

# Reflexiones sobre el alcance del estado de inocencia y del principio de no autoincriminación en el derecho penal tributario

(\*)

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe<sup>1 2</sup>

## Sumario

A. Preliminar. B. El estado de inocencia. C. El derecho a no autoinculparse en materia tributaria: doctrina y jurisprudencia. C.- 1. La doctrina y jurisprudencia extranjera. C.- 2. La cuestión en Argentina. D. Algunas reflexiones finales.

### A. PRELIMINAR.

La idea del presente trabajo es estudiar y desmenuzar, el derecho a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo y su aplicación dentro del derecho tributario, tomando como piedra basal el estado (o presunción) constitucional de inocencia y la construcción doctrinaria y jurisprudencial que se ha realizado del mismo en nuestro país y en el exterior.

La intención es tratar de delinear las formas y los alcances con los que se proyecta ese derecho a no declarar contra sí mismo cuando las pruebas colectadas en un procedimiento de fiscalización son utilizadas, posteriormente, para fundar un proceso sancionador administrativo o penal.

Se parte de la idea de entender al derecho a no autoinculparse se deriva del estado constitucional de inocencia. Y se señala esto, pues como bien es

---

(\*) Este trabajo encuentra basamento en el Capítulo IV de mi libro *“Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”*, Ad-Hoc 2004, aunque ha sido ampliado y actualizado, inclusive se han incluido nuevas opiniones.

<sup>1</sup> 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. 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@aevasoc.com.ar](mailto:jmae@aevasoc.com.ar)

<sup>2</sup> El Dr. Gabriel E. Ludueña, asociado del estudio, ha colaborado activamente en la actualización y ampliación de este trabajo, por lo que le agradezco profundamente.

sabido, hay voces de otros autores que postulan que el mismo se deriva del derecho constitucional de defensa en juicio – como expresa Osvaldo Soler –.<sup>3</sup>

En el apartado que sigue, se realizará un acercamiento a grandes trazos del estado de inocencia, para luego pasar a analizar el derecho a la no autoinculpación y su aplicación en el ámbito del derecho tributario. Posteriormente, encararé el tema de la utilización de las pruebas colectadas en un proceso de verificación y fiscalización como medio de prueba en un procedimiento sancionador posterior.

El trabajo concluye con una serie de reflexiones finales donde resumiré mi pensamiento y toma de posición sobre el tema.

## **B. EL ESTADO DE INOCENCIA**

El estado de inocencia es una manda constitucional que no tiene acogida expresa en ninguna norma de la Constitución Nacional.<sup>4</sup> Es uno de los derechos implícitos que se deriva, principalmente, del principio de legalidad, y encuentra fundamento en el artículo 33 como un derecho no enumerado que surge de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.<sup>5</sup>

También encuentra fundamento directo en los principios generales del derecho penal que exigen que se mantenga la presunción de inocencia durante el proceso hasta tanto ello sea desvirtuado por una sentencia judicial, lo que ha sido claramente explicado por el Profesor Horacio García Belsunce, “... *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...*”.<sup>6</sup>

La Constitución española sí lo recepta en forma directa y expresa, concretamente en el artículo 24.2, el que en su parte pertinente dice: “... *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*”.

Respecto de este derecho, el Tribunal Constitucional Español 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*

---

<sup>3</sup> “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.

<sup>4</sup> De aquí en adelante CN.

<sup>5</sup> 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”.

<sup>6</sup> “Derecho Penal Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 207.

*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”.*<sup>7</sup>

Antonio López Díaz realiza una breve pero muy ilustrativa descripción de las consecuencias que se derivan del principio de inocencia, las que han sido recogidas en dos sentencias del TCE, la 55/1982 y 2/1984. Para éste autor: **“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”*<sup>8</sup> (el destacado ha sido agregado).

El estado de inocencia reviste un papel esencial en materia de procesos judiciales, pero también en los procedimientos administrativos, incluyendo el tributario, donde el contribuyente será inocente hasta que un acto del Juez administrativo determine lo contrario.<sup>9</sup> 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 las mismas tienen particulares derivaciones en el ámbito tributario.

