que hayan firmado el acta, consistiendo dicho instrumento en una mera manifestación de los funcionarios actuantes carente de todo sustento probatorio que la respalde.”*. Concluyéndose que *“...el acta de fs. 3 adolece de vicios sustanciales que la tornan insuficiente como instrumento público cabeza de sumario.”*. En este caso no se cumplió con el requisito esencial de que el acta contenga la descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente. Asimismo, conforme a lo dispuesto por el artículo 988 del Código Civil) dicha acta resulta inválida por no contener la firma del interesado.

- “Cerini Rafael s/ clausura”, Juzgado Federal de Morón n° 2, del 17/07/92, por no realizarse la descripción del hecho atribuido al responsable del establecimiento. El tribunal sostuvo que *“El acta de constatación resulta insuficiente para sustentar la sanción de clausura no por la existencia de vicios que pueden provocar su nulidad, pero sí por la ausencia de elementos básicos que hagan a la acreditación del ilícito formal imputado.”*. A igual que en el fallo anterior, el acta no contuvo una descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.

- “Worthy S. A. s/ clausura”, causa N° 2.584, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, Secretaría N° 13, 27/08/92. Se resolvió que *“...en el presente caso, el acto procesal en crisis está constituido por las actas de fojas 1 y 4, en las cuales no se ha dejado constancia alguna acerca de la persona que atendiera y brindara información a los inspectores actuantes, y lo que resulta de mayor relevancia aún, no se ha consignado debidamente el modo en que se han obtenido las pruebas de las infracciones presuntamente constatadas...”*. En este caso no se cumple con el contenido que debe contener el acta en su encabezamiento y el cuerpo material, como así también la descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.

- “Giordis S. A.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 8, del día 17/09/92. No habiéndose identificado de alguna mínima manera a la persona en representación de la firma inspeccionada (art. sgte. al 44 L. 11.683) y habiendo la recurrente puesto en duda precisamente lo afirmado en dicha acta: una constancia determinada en el libro Iva-ventas. En la medida que no se dejó constancia del control por parte interesada en ese primer acto, no cabe asignar eficacia procesal al mismo, resultando inválida el acta de comprobación. A igual que en el caso del fallo anterior, no se cumple con el contenido que debe contener el acta en su encabezamiento y el cuerpo material, como así también la descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.

“Carnicerías integradas Coto S. A.”, Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 2, 11/02/93. Dicho Tribunal entendió que *“...el citado artículo agregado a continuación del artículo 44 de la ley 11.683 (hoy 41) requiere que en*

los citados documentos auténticos se exprese el respectivo encuadramiento legal, lo que incluye desde ya el supuesto tipo legal-infraccional que se habría descripto, por el cual se fija clausura. Dicho requisito no se halla satisfecho, privándose al justiciable de ejercitar plenamente el derecho de defensa en juicio, contenido en el artículo 18 de la Constitución Nacional.”. Como se menciona en el fallo, el requisito del encuadramiento legal apunta a garantizar el derecho de defensa del imputado. El acta no sólo debe contener la calificación de la conducta infraccional prevista el artículo 40 de la ley 11.683 sino también el encuadramiento normativo de tal comisión u omisión en el marco de las normas reglamentarias dictadas por la AFIP (RG 1415, 4104, 259 y sus modificaciones.).

- “Helou, Jorge Eduardo”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 5, del 02/09/93. No estando firmada el acta por el responsable, ni existiendo constancia de su negativa a hacerlo, no obstante constar en la leyenda preimpresa de la misma: “la previa lectura y ratificación del responsable...”, por no ajustarse dicha leyenda a la realidad y carecer de uno de los elementos indispensables para convalidar cualquier acto: la firma, deviene nula el acta de constatación. En este caso, conforme a lo dispuesto por el artículo 988 del Código Civil) dicha acta resulta inválida por no contener la firma del interesado.
- “Arizmendi S. C. S.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico, Secretaría n° 8, 15/09/93, el Tribunal sostuvo que *“corresponde revocar la resolución apelada, pues la calificación efectuada por los inspectores en el acta es imprecisa, ya que se limita a mencionar los artículos 6, 8 y 9 de la Resolución General N° 3.419, sin determinar la infracción que se imputa, no agregándose ningún elemento de prueba relacionado con lo allí manifestado.”.* Aquí no se cumple con el requisito del encuadramiento legal que apunta a garantizar el derecho de defensa del imputado, ya que si bien se mencionan tales artículos de la Resolución general n° 3419, no se realizó la calificación de la conducta infraccional prevista el artículo 40 de la ley 11.683 ni tampoco se agregó prueba alguna.
- “O’Brien SA”, causa n° 9856, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría n° 11, del 25/10/93. No obsta a que se siga adelante con el proceso si del acta no surge ni el nombre del comercio investigado ni su dirección, toda vez que la

misma fue labrada en la sede de la Dirección General Impositiva. En este caso, si bien en el acta no se mencionó el domicilio del contribuyente, no se incumple con el requisito de lugar, atento a que la misma se confeccionó en sede administrativa y los domicilios de los organismos públicos constituyen información de alcance público. La falta del nombre del comercio no impide la identificación del contribuyente, la cual se realiza a través de la clave única de identificación tributaria (C. U. I. T.) o su D. N. I.

- “Aerodelismo Canning S. R. L.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 6, Secretaría N° 12, 01/11/93, el Tribunal sostuvo que: *“De la lectura del acta que da base a la sanción impuesta no surge cuáles son las circunstancias de índole fáctica que permitan arribar a la conclusión de que el contribuyente no cuenta con los registros actualizados, omitiéndose detectar el retraso detectado, así como tampoco la fecha de la última registración. Debe declararse la nulidad del acta atento a la insuficiente y defectuosa redacción del texto de la misma, ya que sólo se ha hecho una mención genérica de la falta imputada, sin las circunstancias a que hace mención el artículo agregado a continuación del artículo 44 de la ley 11.683 afectando así el derecho de defensa en juicio consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional e impidiendo un adecuado control por parte del suscripto de la resolución impugnada.”*. Aquí no se cumplió con el requisito de efectuar en el acta una descripción precisa y detallada de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente, lo cual afecta el derecho constitucional de defensa por parte del contribuyente.

- “Florentia S. A.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 6, 02/11/93. Dicho Juzgado interpretó que *“Debe declararse la nulidad del acta de constatación y de todo lo actuado en consecuencia, por adolecer aquélla de los vicios sustanciales que la tornan insuficiente como instrumento público cabeza de sumario, afectando de tal manera el derecho de defensa en juicio consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional e impidiendo un adecuado control por parte del suscripto de la resolución apelada. Ello, pues del acta mencionada surge que se ha consignado como prueba de la infracción imputada fotocopia del libro I. V. A. – Ventas y de la cinta testigo ‘ticket’ en cuestión, que no se encuentran agregadas en autos.”*. En el acta se debe mencionar la documentación aportada por el contribuyente y la misma

junto con el acta debe ser agregado al respectivo expediente administrativo, constituyendo así la prueba documental.

- “Markarian, Alina” y “Escudero Daniel E.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico nº 6, Secretaría nº 12, ambos del día 24/11/93, en donde el Tribunal sostuvo que *“Corresponde declarar la nulidad del acta de la Dirección General Impositiva por medio de la cual se dejó constancia de que el contribuyente no emite factura o documento equivalente. En dicha acta no se describe en forma concreta las supuestas operaciones efectuadas violando la normativa vigente, como así tampoco se hace una relación circunstanciada de las mismas, lo que imposibilita el derecho de defensa en juicio que consagra nuestra Constitución Nacional.”*. A igual que en otros fallos ya mencionados, en este caso no se cumplió con el requisito de efectuar en el acta una descripción precisa y detallada de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.

- “Deportes S. R. L.”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 6, Secretaría Nº 12, 25/11/93, se sostuvo que: *“...Debe declararse la nulidad del acta de la Dirección General Impositiva, de nulidad absoluta e insanable en virtud de resultar insuficiente y defectuosa la redacción del texto de la misma, ya que sólo se ha hecho una mención genérica de la falta imputada, no dejándose constancia de cuáles son las operaciones por las que presuntamente no emitió facturas, el monto de ellas, el rubro del cliente, no cumpliendo con el artículo agregado a continuación del artículo 44 de la ley 11.683, por cuanto no se especifican las circunstancias a que se hace mención en éste, afectando el derecho de defensa en juicio consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional e impidiendo el adecuado control por parte del suscripto...”*. Cabe lo mencionado en el fallo anterior.

- “Melchiori García Jorge N.”, causa Nº 8056, Juzgado en lo Penal Económico Nº 3, 13/12/93. Se concluyó que: *“Debe absolverse al apelante, decretando la nulidad de la resolución que impuso sanción de clausura de tres días, por afectar a la garantía de defensa en juicio, si al momento de celebrarse la audiencia de descargo en sede administrativa, ésta se encuentra viciada, por cuanto se le hace saber al imputado que los hechos que se le imputan son los que figuran en una determinada foja, cuando en realidad los cargos constan de dos actas de constatación obrantes en otras fojas, quedando demostrada la gravedad de la omisión incurrida en el hecho de que el apelante en su descargo no se expresa*

respecto a estos últimos, es decir, que lo hace solo respecto a parte de las imputaciones...". Además de los hechos u omisiones imputadas y el encuadramiento legal, es necesario identificar las fojas en donde se encuentra el acta en donde se dejó constancia de los mismos, cuando se celebra la audiencia de descargo.

- “Pereira Oscar s/ apelación art. 44, ley 11.683”, Juzgado Penal Económico n° 3, del 28/12/93. Dicho Juzgado dispuso que “Corresponde declarar la nulidad de la resolución que impuso la sanción de clausura si los inspectores actuantes no han dado cabal cumplimiento a lo dispuesto en el art. 44 de la ley en lo que respecta a la exigencia de la indicación de las pruebas en el acta de constatación mediante las cuales se demuestre la infracción imputada, lo cual vicia de nulidad dicha acta, como así también todo lo actuado en su consecuencia.”. Resulta una exigencia legal la incorporación de elementos probatorios, conforme el artículo 41 de la ley 11.683 (T. O. en 1998 y sus modif.).

- “B. C. SA s/ ley 11.683”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 1, del 29/03/95. Se declaró la nulidad de todo lo actuado porque el acta por la cual se celebró la audiencia en sede administrativa, se encontraba firmada sólo por el contribuyente, habiendo omitido el funcionario administrativo interviniente rubricarla. Asimismo dicha formalidad se encuentra contemplada en el artículo 250 del Código de Procedimientos en materia penal, de aplicación supletoria, bajo pena de nulidad, por lo que su inobservancia hace carecer de validez la audiencia antes mencionada, correspondiendo declarar su nulidad. La firma del acta por parte del funcionario actuante resulta un requisito esencial para la validez de la misma.

- “Llido, Néstor”, causa n° 10.871, del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría N° 11, del 11/04/97, en la cual frente a una operación de venta no se expresó en el acta cuál o cuáles son las ventas por las que no se expidió la factura, qué mercadería se vendió, en qué fecha y por qué monto se efectuó la operación, sosteniendo dicho Tribunal que *“lo volcado en la misma no parece suficiente como para convalidar una sanción de la envergadura de la clausura”*, concluyendo *“Que dicha acta resulta nula de nulidad absoluta e insanable en virtud de resultar insuficiente y defectuosa la redacción del texto de la misma ya que sólo se ha hecho mención genérica de la falta imputada, no se describen en forma concreta las supuestas operaciones presuntamente celebradas ni se individualizan los presuntos clientes que participaron de las mismas...”*. En este caso no se cumplió

con el requisito de efectuar en el acta una descripción precisa y detallada de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones incurridos por el contribuyente.

- “Marzano, Alfredo Eduardo”, Juzgado en lo penal económico de Buenos Aires, del 12/08/97: Los funcionarios actuantes labraron un acta de comprobación en el cual dejaron constancia que el contribuyente no poseía los talonarios de facturas correspondientes, por lo tanto lo consideraron una infracción hacia el cumplimiento de la RG 3419, sin embargo no hicieron referencia a la constatación de alguna operación comercial que superara los \$ 10,00, ni que producto se vendió, es decir faltaban los elementos esenciales para probar los dichos de los funcionarios actuantes.
- Dieta Óptima S. A., Juzgado Federal de Morón, Sala I, del 14/08/97: la cuestión fue la no identificación de formularios por parte del contribuyente y la falta de individualización de algún sujeto a modo de "testigo" para acreditar la falta señalada en el acta, además se omitió recoger y preservar el cuerpo del delito conformándose una violación al principio de legalidad del proceso. La sola afirmación de los funcionarios públicos de la DGI no puede constituirse en plena prueba de lo actuado.

II) Carácter de instrumento público de las actas.

1) Concepto de instrumento público.

El Código Civil no define al instrumento público, sino que trata los mismos en general mediante el Título III de la Sección II del Libro II, bajo el rubro: "De los instrumentos públicos", limitándose en el artículo 979, a brindar una enumeración de sus distintas clases.

Dicho artículo, en su inciso 2°, dispone que son instrumentos públicos: "Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado".

Es por ello que para obtener una definición de instrumentos público debe recurrirse a la doctrina.

Así, Jorge Llambías¹⁹ expresa que "*Los instrumentos otorgados con las formalidades que la ley establece, en presencia de un oficial público a quien la ley confiere la facultad de autorizarlos, se denominan instrumentos públicos*". Refiriéndose a dicho artículo manifiesta que "*Dentro de este inciso, que por su indicación genérica comprende todas las otras enunciaciones, quedan incluidos innumerables instrumentos públicos, entre los que es posible mencionar: ... a las actas labradas por inspectores fiscales en el ejercicio de sus funciones.*".

