

# **Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el derecho sancionador tributario a partir de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense, argentina y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.**

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

## **Sumario**

I. Introducción. II. El principio de inocencia. III. El derecho a no autoinculparse en materia tributaria: doctrina y jurisprudencia. III.- a. La doctrina y jurisprudencia española y europea. III.- b. La jurisprudencia norteamericana. III.- c. Los autores nacionales y su postura. IV. Algunas reflexiones finales.

## **I. INTRODUCCIÓN.**

El objetivo de este trabajo es analizar, partiendo del principio constitucional de inocencia, el derecho a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo y su aplicación dentro del derecho tributario.

Especialmente trataré de establecer cual es la forma en 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.

Quiero señalar que entiendo que el derecho a no autoinculparse se deriva del principio constitucional de inocencia, aunque existen autores que

---

(\*) Este trabajo encuentra fundamento en las ideas expresadas en el Capítulo II del libro de mi autoría denominado **“La clausura en materia tributaria”**, Ed. Ad-Hoc, febrero de 2.002.

<sup>1</sup> Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad De Rosario). Profesor Titular 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 un libro. Socio del Estudio **ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC.**

Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: [abogados@infovia.com.ar](mailto:abogados@infovia.com.ar)

sostienen que el mismo se desprende del derecho constitucional de defensa en juicio. En ese sentido se expresa el Dr. Osvaldo Soler.<sup>2</sup>

Partiendo del esbozo del principio constitucional de inocencia, posteriormente me abocaré de lleno a tratar el tema del derecho a no declarar contra sí mismo y su aplicación en el ámbito del derecho tributario, para luego encarar el tratamiento de la utilización de las pruebas colectadas en un proceso de verificación y fiscalización como medio de prueba en un procedimiento sancionador posterior.

Para ello me valdré de la doctrina y jurisprudencia española, estadounidense y argentina, finalizando el trabajo con una serie de reflexiones finales donde resumiré mi pensamiento sobre el tema.

## **II. EL PRINCIPIO DE INOCENCIA.**

Este es un postulado constitucional que no tiene acogida expresa en ninguna norma de la Carta Magna Argentina, sino que es uno de los derechos implícitos que se deriva principalmente del principio de legalidad, y encuentra fundamento en el artículo 33 de la Constitución como un derecho no enumerado que, por supuesto, surge de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.<sup>3</sup>

Es obvio que también encuentra fundamento 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. En ese sentido es relevante destacar lo sostenido por el Dr. 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>4</sup>

Por el contrario, el principio encuentra acogida constitucional expresa en la Ley Fundamental española, la cual en su artículo 24.2 establece, en su parte pertinente, que: “... *todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por ley, a la defensa y asistencia de letrado...a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”. Sobre el mismo se ha expresado el Tribunal Constitucional Español, quien ha dicho que “...*la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser*

---

<sup>2</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 2.002, pág. 24.

<sup>3</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>4</sup> Cfr. ob. cit., pág. 207.

*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”.*<sup>5</sup>

El profesor de Compostela, 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>6</sup> (la negrita es agregada).

La presunción de inocencia tiene un papel relevante no sólo en materia de procesos judiciales, sino también en los procesos administrativos, entre ellos el tributario, donde el contribuyente será inocente hasta que un acto del Juez administrativo determine lo contrario.<sup>7</sup>

Este principio 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.

---

<sup>5</sup> STC 76/1990.

<sup>6</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, 2000, pág. 64. En el mismo sentido, Navarrine Camila S., “El derecho constitucional a no declarar contra sí mismos en el derecho penal tributario”, PET n° 231 del 26-6-01, pág. 1.

<sup>7</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, pág. 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”.

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

El artículo 18 CN sostiene en una de sus frases que *“Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...”*, lo cual tiene dos derivaciones: primero, la de que no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable y, segundo, el derecho a no declarar contra uno mismo, lo cual se vincula a su vez con la existencia de un proceso penal público, bilateral y contradictorio, desarrollado bajo todas las garantías existentes.<sup>8</sup>

Esta cláusula encuentra su fundamento 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>9</sup>, utilizándose la tortura para obtener la declaración auto inculpante.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que quien se encuentra procesado puede negarse a prestar declaración, no pudiendo tal decisión ser tomada como presunción en contra del sujeto<sup>10</sup>, siendo válida la declaración si él específicamente lo consiente.<sup>11</sup>

Ahora bien, dentro del derecho tributario encontramos una 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 los tributos.<sup>12</sup>

---

<sup>8</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>9</sup> Cf. Ekmekdjian, ob. cit., pág. 315.

