

El Estado de Inocencia y la Garantía de la no Autoincriminación en Materia Tributaria

Un Análisis a Partir de la Conexidad Entre el Procedimiento Administrativo y el Proceso Penal*

Juan Manuel Álvarez Echagüe**

Resumen:

En el presente artículo, el autor establece las limitaciones y consecuencias que acarrea el uso de pruebas que, habiendo sido obtenidas a partir del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que posee el Fisco, posteriormente son llevadas al proceso penal tributario como fundamento de la denuncia que efectúa la Administración Tributaria. A tal efecto, el autor aborda el derecho del contribuyente a no autoinculparse (o a no declarar contra sí mismo), así como algunos conceptos generales del estado de inocencia, analizando luego la forma en que estos conceptos se vinculan con el Derecho Tributario, específicamente, con la prueba dentro del mismo. El artículo contiene también una serie de reflexiones en las que se intenta resumir el pensamiento y las posiciones adoptadas sobre el tema en la doctrina y jurisprudencia vigente en la República Argentina, estableciendo, a su vez, situaciones paralelas y comparaciones con el régimen tributario peruano.

Palabras clave:

Inocencia – Autoincriminación – Constitución – Administración Tributaria – Prueba – Deberes de colaboración – Garantías constitucionales

Abstract:

In this article, the author attempts to establish the limitations and consequences resulting from the use of evidence that, being obtained from the exercise of the powers of investigation and enforcement that owns the Treasury, then is carried to the tax criminal proceedings, as the basis for the complaint made by the Tax Administration. For this, the author approaches the taxpayer's right against self-incrimination (or not to incriminate himself) as well as some general concepts of the state of innocence, and then analyzes how these concepts are related to the tax law, specifically with the evidence inside it. The article also contains a number of ideas that attempts to summarize the thoughts and positions taken on the issue in current doctrine and jurisprudence in Argentina, establishing in turn, parallel situations and comparisons with the Peruvian tax system.

Keywords:

Innocence – Self-incrimination – Constitution – Tax Administration – Evidence – Duties of collaboration – Constitutional guarantees

Sumario:

1. Introducción – 2. El estado de inocencia – 3. A modo de conclusión

* Este trabajo encuentra basamento en el Capítulo IV de mi libro "Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales", Ad-Hoc 2004, y en el trabajo "El proceso penal tributario y su conexión con las facultades de verificación y fiscalización: un análisis de la validez de la prueba desde la perspectiva de la garantía de la no autoincriminación" presentado como base de la disertación efectuado en las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 20 al 22 de octubre de 2009.

** Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad Nacional de Rosario). Profesor Titular Ordinario de la materia "Política Económica y Tributaria" en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y Adjunto Ordinario en la Fac. de Derecho de la U.B.A. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC.

Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: jmae@aeyasoc.com.ar

1. Introducción

La prueba dentro del proceso penal, como sucede en los restantes procedimientos judiciales, constituye la base de toda argumentación jurídica. El mejor escrito es inservible si no es acompañado de una buena prueba, salvo, por supuesto, en las cuestiones de puro derecho. Inclusive cuando los litigios pudieran resolverse de ese modo, es decir, sin que se produzca prueba, los abogados preferimos articular alguna, por mínima que sea, para reforzar nuestros argumentos y demostrar al juez de manera clara la validez de nuestra posición, mientras que en otras oportunidades son los magistrados quienes fuerzan la producción de la misma.

La universidad, al menos en mi país, tanto en el grado como en el posgrado, lamentablemente, no enseña más que algunas cuestiones generales respecto de la prueba, pese a la importancia que posee. Siempre he sostenido la necesidad de que la prueba constituya uno de los aspectos que deben reforzarse en el proceso educacional, informando no solo cuales son los medios probatorios, sino yendo al fondo de la cuestión, enseñando para qué sirve la prueba, el modo de ofrecerla, y cuál es la más idónea en cada proceso judicial (o inclusive, en los procedimientos administrativos, aunque la experiencia en materia tributaria, y en lo que respecta a los que se llevan ante el Fisco, la verdad es muy poco feliz, atento el permanente rechazo a la prueba ofrecida por los contribuyentes o responsables).

En materia tributaria, atento la coexistencia o desarrollo en paralelo del procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación de la deuda tributaria y del proceso penal, la prueba cobra características muy particulares, complejas realmente, que deben ser estudiadas a fondo para poder compatibilizarlas, pues en la mayoría de los casos las pruebas son las mismas en ambos, siendo evaluadas de modo diverso en cada uno. El problema, entonces, es evidente.

Me ocuparé en este trabajo de analizar qué sucede con las pruebas que, habiendo sido obtenidas a partir del ejercicio de las facultades de verificación

y fiscalización que posee el Fisco, posteriormente son llevadas al proceso penal tributario como fundamento de la denuncia que efectúa la Administración Tributaria, estableciendo si ello tiene algún tipo de limitación y cuáles son las consecuencias.

Esta tarea no puede hacerse sino a partir de los contenidos que se derivan del derecho a no autoinculparse (o a no declarar contra sí mismo), el que forma parte del estado constitucional de inocencia, y de la construcción doctrinaria y jurisprudencial que se ha realizado del mismo en nuestro país y en el exterior.¹

Finalizado este punto, abordaré algunos conceptos generales del estado de inocencia. Luego se analizará con mayor detenimiento el derecho a la no autoinculpación y la forma en que se vincula con el derecho tributario y, posteriormente, de lleno entraré en el problema de la prueba.

Concluiré con una serie de reflexiones donde se intenta resumir el pensamiento y las posiciones adoptadas sobre el tema.

Aclaro finalmente, que este trabajo tiene anclaje principal en las normas, doctrina y jurisprudencia vigente en la República Argentina, aunque he repasado conceptos esenciales del sistema jurídico peruano, por lo que intentaré, en varios pasajes, establecer paralelos y comparaciones entre los regímenes de ambos países.

2. El estado de inocencia

El estado de inocencia es un derecho constitucional implícito, ya que no está expresamente desarrollado o enumerado en la Constitución Nacional de la República Argentina,² el que se deriva, especialmente, del principio de legalidad, y encuentra fundamento en el artículo 33 de la CN como un derecho no enumerado que surge de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.³

Mientras tanto, en la Constitución Política del Perú,⁴ dicha garantía se encuentra expresamente receptada en el art. 2º, inciso 24,⁵ apartado e), el cual señala que *"toda persona es considerada inocente*

1 Hay quienes postulan que el mismo se deriva del derecho constitucional de defensa en juicio, y no del estado de inocencia (cfr. Osvaldo Soler, "El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP", Rev. Impuestos, Editorial La Ley, N° 1 de 2002, p. 24).

2 De aquí en más CN.

3 El mencionado artículo sostiene que: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero nacen del principio de soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

4 CPP de ahora en adelante.

5 24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

a. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.

b. No se permite forma alguna de restricción de la libertad personal, salvo en los casos previstos por la ley. Están prohibidas la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos en cualquiera de sus formas.

mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad."

Como es obvio, también encuentra origen directo en los principios generales del derecho penal, que exigen que se mantenga la presunción de inocencia durante el proceso hasta que esta quede desvirtuada por una sentencia judicial. El Profesor Horacio García Belsunce, refiriéndose al tema, dice con mucha claridad que: "...en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado..."⁶

Cuestión diferente es lo que sucede en el sistema jurídico español, donde la Constitución lo recepta expresamente: "...todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por ley, a la defensa y a la asistencia de letrado... a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia"⁷.

El Tribunal Constitucional Español⁸ ha dicho que "...la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que pueden defenderse las propias posiciones"⁹.

Antonio López Díaz realiza una breve pero muy ilustrativa descripción de las consecuencias que se derivan del principio de inocencia:¹⁰

"La presunción de inocencia comporta que toda persona acusada de delito o falta se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

La declaración requiere que, con las garantías del proceso debido, el juicio de culpabilidad sea producto de la convicción del juzgador, en una valoración en conciencia del resultado de las pruebas.

La actividad probatoria llevada a cabo debe respetar los derechos fundamentales, entre los que cabe incluir el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpables.

No deben admitirse en juicio las pruebas obtenidas ilícitamente, violando alguno de los derechos fundamentales."¹¹ (el destacado ha sido agregado).

El estado de inocencia reviste un papel esencial en los procesos judiciales, pero también en los procedimientos administrativos, lo que obviamente incluye el ámbito tributario, donde el contribuyente será inocente hasta que un acto del Juez administrativo determine lo contrario.¹² Pero el mismo no agota aquí sus alcances, sino que del mismo provienen las facultades de no autoinculparse y a no declarar contra uno mismo, de las cuales me ocupo seguidamente, ya que

c. No hay prisión por deudas. Este principio no limita el mandato judicial por incumplimiento de deberes alimentarios.

d. Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.

e. Toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad.

f. Nadie puede ser detenido sino por mandamiento escrito y motivado del juez o por las autoridades policiales en caso de flagrante delito. El detenido debe ser puesto a disposición del juzgado correspondiente, dentro de las veinticuatro horas o en el término de la distancia.