### **C.- EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN MATERIA TRIBUTARIA: DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.**

El artículo 18 de la CN sostiene, en su parte pertinente, que *“Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...”*.

---

<sup>7</sup> STC 76/1990.

<sup>8</sup> *“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.*

<sup>9</sup> 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”.*

Ello implica dos cuestiones esenciales: primero, que no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable y, segundo, 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.<sup>10</sup> Esta norma 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 muerte<sup>11</sup>, utilizándose la tortura para obtener la declaración auto inculpante.

Recordemos también que, a partir de 1994, a través del art. 75 inc. 22 tienen jerarquía constitucional una serie de tratados internacionales, 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 8º consagra “...*el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable*”.

La Corte Suprema de Justicia nacional<sup>12</sup> ha señalado que, quien se encuentra procesado puede negarse a prestar declaración, decisión que no puede ser tomada como presunción en contra del sujeto,<sup>13</sup> siendo válida la declaración si él específicamente consiente realizarla.<sup>14</sup>

En el ámbito del derecho tributario, existen deberes en cabeza del sujeto pasivo que, parecen ser contrarios 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 que la Administración Tributaria puede coleccionar datos relevantes en los procesos de verificación y fiscalización.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> 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 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*”.

<sup>11</sup> Cfr. Ekmekdjian, ob. cit., p. 315.

<sup>12</sup> De aquí en adelante CSN.

<sup>13</sup> Fallos 312:2146.

<sup>14</sup> Fallos 311:340.

<sup>15</sup> 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*”

Es que, en definitiva, 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.<sup>16</sup> Cada vez más la Administración Tributaria se vale de los deberes formales como medio para 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.<sup>17</sup>

Ello no impide sostener algo que es más que evidente, que el deber de colaboración<sup>18</sup> forma parte del deber de contribuir<sup>19</sup> y que esa obligación no puede ser objetada.

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 nº 11.683,<sup>20</sup> cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como prueba dentro de un proceso sancionador.

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 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*

(*“Medios e defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal individual”*, Revista Derecho Tributario, t. XII, p. 306).

<sup>16</sup> 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”*.

<sup>17</sup> 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 preconstituídas 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.

<sup>18</sup> 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.”*

<sup>19</sup> En el mismo sentido, Antonio López Díaz, ob. cit., p. 64 y 65.

<sup>20</sup> De aquí en más LPT.

su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc., puedan resultar inculporias 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 autoinculpación rige cuando el inculpado es sujeto de las pruebas, pero no cuando se trate de pruebas que puedan tenerle a él como objeto**".<sup>21</sup>

### **C.- 1. La doctrina y jurisprudencia española y europea.**

Pese a lo acertado de lo sostenido por López Díaz, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español<sup>22</sup> no ha receptado el alcance del derecho a no autoinculparse de ese modo.<sup>23</sup> Por el contrario, admitió que puedan obtenerse pruebas en sede administrativa bajo amenaza de sancionar ese incumplimiento – en caso de no proporcionarlas –, y posteriormente usarlas en un proceso sancionador.<sup>24</sup> El TCE considera que, el 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”*.<sup>25</sup>

Muy distinta ha sido la posición adoptada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.<sup>26</sup> Por ejemplo, en la causa **“Funke”**<sup>27</sup>, señaló que, *“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*

<sup>21</sup> Ob. cit., pág. 66, tercer párrafo, con cita del caso “Saunders” del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

<sup>22</sup> TCE en adelante.

<sup>23</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional Español (STC) 110/1984, 76/1990 y 197/1995, todas cit. por López Díaz.

<sup>24</sup> STC 197/95.

<sup>25</sup> STC 76/1990.

<sup>26</sup> De aquí en más TEDH.

<sup>27</sup> Del 25-02-1993.