Sin embargo, Guillermo Borda²⁰ expresa que el citado concepto no es correcto, ya que el artículo 979 del Código Civil cita varios instrumentos en los que no se encuentra con la presencia de un oficial público y que sin embargo la ley les reconoce expresamente tal condición. Continúa dicho autor manifestando que "*en verdad lo que confiere a un instrumento la calidad de público es su autenticidad: a diferencia de los privados prueban per se la verdad de su otorgamiento, sin*

¹⁹ LLAMBIAS, Jorge J., "Tratado de Derecho Civil. Parte General", Tomo II, Editorial Perrot, Año 1978, página 430 y 440.

²⁰ BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil Argentino. Parte General", Tomo II, Editorial Perrot, 4° edición, año 1965, página 193 y 199.

necesidad de reconocimiento de la firma que lo suscribe. Esa fe pública que merecen estos instrumentos deriva ordinariamente de la intervención de un oficial público, aunque a veces basta con el cumplimiento de ciertas formalidades a las que están sometidos por la ley.” Este autor considera que son instrumentos públicos, entre otros, a las actas de funcionarios de réditos o inspectores fiscales.

2) Requisitos.

Los requisitos de validez del instrumento público hacen al oficial público y al instrumento en sí. Son, pues, de un carácter subjetivo los primeros y de índole objetiva los segundos.

A) Capacidad del oficial o funcionario público.

Resulta de su designación para ejercer una función que tiene la facultad de instrumentar actos con trascendencia probatoria.

Según Hernando Coll²¹, *“La capacidad del funcionario público no alude a la capacidad jurídica de la persona, es decir, a su aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones (capacidad de derecho) o para ejercer por sí mismo los derechos propios (capacidad de hecho). Ello se refiere a la aptitud o habilitación para otorgar instrumentos públicos, la cual proviene de la investidura que corresponde a su cargo. Deriva del nombramiento hecho por la autoridad pública competente, pero hasta que no haya sido puesto en posesión del cargo, el funcionario no es capaz, es decir no está autorizado para otorgar válidamente los instrumentos públicos que corresponden a su función.”*

Cabe mencionar que el artículo 65 del Decreto reglamentario de la ley 11.683 (Decreto N° 1.397/79), establece que: *"A los efectos del labrado de actas de constatación y de la ejecución de notificaciones, en los casos previstos por la Ley y este reglamento, equipárense los términos 'agente', 'empleado' y 'funcionario'"*.

²¹ COLL, Hernando, obra citada en nota 6, página 553 y sig.

Por su parte, la Circular Interna N° 1.258/91 de la Dirección General Impositiva²², establece que tanto el personal contratado como el personal transitorio, pueden firmar actas en la medida que cumplan tareas de fiscalización o apoyo a las mismas.

B) La competencia.

El funcionario desempeña su función dentro de espacio geográfico (competencia por territorio) y en relación a una materia dada (competencia en razón de la materia).

Al respecto, el artículo 980 del Código Civil dispone: "*Para la validez del acto, como instrumento público, es necesario que el oficial público obre en los límites de sus atribuciones, respecto a la naturaleza del acto, y que éste se extienda dentro del territorio que se le ha asignado para el ejercicio de sus funciones*".

Por su parte el artículo 986 del citado Código establece que: "*Para la validez del acto es preciso que se hayan llenado las formas prescriptas por las leyes, bajo pena de nulidad*".

Cada clase de instrumento público está sometido a las formalidades que establezca la ley que le sea aplicable, sin perjuicio de los requisitos que exige el Código Civil.

3) Fuerza probatoria de las actas.

Se entiende por fuerza probatoria de un instrumento, ya sea que se trate de un instrumento público o de un instrumento privado, el valor que la ley le da como medio de prueba, la fe que le atribuye.²³

Los instrumentos públicos gozan de la cualidad de que se prueban por sí mismos, hacen fe de sí y de su contenido.

Tal fuerza probatoria debe ser analizada bajo dos tópicos:

²² *Ibíd.*

²³ *Ibíd.*

A) El instrumento en sí mismo.

Hernando Coll sostiene que, *“El principio fundamental es que el instrumento público, estando en condiciones regulares, prueba por sí mismo su carácter de tal. Por lo tanto, existe una presunción de que el instrumento público ha sido realmente confeccionado por el funcionario público que aparece suscribiéndolo y, que la firma, es auténtica. En otras palabras, existe la presunción de autenticidad del instrumento público. (...), el instrumento público se prueba por sí mismo, ya que está acompañado de signos externos, difíciles de imitar, tales como la firma del funcionario público, cuya autenticidad es fácilmente comprobable. Por todo ello, el instrumento público no depende de reconocimiento ni autenticación alguna, basta exhibirlo para que se presuma auténtico.”*²⁴

B) El contenido del instrumento público.

En cuanto a su contenido, resultan aplicables lo dispuesto por los artículos 993, 994 y 995 del Código Civil.

El artículo 993 dispone que *“El instrumento público hace plena fe hasta que sea argüido de falso, por acción civil o criminal, de la existencia material de los hechos, que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia.”*

Por su parte el artículo 994 expresa que: *“Los instrumentos públicos hacen plena fe, no sólo entre las partes, sino contra terceros, en cuanto al hecho de haberse ejecutado el acto, de las convenciones, disposiciones, pagos, reconocimientos, etcétera, contenidos en ellos.”*

Por último, el artículo 995 establece que: *“Los instrumentos públicos hacen plena fe de las enunciaciones de hechos o actos jurídicos directamente relativos al acto jurídico que forma el objeto principal, no solo entre las partes sino también respecto de terceros.”*

²⁴ *Ibíd.*

Al respecto, Hernando Coll²⁵, expresa que “*Del contenido de dichos artículos surge claramente, que la naturaleza de los hechos (hechos jurídicos) que aparecen referidos en el texto de un instrumento público son amparados por la plena fe de modo muy diferente, lo que se explica teniendo en cuenta que algunos son realizados por el propio funcionario u oficial público o han sido percibidos por él. El funcionario da fe de la existencia de los hechos sin que la legalidad con que ellos hayan sido manejados surja en última instancia del acto instrumental, lo que resulta obvio si se considera que, el funcionario se limita a dar fe del sustrato fáctico, quedando reservada a la justicia la decisión final sobre la legalidad de aquél. Es por ello, que cabe distinguir entre la plena fe de que el hecho pasó ante el funcionario público y la ulterior determinación de que ese hecho constituya o no una contravención tributaria.*”.

Rafael Bielsa²⁶ cita el siguiente ejemplo: “*En una inspección, vgr., de policía bromatológica, se hará constar día y hora, el lugar, los objetos inspeccionados e individualizados, el nombre del propietario de ellos, etc.; luego la firma de éste, y la del inspector, o de éste y los testigos si el propietario se niega a firmar. Un acta de esta clase no tiene inmediatamente ningún efecto jurídico ejecutorio, pues puede ocurrir que del análisis químico u organoléptico no resulte que los productos alimenticios estén alterados o adulterados. Sin embargo, esa acta es también un instrumento público, mientras no se decide sobre el punto.*”.

4) Argumentos a favor de considerar a las actas como instrumentos públicos.

A) Las Actas de comprobación del artículo 35 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.)

Según Bertazza y Díaz Ortiz²⁷, dado que estas actas no tienen por objeto describir conductas que pudieran configurar “prima facie” infracciones tributarias sino recoger dentro del procedimiento de una auditoría de tipo fiscal los dichos de los

²⁵ *Ibíd.*

²⁶ BIELSA, Rafael, "Instrumento público emanado de funcionario u órgano del Estado", *Jurisprudencia Argentina*, 1949-II, página 3, citado por COLL, Hernando, *op. cit.* en nota 6, página 553 y sig.

²⁷ BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 61 y 66.

contribuyentes, responsables o terceros y reunir los comprobantes respaldatorios de las operaciones para la formulación de un juicio de valor sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria material dentro del procedimiento de determinación de oficio previsto en los artículos 16 y siguientes de la ley de procedimiento tributario, las mismas gozan de plena fe de los datos en ellas consignadas “sean o no firmadas” por los interesados, de acuerdo al artículo 35 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.). Es decir que gozan de la presunción de legitimidad hasta tanto se decida su redargución de falsedad en sede civil o criminal, de acuerdo al artículo 993 del Código Civil. Agregan dichos autores que *“la autenticidad señalada no puede predicarse de todas las partes del acta sino solamente de las enunciaciones de hechos relativos al objeto del acta (art. 995, Cód. cit.). Así, por ejemplo, tienen autenticidad la fecha y hora de apertura y cierre del acta que allí se consigne; los hechos que ocurren en presencia del oficial público; los dichos del interpelado, en cuanto tales, pero no respecto de la verdad o acierto de su contenido; etc. Por otra parte, las interpretaciones legales o derivaciones normativas de los hechos recogidos por los funcionarios carecen de autenticidad, al igual que toda otra manifestación de esos funcionarios vinculada con pruebas de las infracciones que no aparezcan respaldadas con elementos colectados e incorporados al acta”*. Por su parte, en lo referente a que *“tales actas servirán como prueba en los juicios respectivos”*, dichos autores aclaran que *“no se refiere la ley al aludir a esos hipotéticos juicios, a las causas que sean incoadas en sede penal por apelación contra sanciones de clausuras aplicadas, porque tales procesos judiciales no tienen por objeto la determinación de la obligación tributaria sustantiva sino dirimir la existencia de hechos infraccionales, su autoría y la procedencia de la sanción consiguiente.”*

Por su parte Giangreco²⁸, sostiene que *“En razón de su relación con la faz fiscalizadora del Estado, las actas tienen pleno valor probatorio respecto de los hechos que el funcionario labrante hace constar en las mismas. Solamente pueden invalidarse a través de un proceso denominado ‘Redargución de falsedad’ (art. 395 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), en la cual la carga de la prueba corre en cabeza de quien alegue la falsedad de las mismas”*. Por su parte,

²⁸ GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 61 y 80.

refiriéndose al caso de cuando dichas actas son labradas en sede administrativa, dicho autor aclara que solo servirán como tales y podrán ser usadas en contra del contribuyente sujeto a fiscalización si quien las suscribe, firmando o no, es el propio contribuyente o este ejerciendo la representación por imperio de la ley, como en el caso del presidente de una sociedad anónima o a través de Escritura pública o poder otorgado ante la propia A. F. I. P., según lo dispuesto por el artículo 31 del decreto reglamentario N° 1759 de la ley de procedimientos administrativos (ley n° 19.549).

Por su parte Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth²⁹ sostienen que “*sólo servirán como prueba en los procedimientos administrativos vinculados a la gestión tributaria, exceptuándose, de esta manera, la posibilidad de utilizar la información recabada mediante los requerimientos efectuados, en los procesos penales que regula la ley 23.771 (actual ley 24.769), al regir en los mismos principios específicos del derecho penal, desvaneciéndose en ellos su valor probatorio.*”. La aclaración de la ley 24.769 es propia

B) Las Actas de comprobación del artículo 41 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.).

Hernando Coll³⁰, quien otorga el carácter de instrumento público a tales actas, sostiene que “*...se puede concluir que el carácter de instrumento público de las actas de comprobación, no implica un retroceso hacia la objetividad de la contravención fiscal, ni se altera la subjetividad de la culpa, simplemente, estamos ante una inversión de la presunción de inocencia y de la carga de la prueba, pero que sin lugar a dudas no se desconoce ni se niegan todas las posibilidades de descargo con que cuentan los contribuyentes, así como la posibilidad de eximición de sanción, ante las amplias facultades con que cuentan los jueces administrativos para establecer la verdad de los hechos.*”. Continúa dicho autor, concluyendo que “*...los ‘agentes’, ‘empleados’ o ‘funcionarios’ -sean contratados o transitorios-, que intervengan en el labrado de actas de comprobación, otorgan a las mismas el*

²⁹ DÍAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego, BERGROTH, Leonardo, “Procedimiento Tributario – ley 11.683”, Ediciones Macchi, Bs. As., año 1997, página 354.

³⁰ COLL, Hernando, obra citada en nota 6, página 553 y sig.

carácter de instrumentos públicos, el cual hará plena fe, de cumplirse con los requisitos exigidos para su validez.”.

Díaz Sieiro³¹ quien comparte el carácter de instrumento público de dichas actas, pero que sin embargo, no acepta la inversión de la carga de la prueba, ha sostenido: *“Conferir a los funcionarios administrativos la posibilidad de labrar actas administrativas, y dotar a las mismas del carácter de instrumento público, con el consiguiente valor probatorio calificado que ello implica, tiene su fundamento en el principio de eficacia que ordena el accionar de la Administración en el cumplimiento de su fin propio; la realización del interés general. Si la Administración no estuviese dotada de tales potestades, existirían supuestos en donde la comprobación de la comisión de ilícitos, tanto sea por la fugacidad de los hechos que constituyen el presupuesto de imposición de la sanción, o por cualquier otra causa que impida su constatación adecuada por otros medios, resultaría lisa y llanamente imposible, lo que obstaría al cumplimiento eficaz de las potestades administrativas. Piénsese sino un instante en la comprobación de la comisión de una infracción de tránsito en un paraje inhóspito. Si no se dotara de cierto valor probatorio al acta labrada por el funcionario policial que constata la comisión de una infracción de tránsito en el breve instante en que la misma se realiza, la imposición de una sanción, a consecuencia del incumplimiento de la norma de tránsito infringida por el particular, cuando éste niega la comisión de la conducta ilícita, sería casi imposible, con la consiguiente impunidad de conductas que son susceptibles de alterar el orden comunitario”.*

Según Bertazza y Díaz Ortiz³², refiriéndose al acta del artículo 41 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.), opinan que la misma se sitúa dentro de la categoría de instrumento público [artículo 979 inc. 2) del Código Civil] y como tal goza del principio de legitimidad, con lo cual los hechos consignados en ella gozan a su vez

³¹ DIAZ SIEIRO, Horacio D., "El valor probatorio de las actas labradas por funcionarios administrativos (en el derecho administrativo sancionador)", Periódico Económico Tributario, Año III, N° 74, del 1/12/94, citado por COLL, Hernando, obra citada en nota 5, página 553 y sig.

³² BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, obra citada en nota 3, página 66, 67 y 74.

de la presunción de verdad, no sólo para los autorizantes e intervinientes sino respecto de terceros, que sólo pueden solicitar la nulidad de dicho instrumento a través de la redargución de falsedad por acción civil o criminal (artículos 993, 994 y 995 del Código Civil), sin embargo pueden cuestionar los dichos volcados en la misma a través del aporte de los distintos medios probatorios. Como apoyo a esa opinión se citan los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación en las causas “Belén” del 04/11/66, fallo 2624 y “Pernicone Víctor” de fecha 23/04/76. En opinión de dichos autores, el artículo 138 del Código Procesal Penal, ley 23.984, resulta aplicable supletoriamente a estas actas, sosteniendo que *“Ello así, por cuanto tiene por objeto hacer constar circunstancias irreproducibles posteriormente (hechos u omisiones presuntamente infraccionales). La concurrencia de testigos puede proceder cuando el interpelado no sabe o se niega a firmar el acta; de lo contrario, las circunstancias consignadas en el acta carecerían de control efectivo con lo que su autenticidad resultaría dudosa.”*

Para Giangreco³³, como los autores antes citados, también considera que estas actas tienen pleno valor probatorio en relación a los hechos que el funcionario dejó constancia en las mismas, lográndose su invalidez solamente a través del proceso de redargución de falsedad.

5) Argumentos en contra de considerar a las actas como instrumentos públicos.

A) Las Actas de comprobación del artículo 35 de la ley 11.683.

Iujvidin José Horacio³⁴ sostiene que estas actas no son instrumentos públicos, ya que solo “servirán de prueba” en los juicios tributarios respectivos pero afirma que sí son instrumentos auténticos. Dicho autor considera que atento a que la ley no le asignó un carácter especial, su valor contenido podrá ser cuestionado por otros medios probatorios sin necesidad de la redargución de falsedad.

³³ GIANGRECO, Luís, obra citada en nota 4, página 61.

³⁴ IUJVIDIN, José H., "Clausura de establecimientos. Naturaleza jurídica del acta de comprobación de infracciones y un precedente peligroso de la Corte Suprema", Revista Impuestos, volumen t. LVI-A, marzo de 1998, página 831.

B) Las Actas de comprobación del artículo 41 de la ley 11.683.

Federico M. Palavecino y Ana G. Isola³⁵, sostienen que las actas de comprobación no son instrumentos públicos con valor de plena fe en los términos del artículo 993 del Código Civil por las siguientes razones:

- La norma contenida en el inciso 2) del artículo 979 del Código Civil sólo resulta aplicable a los actos jurídicos. Las circunstancias vertidas en un acta son, respecto del Fisco, meros hechos jurídicos humanos voluntarios con potencialidad para ser lícitos o ilícitos; pero no son actos jurídicos que puedan ser contenidos en un instrumento público. Sostienen dichos autores que *“los hechos jurídicos, conceptuados por los art. 896 a 898 del Cód. Civil, se diferencian claramente de los actos jurídicos definidos en el art. 944 del mismo cuerpo legal por la ausencia de un fin inmediato dirigido a establecer relaciones jurídicas entre las personas intervinientes en el acto o beneficiarias del mismo.”*
- El inciso 1º del artículo 979 del Código Civil, que sujeta el carácter de instrumento público a la intervención de funcionarios públicos *“...con las mismas atribuciones...”* que aquéllas conferidas a los escribanos públicos; es decir, con la capacidad de dar fe pública. No todo funcionario tiene dicha potestad dentro de sus competencias, atribución que se encuentra reservada a ciertos y determinados funcionarios designados expresamente por la ley, como en el caso de los secretarios y oficiales de mesa de entrada judiciales, los oficiales notificadores y los jefes de registros públicos y solamente con respecto a los actos a los cuales la ley le otorga tal cualidad.

Dichos autores agregan que *“un acta de comprobación no es un instrumento público con valor de plena fe, sino que se trata de un instrumento administrativo que goza de una presunción de legitimidad mientras que no sea desvirtuado por prueba en contrario.”*

³⁵ PALAVECINO, Federico M. e ISOLA, Ana G., "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI", Revista Impuestos, volumen t. LVII-B, Agosto de 1999, páginas 2299 y sig.

Por tal motivo, según estos autores, atribuirle a las actas de comprobación el carácter de instrumento público dotado de plena fe, por las normas aplicables a tales instrumentos, las mismas resultarían nulas de nulidad absoluta por las siguientes razones:

- Falta del requisito esencial de imparcialidad del funcionario público, el cual no actúa en forma neutral sino en representación de una de las partes del procedimiento;
- Los instrumentos públicos requieren la firma de todos los participantes en el acto, situación que no se cumpliría cuando el contribuyente se niegue a firmar el acta. Se incurriría en la causal de nulidad del artículo 988 del Código Civil, el cual dispone que *“El instrumento público requiere esencialmente para su validez que esté firmado por todos los interesados que aparezcan como parte en él. Si alguno o algunos de los cointerésados solidarios o meramente mancomunados no lo firmasen, el acto sería de ningún valor para todos los que hubiesen firmado”*, a pesar de lo dispuesto por el artículo 35 inciso c) de la ley 11.683, el cual establece que las actas de inspección *“...sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.”*
- La norma que disponga que un acta de comprobación es un instrumento público con pleno valor probatorio solo por las manifestaciones de los funcionarios intervinientes, sería inconstitucional por violentar completamente la garantía de defensa en juicio, ya que estaría otorgándole a las manifestaciones de tales funcionarios el carácter de prueba de cargo sólo descalificable por querrela de falsedad.

Eduardo Christensen³⁶, sostiene que tanto las actas en el caso del artículo 35 inciso g) de la ley 11.683, es decir la figura del “agente encubierto”, el cual ante la necesidad de labrar el acta remite al inciso c) de dicho artículo como las actas del artículo 41 de la ley mencionada, tiene el mismo valor probatorio, ya que las primeras valen como prueba en juicio y las segundas tienen la necesidad de convocar a una audiencia de

³⁶ CHRISTENSEN, Eduardo, “Valor probatorio de las actas en el procedimiento de clausura”, Doctrina Penal Tributaria y Económica n° 10, Errepar, Bs. As., Marzo de 2009, páginas 103 a 116.

descargo y prueba en el organismo recaudador, teniendo prevista una revisión administrativa posterior del acto resolutorio. Según dicho autor, del artículo 979 del Código Civil surge que sea una ley la que fije la cualidad de instrumento público y las actas mencionadas no gozan de la misma porque no cumplen con el condicionamiento “en la forma que las leyes hubieren determinado”, es decir, en opinión de este autor, que la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) determinó que valen como simple prueba en juicio, siendo la norma que regla el procedimiento y el valor que tiene las actas que hacen los agentes, por lo cual no es necesario recurrir al Código Civil, porque según lo dispone el artículo 1 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.), se recurrirá a las normas, conceptos y términos del derecho privado solamente cuando resulte imposible fijar el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de dicha ley de procedimiento tributario. Por último, concluye dicho autor que si el legislador hubiera querido que las referidas actas tuviesen el valor de un instrumento público, lo hubiera dicho en forma expresa. Adviértase que en este caso no existiría la audiencia de descargo y ofrecimiento de prueba en sede administrativa, directamente el procedimiento a aplicar sería el de redargución de falsedad, ya sea en sede civil o penal.

6) Jurisprudencia.

Los siguientes fallos han considerado a las actas como instrumentos públicos, a saber:

- "Randez, Marina c. Impuesto a los réditos", Cámara Comercial de la Capital Federal, año 1.948. Dicho Tribunal expresó que: *"En dicha acta que está inserta en el juicio de apremio la señorita Randez manifiesta que efectúa préstamos en efectivo desde 1934 con rentas que ha depositado en el Banco de la Provincia y tal manifestación por haber sido hecha ante funcionarios de la Dirección de Réditos habilitados para ello constituye un instrumento público conforme a los artículos 979, inciso 2, 980 del Código Civil y el reconocimiento que en él hace la actora de ejercer la actividad de prestamista hace plena fe mientras no sea argüido de falso por acción civil o criminal (artículo 993, Código Civil) y en el caso sub lite ninguna de éstas ha sido deducida según lo confiesa la demandante"*.

- “Toker, Samuel”, Tribunal Fiscal de la Nación, de Diciembre de 1960. En dicha causa, la Dirección General Impositiva contestó el traslado, manifestando que el acta impugnada mantiene toda la fuerza legal que le da la ley y la jurisprudencia, pues no es posible suponer que un comerciante suscriba de conformidad un documento que no refleje la veracidad de los hechos, sin hacer observación alguna. Para lo cual, el Tribunal concluyó: *"Que si bien en el escrito de apelación el recurrente manifiesta que el acta labrada por los inspectores de la Dirección General Impositiva es falsa y nula, y niega la propiedad de la mercadería secuestrada, estas manifestaciones no son corroboradas por prueba alguna, ya que la testimonial ofrecida por el apelante no la produjo en la instancia procesal correspondiente, a pesar de las diversas oportunidades que a tal efecto se le brindaron".* A su vez, agrega, *"que los actos de los inspectores fiscales, en ejercicio de sus funciones, son instrumentos públicos que hacen plena fe en cuanto no hayan sido argüidos de falsos."*

- "Tarquinia Magaldi s/inf. Ley N° 11.683", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, Secretaría N° 3, del 10/10/91. El Tribunal estableció que *"la materialidad de la infracción en cuestión ha quedado debidamente acreditada mediante el acta de fs. 1. Dicha acta reviste carácter de instrumento público, habiendo sido librada de conformidad con los requisitos de los artículos 960 y 988 del Código Civil y la normativa incluida a continuación del artículo 44 de la Ley N° 11.683"*.

- "Rubín, Hugo Daniel s/apelación de clausura", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 3, del 03/03/92. Dicho Juzgado sostuvo *"que no descarta la posibilidad que la factura N° 22.458, en donde aparece registrada la operación, haya sido confeccionada con posterioridad al momento de la infracción ya que al labrarse el acta no se hace mención a la misma, por parte de los inspectores intervinientes, debiendo resaltar el carácter público de la mencionada acta."*

- “Guido, Mario Marcelo s/ apelación clausura (Dirección General Impositiva)”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 316:790 del 04/05/93. El Tribunal superior sostuvo *"... que la materialidad del hecho*

infraccional fue válidamente comprobada al tiempo de la inspección, según surge de la actuación labrada, siendo que por lo demás el responsable jamás redarguyó de falsedad el instrumento público en el que consta la violación detectada al régimen de facturación...”.

- *“Gambaro, Francisco Isidoro s/ recurso de apelación”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 28/09/93. La Corte entendió que “... cabe entender que el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes, en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto está extendida por aquéllos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que da cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido...”.*

- *"Rococo S. A. s/infracción ley 11.683" del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, del 14/12/98. Dicho fallo esclarece el debate sobre si constituye instrumento público un acta que no fuese firmada por el contribuyente o responsable, pero dejándose constancia de la negativa del mismo. La citada sentencia expresó: “... que el contenido del acta de constatación de presunta infracción cabeza de sumario, en tanto y en cuanto fue labrada en un todo de acuerdo a las formalidades prescriptas en la ley procesal aplicable al caso (intervención de funcionario competente) y, aunque no firmada por la persona responsable del comercio en cuestión, obra constancia de la negativa a suscribir dicho instrumento... Por ende, dicha acta reviste el carácter indiscutible de instrumento público, con la consiguiente presunción abstracta de autenticidad de todo lo expuesto en la inspección.”.*

Por otra parte, los fallos mencionados a continuación han considerado que las actas no son instrumentos públicos, a saber:

- *“La Esperanza SSC”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, del 18/08/02. La actora redarguye de falsedad las actas suscriptas por la inspectora actuante y el socio gerente de la sociedad, durante el procedimiento de fiscalización. En su decisorio, la Sala C de dicho Tribunal explica que las actas labradas durante la*

inspección en los términos del artículo 35 de la ley 11.683 no son instrumentos públicos y cumplen la función de servir de prueba en los juicios respectivos, no habiéndoles conferido la ley un carácter especial como en otros supuestos (vgr. las actas de notificación), por lo que su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medios de prueba, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad, aplicable a los instrumentos públicos.

- “Bracciale, Norma Mauren”, Cámara Nacional Cont. Adm. Federal, Sala 4, del 01/03/07. La Alzada revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que había confirmado la resolución de la A. F. I. P. que determinó de oficio la obligación de la recurrente. Señaló el organismo jurisdiccional que la realidad económica que se desprendía de los hechos que fueron materia de verificación era que el señor Moreno fue durante los períodos cuestionados, empleado del actor, que sembraba y cosechaba cereales para él y que la inscripción, presentación y pago de declaraciones juradas ante la A. F. I. P. a nombre de Moreno corría por cuenta y orden del actor. Señala en su decisorio la Cámara que la contradicción evidente y plena entre la declaración prestada por el señor Moreno ante los inspectores y aquellas efectuadas – tanto en sede administrativa como ante el Tribunal Fiscal de la Nación – bajo juramento y con control de las partes, en actos que acordaban las suficientes garantías como para exponer con libertad su versión de los hechos, le quitaron verosimilitud a los fundamentos sobre los que se basó el mentado informe de los inspectores. Asimismo no se aceptó el argumento de que las actas de comprobación labradas por los funcionarios intervinientes en el proceso de fiscalización constituyen un instrumento público y que en consecuencia su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias que consigna así como la ejecución del procedimiento llevado a cabo. Ello así, por cuanto de lo único que puede dar fe tal acta es de que el testigo efectuó declaraciones en algún sentido en determinado tiempo y lugar, pero nunca acerca de la veracidad de sus dichos.