Estos plazos no se aplican a los casos de terrorismo, espionaje y tráfico ilícito de drogas.

En tales casos, las autoridades policiales pueden efectuar la detención preventiva de los presuntos implicados por un término no mayor de quince días naturales. Deben dar cuenta al Ministerio Público y al juez, quien puede asumir jurisdicción antes de vencido dicho término.

g. Nadie puede ser incomunicado sino en caso indispensable para el esclarecimiento de un delito, y en la forma y por el tiempo previstos por la ley. La autoridad está obligada bajo responsabilidad a señalar, sin dilación y por escrito, el lugar donde se halla la persona detenida.

h. Nadie debe ser víctima de violencia moral, psíquica o física, ni sometido a tortura o a tratos inhumanos o humillantes. Cualquiera puede pedir de inmediato el examen médico de la persona agraviada o de aquella imposibilitada de recurrir por sí misma a la autoridad. Carecen de valor las declaraciones obtenidas por la violencia. Quien la emplea incurre en responsabilidad.

6 "Derecho Penal Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 207.

7 Art. 24.2

8 De aquí en adelante, TCE.

9 STC 76/1990.

10 Las derivaciones del principio han sido recogidas en dos sentencias del TCE, la 55/1982 y 2/1984.

11 "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", en la obra colectiva "Temas de Derecho Penal Tributario", coordinada por García Novoa y López Díaz, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 64. En el mismo sentido, Navarrine Camila S., "El derecho constitucional a no declarar contra sí mismos en el derecho penal tributario", Periódico Económico Tributario (PET) n° 231 del 26-6-01, pág. 1.

12 Señala al respecto Joaquín del Pozo López en su trabajo "La presunción de inocencia en el delito tributario", Revista Crónica Tributaria, n° 53 de 1985, p. 279, citando una STC de 1 de abril de 1982 que: "El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de las conductas presumiblemente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos".

las mismas tienen particulares derivaciones en el ámbito tributario.

2.1 Proyección del principio al ámbito tributario

Conforme el artículo 18 de la CN, "*Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...*", lo que implica dos cuestiones esenciales: (i) que no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable y, (ii) el derecho a no declarar contra uno mismo, lo cual se vincula, asimismo, con la existencia de un proceso penal público, bilateral y contradictorio, desarrollado bajo todas las garantías existentes.¹³ En tanto, la CPP se expresa en similar sentido, señalando que nadie debe ser víctima de violencia moral, psíquica o física, ni sometido a tortura o a tratos inhumanos o humillantes, así como que carecen de valor las declaraciones obtenidas por la violencia, incurriendo en responsabilidad quien la emplea.

Esta previsión constitucional que prohíbe la autoincriminación coactiva se basa en la moderna concepción del derecho penal que reacciona frente a las normas procesales irrazonables del medioevo, donde la confesión del imputado era la prueba fundamental, especialmente cuando se imponían penas de muerte¹⁴, utilizándose la tortura para obtener la declaración auto inculpante.

Importantes es recordar que a partir de 1994, con la reforma de la Constitución en Argentina, tienen

jerarquía constitucional una serie de tratados internacionales (art. 75 inc. 22) entre los cuales cabe mencionar la Convención Americana sobre Derechos Humanos, más conocida como el Pacto de San José de Costa Rica, que en su artículo 8° consagra "*...el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable*".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de la República Argentina¹⁵ reiteradamente ha dicho que quien se encuentra procesado puede negarse a prestar declaración, decisión que no puede ser tomada como presunción en contra del sujeto,¹⁶ siendo válida la declaración si él específicamente consiente en realizarla.¹⁷

Dicho ello, también es necesario recalcar que en el ámbito del derecho tributario existen deberes en cabeza del sujeto pasivo que parecen colisionar con ese derecho a no declarar contra sí mismo: son los deberes de colaboración, es decir, obligaciones que se imponen con el objetivo de que la Administración Tributaria pueda coleccionar datos relevantes en los procesos de verificación y fiscalización.¹⁸ Esos deberes sirven al Fisco como medios para determinar y cuantificar exactamente la cuota tributaria debida por el sujeto pasivo o para ajustar la declarada e ingresada, no pudiendo incumplirse los mismos con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo.¹⁹

La Administración Tributaria se vale cada vez más de esos deberes formales como medio para

13 El TCE en su sentencia 197/95 ha señalado que: "... la Constitución reconoce en su art. 24.2, con especial referencia, por tanto, al proceso penal los derechos íntimamente conectados a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. La doctrina sitúa los orígenes de ambos derechos, en cuanto a la manifestación del derecho de defensa, en la lucha por un proceso penal público, acusatorio, contradictorio y con todas las garantías que se inicia en la Europa continental hacia la segunda mitad del siglo XVIII, frente al viejo proceso penal inquisitivo. Mientras que en este procedimiento regido por el procedimiento de prueba tasada el imputado era considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban, en el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que la declaración, a la vez que medio de prueba o acto de investigación, es y ha de ser asumida esencialmente como una manifestación o un medio idóneo de defensa".

14 Cfr. Ekmekdjian, ob. cit., p. 315.

15 De aquí en adelante CSN.

16 Fallos 312:2146.

17 Fallos 311:340.

18 Señala Eusebio González García que no sólo existen sujetos pasivos de la obligación tributaria, sino que es importante "...considerar la existencia de los sujetos pasivos de numerosos deberes tributarios...", pues muchas veces sólo existen ellos porque la obligación tributaria no llega a nacer o bien debido a que los que deben llevar adelante deberes formales son sujetos ajenos a la obligación de pago. Luego continúa diciendo que "...el número y la heterogeneidad de esos deberes hace difícil, por el momento reducir a la unidad el estudio de sus sujetos pasivos" ("*Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal individual*", Revista Derecho Tributario, t. XII, p. 306).

19 El Profesor Rodolfo Spisso, en su trabajo "*La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria*", Revista Impuestos, Editorial La Ley, LVII-B-2378, señala que: "En materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración fiscal de una pieza esencial, sin la cual se frustrarían en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo".

Por su parte. Jorge Damarco señala que: "La cuestión que se plantea en el ámbito de los tributos es que, muchas veces, durante el trámite de los procedimientos operativos de verificación y fiscalización que desarrolla la AFIP se requieren explicaciones al contribuyente y el aporte de elementos de juicio que, eventualmente, pueden perjudicar a quien suministra las explicaciones o agrega al trámite de la actuación administrativa los elementos requeridos. Si bien el organismo recaudador tiene la facultad de efectuar tales requerimientos y el administrado debe colaborar con las tareas que lleva a cabo la AFIP (art. 35 de la Ley 11.683), no puede dejarse de señalar que dichos elementos son requeridos en los términos de la Ley 11.683, particularmente bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones (art. 39 de la ley cit.). Es común en el trámite de las causas operativas de la AFIP, encontrar actas en las que se deja asentada la incorporación de elementos aportados por el contribuyente en aquellas condiciones (apercibimiento de la aplicación de sanciones) y de las manifestaciones de contribuyentes y responsables.

verificar y determinar las obligaciones tributarias materiales propias o de terceros, aunque también sirven para combatir el fraude fiscal, más allá de que en muchos casos esos deberes sean impuestos en forma ilimitada e irrazonable.²⁰

El deber de colaboración²¹ forma parte del deber de contribuir²² y, por ende, esas obligaciones no pueden ser objetadas.²³ Sin embargo, lo que parece colisionar con el derecho a no autoinculparse es la obligación a aportar datos bajo la amenaza de aplicarse sanciones, como sucede –a simple modo de ejemplo– en el caso del art. 39 de la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683,²⁴ cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como prueba dentro de un proceso sancionador.

En el mismo sentido, puede señalarse lo estipulado en el Código Tributario peruano en su artículo 177, que regula las obligaciones vinculadas con permitir el control, informar y comparecer. A simple modo de ejemplo, se determina que constituye infracción el no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por el Fisco sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

López Díaz realiza una clarísima delimitación de los alcances del derecho a no autoinculparse: *“Sin embargo, consideramos que, atendiendo al origen y la regulación del principio de no autoinculpción, éste debe limitarse no solo a impedir la prestación de declaraciones de autoinculpción, sino que también debe conllevar la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aportar pruebas que, cualquiera que*

*sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc., puedan resultar inculporatorias de quien las presta. Ello no significa, sin embargo, que esos datos o pruebas puedan ser obtenidos por otros medios (registros, análisis, etc.), sino simplemente que no se puede forzar su aportación por el sujeto mediante amenazas de una sanción. Dicho de otra forma, la no autoinculpción rige cuando el inculporado es sujeto de las pruebas, pero no cuando se trate de pruebas que puedan tenerle a él como objeto”.*²⁵

2.2 La doctrina y jurisprudencia extranjera

La jurisprudencia del TCE no ha receptado lo sostenido por el profesor López Díaz con ese alcance²⁶, sino que ha admitido que pueden obtenerse pruebas en sede administrativa bajo amenaza de sancionar ese incumplimiento en caso de no proporcionarlas, y posteriormente usarlas en un proceso sancionador.²⁷ El TCE considera que aportar datos o acompañar documentos no constituye una declaración contra sí mismo, sino que ello se configuraría cuando existiere una declaración del contribuyente donde admite su culpabilidad. Ha sostenido sobre este tema que: *“Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación”.* Agregando que: *“...cuando el contribuyente aporta datos o exhibe los documentos contables pertinentes, no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”.*²⁸

La cuestión queda planteada cuando dichos elementos, obtenidos en la forma señalada, son utilizados como prueba de cargo para imputar la comisión de un delito de la Ley 24.769.