*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".*

Este criterio se reitera en el caso "**Bendenoun c/ Francia**",<sup>28</sup> en el que se ventilaban temas tributarios, donde se reconoce que el derecho a no declarar contra sí mismo juega no sólo 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 reconoce que el artículo 6.1<sup>29</sup> del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias administrativas.

En un fallo más cercano en el tiempo, "**J.B. contra Suiza**",<sup>30</sup> 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 deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones, que irrespeten la voluntad del "acusado". Protegiendo al acusado de una coacción abusiva por parte de las autoridades; estos derechos coadyudan 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 las que se trate, en cualquier clase de proceso – sea administrativo o judicial –, es un principio básico del sistema, lo que implica sancionar

---

<sup>28</sup> Caso 3/1993/298/476, sentencia del 24 de febrero de 1994.

<sup>29</sup> 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".

<sup>30</sup> 3 de mayo de 2001.

con la nulidad absoluta de cualquier proceso judicial sancionador en el cual se incorporen pruebas obtenidas en forma coactiva en el procedimiento administrativo.<sup>31</sup>

La profesora costarricense Lorna Medina Calvo<sup>32</sup> 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 sólo 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.*

*- 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”.*

Palao Tabeada 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.<sup>33</sup> Por su parte, López Díaz señala que la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador efectuado por la ley de Derechos y Garantías del Contribuyente resulta

---

<sup>31</sup> Señala Rodolfo Spisso en su trabajo citado, haciendo referencia a lo dictaminado por el Tribunal Europeo de Derecho 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 utilizadas 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).

<sup>32</sup> “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.

<sup>33</sup> “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. Spisso 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



insuficiente,<sup>34</sup> 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 a 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 comunicado 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.”<sup>35</sup>*

Es importante, desde mi punto de vista, traer a colación cierta jurisprudencia norteamericana, aún cuando la misma es mucho más restrictiva de la del TEDH, existiendo dos corrientes con diferencias marcadas, una la sostenida por la Corte Suprema de los Estados Unidos y otra la mantenida por el Ninth Circuit,<sup>36</sup> siendo esta

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.

<sup>34</sup> 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).

<sup>35</sup> 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*”.

<sup>36</sup> 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*

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)”*.<sup>37</sup>

En **“Couch v. United States”**<sup>38</sup> el actor reclamaba la violación del derecho a no autoincriminarse proclamado por la Quinta Enmienda<sup>39</sup> 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, sólo 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.<sup>40</sup>

---

*ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana”, en Revista Española de Derecho Financiero, n° 105, Enero - marzo, 2000, p.110.*

<sup>37</sup> Ob. cit. p. 30.

<sup>38</sup> Corte Suprema de los EE.UU., 409 U.S. 322, del año 1973.

<sup>39</sup> 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”*.

<sup>40</sup> 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.*

Por su parte, en el caso “**Fisher v. United States**”<sup>41</sup>, el 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 Máximo Tribunal entendió que en ninguno de los dos supuestos se había violado, a través de las intimaciones efectuadas por la Administración Tributaria, la Quinta Enmienda 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 necesariamente debemos observar, el privilegio sirve a los intereses privados; pero la Corte nunca, en ninguna materia, privacidad personal incluida, ha aplicado la Quinta Enmienda para impedir la, por otro lado, correcta adquisición o uso de la evidencia que, desde el punto de vista de la Corte, no implicaba ninguna clase de autoincriminación testimonial mediante compulsión”*.<sup>42</sup>

En el mismo sentido, en el caso “**United States v. DOE**”,<sup>43</sup> el que trataba sobre temas diferentes al impositivo,<sup>44</sup> la Corte Suprema se expresa respecto de los requerimientos efectuados al dueño de una compañía para que aportara ciertos

---

<sup>41</sup> 425 U.S. 391, del año 1976.

<sup>42</sup> 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 compelida, 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”**.*

<sup>43</sup> 465 U.S. 605 de 1984.

<sup>44</sup> Se trataba, concretamente, de una causa en la cual se investigaban casos de corrupción en la adjudicación de contratos.