<sup>10</sup> Fallos 312:2146.

<sup>11</sup> Fallos 311:340.

<sup>12</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

En definitiva, los deberes formales o de colaboración sirven a la Administración Tributaria como medios para determinar y cuantificar exactamente la cuota tributaria debida por el sujeto pasivo o para ajustar la declarada e ingresada, no pudiendo incumplirse los mismos con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo.<sup>13</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>14</sup>

Debo señalar, en primer medida, que no cabe ningún tipo de dudas que el deber de colaboración con la administración tributaria forma parte del deber de contribuir<sup>15</sup> y que esa obligación no puede ser objetada.

Lo que en principio aparece como reñido con el derecho a no autoinculparse es la obligación a aportar datos pero ello bajo la amenaza de sanciones, como sucede en el caso del art. 39 de la Ley de Procedimientos Tributarios nº 11.683, cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como prueba dentro de un proceso sancionador.

Ante la claridad conceptual de lo expuesto por el Dr. López Díaz en relación con los alcances del derecho a no autoinculparse, creo conveniente a esta altura del trabajo sólo abocarme ha transcribirlo: *“Sin embargo, consideramos que, atendiendo al origen y la regulación del principio de no autoinculpación, éste debe limitarse a impedir la prestación de declaraciones de autoinculpación, sino que también debe conllevar la inconstitucionalidad de cualquier obligación de*

---

*“...el número y la heterogeneidad de esos deberes hace difícil, por el momento reducir a la unidad el estudio de sus sujetos pasivos” (“Medios e defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal individual”, Derecho Tributario, t. XII, pág. 306).*

<sup>13</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”*, Impuestos 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>14</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 2.000 en España, se han establecido más de veinte (20) nuevas obligaciones de información tributaria por suministro. Ver en especial pág. 21 y siguiente.

<sup>15</sup> En el mismo sentido, Antonio López Díaz, ob. cit., págs. 64 y 65.

*aportar pruebas que, cualquiera que sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc., puedan resultar inculpatorias de quien las presta. Ello no significa, sin embargo, que esos datos o pruebas puedan ser obtenidos por otros 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>16</sup>*

### **III.- a. La doctrina y jurisprudencia española y europea.**

El Tribunal Constitucional Español no ha receptado en el sentido señalado por Antonio López Díaz el alcance del derecho a no autoinculparse<sup>17</sup>, sino que por el contrario ha convalidado la posibilidad de obtener en sede administrativa pruebas, bajo la amenaza de aplicar sanciones en caso de no proporcionarlas, y luego utilizar las mismas en un proceso sancionador.<sup>18</sup> Para este tribunal 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.

Al respecto ha señalado, en una causa donde se trataba una cuestión tributaria, que: *"Esta actividad investigadora puede concluir, 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".* Y posteriormente señala: *"...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>19</sup>*

En cambio, sí lo ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la causa "**Funke**"<sup>20</sup>, donde 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*

---

<sup>16</sup> Ob. cit., pág. 66, tercer párrafo, con cita del caso "Saunders" del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos.

<sup>17</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional Español (STC) 110/1984, 76/1990 y 197/1995, todas cit. por López Díaz.

<sup>18</sup> STC 197/95.

<sup>19</sup> STC 76/1990.

<sup>20</sup> Del 25-02-1993.

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".

En la causa "**Bendenoun c/ Francia**", caso 3/1993, sentencia del 24-2-94, la cual versaba sobre cuestiones de índole tributaria, y a pesar de que en la misma se rechaza lo solicitado por el actor, 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. Es que se reconoce que artículo 6.1<sup>21</sup> del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias administrativas.

En una reciente causa, "**J.B. contra Suiza**" del 3 de mayo de 2001, el Tribunal Europeo señala que: "...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".

---

<sup>21</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".