Los hechos a los que se refiere este trabajo son esos y no otros. No está en discusión que si interviene un juez penal, la autoridad administrativa no puede pedir aclaraciones o explicaciones al contribuyente porque su tarea concluyó al efectuar la denuncia y que toda la actividad de investigación posterior a ella la desarrollará el ministerio público con la intervención, en cuanto sea necesario, del juez que entiende en la causa” (*“El derecho a la no autoinculpción. El derecho a no autoinclinarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y previsional”*, Práctica Profesional 2006-36, 7).

20 Sostiene al respecto Begoña Sesma Sánchez, en su libro sobre “La Obtención de Información Tributaria”, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, 2001 que: “Actualmente, las potestades de información tributaria se emplean como un mecanismo de lucha contra el fraude fiscal... se usan para conseguir pruebas de cargo contra el propio sujeto o de terceros que no están siendo formalmente inspeccionados, se aprovechan como pruebas preconstituidas para evitar actuaciones inspectoras, y también, a la vista de la gravedad económica de las sanciones que pueden imponerse a los infractores del deber de colaborar, sirven para generar ingresos” para luego señalar que en el año 2000 en España, se han establecido más de veinte (20) nuevas obligaciones de información tributaria por suministro. Ver en especial p. 21 y siguiente.

21 López Martínez, en “Los deberes de información tributaria”, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 36, señala lo siguiente: “El deber de colaboración es un vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye auténtica prestación personal de carácter público nacida de la ley que se concreta en un hacer, dar o soportar... cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio”.

22 En el mismo sentido, Antonio López Díaz, ob. cit., p. 64 y 65.

23 El art. 62 del Código Tributario Peruano recepta las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.

24 De aquí en más LPT.

25 Ob. cit., pág. 66, tercer párrafo, con cita del caso “Saunders” del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

26 Sentencias del Tribunal Constitucional Español (STC) 110/1984, 76/1990 y 197/1995, todas cit. por López Díaz.

27 STC 197/95.

28 STC 76/1990.

En la sentencia 68/2006²⁹ de fecha 13 de marzo de 2006, el TCE sostuvo que: "1. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos afirma que: "aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, –ha señalado–, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6" (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; en el mismo sentido, STEDH de 8 de febrero de 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso *Serves c. Francia*, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso *Heaney y McGuinness c. Irlanda*, § 40; de 3 de mayo de 2001, caso *Quinn c. Irlanda*, § 40; de 8 de abril de 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39)". "En este sentido –concluye el Tribunal de Estrasburgo– el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio..."

Muy distinta ha sido la posición adoptada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.³⁰ Un fallo ya tradicional es el emitido en la causa "Funke"³¹, en la que señaló: "El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían 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, según el significado propio de esta expresión en el art. 6, a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación". Para luego sostener lo siguiente: "No cabe invocar el interés público para justificar

el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado, no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho".

Criterio que se reitera en el caso "Bendenoun c/ Francia",³² en el que se ventilaban temas tributarios, donde se reconoce que el derecho a no declarar contra sí mismo juega no solo en presencia de un procedimiento penal, sino cuando se está frente a un procedimiento administrativo sancionador, aún cuando se rechaza lo solicitado por el actor. Es que, en definitiva, se afirma que el artículo 6.1³³ del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias administrativas.

En la causa "J.B. contra Suiza",³⁴ el TEDH dijo: "...si bien el artículo 6 del Convenio no los menciona expresamente, el derecho a guardar silencio y el derecho de no contribuir a su propia incriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón mismo de la noción de proceso equitativo consagrada por el mencionado artículo. En particular, el derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deban fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones, que irrespeten la voluntad del "acusado". Protegiendo al acusado de una coacción abusiva por parte de las autoridades, estos derechos coadyuvan a evitar los errores judiciales y a garantizar la consecución de los fines del artículo 6".

Es evidente que para el TEDH el derecho a no autoinculparse aportando datos o informaciones de cualquier índole y en cualquier tipo de proceso –sea administrativo o judicial–, es un principio básico del sistema, lo que implica sancionar con la nulidad absoluta de cualquier proceso judicial sancionador en el cual se incorporen pruebas

29 Del 13 de marzo de 2006.

30 De aquí en más TEDH.

31 Del 25-02-1993.

32 Caso 3/1993/298/476, sentencia del 24 de febrero de 1994.

33 El artículo 6 del mencionado convenio establece: "1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella (...) 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada".

34 3 de mayo de 2001.

obtenidas en forma coactiva en el procedimiento administrativo.³⁵

Lorna Medina Calvo señala que, de la jurisprudencia del TEDH puede concluirse que: *"El artículo 6 del convenio reconoce un derecho a no autoinculparse, del cual el derecho a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo constituyen una de sus modalidades que conforman lo que se podría denominar genéricamente "garantías frente a la autoincriminación" o más específicamente "derecho a no autoincriminarse", lo que el TEDH denomina "the right not to incriminate oneself" o "le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination".*

La expresión "acusación en materia penal" del artículo 6 del Convenio posee un significado propio y autónomo, lo que permite que el derecho a no autoincriminarse sea aplicado no solo en procedimientos penales, sino que también en todos aquellos procedimientos administrativos que concluyan con la imposición de multas o sanciones (incluidos los tributarios), siempre y cuando dichas sanciones reúnan las características de generalidad, cuantía y severidad que sirvan a su consideración como sanciones de naturaleza penal.³⁶

El profesor español Palao Taboada entiende que el derecho a no autoinculparse permite que el contribuyente en cualquier momento puede invocar el mismo y negarse a aportar ciertos datos, aunque también plantea la necesidad de que el procedimiento de comprobación se suspenda

cuando se detecten indicios de un delito o infracción.³⁷

López Díaz señala que la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador efectuado por la ley de Derechos y Garantías del Contribuyente resulta insuficiente,³⁸ pues para garantizar el derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador deben adoptarse otras medidas: "a) Prohibir expresamente la intercomunicabilidad de datos, declaraciones, etc., entre el procedimiento inspector y el sancionador. b) Si se admite la intercomunicación de datos entre los procedimientos de comprobación y sancionadores, resulta imprescindible establecer algún mecanismo corrector que podría ser:

- Reconocer la invocación del derecho del sujeto a no autoinculparse también en la fase de comprobación.
- Obligar la suspensión del procedimiento de comprobación y a la apertura de un procedimiento sancionador comunicando al sujeto el derecho a no autoinculparse. De todas formas esta solución todavía deja sin resolver el problema de las declaraciones o datos aportados antes de esa suspensión que luego pueden ser utilizados contra quien los aportó.³⁹

Ahora bien, sumamente interesante es cierta jurisprudencia norteamericana, aún cuando la misma es mucho más restrictiva que de la del TEDH, existiendo dos corrientes con diferencias

35 Señala Rodolfo Spiso en su trabajo citado, haciendo referencia a lo dictaminado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la causa "Saunders", que: "La conclusión es lapidaria. Los datos y pruebas obtenidos coactivamente del administrador bajo amenaza de sanciones no pueden ser utilizados posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa, en los casos en que se admita el ejercicio de la jurisdicción penal por la Administración" (p. 2382).

36 *"El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo: análisis de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia norteamericana"*, trabajo inédito. Donde además sostiene que: "El derecho a no autoincriminarse comprende el derecho a negarse a aportar cualquier tipo de información (oral o escrita) siempre y cuando su existencia no sea cierta e independiente de cualquier declaración del sospechoso (muestras de aliento, sangre y orina, pruebas de ADN), siguiendo en la línea argumental de la sentencia Saunders, e impide a su vez que cualquier información que haya sido obtenida de forma coactiva bajo amenaza de sanción sea utilizada en procedimiento sancionador posterior" (el destacado es agregado).