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 si 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 inculpativo. 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 “inculpativo” para poder aplicar la Quinta Enmienda. A estas cuestiones no se les debe dar una respuesta categórica; su resolución depende de los hechos u 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.

Es ahora el momento de analizar la postura del Ninth Circuit Court of Appeals, la que, como se señalara antes, es distinta a la asumida por el superior tribunal de justicia estadounidense. Así, en la causa **“United States v. Troescher”**, en la que 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 intima al demandado a que se presente ante el IRS para aportar unos documentos y contestar algunas preguntas, lo cual es impugnado por el Sr. Troescher por violatorio de la Quinta Enmienda. La Corte de Apelaciones del Ninth Circuit 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...”.*

El Tribunal sostiene que, en definitiva, la posibilidad de invocar la Quinta Enmienda es posible *“...únicamente cuando hay un riesgo sustancial de autoincriminarse...”* y que, *“la existencia de tal riesgo es generalmente determinada por el examen de las preguntas, su formulación, y las peculiaridades del caso”.*

Es evidente que, la postura en general de los tribunales norteamericanos es mucho menos garantista que la sostenida por el Tribunal Europeo de

Derechos Humanos, pues entiende que la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra restringido. Lo que está prohibido es el uso de compulsión física o moral sobre el imputado o sospechoso a fin de que obtenga una manifestación autoinculpante.

El contribuyente sólo 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 (abogado o contador) que asisten al contribuyente.

### **C.- 2. La cuestión en Argentina.**

Viene sosteniendo desde hace tiempo la CSN que, 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.<sup>45</sup> Recientemente dijo: *"...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 surgir del secuestro de efectos obtenidos a raíz de la concurrencia a un hospital público por parte del individuo que ha delinquido"*.<sup>46</sup>

A su vez entiende que la garantía por la cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal.<sup>47</sup>

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha rechazado la nulidad de las actuaciones, peticionadas en la inteligencia de haberse vulnerado el principio de no auto incriminación, 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."*<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Fallos 255:18.

<sup>46</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, "Zambrana Daza Norma", LL 1999-B-166.

<sup>47</sup> Fallos 253: 493; 259 :287

<sup>48</sup> 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.

Cabe señalar que no puedo adherir 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.<sup>49</sup>

Por lo tanto sostener que el resguardo del art. 18 en análisis solo opera para las personas físicas para quitar la operatividad de la garantía a los entes ideales, no condice con la particularidad del proceso penal tributario de nuestro país, donde los libros y documentos contables de las personas jurídicas tienen idoneidad incriminativa sobre a los distintos integrantes y representantes de los entes ideales.

El Juzgado Nacional de 1º 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 modif.— desarrollando actividades que le son propias y, al momento en que se cursaron los requerimientos ninguna sospecha razonable existía acerca de la comisión de un ilícito tributario, por lo que mal puede pretenderse la aplicación de una garantía que sólo rige en materia penal.”*<sup>50</sup>

Tampoco estoy de acuerdo con lo expuesto en este pronunciamiento, sobre todo sin tenemos en cuenta que la gran mayoría de los delitos tributarios requieren una etapa administrativa previa, que será la base donde se reúnan los medios probatorios que tendrán efectos en el proceso penal.

Los inspectores fiscales son personas idóneas y de basta 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.

Por ultimo, respecto del análisis jurisprudencial, corresponde hacer mención del único antecedente en sentido contrario que se conoce. Se trata de fallo de la Cámara Federal de General Roca <sup>51</sup> que dispuso lo siguiente: *“Que asiste razón al*

---

<sup>49</sup>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.

<sup>50</sup> J N Penal Trib Nro 1 en los autos “Servicios Integrales de Mantenimientos S.A. - Deltabravo S.A.” del 11/05/2005

<sup>51</sup> Cámara Federal de Gral. Roca en los autos “Tappata, Daniel A. s/ nulidad”, del 21 de Marzo del 2000.

*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...".* Un fallo valiente, fundado, pero cuyo criterio no ha sido seguido por la jurisprudencia mayoritaria.