De esto se desprende que ha reafirmado el Tribunal Europeo el derecho a no autoinculparse aportando datos o informaciones de cualquier índole en cualquier clase de proceso (administrativo o jurisdiccional), determinando la nulidad absoluta de cualquier proceso judicial sancionador en el cual se incorporen pruebas obtenidas en forma coactiva en el procedimiento administrativo, es decir, bajo pena de aplicarse sanciones.<sup>22</sup>

Lorna Medina Calvo<sup>23</sup> señala que puede extraerse como conclusión de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 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 pro*

*- cedimientos 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”.*

---

<sup>22</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”* (pág. 2382).

<sup>23</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 aún no publicado que me ha proporcionado el buen amigo y distinguido Profesor Gabriel Casado Ollero.



Para el Profesor Palao Taboada 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>24</sup>

Antonio 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<sup>25</sup>, pues para garantizar el derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador deben adoptarse otras medias:

*“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>26</sup>

---

<sup>24</sup> “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y garantías del contribuyente”, Estudios Financieros n° 171 de 1997, pág. 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 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>25</sup> En el mismo sentido se expresa la profesora Marta del Pozo Pérez al referir que “... una de las principales se refiere a 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>26</sup> Obra citada, pág. 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

### III.- b. La jurisprudencia norteamericana.

Respecto de la jurisprudencia norteamericana debo señalar que la misma se aleja por completo de lo sostenido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y dentro de la misma existen dos corrientes, una la sostenida por la Corte Suprema de los Estados Unidos y otra la mantenida por el Ninth Circuit,<sup>27</sup> siendo esta última mucho más extrema.

Sobre la postura de la Corte Suprema norteamericana señala Lorna Medina 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>28</sup>

En la causa **“Couch v. United States”**<sup>29</sup> el actor reclamaba la violación del derecho a no autoincriminarse proclamado por la Quinta Enmienda<sup>30</sup> de la Constitución de EE.UU., pues la Administración Tributaria (IRS) había obtenido de su contador información sobre su actividad comercial (explotación de un restaurante) al requerirle información que se encontraba en distintos archivos 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>27</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 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>28</sup> Obra inédita citada, pág. 30.

<sup>29</sup> Corte Suprema de los EE.UU., 409 U.S. 322, del año 1973.

<sup>30</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”*.

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.

La Corte Suprema entiende que el privilegio de la Quinta Enmienda es de naturaleza íntima y personal que prohíbe que el Estado obtenga pruebas de parte del requerido o imputado que impliquen autoinculpación. Pero la enmienda mencionada no alcanza a la información que pudiera incriminarle y que se encuentra en poder de terceros; es decir, sólo puede el contribuyente alegar la Quinta enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la 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>31</sup>

El Máximo Tribunal de Justicia de Estados Unidos, en la causa **“Fisher v. United States”**<sup>32</sup>, resuelve dos casos al mismo tiempo. En ambos, para resumir y no abrumar al lector con información, tenían como punto de encuentro que los dos contribuyentes que eran investigados por el IRS por presuntos ilícitos tributarios habían entregado documentación a sus abogados para que revisaran el tema.

Enterados de ello los funcionarios del IRS 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.

La Corte Suprema entendió que en ambos casos no se había violado a través de las intimaciones efectuadas por la Administración la Quinta Enmienda pues el contribuyente no fue obligado a aportar ningún documento que lo autoincriminara, sino que fue intimado un tercero.

Al respecto ha señalado 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*

---

<sup>31</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., pág. 31.

<sup>32</sup> 425 U.S. 391, del año 1976.

*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>33</sup>

Por su parte, en la causa "**United States v. DOE**"<sup>34</sup>, la cual versaba sobre cuestiones diversas a la tributaria<sup>35</sup>, 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 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 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 u las circunstancias de cada caso en particular"*.

El Máximo Tribunal estadounidense concluye destacando que el contenido de los documentos requeridos no se encuentra a resguardo de la Quinta

---

<sup>33</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>34</sup> 465 U.S. 605 de 1984.

<sup>35</sup> Se trataba, concretamente, de una causa en la cual se investigaban casos de corrupción en la adjudicación de contratos.

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.

Dejamos ahora la jurisprudencia de la Corte Suprema para entrar a analizar la sentencia del Ninth Circuit Court of Appeals en la causa “**United States v. Troescher**”. En el caso el IRS 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 9<sup>th</sup> 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 conque 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”*.

Puede resumirse la posición de la jurisprudencia estadounidense señalando que la misma es mucho menos garantista que la sostenida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entendiendo 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.