37 *"Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y garantías del contribuyente"*, Estudios Financieros n° 171 de 1997, p. 33. Sobre esta posición expresa el Dr. Spiso en su ob. cit., que la misma es impracticable, más allá del esfuerzo del Dr. Palao por conciliar ciertos valores, pues entiende que si se deja en manos de contribuyente establecer si puede autoinculparse lo más probable es que sistemáticamente se niegue la colaboración. Y si se deja en manos de la Administración el determinar en que momento se detectan los indicios de la comisión de una infracción o delito, lo más probable es que se infrinja la garantía constitucional.

38 En el mismo sentido se expresa la profesora Marta del Pozo Pérez al referir que es problemático definir "... la implicación y vigencia del derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en este nuevo ámbito de regulación procedimental; dicho problema se ve agravado tanto por la no existencia de un reconocimiento expreso en la legislación de la aplicación de dicho derecho en el marco específico del Derecho Tributario, como por la discusión y división doctrinal existente al respecto; a ello hay que unir una deficiente jurisprudencia constitucional en la materia, que además induce a graves confusiones y resulta del todo sorprendente, sobre todo si -se tiene en cuenta- que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos... posee una concepción totalmente opuesta con relación a este punto central..." (*"El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario"*, en Revista Jurisprudencia Tributaria, n° 7, julio 2000, p. 26).

39 Obra citada, p. 76. Seguidamente plantea la imperiosa necesidad de replantarse el sistema sancionador ante los incumplimientos a los deberes de colaboración, señalando que uno de los caminos a seguir estaría dado por eliminar las sanciones por los incumplimientos a esos deberes y sustituirlas por medidas como la estimación indirecta o indicios de infracción. Sobre este tema se expresa el profesor español Ramón Falcón y Tella en su trabajo *"La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales sancionadores: la sentencia Saunders"*, Comunicación Técnica, XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998, donde señala que es en el proceso de inspección donde normalmente existe el riesgo de autoinculparse, "... si no se ha advertido del derecho a no declarar, ello hará inutilizables, tanto en el procedimiento sancionador como en el proceso por delito fiscal, las pruebas conseguidas, al haber sido obtenidas en virtud de un deber del contribuyente coactivamente exigible y, por tanto, con violación del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo".

marcadas: una la sostenida por la Corte Suprema de los Estados Unidos y otra la mantenida por el Ninth Circuit,⁴⁰ siendo esta última mucho más extrema.

Respecto de la postura de la Corte Suprema norteamericana, Medina Calvo afirma que: “Como bien lo señala la profesora Ribes, en la jurisprudencia norteamericana ha encontrado cobijo la posición de autores como Bayona de Perogrodo y Nieto, que abogan por la necesidad de revisar el dogma, aceptado por gran parte de la doctrina e incuestionable por parte de la jurisprudencia, que “proclama la naturaleza esencialmente penal de la potestad sancionadora de la Administración, sin que tal revisión signifique un menoscabo de las garantías que han de operar en este ámbito de la actuación administrativa”. Es la jurisprudencia del Ninth Circuit, la que va un poco más allá de la tesis sustentada por estos autores, llegando incluso a cuestionar “las garantías del propio proceso penal relativo a delitos fiscales, a través de la distinción entre el temor razonable de ser procesado por delitos fiscales o no fiscales, a efectos de la aplicación o no del derecho a no declarar contra sí mismo”, dándose un ámbito diferente de protección según el tipo de delito que se trate (fiscal o no fiscal)”.⁴¹

Todos los antecedentes jurisprudenciales que se mencionarán seguidamente encuentran fundamento de origen en la causa “Shapiro”,⁴² donde la Corte de Estados Unidos afirmó que la garantía que prohíbe la declaración contra sí mismo no era aplicable a los delitos fiscales.

En la causa “Couch v. United States”⁴³, el actor reclamaba la violación del derecho a no autoincriminarse proclamado por la Quinta Enmienda⁴⁴ de la Constitución de EE.UU., pues el Servicio de Rentas Internas había obtenido de su contador información sobre su actividad comercial (explotación de un restaurante) al requerirle información que se encontraba en distintos archivos y documentos que el demandante había entregado en su oportunidad para que realizara la declaración jurada del impuesto a la renta. El Sr. Couch sostenía

que el solicitar a su contador que entregue la documentación sobre su actividad comercial viola el derecho a no declarar contra sí mismo.

El tribunal entiende que el privilegio de la Quinta Enmienda es de naturaleza íntima y personal que prohíbe que el Estado obtenga pruebas de parte del requerido o imputado que impliquen autoinculpación. Pero la enmienda mencionada no alcanza a la información que pudiera incriminarle y que se encuentre en poder de terceros; es decir, solo puede el contribuyente alegar la Quinta enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la obtención de datos de un tercero. Asimismo, sostiene que la información fue requerida a su contador, por lo cual no hubo coerción alguna sobre el actor para aportar datos.⁴⁵

En “Fisherv. United States”⁴⁶, la Corte Estadounidense resuelve dos casos al mismo tiempo. Ambos tenían como punto de encuentro que los contribuyentes que eran investigados por el Servicio de Rentas Internas –IRS– por presuntos ilícitos tributarios habían entregado documentación a sus abogados para que revisaran el tema. Enterados de ello, los funcionarios del servicio intimaron a los abogados para que entregaran la documentación, a lo cual los letrados se opusieron alegando el privilegio abogado-cliente y la Quinta Enmienda, señalando en definitiva que esos documentos aportados por el cliente son inmunes a los requerimientos de la Administración.

El tribunal entendió que en ninguno de los dos supuestos se había violado la Quinta Enmienda a través de las intimaciones efectuadas por la Administración Tributaria, pues el contribuyente no fue obligado a aportar ningún documento que lo autoincriminara, sino que fue intimado un tercero. Señaló que: “La Corte ha sostenido frecuentemente que uno de los múltiples propósitos a los que sirve el privilegio constitucional contra el testimonio autoincriminatorio prestado bajo coacción es el de proteger la privacidad personal. Pero nunca ha sugerido que cualquier invasión de la privacidad viole el privilegio. Dentro de los límites impuestos por el lenguaje de la Quinta Enmienda, que

40 El territorio de los Estados Unidos de Norteamérica ha sido dividido a su vez en trece partes en cada una de las cuales hay un Tribunal Federal de Apelación, con competencia limitada a su demarcación jurisdiccional (denominados Circuit y numerados del uno al once) y otros dos denominados: a. Tribunal de Apelación para el Distrito de Columbia y, b. Tribunal de Apelación para el Circuito Federal, cfr. Aurora Ribes Ribes “El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana”, en Revista Española de Derecho Financiero, n° 105, Enero - marzo, 2000, p.110.

41 Ob. cit. p. 30.

42 335 U.S.1.

43 Corte Suprema de los EE.UU., 409 U.S. 322, del año 1973.

44 Establece que nadie puede ser compelido a autoincriminarse, la cual textualmente señala que: “No person... shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself”.

45 Señala Lorna Medina, a modo de conclusión sobre este fallo que: “De ahí que, según los argumentos expuestos, la Corte rechazara extender la protección de la Quinta Enmienda a los libros de contabilidad y los documentos llevados por el contador del contribuyente, dándole amplias potestades a las autoridades del Administración (IRS) para obtener toda clase de información que pudiera establecer la responsabilidad del contribuyente por los impuestos dejados de ingresar”, ob. cit., p. 31.

46 425 U.S. 391, del año 1976.

necesariamente debemos observar, el privilegio sirve a los intereses privados; pero la Corte nunca, en ninguna materia, privacidad personal incluida, ha aplicado la Quinta Enmienda para impedir la correcta adquisición o uso de la evidencia que, desde el punto de vista de la Corte, no implicaba ninguna clase de autoincriminación testimonial mediante compulsión.⁴⁷

Por su parte, en el caso “United States v. DOE”⁴⁸ el que trataba sobre temas diferentes al impositivo,⁴⁹ la Corte Suprema se expresa respecto de los requerimientos efectuados al dueño de una compañía para que aportara ciertos documentos: “...los contenidos de un documento pueden no ser privilegiados, –es decir, pueden no estar protegidos por el privilegio de la Quinta Enmienda–, el hecho de su producción como prueba sí lo puede estar. El requerimiento del gobierno compele al poseedor de los documentos a efectuar un acto que puede tener aspectos testimoniales y un efecto incriminatorio. Tal y como se destacó en el asunto Fisher: “Consentir el requerimiento tácitamente implica afirmar la existencia de los papeles demandados así como su posesión y control por el contribuyente. Eso también indica que el contribuyente cree que la documentación suministrada es la descrita en el requerimiento. Curcio v. United States ... Los elementos de la compulsión están claramente presentes, pero lo más difícil de resolver es si el consentimiento tácito del contribuyente es a la vez “testimonial” e “incriminatorio” para poder aplicar la Quinta Enmienda. A estas cuestiones no se les debe dar una respuesta categórica; su resolución depende de los hechos o las circunstancias de cada caso en particular”. Concluye destacando que el contenido de los documentos requeridos no se encuentra a resguardo de la Quinta Enmienda, pero sí su utilización como prueba contra el imputado, pues éste ha sido coaccionado para que aportara esa documentación a través de los requerimientos efectuados.