- “Isadora S. R. L.”, Cámara Federal de La Plata, Sala 3, del 01/07/08. La Administración Federal de Ingresos Públicos aplicó a la firma una multa y una clausura 5 días, con motivo de haberse constatado que el contribuyente no emitió ticket, factura y/o documento equivalente por una venta de 2 remeras, encuadrando prima facie dicha conducta en la prevista por el artículo 40 inc. a) de la ley 11.683

(t. o. en 1998 y sus modif.). El juez de primera instancia revocó dicha resolución. sosteniendo que *"a la luz de un nuevo análisis de la cuestión corresponde decir que, a mi criterio, las actas de constatación no son instrumentos públicos en los términos del inciso 2 del artículo 979 del Código Civil, toda vez que el mismo no se refiere a los instrumentos otorgados por cualquier funcionario público, sino únicamente a aquellos emanados de funcionarios con facultades fedatarias, las que sólo pueden surgir de una ley expresa", agregando que "la carga de la prueba está en cabeza del organismo fiscal, por ser quien acusa." y concluyendo que "del análisis del sumario administrativo y de las pruebas allí colectadas por la AFIP (...) no surge ni puede darse por probada la comisión por parte de la contribuyente" de la infracción endilgada (...)"*. Contra dicho pronunciamiento la Administración Federal de Ingresos Públicos dedujo recurso de apelación, exponiendo que: *"a) el acta labrada por los funcionarios del ente recaudador cumple con todos los recaudos exigidos por la ley, es un instrumento público y es el contribuyente quien debe probar que la infracción no se cometió, b) el infractor debió redargüir de falsedad el documento cuya falacia sostiene y no limitarse a manifestar su disconformidad en sede administrativa, c) la falta se encuentra debidamente acreditada y el sumariado no aportó prueba alguna para revertir la situación, d) la sanción de multa y clausura primigeniamente fijada es correcta y proporcional a la entidad de la infracción detectada (...)"*.

El Tribunal resolvió confirmar la resolución apelada en base a las siguientes conclusiones: *"1. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene sentado de modo concordante en dos precedentes que las actas -en el caso, de los funcionarios de la AFIP- son instrumentos públicos. Lo ha hecho de modo claro y sin dejar dudas del sentido de su posición sobre la materia. 2. Este criterio, conforme reiteradamente lo ha señalado esta Sala, debe ser seguido por el resto de los tribunales federales del país. 3. Ello no obsta a que se deje sentado las razones que justifican un parecer distinto, punto en el que me aparto de anteriores decisiones (in re "Duendecito S.R.L.", sent. del 15-5-2007). Y desde esa perspectiva -contrariamente a lo resuelto por la Corte Suprema- los documentos expedidos o elaborados por agentes en ejercicio de sus funciones no son instrumentos públicos, pero tampoco instrumentos privados, por no ser privadas las actuaciones. Son pruebas escritas, y se presumen documentos auténticos*

mientras no se pruebe lo contrario. Hacen fe de su otorgamiento, de la fecha y de las declaraciones que haga el funcionario que los suscribe. Pero no hace falta la tacha de falsedad para desvirtuarlos -como en el instrumento público- pudiendo ser destruidos por cualquier clase de prueba. 4. Aún dando por cierto que el acta en cuestión tiene la condición de instrumento público, examinada a la luz de las exigencias establecidas en la ley 11.683 adolece de insuficiencias múltiples que comprenden la deficiencia en la identificación de la mercadería, la deficiencia en la identificación del comprador y la ausencia en el local de otros compradores o presencia de eventuales testigos. 5. El conjunto de reproches que puede dirigirse al acta ha restringido el derecho de defensa del contribuyente. 6. El contribuyente no se ha limitado a negar la versión de los hechos constatada por el acta sino que ha dado una diferente y sustentada en elementos serios. La defensa que ensaya no puede concretarse por la ausencia de circunstancias relevantes que debieron consignarse en el acta. 7. En este marco no pueden considerarse comprobados los hechos que autorizan la aplicación de una sanción por la infracción al artículo 40 inciso "a" de la ley 11.693. Consecuentemente, corresponde confirmar la resolución del a quo que así lo decidió.”.

- “La Esperanza SCC”, Cámara Nacional Cont. Adm. Federal, Sala 4, del 28/12/09. El artículo 35 de la ley de procedimiento fiscal enumera una serie de diligencias que la AFIP puede realizar con fines de fiscalización de las obligaciones tributarias. En el inciso c) de dicho artículo, se autoriza la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros por parte de inspectores del Organismo Recaudador que tengan vinculación con los hechos que se investigan. Los informes que produzcan los citados inspectores forman parte de las actuaciones administrativas y son documentos que constituyen pruebas escritas y que se presumen auténticos, mientras no se pruebe lo contrario. Hacen fe de la fecha en que fueron suscriptos y de las declaraciones que haga el funcionario. Pero no hace falta la tacha de falsedad para desvirtuarlos, pudiendo ser destruidos con cualquier medida probatoria.

III) Derecho a la no autoincriminación.

Este derecho constituye una garantía constitucional receptada en su Art. 18 CN, por la cual ninguna persona, sea contribuyente o su grupo familiar primario puede ser compelida, por coacción física o moral, a efectuar declaraciones autoinculpatorias, que deberían nacer libremente de su voluntad y asimismo consagra el derecho a permanecer callado o derecho al silencio.

En los próximos puntos se analizarán los aspectos centrales de este derecho y se examinará si de acuerdo a dicha cláusula constitucional y al sistema de autodeterminación de la obligación tributaria, le asiste al contribuyente el derecho a negarse a aportar la documentación e información requerida por organismo recaudador en el curso del procedimiento de verificación y fiscalización.

1) Origen y aplicación del mismo.

“El derecho a no declarar contra sí mismo surge como reacción ante la barbarie del sistema penal medieval, sustentado en el sistema inquisitivo, de prueba tasada, y admitiendo la aplicación de tormentos contra el imputado a fin de obtener la supuesta prueba absoluta de su culpabilidad, conformada por la confesión.”³⁷

Nuestra Constitución Nacional lo recepta en su Art. 18, estableciendo que *“nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.”*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que *“la prohibición de la autoincriminación tutelada constitucionalmente (Art. 18) comprende el hecho de compeler física o moralmente a una persona con el fin de obtener comunicaciones o expresiones que deberían provenir de su libre voluntad, a los efectos de su incriminación”*.³⁸

Asimismo, agregó que *“... la declaración de quien es juzgado por delitos, faltas o contravenciones, debe emanar de la libre voluntad del encausado, quien no debe*

³⁷ FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A. en “Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación” capítulo incluido en URRESTI, Esteban J., COMES, Fabiana L. y NERCELLAS, Marta, “El delito fiscal: aspectos sustantivos, procesales y constitucionales”, Ed. Ad-Hoc, año 2008.

³⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 255:18, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 37

verse siquiera enfrentado con un problema de conciencia, cual sería colocarlo en la disyuntiva de faltar a su juramento o decir la verdad...".³⁹

Es decir, debe lograrse la obtención de la verdad material tanto en el procedimiento administrativo como en el proceso judicial, teniendo en cuenta que en el derecho tributario, se debe agotar la vía administrativa de la causa en la que interviene el acta para recurrir a la vía judicial, evitándose colocar a un sujeto bajo la presión de la posible imposición de sanciones, en virtud de la falta de credibilidad que sufriría la “prueba” así obtenida, es decir gozará de mayor credibilidad la confesión voluntaria y libremente que aquella que sea forzada.

Del derecho de defensa se desprende el principio por el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, por cuyo imperio el imputado se convierte en un sujeto incoercible dentro del campo del derecho procesal penal. Éste tiene la facultad de abstenerse de declarar sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra, conforme el artículo 296 del Código Procesal Penal de la Nación y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción.

El derecho a no declarar contra sí mismo esta reconocido expresamente por el artículo 18 de la Constitución Nacional y se encuentra ligado al principio de inocencia.

Todo lo manifestado por el contribuyente, al igual que la documentación aportada en respuesta a los requerimientos fiscales durante un procedimiento de verificación y fiscalización debe ser plasmado en un acta. En caso de que el contribuyente se abstenga de responder, debe dejarse constancia de ello y durante todo el procedimiento puede estar acompañado por su asesor contable-impositivo, sin por ello violentarse el principio de autoincriminación.

2) Tipos de consecuencias de aplicar el principio de inmunidad de la declaración.

Según Osvaldo Soler⁴⁰, *“La virtualidad del principio de inmunidad de la declaración debe ser estudiado atendiendo al tipo de consecuencia que afecte al sujeto que*

³⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 281:187, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 37.

⁴⁰ SOLER, Osvaldo, “Derechos y defensas del contribuyente frente al Fisco”, La Ley, Bs. As., año 2001, página 84 y sig.

pretenda invocarlo.”. Por ello se presentan dos situaciones posibles:

- la valoración de legitimidad respecto de las medidas cautelares promovidas con motivo de inspecciones llevadas a cabo por el organismo fiscal, dentro del marco de las facultades de verificación y fiscalización que el artículo 35 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) otorga a la A. F. I. P., con el propósito de garantizar la recaudación fiscal a partir de la constatación del correcto cumplimiento que los contribuyentes y responsables dan a sus obligaciones fiscales

- La legitimidad de esas mismas medidas cautelares y el fruto de ellas como medios de prueba con fines sancionatorios.

La diferencia entre ambos, según dicho autor, *“radica en el distinto grado de afectación que las medidas de coerción pueden ocasionar al particular y, en función de esa diferente naturaleza de las consecuencias jurídicas, la elección de las correctas prácticas coercitivas aplicadas. En la primera de las situaciones mencionadas tal afectación está delimitada por el deber de contribuir con el impuesto y hasta el límite de lo debido. En este caso la posible consecuencia para el contribuyente está dada por la obligación de pagar el impuesto debido y los correspondientes intereses y accesorios legales en caso de que con motivo de la inspección se hubiere detectado la omisión de impuestos; estaríamos aquí frente a lo que denominamos consecuencia civil por el incumplimiento. En cambio, en la segunda de las hipótesis, la afectación en cabeza del contribuyente va más allá de las consecuencias civiles pues se extienden a las sanciones que pudieren corresponderle, es decir, a las consecuencias penales, por eventuales incumplimientos.”*. La declaración del contribuyente es la que los inspectores deben plasmar en las actas del artículo 35 de la ley 11683 (t. o. en 1998 y modif.), la cual se acompañará de la prueba documental aportada por el contribuyente y que la valoración de la declaración y de la prueba aportada puede tener la denominada *“consecuencia civil”* o en su caso la denominada *“consecuencia penal”*, mencionadas por el autor antes citado.

Entiendo que un acta de fiscalización no puede afectar al principio contra la autoincriminación durante un procedimiento de fiscalización y/o verificación, dado que en dicha etapa el contribuyente se encuentra frente a los deberes de colaboración, dado que la finalidad es determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y por ende ello no implica obligar a una persona a que efectúe manifestaciones o que

aporte elementos de prueba que importen su propia incriminación. En el caso que dicho procedimiento administrativo llegue a la instancia judicial, será en dicha etapa en la cual el contribuyente podrá invocar la aplicación de tal garantía constitucional.

3) Los deberes de colaboración y facultades de verificación.

El Fisco (nacional o provincial) tiene el indelegable mandato de recaudar los Impuestos establecidos por las normas legales.

Los deberes de colaboración tributaria implican que el contribuyente, en el marco de una fiscalización en trámite, aporte elementos que permitan al Organismo Recaudador arribar a un conocimiento preciso sobre la existencia y cuantía de sus obligaciones tributaria. En nuestro país, el sistema tributario esta basado preeminentemente en la autodeclaración de los impuestos por parte del contribuyente, atribuyéndole la tarea de liquidación de sus propios tributos, reservándose el Fisco las facultades de control y corrección de oficio de dicho acto.

La función de la Administración Tributaria ha sido consagrada como bien jurídico penalmente tutelado al establecerse sanciones por incumplimiento a los requerimientos de información, conforme establece el Art. 39.1 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (T. O. 1998 y sus modif.).

Existe consenso en afirmar que los deberes de colaboración forman parte inescindible del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En ese sentido, se ha sostenido que "*...el cumplimiento de los deberes formales constituye el marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Las exigencias se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar no tan sólo la capacidad contributiva del responsable, sino también ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes*".⁴¹

De tal manera, la función de la administración tributaria, reviste jerarquía constitucional, cuando el artículo 4 de la Carta Magna dispone que "*El gobierno*

⁴¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 316:687, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 37.

federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...".

En el fallo "Florido"⁴² se sostuvo que *"resulta imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar; de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta."*

Entiendo que el fallo al referirse que la actividad fiscalizadora puede resultar incómoda y molesta, apunta a que a ningún contribuyente le agrada tener una fiscalización sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Asimismo ello implica en muchos casos que un empleado además de realizar sus actividades habituales, atienda a los inspectores en relación a buscar documentación archivada, limitándose el contribuyente a leer y firmar el acta. No obstante opino que atento a que el principio que rige es el de la autodeclaración de las obligaciones tributarias, el control de la misma por parte de la A. F. I. P. resulta imprescindible.