En un sentido similar al de este fallo se ha expresado Rodolfo Spisso, quien entiende que las pruebas colectadas en el marco de un proceso de verificación y fiscalización tributaria, con fundamento en el deber de colaboración, no pueden ser utilizadas como fundamento de una sanción penal, pues ello implica una transgresión lisa y llana del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo. Ejemplifica su postura de la siguiente manera: *"Si el contribuyente reconoce llevar un doble juego de contabilidad y confiesa que los libros que registran las operaciones reales se encuentran en un determinado lugar, su posterior secuestro permitirá la utilización de sus constancias en el procedimiento de determinación de oficio mas no en el proceso sancionador para fundar una condena penal por omisión o defraudación".*<sup>52</sup>

Oswaldo H. Soler ha señalado al respecto 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".*<sup>53</sup>

Las posiciones de Soler y Spisso coinciden, ya que para ambos 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 hiciere 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

---

<sup>52</sup> *"La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", ob. cit., pág. 2383.*

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.<sup>54</sup>

Soler entiende 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.<sup>55</sup>

El Dr. Folco, en un sentido similar, aunque de manera menos contundente, sostiene que: “*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”.*”<sup>56</sup>

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 el 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”.*”<sup>57</sup>

**Maria Verónica Straccia, sostiene lo siguiente: “En el momento en el que surjan circunstancias objetivas acerca de la comisión de un hecho ilícito, cualquier**

<sup>53</sup> “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.

<sup>54</sup> 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).

<sup>55</sup> Ob. cit., p. 27.

<sup>56</sup> En el trabajo “*el ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva*”, conferencias destacadas, universidad Panamericana, México, DF, 10 de Febrero de 2004. Autor Gomez, Teresa. Publicado en PET.

<sup>57</sup> 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.



*requerimiento de información, bajo apercibimiento de sanción, a quien pueda resultar imputado podrá resultar contrario a la garantía contra la autoincriminación, en la medida que importe compelerlo a que colabore en la adquisición de la prueba de cargo*.<sup>58</sup>

Juan Pablo Fridenberg y José A. Bilbao opinan, de manera similar a mi postura, diciendo 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 consigna 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”*.<sup>59</sup>

Analizada la jurisprudencia nacional mayoritaria, se advierte rápidamente como la misma no es acorde dentro de las opiniones doctrinales precitadas, lo cual es indicativo que la problemática del tema en análisis.

#### **D.- ALGUNAS REFLEXIONES FINALES**

Parece evidente que, el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, impide al Estado ejercer su *ius puniendi* para obtener elementos probatorios del sujeto pasivo a quien posteriormente intentará sancionar con fundamento en esas pruebas colectadas de esa forma, pues ese procedimiento se asemeja a aquél por el cual se logra la declaración auto-inculpante del imputado bajo coacción. Afirmar esto no se contradice con sostener que la administración tributaria tiene plenas potestades para utilizar esos datos o pruebas obtenidas bajo pena de sanción para *la determinación de la obligación tributaria*, la cual se mantiene incólume y es absolutamente legítima.

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 donde el fundamento de la acusación sean ellas.<sup>60</sup>

Sostenido ello, debo aclarar que considero que no puede establecerse como principio general que toda prueba obtenida durante un proceso de verificación y fiscalización no puede ser utilizada en un proceso sancionador posterior, ya que ello aparece reñido con los criterios de razonabilidad y justicia que deben guiar a todo ordenamiento jurídico.

---

<sup>58</sup>Straccia, María Verónica *“Derecho Penal Tributario, Cuestiones Críticas”* Obra Colectiva, Coordinador Juan P. Galvan Greenway, Ed. Rubinzal- Culzoni, Año 2005, Pag.76.

<sup>59</sup> 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.

<sup>60</sup> 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.