Quien asume una posición diferente a la del superior tribunal es el Ninth Circuit Court of Appeals. En la causa “United States v. Troescher”, el Servicio de Rentas Internas había realizado

un requerimiento al demandado por presuntas incongruencias en sus declaraciones del impuesto a la renta, lo cual fue llevado ante la Corte de Distrito, quien lo intimó a que se presente ante el IRS para aportar unos documentos y contestar algunas preguntas, lo cual es impugnado por el Sr. Troescher, por serviolatorio de la Quinta Enmienda. La Corte de Apelaciones hace lugar a lo sostenido por el requerido y señala que: “El patrón general o la norma general para una válida invocación del privilegio de la Quinta Enmienda contra la autoincriminación está bien establecido. Para sostener el privilegio: “los demandantes deben demostrar que su testimonio da lugar a convicción bajo las leyes penales federales o proporciona un enlace en la cadena de evidencia necesaria para enjuiciar al reclamante –del privilegio– por un crimen federal”... Realmente, es suficiente con que las respuestas simplemente provean una pista o clave de que la evidencia tenga tendencia a incriminar...”. La posibilidad de invocar la Quinta Enmienda es posible “...únicamente cuando hay un riesgo sustancial de autoincriminarse...” y que, “la existencia de tal riesgo es generalmente determinada por el examen de las preguntas, su formulación, y las peculiaridades del caso”.

La postura de los tribunales norteamericanos es mucho más restrictiva que la sostenida por el TEDH, pues entiende que la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra sí mismo es restringida. Lo que se encuentra prohibido es el uso de la compulsión física o moral sobre el imputado o sospechoso a fin de obtener una manifestación autoinculpante, y el contribuyente solo podrá valerse de la Quinta Enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la obtención de información, datos o documentación de parte de un tercero, lo cual incluye los archivos que se encuentran en manos de los profesionales que asisten al contribuyente.

2.3 Las diferentes posturas doctrinarias en Argentina

Rodolfo Spisso se expresa en forma categórica: las pruebas colectadas en el marco de un proceso de verificación y fiscalización tributaria, con

47 Asimismo, el Máximo Tribunal estadounidense afirma que: “Un requerimiento hecho contra un contribuyente pidiéndole que produzca como prueba los papeles de trabajo de su contador que están en su posesión sin duda implica una compulsión substancial. Pero ello no compele a realizar un testimonio oral; tampoco compele ordinariamente al contribuyente a sostener, reiterar, o afirmar la verdad del contenido de los documentos requeridos. Sin embargo, la Quinta Enmienda no resulta violada por el hecho aislado de que los papeles que están en su cara puedan incriminar al contribuyente, ya que el privilegio protege a la persona solamente contra ser incriminado por una comunicación testimonial hecha bajo compulsión. Schmerber c. California, Estados Unidos c. Wade, Gilbert c. California. Los papeles de trabajo del contador no son del contribuyente. No fueron preparados por el contribuyente, y no contienen declaraciones testimoniales efectuadas por él. Además, hasta los archivos demuestran que la preparación de todos los papeles de este caso fue enteramente voluntaria, y no se puede decir que contienen evidencia testimonial compeliada, ya sea de los contribuyentes o de alguien más. **El contribuyente no puede abstenerse de colaborar con el requerimiento simplemente alegando que la evidencia que le ha sido requerida como prueba contiene incriminación escrita, ya sea de él o de alguien más**” (el destacado es agregado).

48 465 U.S. 605 de 1984.

49 Se trataba, concretamente, de una causa en la cual se investigaban casos de corrupción en la adjudicación de contratos.

fundamento en el deber de colaboración, no pueden ser utilizadas como fundamento de una sanción penal, pues ello implica una transgresión lisa y llana del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo: "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".⁵⁰

El Dr. Osvaldo Soler ha señalado que: "... las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando 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 hubiese 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, aún cuando en el transcurso de aquéllas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito".⁵¹

Soler y Spisso coinciden: las pruebas obtenidas durante una verificación no pueden ser utilizadas para sancionar penalmente al contribuyente, pero el primero agrega que ello es de ese modo cuando la actividad del Fisco no se hiciera para determinar si se ha cometido un delito o infracción tributaria. Desde esta óptica, si el contribuyente es informado acerca de que la verificación es realizada, pues existe una "...razonable sospecha..." sobre la comisión de una infracción o delito y, a su vez, es advertido de su derecho a no autoinculparse, las pruebas colectadas sí podrán servir de fundamento para una condena penal.⁵²

Entiende Soler que, si al momento de iniciarse un proceso de verificación se le informa al sujeto de forma suficiente que los datos obtenidos durante la ejecución de la misma podrán implicar el inicio de un proceso sancionador y, eventualmente, ser el basamento de una pena, y éste "...consiente

expresamente el colaborar..." podrán ser utilizadas esas pruebas posteriormente para aplicar sanciones.⁵³

Sigue esa línea de pensamiento, aunque con expresiones mucho menos contundentes, Carlos María Folco, quien se manifiesta del siguiente modo: "El denominado 'deber de colaboración', eje fundamental de la relación fisco-contribuyente, encuentra un vallado insalvable en el "principio de la autoincriminación coactiva", el cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia...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 exclusión".⁵⁴

El profesor Vicente Oscar Díaz 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 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 autoincriminar mediante el aporte de datos a la inspección por la vía de la coacción administrativa".⁵⁵

Interesante es lo sostenido por la Dra. Maria Verónica Straccia en un trabajo donde aborda con profundidad la cuestión de la garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: "En el momento en el que surjan circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier requerimiento de información,

50 "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", ob. cit., pág. 2383.

51 "El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP", ob. cit. en nota 2, pág. 25.

52 Siguiendo ese orden de ideas, Osvaldo Soler sostiene que si un contribuyente niega someterse a un proceso de verificación, la Administración Tributaria puede requerir una orden de allanamiento de un Juez, quien la emitirá sólo si el pedido se funda en la presunta comisión de un delito. Tal resolución judicial deberá establecer cuáles son los elementos que deberán ser revisados y/o secuestrados (p. 27).

53 Ob. cit., p. 27.

54 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, publicado en PET 164.

55 Díaz, Vicente O. "Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrado ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria", en D.T.E., t. XX, p. 783.

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.⁵⁶

En sentido coincidente con la posición que he venido asumiendo, Juan Pablo Fridenberg y José A. Bilbao opinan que: "...la coexistencia del deber de colaboración tributaria y la garantía a la no autoincriminación coactiva requiere que los sujetos involucrados los reclamen y ejerciten cuidadosamente, a fin de evitar su mutua anulación. Del equilibrio que se consiga en el ejercicio de los derechos y facultades en juego se obtendrá la convivencia pacífica de las normas constitucionales en juego, que, aunque suene obvio aclararlo, no se contraponen".⁵⁷

Fernando Lisciki hace un claro resumen de la situación en que se encuentran los sujetos pasivos: "el contribuyente o responsable queda atrapado en uno de los peores mundos posibles: si aporta la información, escapa a la sanción que reprime el incumplimiento del deber de colaboración, pero se autoincrimina y queda expuesto al proceso y sanción derivados de esa información; si no aporta la información, no se autoincrimina, pero sufre la sanción por el incumplimiento del deber de colaboración".⁵⁸

Gonzalo Salama Rietti también se ha expresado sobre esta cuestión: "En suma, en el marco de un proceso penal, es incuestionable el derecho del justiciable a decidir si aporta determinada información, bajo el amparo de la garantía contra la autoincriminación. Y ello no significa estimular algún tipo de abuso por parte del contribuyente, sino simplemente adecuar los lineamientos del proceso a los parámetros establecidos en la Constitución Nacional".⁵⁹

En un trabajo relativamente reciente, Jorge Damarco afirma que: "Los criterios expuestos impiden la utilización de las pruebas obtenidas en un procedimiento administrativo en un proceso penal y permiten afirmar la vigencia del

principio en el ámbito de los procedimientos administrativos. En este punto cabe recordar que se ha señalado que de la regla constitucional se derivan dos prohibiciones. Una al legislador, para que no establezca sanciones con el objeto de motivar a los administrados a declarar lo que saben, a pesar de que ello significaría declarar contra sí mismo; y otra, dirigida a los órganos de administración para que se abstengan de utilizar técnicas coercitivas para obtener declaraciones que pueden significar perjuicio al declarante".