Agrega dicho fallo que *"Para los ciudadanos este mandato constitucional implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos constitucionales"*⁴³.

4) Implicancias en el procedimiento penal tributario en la Ley 24.769.

La Determinación de Oficio de la deuda del contribuyente es requerida por el primer párrafo de Art. 18 de la Ley 24.769 como previa a la formulación de

⁴² Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, del 06/10/2006, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

⁴³ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, in re "Florido, Raúl", del 06/10/2006, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

denuncia penal por parte del organismo tributario aun cuando dicho acto se encontrada recurrido, pero también se puede basar en la convicción administrativa, como es el caso de salidas no documentadas, o impugnación de gastos y crédito fiscal por aplicación de la ley 25.345 (ley antievasión) cuando no haya podido probar la veracidad de la operación cuestionada.

Asimismo, en el párrafo tercero del citado artículo se dispone que *“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”*.

Así, son agregados a la causa penal todos los elementos recabados durante los procedimientos de fiscalización y verificación, entre ellos, los que fueron aportados por el contribuyente en cumplimiento de su deber de colaboración.

Dicha situación, según Fridenberg Juan P. y Bilbao José⁴⁴, provoca una crisis entre los deberes de colaboración fiscal y la garantía de no ser obligado a declarar contra uno mismo, siendo que el aporte de elementos y datos por parte del contribuyente, es efectuado en forma coactiva, por la amenaza de multa en caso de incumplimientos.

Cabe citar la causa “Faviano Carlos” de la Cámara Nacional de Casación Penal, sala III del 18/05/2006, en donde dicho tribunal, en su voto mayoritario sostuvo que *“El hecho de que el contribuyente haya presentado declaraciones juradas rectificativas que fueron utilizadas para sustentar una denuncia penal por el delito de evasión tributaria simple, no viola la prohibición de declarar contra sí mismo, en tanto aquél tuvo la posibilidad de cuestionar el monto de la deuda, pero no ejerció su derecho a discutirla.”*. En dicho caso el contribuyente procedió a rectificar sus declaraciones juradas por su propia voluntad y sin mediar imposición alguna por parte de la A. F. I. P., reconociendo en ellas el ajuste practicado por esta última. Explicando dicho fallo que *“la utilización de las declaraciones juradas rectificativas como prueba de cargo para promover una persecución penal no viola la prohibición de autoincriminación, desde que el imputado tenía la posibilidad de instar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a iniciar el procedimiento*

⁴⁴ FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

de determinación de oficio, interponiendo allí las pruebas que considerara conducentes a su descargo.”.

5) Aplicabilidad en otros procesos distintos al penal.

Linares Quintana⁴⁵ sostiene que el principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo sólo tiene vigencia en el ámbito penal, pues en el juicio civil las partes pueden pedir la confesión de la contraparte, siendo admitida además la confesión ficta.

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que *“la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra sí mismo sólo rige en materia penal.”*⁴⁶

Bidart Campos⁴⁷ sostiene que *“(…) el artículo 18 de la Constitución Nacional no hace distinción alguna, por lo que debe extenderse a todo tipo de causas, aunque no con el mismo rigor.”*.

Comparto la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a que la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra sí mismo sólo rige en materia penal, porque si bien como sostiene Bidart Campos, el artículo 18 de la Constitución Nacional, no menciona taxativamente en qué tipo de causa debe aplicarse, entiendo que en el comienzo de su redacción se está refiriendo a la etapa del proceso penal, cuando expresa que *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente...”*.

⁴⁵ LINARES QUINTANA, Segundo V., “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Alfa, Buenos Aires, t. 5, página 308, citado por STRACCIA, María Verónica, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación”, en Derecho Penal Tributario: Temas críticos, Juan P. Galván Greenway, ed. Ad-Hoc, Bs. As., año 2005, página 56.

⁴⁶ CSJN, Fallos: 236:416; 240:416; 253:493; 259:287, citados por STRACCIA, María Verónica, obra referenciada en nota n° 44, página 56.

⁴⁷ BIDART CAMPOS, Germán, “Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino”, Ediar, Buenos Aires, 2003, t. II-A, página 46, citado por STRACCIA, María Verónica, obra referenciada en nota n° 46, página 56.

6) Aplicación en el procedimiento administrativo de verificación y fiscalización. Validez de la prueba obtenida.

En virtud que no existe un acuerdo total sobre el tema, ya que algunos autores resaltan la facultad del contribuyente de abstenerse de aportar elementos que se le requieran en el marco de una inspección, con pretendido sustento en el artículo 18 de la Constitución Nacional, mientras que otros afirman que no resulta aplicable en tal instancia. Y por otro lado, no existe consenso sobre si la prueba colectada en el proceso de verificación y fiscalización resulta aplicable en el proceso penal, a continuación, se realiza un repaso por las distintas opiniones vertidas sobre el tema. Así, Altamirano⁴⁸ sostiene que *“a fin de liberarse de las eventuales multas por no cumplir con el deber de colaborar, el contribuyente o responsable, según el caso, debería expresar su decisión de no suministrar la información solicitada bajo el amparo del derecho a no autoincriminarse”*.

Varela⁴⁹ coincide en reclamar un aviso al contribuyente acerca de la posibilidad de utilizar en expedientes sancionatorios los elementos que aporte en cumplimiento del deber de colaboración. Subsidiariamente, propone reformas normativas que implicarían la nulidad en sede administrativa y/o penal para aquellos casos sustentados en elementos aportados por los contribuyentes en tales situaciones.

María Verónica Straccia⁵⁰, sostiene que *“(…) no corresponde, en principio, frente a los requerimientos que pueda efectuar la administración en el curso de un procedimiento de fiscalización y verificación tributaria, invocar la garantía constitucional, puesto que constituye un deber legal cumplir en tiempo y forma los requerimientos cursados por la administración, en el ejercicio regular de sus*

⁴⁸ ALTAMIRANO, Alejandro C.; “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”; Revista Argentina de Derecho Tributario; 2004 (enero-marzo); página 1085, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

⁴⁹ VARELA, Pablo S. “La Garantía de la no Autoincriminación en materia Penal Tributaria”; en “Derecho Penal Tributario”, Tomo II, Marcial Pons, 2008, página 1065 y siguientes, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

⁵⁰ STRACCIA, María Verónica, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación”, en Derecho Penal Tributario: Temas críticos, Juan P. Galván Greenway, ed. Ad-Hoc, Bs. As., año 2005, página 75 y 76.

atribuciones legales, y ello no implica obligar a una persona a que efectúe manifestaciones o que aporte elementos de prueba que importen su propia incriminación, pues al contribuyente únicamente se le requieren aquellos elementos e información necesarios y legalmente exigibles para posibilitar la exacta percepción de los tributos.”. Refiriéndose a los registros contables y demás información reunida en un procedimiento de fiscalización, agrega que “(...) una vez incorporados al proceso penal, constituyen elementos de prueba válidos, sin perjuicio del valor probatorio que quepa asignarles en función del régimen de valoración de la prueba propio del proceso penal.”, concluyendo que “En el momento en que surjan circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier requerimiento de información, bajo apercibimiento de sanción, a quien pueda resultar imputado podrá resultar contrario a la garantía contra la autoincriminación, en la medida que importe compelerlo a que colabore en la adquisición de la prueba de cargo.”.

Romero⁵¹, sostiene que ante cualquier requerimiento del Fisco “*el administrado tiene la facultad de inquirir a la Administración, el destino de los datos que requiere, es decir si será utilizado para la determinación impositiva, o para una investigación penal. Ello en función de lo dispuesto en el artículo 1º, inciso f, de la ley 19.549, cuya aplicación es supletoria a la ley 11.683 (...). En caso que la DGI manifieste que lo es a los efectos de un proceso penal, o investigación de conductas con consecuencias penales, negar legítimamente la información requerida, en amparo del artículo 296 del CPMP y de las garantías constitucionales pertinentes...*”.

Vicente Oscar Díaz⁵² afirma que “*en todo Estado democrático de Derecho, el contribuyente cuenta con la facultad que le otorga el artículo 1º de la ley 19.549*

⁵¹ ROMERO, Enrique Emilio, “Obligación de declarar en sede administrativa y garantía de no autoimputación”, en Diario Judicial del 07/04/2004, Internet: www.diariojudicial.com.ar, citado por STRACCIA, María Verónica, obra citada en nota 51, página 25.

⁵² DÍAZ, Vicente Oscar, “Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria”, en D. T. E., t. XX, página 783, citado por ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Reflexiones sobre el estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el derecho penal tributario”, en Revista de tributación n° 6 (Diciembre de 2006), Asociación Argentina de Estudios Fiscales, página 118.

de requerir al organismo recaudador que informe si la recolección y verificación de datos lo es para la vía administrativa o para la vía penal. En tal caso el Fisco estará obligado a responder por escrito, y en función de ello el administrado podrá evaluar la forma de proceder ante los requerimientos que efectúen los inspectores (...), es imperativo que la administración tributaria informe al inspeccionado sobre los planes de verificación, y sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de los inspectores, ya que ello será vital para impedir 'reciclar actuaciones administrativas al campo penal tributario', dado que si el inspeccionado no es advertido previamente por la inspección de que puede existir en su contra conducta penal tributaria, se podría incriminar mediante el aporte de datos a la inspección por la vía de la coacción administrativa.”. Asimismo agrega que “todo testimonio obtenido por la inspección tributaria bajo compulsión en una actuación no criminal no puede ser utilizado como soporte de una persecución penal tributaria”, concluyendo que dicha situación “(...) no se modifica por el mero hecho de que las declaraciones obtenidas en sede administrativa han sido previas al inicio de la causa penal, dado que lo contrario significa infringir el precepto de presunción de inocencia.”. Entiendo que dicho autor utiliza la expresión “reciclar” para expresar que lo aportado por el contribuyente durante el proceso de verificación y fiscalización reglado por la ley 11.683 (T. O. en 1998 y modificaciones) debe utilizarse en dicha instancia, no pudiéndose reciclarse y ser utilizado para la instancia penal.

Álvarez Echagüe⁵³, entiende que “... toda declaración efectuada en forma absolutamente voluntaria por el contribuyente, así como el aporte de prueba de ese modo efectuado, que son posteriormente utilizadas en un proceso sancionador, no vulnera el derecho a declarar contra sí mismo, ya que lo que está prohibido es utilizarlos como medio de pruebas para sancionarlo cuando el poder público obtiene esos medios de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de coacción sobre el sujeto.”. Frente a la disyuntiva entre que toda prueba colectada en un proceso de verificación y fiscalización puede ser utilizada para iniciar un

⁵³ *ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Reflexiones sobre el estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el derecho penal tributario”, en Revista de tributación n° 6 (Diciembre de 2006), Asociación Argentina de Estudios Fiscales, página 120 a 124.*

procedimiento sancionador y que ello vulneraría, en cualquier caso, el derecho constitucional a la no autoincriminación, este autor entiende que debe buscarse un punto de equilibrio, el cual se logra a través del principio constitucional de razonabilidad. En caso de no lograrse tal punto de equilibrio, afirma que “... estaríamos vaciando de contenido el derecho a no declarar contra sí mismo en este particular caso, o bien, despojando al Estado de una de las principales herramientas con que cuenta para detectar la comisión de ilícitos.”. En caso de que el contribuyente acepte y contribuya en el procedimiento inspector llevado dentro del marco normativo y respetando los parámetros de la razonabilidad, no podrá luego alegar que el aportar esas pruebas ha conculcado el derecho constitucional a no autoincriminarse, pero podrá abstenerse de seguir con el deber de colaboración, cuando considere que puede verse afectado luego por un proceso sancionador, en virtud de la información o documentación solicitada, invocando el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo. Concluyendo que “*propugna que el Fisco deberá establecer la obligatoriedad de informar a quien va a ser objeto de un proceso inspector que la información que brinde o se obtenga podrá ser utilizada en un proceso sancionador en caso de que la misma diera motivos para sospechar que se ha cometido un delito o una infracción. Claro está, que esta advertencia implicará que el contribuyente se resista a la actividad de inspección, pero dará al Fisco un fundamento importante para requerir al Juez competente en turno una orden de allanamiento, pues habrá una sospecha cierta de que ese sujeto puede haber cometido un ilícito*”.

Folco⁵⁴, sostiene que “*el denominado ‘deber de colaboración’, eje fundamental de la relación fisco-contribuyente, encuentra un vallado insalvable en el ‘principio de la no autoincriminación coactiva’, el cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia consagrado en la generalidad de las Cartas Magnas. Los elementos probatorios colectados por la administración tributaria en procedimientos administrativos, no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la ‘regla de la*

⁵⁴ FOLCO, Carlos María, en el trabajo “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”, conferencias destacadas, Universidad Panamericana, México, DF, 10 de febrero de 2004, autor: Gómez Teresa, en Periódico Económico Tributario, Vol. T. 2004 (15/03/2004), página 779.

exclusión'. Ello resulta también aplicable a toda probanza conexas que directa o indirectamente, derive de la prueba ilícita”.