Entiendo que el derecho a no autoincriminarse juega el mismo papel y se irradia con la misma potencia tanto en los procedimientos sancionadores tributarios como en los procesos por delitos distintos de los fiscales,<sup>61</sup> lo cual implica que el contribuyente puede alegar ese derecho constitucional para no aportar o producir pruebas que puedan inculparlo, aunque sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente. No puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino tan sólo aquella que constituya evidencia de un delito o infracción que él ha cometido.

No puede invocarse válidamente el principio de no autoincriminación cuando las pruebas fueron obtenidas de una tercera persona (contador, abogado, etc.).

En esta línea de pensamiento, toda declaración efectuada en forma *absolutamente voluntaria* por el contribuyente, así como el aporte de prueba de ese modo efectuado, que son posteriormente utilizadas en un proceso sancionador, no vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo, ya que lo que está prohibido es utilizarlos como medio de pruebas para sancionarlo cuando el poder público obtiene esos medios de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de coacción sobre el sujeto.

Parece que no puede establecerse como principio general que las pruebas obtenidas en un procedimiento fiscalizador nunca podrán servir de basamento para un proceso sancionador, pues ello parece reñirse con el principio de razonabilidad establecer un criterio tan genérico e inflexible como el señalado anteriormente, aún cuando esa idea sigue los lineamientos jurisprudenciales establecidos por el TEDH. Es que, la única limitación que encuentro derivada del derecho a no autoinculparse es la posibilidad de utilizar las pruebas obtenidas en un proceso de verificación o fiscalización cuando se hubiere utilizado la compulsión física sobre el contribuyente para obtenerlas. Y es claro que en ningún caso la Administración Tributaria utiliza mecanismos de tortura para lograr una declaración o el aporte de pruebas autoinculpantes.

También es cierto que los procesos de verificación y fiscalización deben ser efectuados de acuerdo a los principios establecidos por el ordenamiento constitucional,<sup>62</sup> especialmente cuando luego se pretende iniciar un proceso sancionador por haberse detectado la comisión de infracciones o delitos.

Es que, si la fiscalización sólo tuviera como objeto el establecer si el accionar del contribuyente se ajusta a la normativa tributaria y, en caso de detectarse

---

<sup>61</sup> 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.

<sup>62</sup> 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

que ello no es así, determinar la cuota tributaria y cuantificar el monto dejado de ingresar al Fisco, no podría el sujeto alegar que se vulneró su derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, pues en el caso prevalecen los deberes de colaboración que tiene el contribuyente para con el Estado.

Pero cuando los procedimientos de control de la Administración Tributaria no tiene como objeto tan sólo el verificar y fiscalizar, sino también el llevar adelante procesos 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, ya que estarán en juego otros intereses, en su caso, hasta la libertad individual del sujeto, por lo cual las exigencias en cuanto al respeto de esos derechos individuales es mucho mayor.

Es allí cuando 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 11.683 (texto ordenado 1998), especialmente en su artículo 39,<sup>63</sup> el contribuyente se encuentra

---

asegurar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares”, ob. cit., p. 25.

<sup>63</sup> ARTICULO 39 — Artículo 39: Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Artículo s/n a continuación: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable,

compelido a brindar colaboración con el Fisco bajo pena de aplicársele sanciones (en el caso, multas) en caso de incumplimiento.

Precisamente por ello Rodolfo Spisso entiende que al estar obligado el sujeto pasivo a suministrar datos e informes a los inspectores, cualquier información brindada en ese contexto la entiende efectuada contra su voluntad, lo que por ende, violenta el derecho a no declarar contra sí mismo, motivo por el cual no podrá ser utilizada como fundamento de un proceso sancionador.<sup>64</sup>

Me animo a sostener que, esa afirmación, 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 cual incluye brindar informes y aportar la documentación que se le requiera, ello no impide que si del proceso de verificación y fiscalización surgieran pruebas que pudieran ser indicios de que se ha cometido una infracción o un delito las mismas puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador, ya que:

1. Los deberes de colaboración son impuestos a los sujetos pasivos y a terceros con el objetivo permitir al Fisco el control sobre la veracidad y ajuste a derecho de las declaraciones tributarias realizadas, por lo cual el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización encuentran fundamento suficiente en lo establecido por la ley 11.683 en su artículo 35.<sup>65</sup>

o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

Artículo s/n a continuación: En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

<sup>64</sup> Ob. cit., p.2384

<sup>65</sup> ARTICULO 35 — La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar

2. Los funcionarios fiscales deben ejercer dichas facultades de conformidad con lo establecido por las leyes y teniendo en consideración los derechos individuales de los contribuyentes.