Agrega luego que: "Ello significa que la obtención de medios de prueba bajo coerción de la amenaza de una sanción no es admisible en el derecho procesal penal. De tal modo, cualquiera sea la instancia en que se obtengan esos medios de prueba quebrantando la prohibición, sea en sede administrativa de la AFIP o en sede judicial resultará nula la actuación penal que persiga la aplicación de una pena en los términos de la Ley 24.769. No existe ninguna razón para no comprender en el alcance de la prohibición de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, el principio de no autoincriminación a las declaraciones vertidas en sede administrativa".⁶⁰

2.4 La jurisprudencia argentina sobre la materia

Según la posición que ha mantenido nuestro Superior Tribunal de Justicia desde hace muchos años, lo que se encuentra prohibido por la CN es coaccionar física o moralmente a un sujeto con el objeto de lograr expresiones que debieran provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de índole material y fue provista voluntariamente por el acusado.⁶¹ Sostuvo concretamente que "...el privilegio contra la autoincriminación no puede ser invocado en casos como el de autos en que no existe el más mínimo rastro de que la incautación de los efectos de delito haya sido obtenida por medios compulsivos para lograr la confesión... La posición contraria llevaría al absurdo de sostener que los funcionarios públicos se hallarían impedidos de investigar las pistas que pudieran

56 Straccia, María Verónica "Derecho Penal Tributario, Cuestiones Críticas" Obra Colectiva, Coordinador Juan P. Galvan Greenway, Ed. Rubinzal- Culzoni, Año 2005, Pag.76.

57 Fridenberg Juan P. y Bilbao José A. "La garantía contra la autoincriminación aportes para su correcta aplicación en el marco de los procedimientos de inspección tributaria y penal tributario", Boletín Informativo Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Septiembre 2006 Pág. 68.

58 "La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador", RADT, La Ley N°2.

59 "Principios constitucionales en el Derecho Penal Tributario", LA LEY 2007-D, 1117.

60 "El derecho a la no autoincriminación. El derecho a no autoincriminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y previsional" antes citado, en la que también dice: "Lo expuesto precedentemente conduce a sostener que cualquiera sea la solución que se proponga, ella debe partir de una premisa esencial y que no es otra que reconocer que así como el contribuyente tiene el deber de colaborar que le impone la Ley 11.683, la Administración no puede utilizar como prueba de cargo en un proceso penal de la Ley 24.769 los elementos obtenidos en un procedimiento administrativo de verificación y fiscalización de tributos bajo apercibimiento de la aplicación de la sanción prevista por el artículo 39 de la Ley 11.683".

61 Fallos 255:18.

surgir del secuestro de efectos obtenidos a raíz de la concurrencia a un hospital público por parte del individuo que ha delinquido.”⁶²

Para la CSN, la garantía por la cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo solo rige en materia penal.⁶³ Un fallo relevante es el que proviene de la Cámara Federal de General Roca,⁶⁴ y digo que es importante porque es el único antecedente en el que se recepta expresamente la garantía de la no autoincriminación, postura que pese a su robustez no ha sido seguida por la jurisprudencia mayoritaria. Concretamente se dijo: “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 esta carece.... Que en merito 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 jurisdiccional orientado a la investigación de un delito, resulta nulo el requerimiento de instrucción...”

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico⁶⁵ ha rechazado la nulidad de las actuaciones, peticionadas en la inteligencia de haberse vulnerado el principio de no autoincriminación, en los siguientes términos: “...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 quien podría ejercer el derecho resguardado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.”⁶⁶

Cabe señalar que no puedo adherirme a la postura que se trasluce de este fallo. La obligatoriedad de exhibir libros o documentos pertenecientes de un ente de existencia ideal, debe equiparse 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.⁶⁷

Por lo tanto, sostener que el resguardo del artículo 18 en análisis solamente 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 incriminatoria sobre los distintos integrantes y representantes de los entes ideales.

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1 tiene dicho con respecto al tema de análisis lo siguiente: “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 modificatorias– 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.”⁶⁸

Tampoco estoy de acuerdo con lo expuesto en este pronunciamiento, sobre todo si tenemos en cuenta que la gran mayoría de los delitos tributarios requieren una etapa administrativa previa, momento en el que se reúnen los medios probatorios que servirán de sustento a la denuncia penal. Los inspectores fiscales, en general, son personas idóneas y de vasta experiencia para establecer “prima facie” –con los elementos que ya obren a su disposición–, si los nuevos requerimientos podrán ser utilizados en un ámbito judicial posterior sancionatorio.

La Cámara Nacional de Casación Penal⁶⁹ ha abordado la cuestión en dos ya famosos fallos:

62 Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Zambrana Daza Norma”, LL 1999-B-166.

63 Fallos 253: 493; 259 :287

64 Cámara Federal de Gral. Roca en los autos “Tappata, Daniel A. s/ nulidad”, del 21 de Marzo del 2000.

65 De aquí en mas, CNPE.

66 CNPE, Sala A, Causa “T.M.L. sobre infracción Ley 24.769” del 16/07/2004. En el mismo sentido se manifestó en la causa “Seven Seas”, del 19/12/2003, y recientemente en la sentencia dictada el 5 de julio de 2007, Registro Nro. 317.

67 Ley 24.769 art. 14: Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

68 Autos “Servicios Integrales de Mantenimientos S.A. - Deltabravo S.A.” del 11/05/2005.

69 CNCP de aquí en más.

“Faviano” (Sala III)⁷⁰ y “Florido” (Sala I).⁷¹ En el primero de ellos, en el cual se trató el alcance de la utilización de las declaraciones juradas rectificativas como medio de prueba, el voto de la mayoría 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” (el destacado es propio). Agregando luego que, “... Faviano por su propia voluntad y sin mediar imposición alguna de la A.F.I.P., procedió a rectificar las declaraciones juradas reconociendo en ellas el ajuste practicado por la entidad estatal, como así también a presentar las originales de los meses 06/02 y 07/02 declarando el débito y crédito fiscal que omitiera declarar en su momento”.

La Dra. Ledesma, quien vota en disidencia, desliza argumentos sumamente potentes e interesantes, sosteniendo que se ha violado claramente la garantía de la no autoincriminación: “... si los inspectores le efectuaron una propuesta de ajuste de las declaraciones juradas, sin informarle que ello podría implicar autoincriminación, y una vez presentadas las correspondientes rectificativas, se lo denunció penalmente, esto implica, sin lugar a dudas, una afectación a dicha inmunidad. Esta garantía está vedando la posibilidad al Estado para que una persona aporte prueba en contra de sí mismo (cfr. Ruiz, Victoria: El derecho a no autoincriminarse en fallos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal n° 15, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires 2003, p. 323). Es así que, la idea de que no pueden usarse las declaraciones juradas como elementos probatorios en contra del contribuyente tiene su fundamento en brindarle certeza y evitar la afectación de dicho principio, de modo tal que aquél “...sería bastardeado si se permite que tales declaraciones resultaran admitidas como probanzas en sede judicial” (el destacado es agregado).⁷²

Es importante destacar algunas cuestiones respecto de la obtención y posterior utilización de las declaraciones juradas rectificativas por parte del Fisco. Coincidió total y absolutamente con los fundamentos del voto en disidencia, pues quienes vivimos del ejercicio de la profesión en

el ámbito tributario, muy bien sabemos que los inspectores nunca advierten las consecuencias penales que pueden traer las declaraciones juradas rectificativas. No sólo ello, sino que es también común que los inspectores actuantes (seguramente por desconocimiento, aunque no descarto que en algún caso pueda existir mala fe) mencionen extraoficialmente que la rectificativa no produce consecuencias penales, generando de ese modo una afectación lisa y llana de la garantía que permite no declarar contra sí mismo, pues como es sabido, cuando esa rectificación es conocida por los superiores del Fisco, superando los \$100.000 (en el caso de evasión impositiva), es inmediatamente enviada en conocimiento a la sección penal tributaria, quien en la gran mayoría procede a realizar la denuncia penal. Y no sólo ello, sino que la declaración jurada rectificativa es utilizada como un medio de prueba, supuestamente acreditativo de la comisión del delito.

En Florido, la Sala I de la CNCP trató la cuestión de la garantía constitucional, aunque respecto de la entrega de documentación e información contable del sujeto pasivo en el marco de un proceso de verificación y fiscalización: “... 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 –STC 76/1990– ” (destacado propio). Más adelante dijo que: “La actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables – art. 33 y cctes. de la Ley 11.683– . Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación –STC 110/1984–, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento”.

Finalmente, es interesante revisar un reciente fallo de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal,⁷³ Sala V, “Stenico, Gustavo

70 Del 18 de mayo de 2006.

71 Del 18 de enero de 2007.

72 Y posteriormente agrega: “En base a ello, es que no comparto el criterio del colega que lleva la voz en este Acuerdo respecto de que con la previsión del artículo 17, sexto párrafo de la ley 11.683 se ha visto subsanada la posible afectación, pues de ningún modo, ni aun cuando exista una posibilidad de revisión de las liquidaciones practicadas por la AFIP, puede relajarse el derecho en perjuicio del imputado. Lo que está prohibido es requerirle al encausado la prueba necesaria para la imputación penal, sin importar si existe la posibilidad de discutir administrativamente los montos reclamados.”