Humberto J. Bertazza⁵⁵, afirma que *“resulta lógico que la prueba recabada ‘legítimamente’ por el fisco en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 35 de la ley 11.683 pueden hacerse valer en un proceso penal posterior. Para ello, ciertamente, los requerimientos del Fisco deberán ajustarse estrictamente a la materia objeto de fiscalización, y una vez iniciado el proceso penal deberán cesar las actuaciones de inspección.”.*

Ekmekdjian⁵⁶, por su parte, considera que *“las disposiciones legales de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) que imponen a los contribuyentes obligaciones de suministrar información e incluso documentación a los organismos recaudadores son violatorias del artículo 18 de la Constitución Nacional en la medida que sean utilizadas en perjuicio de quien las ha aportado.”.*

Fernando Lisiki⁵⁷ opina que *“todo contribuyente ante el requerimiento efectuado por el organismo recaudador para que suministre algún tipo de información o documentación que resulte autoincriminatoria, se encuentra amparado por la garantía constitucional. De allí que la información que el Estado exige coactivamente para verificar el cumplimiento de la obligación de contribuir, únicamente puede dar lugar a procesos encaminados a hacer efectiva esa obligación pero no puede generar responsabilidad penal para quien aporta la información.”.*

Por su parte Soler⁵⁸ opina que *“...las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando*

⁵⁵ BERTAZZA, Humberto H., “Derechos humanos y tributación”, XX Jornada ILADT, Salvador, Estado de Bahía (Brasil), diciembre de 2000, citado por STRACCIA, María Verónica, obra citada en nota 451, página 29.

⁵⁶ EKMEKDJIAN, Miguel Ángel, “Tratado de Derecho Constitucional”, Depalma, Buenos Aires, 1994, t. II, página 323, citado por STRACCIA, María Verónica, obra referenciada en nota 51, página 27.

⁵⁷ LISIKI, Fernando, “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador”, en Revista Argentina de Derecho Tributario (R. A. D. T.), Universidad Austral, Año 1, N° 2, página 411, citado por STRACCIA, María Verónica, obra referenciada en nota 49, página 27.

⁵⁸ SOLER, Osvaldo, obra citada en nota 41, página 86 y sig.

no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aun cuando en el transcurso de aquellas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito. Bajo tal enfoque, las manifestaciones efectuadas por el contribuyente o responsable por escrito como respuesta a requerimientos formales del organismo fiscal y los elementos materiales o informaciones aportados por aquellos en el curso de una inspección de rutina orientados a mostrar la situación en que se hallan con relación a sus obligaciones fiscales, sin que haya mediado por parte del ente administrativo alguna advertencia a los inspeccionados acerca de la razonable sospecha sobre la existencia de alguna infracción y de su derecho a no declarar contra sí mismo, sólo tienen virtualidad jurídica a los fines del reclamo de la obligación tributaria y sus accesorios, de corresponder, más no podrían utilizarse como medio de prueba a los fines penales, por estar teñido de inconstitucionalidad el modo de conseguirlos.”.

Continuando con su postura, dicho autor agrega que “... es innegable el derecho que le asiste a la Autoridad de aplicación para verificar y, en su caso, determinar de oficio la deuda tributaria, para lo cual es menester que el contribuyente ponga a su disposición los elementos e informaciones que respalden sus operaciones.”. Dicha facultad es otorgada a la A. F. I. P. a través del artículo 33 de la ley 11683 (T.O. en 1998 y modif.). Continuando con su exposición, dicho autor sostiene que “*En este sentido adquiere plena vigencia el deber de colaboración que pesa sobre el particular. La negativa a permitir el acceso de los inspectores con tal propósito viene a constituirse en una conducta ilegítima frente a aquel derecho, el que está, por otra parte, consagrado en la ley 11.683 y que no puede discutirse.*”. En tal sentido, cabe aclarar que por el inciso d) del artículo 35 de la ley 11.683 ((T.O. en 1998 y modif.), la A. F. I. P. podrá exigir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando sus inspectores tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones. Por otro lado, el artículo 49 del decreto reglamentario de dicha ley (decreto 1397/79) dispone que cuando durante una fiscalización se exija al contribuyente la presentación de libros, anotaciones, documentos, comprobantes u otros elementos de juicio, los mismos deberán ser exhibidos en la forma ordenada y

clasificada que resulte más adecuada para su verificación. Su inobservancia será considerada como resistencia pasiva a la fiscalización. Continuando con su exposición, dicho autor agrega que *“La actuación de la Administración Tributaria en cuanto pretenda comprobar la correcta determinación tributaria efectuada por el contribuyente o responsable, que puede derivar en el reclamo de diferencias de impuestos omitidos, no puede quedar limitada por el principio de inmunidad de la declaración enunciado. Por ello el organismo fiscal esta facultado por dicha ley a recabar orden de allanamiento al juez. Pero, como dicha orden puede solicitarse con el objeto de verificar el cumplimiento que los obligados den a las leyes tributarias (art. 35, inc. e), ley 11.683), la misma sólo legitima la pretensión del Fisco respecto de la percepción del impuesto debido y sus accesorios, mas no habilita al organismo fiscal a perseguir penalmente al presunto infractor. Para legitimar la persecución penal es menester que el allanamiento ordenado esté motivado, precisamente, en la presunta comisión de un delito.”*.

Por su parte, Spisso⁵⁹ sostiene que, *“por tratarse de un principio de aplicación en el campo penal, el de inmunidad de la declaración no podría oponerse en un procedimiento de determinación tributaria en el cual el aporte de documentación e información por parte del contribuyente es utilizado por el organismo fiscal con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento que aquél ha dado a sus obligaciones fiscales. Con tal alcance, la obtención de tal información no conculca el derecho prescripto por el artículo 18 citado (refiriéndose al artículo 18 la Constitución Nacional).”*. El agregado *“refiriéndose al artículo 18 la Constitución Nacional”* es propio.

Continuando con su postura, tal autor agrega que *“Cuando los aportes realizados por el contribuyente pretendan ser empleados por el Estado como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de sanciones pecuniarias por omisión o defraudación dentro del marco de la ley 11.683, o bien, con el objeto de la aplicación de sanciones previstas en la ley penal tributaria, nos hallaríamos ante una iniciativa que vulnera el derecho constitucional de no autoincriminarse.*

Ello no priva al organismo fiscal de la posibilidad de llegar igualmente a una condena, si la infracción del responsable pudiera llegar a acreditarse por otros

⁵⁹ SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, 2000, p. 623 y siguientes, citado por SOLER, Osvaldo, obra citada en nota 41, página 87.

elementos probatorios legítimamente obtenidos.”.

Agrega dicho autor, “que los datos aportados en la etapa de verificación no pueden ser utilizados por el Fisco para incriminarlo penalmente tanto en sede judicial cuanto en sede administrativa, salvo que se hubiere relevado al contribuyente de deber de colaboración y éste los hubiera efectuado voluntariamente, pese a la advertencia que se le hubiera hecho de que podían ser utilizados en su contra en el eventual proceso sancionador.”.

Este autor ejemplifica su postura de la siguiente manera: “Si el contribuyente reconoce llevar un doble juego de contabilidad y confiesa que los libros que registran las operaciones reales se encuentran en un determinado lugar; su posterior secuestro permitirá la utilización de sus constancias en el procedimiento de determinación de oficio mas no en el proceso sancionador para fundar una condena penal por omisión o defraudación.”⁶⁰

Soler⁶¹, sostiene que “Dado el doble carácter que puede asumir el organismo fiscal tanto como fiscalizador del cumplimiento de las leyes tributarias cuanto como denunciante o querellante en un proceso penal, o, incluso, como parte en un proceso contencioso administrativo en el cual se discuta la aplicación de sanciones, se impone la necesidad de que al iniciarse una inspección, se le comunique al contribuyente que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si, bajo esas condiciones, el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como prueba de cargo. En el caso de que el contribuyente no consienta a someterse a la verificación en esas condiciones, el organismo recaudador está facultado para requerir al juez orden de allanamiento. Pero para que con dicha orden quede legitimada la evidencia colectada para usarla como prueba de cargo en sede penal, la resolución judicial que ordena el allanamiento deberá fundarse en la sospecha de la comisión de un delito. Una orden de allanamiento así motivada posibilita franquear el acceso al domicilio para realizar otra diligencia, como el

⁶⁰ SPISSO, Rodolfo R., "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", Revista Impuestos, editorial La Ley, LVII-B citado por SOLER, Osvaldo, obra citada en nota 41, página 87.

⁶¹ SOLER, Osvaldo, obra citada en nota 41, página 90 y 91.

registro domiciliario, el secuestro de cosas relacionadas con el delito, o la detención de personas.”.

Fridenberg Juan P. y Bilbao José A.⁶², entienden que *“la vigencia de dicha garantía no puede oponerse en etapa previa al inicio de la causa penal, como lo es la de fiscalización. Es decir, el contribuyente no puede exceptuar el cumplimiento de sus deberes de colaboración con el Órgano Recaudador, con fundamento en la futura acusación penal que eventualmente tenga sustento probatorio en sus aportes.”*, agregando que *“Consecuentemente, solo en el marco del proceso penal cabe ser invocada, en tanto es ese el ámbito en el cual se materializa el derecho penal. (...) de considerarse conculcada dicha garantía, eventualmente podría plantearse dicha defensa en la causa penal, una vez iniciada ésta y utilizados en contra del imputado declaraciones autoincriminatorias coactivamente obtenidas. En ese sentido, la garantía constitucional en análisis, en esta materia, no reviste naturaleza preventiva, sino que solo cabe su alegación en caso de agravio concreto, el que solo podrá verificarse una vez iniciada la causa penal, y traídas a juicio ‘declaraciones’ coactivamente obtenidas de parte del propio imputado. En definitiva, la garantía procesal en análisis sólo resulta invocable por quienes tienen la condición de imputados en un procedimiento penal, sobreentendiéndose que el procedimiento inspector carece de carácter punitivo en sí mismo. Consecuentemente, la garantía en comentario no habilita a resistir una fiscalización en trámite, sino, eventualmente, a que las declaraciones autoincriminatorias coactivamente obtenidas no sean utilizadas en la causa penal que se siga en su contra.”*. Por último, en relación a la prueba, estos autores sostienen que *“del principio de inocencia, así como de la garantía a la no autoincriminación coactiva surge que el acusado no puede ser obligado a aportar prueba. Sin embargo, deben distinguirse gramatical y jurídicamente los significados de los términos ‘aportar’ y ‘soportar’. En cuanto al verbo ‘soportar’, el acusado no encuentra amparo en las garantías citadas, debiendo ‘soportar’ la actividad probatoria de aquel que tiene la carga de probar.”*, concluyendo que *“la documentación y registros contables y fiscales que obligan a llevar las normas que rigen determinadas actividades, o la propia calidad de contribuyente, resultan de*

⁶² FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

existencia independiente de la voluntad del individuo, por lo que se encontrarían excluidas del ámbito de aplicación de las garantías en análisis. Consecuentemente, quedarán fuera del ámbito de protección de la garantía no solo aquellos elementos probatorios con existencia independiente de la voluntad del acusado, sino también aquellos respecto de los cuales el imputado no haya realizado un aporte 'expresivo', entendiéndose como tal aquellas manifestaciones, verbales o escritas, que efectúe el imputado a fin de aclarar, informar o confirmar hechos o circunstancias.”.

Soler Roch y Aliaga Agulló, explican que *“este derecho implica que el contribuyente debe ser informado de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Ese es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias incriminatorias y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el contribuyente debe valorar si procede ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo...”*.⁶³

Guillermina Gamberg⁶⁴, sostiene que *“... el debido cumplimiento de los deberes de colaboración en el marco del procedimiento administrativo de verificación y fiscalización no importa vulnerar la garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva...”*, agregando que *“...si el contribuyente aporta elementos que conduzcan a afirmar la realización del hecho imponible y que hagan presumir la existencia de un delito tributario, la solución no podrá ser la exclusión lisa y llana de aquella prueba que verifica el hecho imponible y la prescindencia total de la misma.”*.

⁶³ SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria”, en Actas de las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, L. 2, Lisboa, 1998, páginas 437 y 438, citados por GAMBERG, Guillermina, “La garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva y los deberes de colaboración con el Fisco”, en Práctica profesional, tributaria, laboral y de la seguridad social, n° 178 (Noviembre de 2012), Buenos Aires, La Ley, 2005, página 22.

⁶⁴ GAMBERG, Guillermina, “La garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva y los deberes de colaboración con el Fisco”, en Práctica profesional, tributaria, laboral y de la seguridad social, n° 178 (Noviembre de 2012), Buenos Aires, La Ley, 2005, página 31.

A su vez, Teresa Gómez, sostiene que *“debe asegurarse al contribuyente el derecho fundamental de conocer claramente el destino que tendrán los datos que aporte, brindado frente a los requerimientos de los funcionarios fiscales, en ejercicio de la actividad fiscalizadora, lo que permitirá ejercitar la garantía prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional, es decir, el hecho de que nadie esta obligado a declarar contra sí mismo.”*⁶⁵

Resulta dable aclarar, que al inicio de un proceso de fiscalización y/o verificación se le informa al sujeto pasivo, vía notificación fehaciente cuáles son los gravámenes y períodos fiscales que se analizarán, no existiendo coacción alguna, salvo prueba contra el funcionario actuante.

7) Sujeto que debe invocar el derecho a no declarar contra sí mismo.

El derecho a no declarar contra sí mismo debería ser invocado por la persona efectivamente coaccionada por la amenaza de sanciones.

La jurisprudencia ha entendido que *“la garantía a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo (Art. 18 C. N.) es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar mínimamente una imputación penal, y no cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de un proceso de verificación y fiscalización”*⁶⁶.

En opinión de Fridenberg y Bilbao, *“la persecución penal debe dirigirse hacia aquellas personas que, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 14 de la Ley 24.769 y conforme a las reglas de la autoría penal, resulten penalmente responsables por la comisión del delito fiscal. De tal forma, al no existir identidad entre el sujeto*

⁶⁵ GÓMEZ, Teresa, “La determinación de oficio y sus diversas consecuencias en materia probatoria”, Impuestos, 2000-B, 18, citado por GAMBERG, Guillermina, obra citada en nota 63, página 23.