---

verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

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

c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. El sujeto pasivo se encuentra facultado a rechazar la verificación, ya que puede impedir que los funcionarios del Fisco ingresen a su domicilio y tomen contacto con la documentación contable o información que requieran. Ello es posible aún cuando esa facultad no surge en forma expresa de la normativa tributaria, pero sí como un derecho del contribuyente, quien puede 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.

Por supuesto que ello será así salvo en el caso que el Fisco, de acuerdo a las facultades del art. 35 inc. e) de la Ley de Procedimiento Tributario se presente con una orden de allanamiento, para lo cual la Administración deberá haber informado al Juez los motivos por los cuales solicita esa manda judicial, que como es obvio deberá fundarse en la posible comisión de un ilícito.<sup>66</sup>

De todo lo expuesto hasta ahora, parece ser evidente que existen dos posiciones básicas encontradas, una 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 otra que entiende que ello vulnera, en cualquier caso, el derecho constitucional que a la no autoincriminación.

Como ninguna me satisface enteramente, entiendo que debe buscarse un punto de equilibrio entre las dos posiciones extremas, y ese equilibrio es otorgado por el **principio constitucional de razonabilidad**. Razonabilidad en el ejercicio de las facultades por parte del Fisco, 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.

Me parece claro que si el sujeto no rechaza el procedimiento inspector, que tal como hemos visto es una de sus facultades, sino que por el contrario acepta o “soporta”<sup>67</sup> el someterse al mismo, no podrá posteriormente alegar que el aportar esas pruebas ha conculcado su derecho constitucional a no autoincriminarse.

Para que ello sea así, los Inspectores de la Administración Tributaria deben ejercer sus facultades de inspección dentro del marco normativo y dentro de los parámetros de la razonabilidad, sin cometer excesos y ni amedrentar o compeler por medio alguno al contribuyente.

---

<sup>66</sup> Cfr. Soler, ob. cit., p. 27.

Pero, aún cuando el contribuyente hubiere decidido soportar la inspección, y los funcionarios fiscales estuvieren desarrollando su actividad dentro de los cánones normales, podrá abstenerse de continuar con el deber de colaboración cuando entienda que puede verse afectado posteriormente por un proceso sancionador en virtud de las informaciones o documentaciones que le son requeridas, invocando el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo.

Para ser prudente, teniendo en miras cuestionamientos constitucionales, así como dotar de mayores garantías a los contribuyentes, y sin perjuicio de entender que en las actuales circunstancias deberá meritarse cada caso en concreto de acuerdo a los parámetros establecidos en el punto anterior, propugno que Fisco deberá establecer la obligatoriedad de informar a quien va a ser objeto de un proceso inspector que la información que brinde o se obtenga podrá ser utilizada en un proceso sancionador en caso de que la misma diera motivos para sospechar que se ha cometido un delito o una infracción.<sup>68</sup>

Claro está, en algunos casos esta advertencia implicará que el contribuyente se resista a la actividad de inspección, pero dará al Fisco un fundamento importante para requerir al Juez competente en turno una orden de allanamiento, pues habrá una sospecha cierta de que ese sujeto puede haber cometido un ilícito.

---

<sup>67</sup> La idea de “soportar” el proceso inspector, es decir, aceptarlo y contribuir con el mismo, la he tomado de conversaciones mantenidas con dos muy buenos amigos, el Profesor Gabriel Casado Ollero y el Director de Tributación de Costa Rica, Dr. Adrián Torrealba Navas.

<sup>68</sup> En el mismo sentido se expresa Osvlado 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”.