73 De aquí en adelante, CNCAF.

Alejandro c. D.G.I.⁷⁴ la que se origina con motivo de que inspectores del Fisco Nacional ingresaron al domicilio fiscal de un contribuyente y secuestraron documentación contable, habiéndose planteado la nulidad de todo lo actuado, con fundamento en que se había practicado un allanamiento sin orden judicial y sin el consentimiento del inspeccionado.⁷⁵ El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el planteo de nulidad interpuesto. La CNCAF confirmó la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, rechazando el planteo de nulidad.

Es interesante extraer algunos de los fundamentos del Dr. Morán, pues aunque en forma indirecta, en tanto lo que se cuestionaba en esa causa era la validez de un allanamiento, ha dejado algunas consideraciones importantes sobre el derecho a la no autoincriminación:

- “El contribuyente se encontraba facultado a rechazar la verificación, es decir, podía impedir que los funcionarios del Fisco ingresaran al domicilio y tomaran contacto con la documentación contable, pero no por la garantía de la inviolabilidad del domicilio consagrada en nuestra Constitución Nacional, que no es un extremo debatido en autos, porque no se trata de un allanamiento sino solamente de una inspección del Fisco Nacional. La actora tenía la facultad de negarse a la inspección y, ahí sí, la AFIP de acuerdo a las facultades del art. 35 inc. e) de la Ley de Procedimiento Tributario debería haberse presentado con una orden de allanamiento”
- “Asimismo, y en la medida que quisiera entenderse que la queja del recurrente se vincula con el derecho a no declarar contra sí mismo del que podría haber hecho uso, corresponde destacar que dentro del derecho tributario encontramos un serie de obligaciones que se imponen al sujeto pasivo que, al menos por ahora, aparecen como contrapuestas al derecho a no declarar contra sí mismo. Son los deberes de colaboración que el legislador pone en cabeza de los contribuyentes o de terceros ajenos a la obligación tributaria; es decir, obligaciones

que se imponen con el objetivo de aportar datos de relevancia para el Fisco en su proceso de verificación y fiscalización de tributos. (Conf. Eusebio González García “Medios de defensa del contribuyente, Derecho Tributario, t. XII)”.

- “Es decir, que todo aporte de pruebas efectuados en forma absolutamente voluntaria por el contribuyente, que son posteriormente utilizadas en el proceso sancionador, no viola el derecho a no declarar contra sí mismo, pues lo que se encuentra prohibido es utilizarlos como medio de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de coacción sobre el inspeccionado, extremo que pese a haber sido materia de agravio, no fue debidamente probado en autos, sino todo lo contrario, como ya he señalado supra”.
- Sobre el punto, la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica se pronunció claramente en el sentido de que el privilegio que deriva de esa garantía constitucional y de conformidad con la cual se requiere la orden de allanamiento y requisa para allanar un domicilio y requisar los papeles privados, no puede ser mantenido cuando se trata de documentación y registros requeridos por la ley para ser llevados a fin de que exista información disponible de las transacciones sujetas a registro gubernamental (cfr. *Wilson v. United States*, 221 U.S. 361; *Davis vs. United States* 328 U.S. 582; *Shapiro v. United States*, 335. U.S. 1), porque existe una distinción fundamental entre la protección constitucional acordada a los papeles exclusivamente privados y la que tienen los documentos que no revisten ese carácter por pertenecer a una corporación (idem, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, Causa N° 7161 “Florido Raúl s/ recurso de casación”, sentencia del 2 de octubre de 2006). Por último, corresponde resaltar que en los procedimientos de inspección de la AFIP, la jurisprudencia es clara respecto a que “Resulta improcedente el planteo de nulidad formulado en el marco de una causa por presunta apropiación indebida de tributos,

74 Sentencia del 12 de febrero de 2008, IMP 2008-10 (Mayo), 829.

75 Sobre este fallo, es interesante el comentario escrito por Gastón Miani, “Allanamiento del domicilio fiscal y secuestro de documentación sin orden judicial”, LA LEY 2008-C, 482, donde dijo que: “De lo que surge claramente que las facultades de fiscalización de fisco tiene como límite la expresa oposición del contribuyente a que ingresen a su domicilio (real, comercial, fiscal o de cualquier índole) o ante la reticencia de brindar o exhibir información. Ante este impedimento la Administración Federal debe recurrir ante la Justicia a fin que, analizando las consideraciones del caso y como una situación de excepción, ordene de corresponder la intromisión en el domicilio del contribuyente mediante la fuerza pública a fin que el fisco pueda cumplir con su cometido”. Agregando que: “Por lo tanto, considero totalmente acertado el voto del Dr. Morán, por cuanto, si el contribuyente consintió la entrada de los inspectores y no opuso ninguna objeción en el acta labrada a tal efecto, como así también atestiguó en el expediente que fue advertido por los funcionarios que podía hacer uso del derecho de negarse a que se realice tal procedimiento; resulta incongruente que posteriormente solicite la nulidad de lo actuado por haber ingresado sin orden de allanamiento”. Sobre el tema allanamientos puede verse el muy buen trabajo de Facundo Cortés Olmedo “Facultad de allanamiento por la A.F.I.P.: marco legal y límites”, publicado en PET setiembre/2006, N°357, p. 3.

con el argumento de que la documentación que dio sustento a la denuncia había sido aportada compulsivamente por el imputado durante una inspección, pues las facultades de verificación y fiscalización previstas en el art. 35 de la Ley 11.683 no han sido ejercidas en el caso con el objeto de coleccionar elementos probatorios necesarios para la instrucción, sino que estuvieron destinadas a constatar si el contribuyente cumplía o no con sus obligaciones tributarias” (Aguilar, José; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 02/02/2006).

Como vemos, el voto mayoritario que comparten los Dres. Morán y Alemany hace expresa mención a la jurisprudencia estadounidense (concretamente a la causa “Shapiro” antes citada) que como se ha visto, es mucho más restrictiva que la europea. Me preocupa de sobremano, y me subleva, que este tribunal remita a un antecedente tan peligroso por el cual se entiende que la garantía de la no autoincriminación no se aplica a los delitos tributarios.

El Dr. Gallegos Fedriani vota en disidencia, opinando que debe revocarse la resolución y declararse la nulidad, con fundamento en que, desde su óptica, los funcionarios fiscales no han cumplido con sus deberes de comunicar en debida forma al contribuyente de los alcances del proceso inspector, obligación que es evidente tienen a partir de los alcances que he otorgado a la garantía constitucional.

Concretamente sostuvo lo siguiente: “Es decir, los agentes públicos (en el caso los “inspectores”), para garantizar de forma plena el principio constitucional aquí tratado, se deben ajustar a los siguientes requisitos: 1) poner en conocimiento en forma concreta y positiva a los representantes de la firma; 2) en forma “previa” al ingreso del local; 3) haciéndoles saber que “no” tienen orden judicial para allanar; 4) que pueden negarse a dejarlos ingresar para efectuar allanamiento alguno; 5) dejando constancia –aunque resulte obvio– que su objetivo constituye o puede constituir el posible allanamiento de objetos” (considerando VII). Y luego concluye: “Por todo lo expuesto hasta aquí, en base a la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, las circunstancias de la causa y de una correcta lectura hermenéutica de tales fallos, se desprende claramente que los agentes públicos (en el caso los “inspectores”) no han cumplido con todos los requisitos que se deben cumplir para que el consentimiento pueda ser válido sin orden de allanamiento” (considerando IX).

A todo lo dicho por el Dr. Gallegos Fedriani, agregaría que los inspectores deben poner en conocimiento del contribuyente que las pruebas (y declaraciones) que aporten, podrán ser usadas posteriormente en un procedimiento o proceso sancionador.

3. A modo de conclusión

La garantía que prohíbe la autoincriminación constituye un impedimento al ejercicio estatal del *ius puniendi*, cuando el mismo tiene como finalidad obtener elementos probatorios del sujeto a quien posteriormente intentará sancionar con fundamento en las pruebas coleccionadas de esa forma, pues ese procedimiento se asemeja a aquél por el cual se logra la declaración autoinculpante del imputado bajo coacción.

Sostener ello no se contradice con afirmar que el Fisco cuenta con plenas potestades para utilizar esos datos o pruebas obtenidas bajo pena de sanción para la determinación de la obligación tributaria, las cuales se mantienen incólumes y son absolutamente legítimas.

Lo que aparece como contrario al derecho a no declarar contra sí mismo es, en principio, utilizar las pruebas obtenidas de esa forma en un proceso sancionador judicial posterior, en el cual las mismas constituyen el fundamento de la acusación.⁷⁶

Ahora bien, la postura que entiende que toda prueba obtenida durante un proceso de verificación y fiscalización no puede ser utilizada en un proceso sancionador posterior, tampoco puede ser considerada como un criterio general, ya que ello aparece reñido con los criterios de razonabilidad y justicia que deben guiar a todo ordenamiento jurídico.