⁶⁶ Juzgado Nacional en lo Penal Tributario nº 1, in re “Aguilar, J. M. S/ inf. Ley 24.769”; 26/04/2005 (confirmado por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico con fecha 02/02/2006). En igual sentido se expidió la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, in re “Alfa Compañía Argentina de Seguros S. A. S/ Ley 23771”, de fecha 15/11/1994 y más recientemente, in re “Motocuenta S. A. y otros” (Incidente de nulidad), del 19/06/2007, citados por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

eventualmente coaccionado y aquel contra quien la persecución penal habrá de dirigirse, la garantía en análisis no resulta oponible.

Sin embargo, (...) tal defensa sí podría ser opuesta en casos en que el obligado fuera una persona física. En tal supuesto, el sujeto requerido por las autoridades fiscales en la etapa de verificación y fiscalización es el mismo que resultará imputado en la causa penal.”.

Álvarez Echagüe, frente a la afirmación que el principio solo puede ser ejercido por una persona física, opina que *“sostener que el resguardo del art. 18 en análisis sólo opera para las personas físicas para quitar la operatividad de la garantía a los entes ideales, no condice con la particularidad del proceso penal tributario de nuestro país, donde los libros y documentos contables de las personas jurídicas tienen idoneidad incriminativa sobre los distintos integrantes y representantes de los entes ideales”*.⁶⁷

8) Jurisprudencia.

A continuación se citan a modo de ejemplo algunos fallos relevantes sobre dicha garantía, en los cuales se analizó si dicho principio puede ser aplicado en la etapa administrativa o solamente en la etapa penal y si las pruebas reunidas en el procedimiento administrativo pueden ser utilizadas en el procedimiento penal sin afectar dicha garantía constitucional.

A) Jurisprudencia extranjera.

a) Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Caso “Saunders vs. United Kingdom”, del 17/12/96.

El fundamento de la decisión se centró en que el derecho a no declarar contra sí mismo constituye una derivación del derecho a un juicio justo e impide que la prueba de cargo sea obtenida a través de métodos coercitivos o de opresión sobre la voluntad del acusado. De allí que se encuentre estrechamente ligado a la presunción de inocencia. A su vez, identificó el derecho a no declarar contra sí mismo con el derecho a guardar silencio, y precisó que éste no se extiende al empleo, en un procedimiento penal, del material que pueda obtenerse del acusado

⁶⁷ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, obra citada en nota 54, página 116.

mediante poderes coactivos, y que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal como acontece con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial o muestras de sangre u orina. Finalmente, el tribunal precisó que para establecer si una declaración era o no autoincriminante debía juzgarse en el contexto en el cual es utilizada, pues si bien en abstracto una declaración puede ser, incluso, desincriminante, empleada en un juicio penal para valorar el grado de credibilidad del imputado puede resultar claramente perjudicial al resolver su situación procesal.⁶⁸

Caso “Funke c/ Francia”, del 25/02/93.

El Tribunal señaló que “... *las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenía la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, [...], a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación.*”.

Caso “Bendenoun c/ Francia”, (Caso 3/1993/298/476, sentencia del 24/02/94).

Se reconoció que el derecho a no declarar contra sí mismo no sólo resulta aplicable en un procedimiento penal sino también frente a un procedimiento administrativo sancionador, aun cuando se rechaza lo solicitado por el actor.

b) Tribunal Constitucional Español.

El pleno de dicho Tribunal en el precedente 76/90 rechazó que de la articulación de los derechos a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, surja un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la administración tributaria y así afirmó con cita del antecedente STC 110/1984, que “... *la inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de su declaración a la Hacienda Pública.*

⁶⁸ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, en *Impuestos*, N° 15-16, Agosto de 1997, página 141, citado por STRACCIA, María Verónica, obra referenciada en nota 51, página 42 y 43.

Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el 'deber de aportar datos que puedan servir a la investigación...'”.

B) Jurisprudencia nacional.

- La Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiene la postura de que lo que se encuentra prohibido por la Carta Magna, es coaccionar física o moralmente a un sujeto con el objeto de lograr expresiones que deberían provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de índole material y fue provista por el acusado.⁶⁹

En ese mismo sentido, *“la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la ‘declaración’ a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad.”*⁷⁰

Asimismo, cabe reiterar, que dicha Corte entiende que la garantía de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal.⁷¹

- La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en un caso en que se solicitó la nulidad de las actuaciones en razón de que los elementos en los que se basó la investigación debían ser excluidos del proceso penal por afectar la garantía en cuestión, expresó que *“... en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, ya se ha señalado en precedentes del Tribunal que no puede ser invocado cuando se trata de manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos que son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley y que corresponden a un ente de existencia ideal y no una persona física, que es*

⁶⁹ Fallos 255:18.

⁷⁰ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, in re “Florido, Raúl”, del 06/10/2006, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

⁷¹ Fallos: 253:493:259:287, referenciados por ÁLVAREZ ECHAGÜE, obra citada en nota 54, página 116.

*quien podría ejercer el derecho resguardado en el artículo 18 de la Constitución Nacional... ”.*⁷²

Álvarez Echagüe, no comparte dicho criterio sosteniendo que *“La obligatoriedad de exhibir libros o documentos pertenecientes de un ente de existencia ideal, debe equipararse a las manifestaciones verbales que se les imponga a las personas físicas. Lo dicho cobra sentido si se tiene en cuenta que el proceso penal tributario, reprime con pena de prisión a los representantes de los entes ideales.”*⁷³

- El Juzgado Nacional de 1º Instancia en lo Penal Tributario N° 1, sostuvo que *“Corresponde rechazar el planteo de nulidad de la pretensión fiscal concerniente al delito de evasión al Impuesto al valor Agregado y a los aportes a la seguridad social, con fundamento en que la misma estaría basada en la actividad desarrollada por los representantes del Fisco en violación de la garantía contra la autoincriminación, toda vez que éste actuó de conformidad con la ley 11.683 – t. o. en 1998 y sus modif.- desarrollando actividades que le son propias y, al momento en que se cursaron los requerimientos ninguna sospecha razonable existía acerca de la comisión de un ilícito tributario, por lo que mal puede pretenderse la aplicación de una garantía que sólo rige en materia penal.”*⁷⁴

- Cámara Federal de General Roca, sostuvo lo siguiente: *“Que asiste razón al apelante pues de lo que se trata, en definitiva, es de impedir la vulneración del derecho de defensa del contribuyente evitando que toda aquella actividad desplegada en el marco de las atribuciones de inspección y control que a la DGI le asigna la ley 11.683 puedan utilizarse, luego, como prueba dentro del proceso penal, pues si así sucediera se estaría validando una actividad prevencional de la que ésta carece... Que en mérito a que la acción penal fue promovida tras ponderar la documentación recogida al realizarse una diligencia dispuesta por la AFIP-DGI en el marco de la ley 11.683 y, por ello, fuera de todo control*

⁷² CNPE, Sala A, Causa ”T. M. L. sobre infracción Ley 24.769”, del 16/07/04. En el mismo sentido se manifestó en la causa “Seven Seas”, del 19/12/03.

⁷³ ÁLVAREZ ECHAGÜE, obra citada en nota 54, página 116.

⁷⁴ Autos “Servicios Integrales de Mantenimientos S. A. – Deltabravo S. A.”, del 11/05/05.

jurisdiccional orientado a la investigación de un delito, resulta nulo el requerimiento de instrucción.”⁷⁵

- Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación ha resuelto que *“en punto a la no autoincriminación los extremos de esta teoría en nada pueden proyectarse al caso, desde que el Fisco Nacional basó su incriminación en la documentación y registros contables que por imperativo legal los contribuyentes deben llevar como reflejo de sus operaciones (art. 35 de la ley 11.683)”⁷⁶*.

⁷⁵ Cámara Federal de General Roca en los autos “Tappata, Daniel A. s/ nulidad”, del 21/03/00.

⁷⁶ “La Casa del Arte Gráfico”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, del 07/04/2005, citado por FRIDENBERG Juan P. y BILBAO José A., obra citada en nota 38.

IV) Conclusiones.

En cuanto a los requisitos esenciales del acta, en el momento de su redacción debe cumplirse con cada una de las formalidades previstas por la ley (Código Civil en los artículos 979 a 996 y por el Código Procesal Penal de la Nación en los artículos 138 a 141) y que se pueden enunciar de la siguiente manera: a) Encabezamiento: el lugar donde se confecciona el acta, la fecha, la hora de iniciación del acto, nombre y apellido de los funcionarios actuantes, legajos, nombre y domicilio del contribuyente o persona cuya verificación se pretende, C. U. I. T., nombre, personería y documento de identidad del sujeto pasivo para acreditar su identidad, así como el del representante del contribuyente en caso de que se encuentre presente en el acto.

b) Cuerpo material: el objeto que persigue el acto y la descripción de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que den lugar al labrado del acta en cuestión, detalle de la documentación y/o pruebas que se aporten, encuadramiento legal y todas las manifestaciones que desee incorporar el contribuyente o responsable.

c) Cierre del acta: debe dejarse constancia que se da por finalizado el acto, que la misma fue leída en alta voz a efectos de ratificar o rectificar su contenido y que se invita a firmar al contribuyente (en caso de negativa de éste a firmar el acta se debe dejar constancia de ello), la cantidad de ejemplares que se confeccionaron, la hora de cierre, la entrega de copia al responsable y las firmas de los funcionarios actuantes. Pero además debe cumplirse con otras exigencias al momento de la redacción del acta, a los efectos de evitar ambigüedades o contradicciones y que básicamente corresponden a la precisión con que los inspectores plasman en el acta lo percibido por sus ojos en cada inspección. Como dicha acta forma parte de un expediente administrativo, cuyo recorrido puede llegar hasta las últimas instancias judiciales, es decir, Corte Suprema de Justicia, para lo que es necesario que lo volcado en el acta sea un verdadero reflejo de la actuación de los funcionarios intervinientes, por lo

tanto si bien en muchos casos ya existen párrafos predefinidos, los cuales son repetitivos en actuaciones de características similares, y cuando se esta frente a situaciones de difícil descripción, será necesario repensar la redacción antes de volcarla definitivamente en el acta, analizando las diferentes interpretaciones que puede acaecer.

En relación a la discusión que se plantea en cuanto al carácter de instrumento público de las actas de comprobación del artículo 35 y del artículo 41 de la ley 11.683 (to en 1998 y sus modif.), en mi opinión son “instrumentos públicos” por los siguientes motivos:

a) las mismas quedan comprendidas en el inciso 2) del artículo 979 del Código Civil, que dispone que son instrumentos públicos: "Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado".

b) Como sostiene el autor Guillermo Borda⁷⁷, es su autenticidad lo que le confiere a un instrumento la calidad de público, es decir la capacidad de probar por sí mismos la verdad de su otorgamiento. Como expresa Hernando Coll.⁷⁸ *“existe una presunción de que el instrumento público ha sido realmente confeccionado por el funcionario público que aparece suscribiéndolo y, que la firma, es auténtica.”*, gozando de tal característica las actas de comprobación en cuestión.

c) Tiene su fundamento en el principio de eficacia que rige en el accionar de la Administración pública, en la realización del interés general, tal como sostiene Díaz Sieiro⁷⁹ cuando expresa que *“Conferir a los funcionarios administrativos la posibilidad de labrar actas administrativas, y dotar a las mismas del carácter de instrumento público, con el consiguiente valor probatorio calificado que ello implica, tiene su fundamento en el principio de eficacia que ordena el accionar de la Administración en el cumplimiento de su fin propio; la realización del interés*

⁷⁷ BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil Argentino. Parte General", Tomo II, Editorial Perrot, 4º edición, año 1965, página 193 y 199.

⁷⁸ COLL, Hernando, obra citada en nota 6, página 553 y sig..

⁷⁹ DIAZ SIEIRO, Horacio D., "El valor probatorio de las actas labradas por funcionarios administrativos (en el derecho administrativo sancionador)", Periódico Económico Tributario, Año III, N° 74, del 1/12/94, citado por COLL, Hernando, obra citada en nota 5, página 553 y sig.

general. Si la Administración no estuviese dotada de tales potestades, existirían supuestos en donde la comprobación de la comisión de ilícitos, tanto sea por la fugacidad de los hechos que constituyen el presupuesto de imposición de la sanción, o por cualquier otra causa que impida su constatación adecuada por otros medios, resultaría lisa y llanamente imposible, lo que obstaría al cumplimiento eficaz de las potestades administrativas.”.

d) Con respecto a las actas de comprobación del artículo 35 de dicha ley, en las cuales se van a plasmar los dichos de los contribuyentes, responsables o terceros y reunir los comprobantes respaldatorios de las operaciones para la formulación de un juicio de valor sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria material, es la misma norma en su artículo 35 la que dispone que las mismas gozan de plena fe de los datos en ellas consignadas “sean o no firmadas” por los interesados. Es decir que gozan de la presunción de legitimidad hasta tanto se decida su redargución de falsedad en sede civil o criminal, de acuerdo al artículo 993 del Código Civil, en la cual la carga de la prueba recae en cabeza de quien alegue la falsedad de las mismas. Tal autenticidad abarca exclusivamente a las enunciaciones de hechos relativos al objeto del acta (la fecha y hora de inicio y cierre de la misma; la descripción de los hechos presenciados por el inspector fiscal; los dichos del contribuyente), conforme el artículo 995 de dicho Código. Por su parte, es el propio artículo 35 de la ley 11683 (t. o. en 1998 y sus modif.), quien dispone que “*tales actas servirán como prueba en los juicios respectivos*”, refiriéndose a las causas presentadas en sede administrativa.

e) En el caso de las actas del artículo 41 de dicha ley goza de la misma autenticidad y es la propia ley procedimental quien frente a la disconformidad del contribuyente y que para que pueda ejercer su derecho de defensa, otorga la audiencia de descargo y ofrecimiento de prueba en sede administrativa, en vez de solamente tener el recurso del procedimiento de redargución de falsedad, ya sea en sede civil o penal.

f) Asimismo la jurisprudencia ha reconocido en diversos fallos que las actas son instrumentos públicos, como ser: 1) "Randez, Marina c. Impuesto a los réditos", Cámara Comercial de la Capital Federal, año 1.948, 2) “Toker, Samuel”, Tribunal Fiscal de la Nación, de Diciembre de 1960, 3) "Tarquinia Magaldi s/inf. Ley N° 11.683", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, Secretaría N° 3, del

10/10/91, 4) "Rubín, Hugo Daniel s/apelación de clausura", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 3, del 03/03/92, 5) "Guido, Mario Marcelo s/apelación clausura (Dirección General Impositiva)", Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 316:790 del 04/05/93, 6) "Gambaro, Francisco Isidoro s/ recurso de apelación", Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 28/09/93, 7) "Rococo S. A. s/ infracción ley 11.683" del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 7, del 14/12/98, los cuales fueron comentados en el desarrollo del presente trabajo.

Frente a las opiniones de diversos autores que consideran que las actas de comprobación no son instrumentos públicos, a continuación expongo las siguientes consideraciones:

1. No comparto la opinión de Federico M. Palavecino y Ana G. Isola⁸⁰, que sostienen que las actas de comprobación no son instrumentos públicos porque la norma contenida en el inciso 2) del artículo 979 del Código Civil sólo resulta aplicable a los actos jurídicos, argumentando dichos autores que *"Las circunstancias vertidas en un acta son, respecto del Fisco, meros hechos jurídicos humanos voluntarios con potencialidad para ser lícitos o ilícitos; pero no son actos jurídicos que puedan ser contenidos en un instrumento público."* Entiendo que las actas se encuentran comprendidas en tal inciso a pesar que describan los hechos presenciados por el funcionario actuante. Con respecto a que según dichos autores, considerar a las actas de comprobación instrumentos públicos, por las normas aplicables a tales instrumentos, las mismas resultarían nulas de nulidad absoluta por: 1) Falta del requisito esencial de imparcialidad del funcionario público; 2) la firma de todos los participantes en el acto, concluyendo los mismos que *"La norma que disponga que un acta de comprobación es un instrumento público con pleno valor probatorio solo por las manifestaciones de los funcionarios intervinientes, sería inconstitucional por violentar completamente la garantía de defensa en juicio, ya que estaría otorgándole a las manifestaciones de tales funcionarios el carácter de prueba de cargo sólo descalificable por querrela de falsedad."*, cabe decir lo siguiente: A) Entiendo que el requisito de imparcialidad no se da en la relación Fisco-contribuyente, dado que el contribuyente declara el quantum de la obligación tributaria y la AFIP tiene amplias

⁸⁰ PALAVECINO, Federico M. e ISOLA, Ana G., "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI", Revista Impuestos, volumen t. LVII-B, Agosto de 1999, páginas 2299 y sig.

facultades para verificar la exactitud del mismo, sin que por ello el acta de comprobación deje de ser un instrumento público. B) En cuanto a la firma de todas las partes que intervienen en el acto, siempre debe constar la del funcionario público, el contribuyente puede negarse a firmar el acta, ante lo cual el funcionario actuante deberá dejar constancia de tal proceder, siendo la propia ley 11683 (t. o. en 1998 y sus mod.) la que dispone en su artículo 35 la que tal actas gozan de plena fe de los datos en ellas consignadas “sean o no firmadas” por los interesados y que “...servirán como prueba en los juicios respectivos”, resultando de aplicación lo dispuesto por dicho artículo y no el requisito de la firma de todas las partes, previsto en el artículo 988 del Código Civil, por aplicación del artículo 1 de la ley 11683 (t. o. en 1998 y sus mod.). C) Por último, entiendo que no se violenta la garantía de defensa en juicio cuando el funcionario plasma en el acta lo acontecido ante sus ojos, en virtud de que también se agregará en el acta lo manifestado por el contribuyente y las pruebas aportadas en dicho acto.

2. Con respecto a la opinión de Eduardo Christensen⁸¹, quien sostiene que del artículo 979 del Código Civil surge que sea una ley la que fije la condición de instrumento público y las actas de comprobación no gozan de la misma porque no cumplen con el condicionamiento “en la forma que las leyes hubieren determinado”, valiendo como simple prueba en juicio, siendo la norma que regula el procedimiento y el valor que tiene las actas que hacen los agentes, la ley 11683 (t. o. en 1998 y sus modif.), por lo cual no es necesario recurrir al Código Civil, conforme el artículo 1 de dicha ley, concluyendo dicho autor que si “*el legislador hubiera querido que las referidas actas tuviesen el valor de un instrumento público, lo hubiera dicho en forma expresa. Adviértase que en este caso no existiría la audiencia de descargo y ofrecimiento de prueba en sede administrativa, directamente el procedimiento a aplicar sería el de redargución de falsedad, ya sea en sede civil o penal.*”, entiendo que como la ley 11683 ((t. o. en 1998 y sus modif.) no expresa que las actas de comprobación analizadas sean instrumentos públicos (de los artículos 35 y 41 de dicha ley), limitándose a decir que las actas de comprobación del artículo 35 de tal ley servirán de prueba en los juicios en sede administrativa, debe recurrirse al Código

⁸¹ CHRISTENSEN, Eduardo, “Valor probatorio de las actas en el procedimiento de clausura”, Doctrina Penal Tributaria y Económica n° 10, Errepar, Bs. As., Marzo de 2009, páginas 103 a 116.

Civil y las mismas se encuadran en el artículo 979 inciso 2) del Código Civil. Con respecto a que de considerarse a las actas instrumentos públicos, no debería existir la audiencia de descargo y ofrecimiento de prueba en sede administrativa sino directamente el procedimiento de redargución de falsedad, ya sea en sede civil o penal, opino que por la aplicación de la autonomía del derecho tributario, es la propia ley de procedimiento fiscal la que fija el procedimiento a seguir por el contribuyente. Por lo tanto las actas de comprobación deben cumplir con todas las solemnidades como cualquier otro instrumento público, ya que las mismas suscriptas o no por el sujeto pasivo o su apoderado son prueba en sede judicial, así como cualquier documentación que dé crédito a los dichos del contribuyente, cuyo original debe ser exhibido por el contribuyente para su confrontación con la copia autenticada aportada, la cual debe ser firmada por el mismo, dado que existe la posibilidad que el juez que interviene no considere al acta como instrumento público.

El efecto de considerar al acta como instrumento público radica en el procedimiento para oponer su falta de veracidad ya que de considerarse un instrumento público, la vía habilitada es el procedimiento de redargución de falsedad por acción civil o criminal (artículos 993, 994 y 995 del Código Civil), sin embargo ello no inhabilita que discuta o pruebe en contrario las expresiones volcadas en tal instrumento.

En cuanto a la garantía constitucional de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, la cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia y por el otro los deberes de colaboración tributaria que implican que el contribuyente, en el marco de una fiscalización en trámite, aporte elementos que permitan al Organismo Recaudador arribar a un conocimiento preciso sobre la existencia y cuantía de sus obligaciones tributaria y que los mismos forman parte inescindible del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se presenta entre ambos una crisis porque el aporte de elementos y datos por parte del contribuyente, es efectuado en forma coactiva, por la amenaza de multa en caso de incumplimientos.

Opino, como muchos de los autores citados, que la garantía constitucional contra la autoincriminación no se puede invocar en la etapa de fiscalización y verificación frente a los deberes de colaboración en cabeza del contribuyente, dado que la finalidad es determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y por ende

ello no implica obligar a una persona a que efectúe manifestaciones o que aporte elementos de prueba que importen su propia incriminación.

Cuando la información referida a registros contables y demás documentación reunida en un procedimiento de fiscalización, que constituye el expediente administrativo, es incorporada al proceso penal, constituyen elementos de prueba válidos, los cuales serán calificados según el régimen de valoración de la prueba propio del proceso penal. Como sostiene María Verónica Straccia⁸² *“En el momento en que surjan circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier requerimiento de información, bajo apercibimiento de sanción, a quien pueda resultar imputado podrá resultar contrario a la garantía contra la autoincriminación, en la medida que importe compelerlo a que colabore en la adquisición de la prueba de cargo.”*.

Existe la posibilidad, según Vicente Oscar Díaz⁸³, de que el contribuyente solicite al organismo recaudador que informe si la obtención y verificación de datos lo es para la vía administrativa o para la vía penal, ante lo cual el Fisco deberá responder por escrito, y en función de ello el contribuyente podrá evaluar la forma de proceder ante los requerimientos que efectúen los inspectores. O bien como señala Soler⁸⁴, que el contribuyente sea advertido, al iniciarse una inspección, de que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como prueba de cargo. En el caso contrario, el organismo recaudador está facultado para requerir al juez orden de allanamiento cuando posee conocimiento de la existencia de documentos o información que permita demostrar la presunta existencia de evasión.

Entiendo que como en nuestro país rige el principio de autodeclaración impositiva, el contribuyente es el único responsable por su exactitud de tal manifestación en formularios oficiales, para lo cual puede solicitar asesoramiento aun profesional liberal, sea contador o en su caso, abogado.

⁸² STRACCIA, María Verónica, obra citada en nota 51, página 75 y 76.

⁸³ DÍAZ, Vicente Oscar, obra citada en nota 53, página 118.

⁸⁴ SOLER, Osvaldo, obra citada en nota 41, página 90.

Recordemos que la A. F. I. P. se encuentra facultada para verificar en cualquier momento el cumplimiento de las normas impositivas por parte de los contribuyentes. En mi opinión, no resulta necesaria la advertencia de que los datos obtenidos durante una fiscalización pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones, ya que el contribuyente conoce sus derechos y obligaciones tributarias, los que se hallan explicitados en la ley de procedimiento tributario 11.683 (to en 1998 y sus modif.) así como las normas supletorias, ley 19549 de Procedimiento Administrativo y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, no pudiendo oponer su ignorancia y por ende debe ser responsable de sus actos, ya que además tiene la herramienta de la “consulta vinculante” frente a cuestiones de interpretación ambigua o oscuridad de las normas.

V) Bibliografía.

- A) ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Reflexiones sobre el estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el derecho penal tributario”, en Revista de tributación n° 6 (Diciembre de 2006), Asociación Argentina de Estudios Fiscales, páginas 105 a 124.
- b) BERTAZZA, Humberto y ORTIZ DÍAZ, José, “La clausura impositiva”, Errepar, Bs. As., año 1997.
- c) BIELSA, Rafael, "Instrumento público emanado de funcionario u órgano del Estado", Jurisprudencia Argentina, 1949-II.
- d) BORDA, Guillermo A., "Tratado de Derecho Civil Argentino. Parte General", Tomo II, Editorial Perrot, 4° edición, año 1965.
- e) COLL, Hernando, “Las Actas de comprobación son instrumentos públicos”, en Boletín impositivo AFIP n° 33, Bs. As., año 2000.
- f) CHRISTENSEN, Eduardo, “Valor probatorio de las actas en el procedimiento de clausura”, Doctrina Penal Tributaria y Económica n° 10, Errepar, Bs. As., Marzo de 2009.
- g) DIAZ SIEIRO, Horacio D., "El valor probatorio de las actas labradas por funcionarios administrativos (en el derecho administrativo sancionador)", Periódico Económico Tributario, Año III, N° 74, del 1/12/94.
- h) DÍAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego, BERGROTH, Leonardo, “Procedimiento Tributario – ley 11.683”, Ediciones Macchi, año 1997.
- i) FOLCO, Carlos María, en el trabajo “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”, conferencias destacadas, Universidad Panamericana, México, DF, 10 de febrero de 2004, autor: Gómez Teresa, en Periódico Económico Tributario, Vol. T. 2004 (15/03/2004).
- j) GAMBERG, Guillermina, “La garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva y los deberes de colaboración con el Fisco”, en Práctica profesional, tributaria, laboral y de la seguridad social, n° 178 (Noviembre de 2012), Buenos Aires, La Ley, 2005, páginas 18 a 31.
- k) GIANGRECO, Luís, “Las actas de la D. G. I. según la ley 11.683”, editorial Osmar D. Buyatti, Bs. As., Julio de 1995.
- l) GIANGRECO, Luís, “Clausura impositiva, cuestiones técnico-procesales”, La Ley, Bs. As., año 2002.

- m) IUJVIDIN, José H., "Clausura de establecimientos. Naturaleza jurídica del acta de comprobación de infracciones y un precedente peligroso de la Corte Suprema", Revista Impuestos, LVI-A.
- n) LLAMBIAS, Jorge J., "Tratado de Derecho Civil. Parte General", Tomo II, Editorial Perrot, Año 1978.
- o) PALAVECINO, Federico M. e ISOLA, Ana G., "Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI", Revista Impuestos, LVII-B.
- p) SOLER, Osvaldo, "Derechos y defensas del contribuyente frente al Fisco", La Ley, Bs. As., año 2001.
- q) STRACCIA, María Verónica, "Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación", en Derecho Penal Tributario: temas críticos, Juan P. Galván Greenway, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005, páginas 21 a 76.
- r) URRESTI, Esteban J., COMES, Fabiana L. y NERCELLAS, Marta, "El delito fiscal: aspectos sustantivos, procesales y constitucionales", Ed. Ad-Hoc, año 2008.