Debe quedar absolutamente claro también, que es evidente que la garantía que prohíbe la autoincriminación se aplica tanto en los procedimientos sancionadores tributarios como en los que se ventilan delitos distintos de los fiscales,⁷⁷ lo cual implica que el contribuyente puede alegar ese derecho constitucional para no aportar o producir pruebas que puedan inculparlo en el marco de una inspección, aunque sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente. No puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación, sino tan sólo aquella que constituya evidencia de un delito o infracción que él ha cometido.

76 En este mismo sentido se ha expresado Pedro Herrera Molina, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector”, Impuestos, Tomo II, 1997.

77 Si bien la CSN tiene establecido que la garantía por la cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, solo rige en materia penal, ello no será óbice para hacer operativa dicha garantía frente al derecho tributario sancionador contenido en la Ley 11.683.

Claro es, a su vez, que la garantía no puede invocarse válidamente cuando las pruebas fueron obtenidas de una tercera persona (contador, abogado, etc.).

Por lo tanto, de todo lo antes dicho, se concluye en que la declaración y/o el aportes de pruebas efectuados en forma absolutamente voluntaria por el contribuyente, aunque sean posteriormente utilizadas en un proceso sancionador, no vulneran el derecho a no declarar contra sí mismo, pues lo prohibido es utilizarlos como prueba para sancionarlo cuando fueron obtenidos mediante el ejercicio de la coacción.

Como se ha dicho, no puede sostenerse como principio general que las pruebas obtenidas en un procedimiento fiscalizador no pueden servir de basamento para un proceso sancionador, pues esta postura colisiona con el principio de razonabilidad (aun cuando esa idea sigue los lineamientos jurisprudenciales establecidos por el TEDH).

Por ende, es evidente que, teniendo en cuenta el derecho a no autoincriminarse, el Fisco no cuenta con la posibilidad de utilizar las pruebas obtenidas en un proceso de verificación o fiscalización cuando se hubiere valido de la compulsión física sobre el contribuyente para recolectarlas.

Y es también claro que los procesos de verificación y fiscalización deben ser efectuados de acuerdo a los principios establecidos por el ordenamiento constitucional,⁷⁸ especialmente cuando luego se pretende iniciar un proceso sancionador por haberse detectado la comisión de infracciones o delitos.

Debe tenerse presente que si el proceso de inspección sólo tiene como objetivo establecer si el accionar del contribuyente se ajusta a la normativa tributaria y, en caso de detectarse que ello no es así, determinar la cuota tributaria y cuantificar el monto dejado de ingresar, el contribuyente no podría alegar que se vulneró su derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, pues prevalecen las exigencias que derivan de los deberes de colaboración.

Ahora bien, cuando los procedimientos de la Administración Tributaria no tiene como objeto solamente verificar y fiscalizar, sino también el llevar adelante procedimientos sancionadores (en caso de detectarse posibles infracciones o delitos),

es necesario que el Fisco despliegue su actividad inspectora en un todo de acuerdo con los principios constitucionales y legales del derecho penal, ya que estarán en juego otros intereses, en su caso, hasta la libertad individual del sujeto.

En estos casos, es decir, cuando entra en juego la posibilidad de aplicar sanciones, es el momento en el que se plantea el dilema acerca de la violación del derecho a no declarar contra sí mismo, pues de acuerdo a lo establecido en la Ley de Procedimiento Tributario argentina y el Código Tributario peruano, el contribuyente se encuentra compelido a colaborar con el Fisco bajo pena de sanciones en caso de incumplimiento.

Este es el fundamento por el cual Rodolfo Spisso entiende que al estar obligado el sujeto pasivo a suministrar datos e informes a los inspectores, cualquier información brindada en ese contexto será efectuada contra su voluntad, violentándose de ese modo el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que excluye la posibilidad de que esa prueba sea utilizada como fundamento de un proceso sancionador.⁷⁹ Esta postura puede ser objetada en cuanto a su alcance, pues si bien ya he dicho que el contribuyente se encuentra obligado a prestar su colaboración con la Administración Tributaria (lo que incluye brindar informes y aportar la documentación que se le requiera), ello no impide que si del proceso de verificación y fiscalización surgieran pruebas de que se pudo haber cometido una infracción o un delito, las mismas puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador, ya que:

- Los deberes de colaboración son impuestos a los sujetos pasivos y a terceros con el objetivo de permitir al Fisco el control sobre la veracidad y ajuste a derecho de las declaraciones juradas realizadas, por lo cual, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización encuentran fundamento suficiente en lo establecido en la Ley N° 11.683 (art. 35) de Argentina y en el Código Tributario peruano (art. 177).
- El ejercicio de esas facultades deben ser realizadas por los funcionarios fiscales de conformidad con lo establecido por las leyes y teniendo en consideración los derechos individuales de los contribuyentes.
- Los contribuyentes se encuentran facultados a rechazar la verificación, ya que pueden

78 Al respecto señala el Dr. Soler: "La inspección tributaria, como procedimiento administrativo, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal, gobernadas por los principios superiores de rango constitucional. El fin del procedimiento administrativo es no sólo asegurar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares", ob. cit., p. 25.

79 Ob. cit., página 2384.

impedir que los funcionarios del Fisco ingresen a su domicilio y tomen contacto con la documentación contable o información requerida. Ello encuentra fundamento en los derechos genéricos del contribuyente, aunque no surge en forma expresa de la normativa tributaria, pudiendo el sujeto pasivo optar por ser sancionado con una multa en lugar de aceptar el proceso de verificación, con el consiguiente riesgo de que se le imputen la comisión de ilícitos.

La única salvedad a esto se verifica cuando el Fisco, de acuerdo a las facultades del art. 35 inc. e) de la Ley de Procedimiento Tributario argentina, se presenta ante el contribuyente con una orden de allanamiento emitida por el Juez competente, la que debe haber sido obtenida mediante una petición debidamente fundamentada.

De todo lo expuesto hasta ahora parece ser evidente que existen dos posiciones básicas encontradas: (i) la que plantea lisa y llanamente que toda prueba colectada en el marco de un proceso de verificación y fiscalización puede ser utilizada para iniciar un procedimiento sancionador, y (ii) otra que entiende que ello vulnera, en cualquier caso, el derecho constitucional a la no autoincriminación.

Ninguna me satisface enteramente. Pienso que debe buscarse un punto de equilibrio entre ambas posturas, al que entiendo se arriba por aplicación del *principio constitucional de razonabilidad*.


Razonabilidad en el ejercicio de las facultades por parte de la Administración Tributaria, y razonabilidad en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes, ya que si no encontramos un punto de equilibrio entre ambas posturas, la *garantista* por un lado, y la *fiscalista* por el otro, por denominarlas de una manera que considero bastante gráfica, estaríamos vaciando de contenido al 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.

Siendo que, como antes se ha señalado, el contribuyente cuenta con la facultad de rechazar el procedimiento de inspección, si no lo hace, y por el contrario acepta o "soporta"⁸⁰ someterse al mismo, no podrá posteriormente alegar que el haber aportado pruebas en el marco de ese proceso ha conculcado su derecho constitucional a no autoincriminarse.

Obviamente, para que el procedimiento no se vea afectado por ningún vicio, los inspectores de la Administración Tributaria deben ejercer sus facultades de inspección dentro del marco normativo y con suma razonabilidad, sin cometer excesos y ni amedrentar o compeler por medio alguno al contribuyente.

Aún cuando se hubiera decidido soportar la inspección, y los funcionarios fiscales estuvieren desarrollando su actividad bajo esos parámetros de legalidad y razonabilidad, el contribuyente puede abstenerse de continuar con el deber de colaboración invocando el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, cuando entienda que puede verse afectado posteriormente por un proceso sancionador en virtud de las informaciones o documentaciones que le son requeridas.

A fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes, teniendo en cuenta los principios constitucionales, entiendo que es necesario que el Fisco instruya a sus funcionarios para que, con carácter de obligación, cuando lleven adelante el procedimiento de inspección, deban notificar expresamente (al comienzo del mismo) al sujeto pasivo que la información que brinde o la prueba que aporte podrá ser utilizada en un proceso sancionador.⁸¹

Evidente es que, en algunos casos, esta notificación implicará que el contribuyente resista la inspección, es decir, la rechace; pero, en definitiva, eso 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. 

80 La idea de "soportar" el proceso inspector, es decir, aceptarlo y contribuir con el mismo, la he tomado de una charla mantenida en Costa Rica con dos muy buenos amigos, el profesor español Gabriel Casado Ollero y el ex Director de Tributación costarricense, Dr. Adrián Torrealba Navas, hace ya varios años.

81 En el mismo sentido se expresa Osvaldo Soler, ob. cit., p. 27: "...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 cargos".