Sólo puede el contribuyente alegar la Quinta Enmienda para impedir producir pruebas contra sí mismo, pero no la obtención de información, datos o documentación de parte de un tercero, lo cual incluye los archivos que se encuentran en manos de los profesionales (abogado o contador) que asisten al contribuyente.

### **III.- c. La jurisprudencia nacional. Los autores y su postura.**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho desde hace tiempo que lo que se encuentra prohibido por la Constitución 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>36</sup>

Asimismo, ha afirmado recientemente 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 surgir del secuestro de efectos obtenidos a raíz de la concurrencia a un hospital público por parte del individuo que ha delinquido”*.<sup>37</sup>

Dentro de la doctrina nacional, importante es el aporte del Dr. Rodolfo Spisso, quien se ha pronunciado claramente sobre la cuestión señalando 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>38</sup>

Por su parte, Osvaldo H. 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”*.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Fallos 255:18.

<sup>37</sup> CSN “Zambrana Daza Norma”, LL 1999-B-166.

<sup>38</sup> Ob. cit., pág. 2383.

<sup>39</sup> Ob. cit., pág. 25.

La postura del Dr. Soler es similar a la expuesta por Spisso en el sentido de que las pruebas obtenidas durante una verificación no pueden ser utilizadas para sancionar penalmente al contribuyente, pero 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 informado de su derecho a no autoinculparse las pruebas colectadas sí podrán servir de fundamento para una condena penal.<sup>40</sup>

Para este autor si al iniciarse un proceso de verificación se le informa de manera adecuada al sujeto pasivo 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>41</sup>

#### **IV.- ALGUNAS REFLEXIONES FINALES.**

El derecho constitucional a no declarar contra sí mismo implica que el Estado no puede ejercer su *ius puniendi* para obtener elementos probatorios del sujeto pasivo a quien posteriormente intentará sancionar con fundamento en esas pruebas de ese modo obtenidas, pues ese procedimiento se asemeja a aquél por el cual se logra la declaración auto-inculpante del imputado bajo coacción.

Debo aclarar, para evitar cualquier confusión, que lo antes expuesto no enerva la facultad de la administración tributaria de 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.

Lo que se presenta en principio como contrario al derecho a no declarar contra sí mismo es utilizar las pruebas así obtenidas en el procedimiento administrativo en un proceso sancionador judicial posterior donde el fundamento de la acusación sean aquéllas pruebas.<sup>42</sup>

Quiero dejar sentado en este momento del desarrollo que entiendo que no puede establecerse como principio general que toda prueba

---

<sup>40</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 (pág. 27).

<sup>41</sup> Ob. cit., pág. 27.

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.

De todo lo expuesto en apartados anteriores, es decir, de las citas jurisprudenciales y doctrinarias, puedo intentar realizar unas cuantas conclusiones:

I.- El derecho a no autoinculparse impide que se utilice cualquier tipo de compulsión física o moral sobre una persona tendiente a obtener una declaración en contra de sí mismo o el aporte de pruebas.<sup>43</sup>

II.- El principio constitucional de no autoincriminación 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.

III.- Ello 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. Es decir, no puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino tan sólo aquellas que constituyan evidencia de un delito o infracción que él ha cometido.

IV.- El derecho a no declarar contra sí mismo no puede ser invocado por el contribuyente cuando las pruebas que se utilizan en su contra como fundamento de un proceso sancionador fueron obtenidas de una tercera persona (contador, abogado, etc.).

V.- Toda declaración o aportes de prueba efectuados en forma *absolutamente voluntaria* por el contribuyente, que son posteriormente utilizados en un proceso sancionador, no viola el derecho a no declarar contra sí mismo, pues lo que se encuentra prohibido es utilizarlos como medio de pruebas para sancionarlo

---

<sup>42</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.

<sup>43</sup> Lorna Medina señala al respecto que: “El derecho a no autoincriminarse, únicamente prohíbe condenar o sancionar a un sujeto con fundamento en la información aportada por éste bajo coacción. De donde se deduce que los datos autoincriminatorios que se faciliten voluntariamente no violan el derecho a no autoincriminarse, tal y como lo establece la jurisprudencia de la Suprema Corte de los EE.UU (casos Fisher contra EE.UU. y EE.UU. contra DOE)... Se vulnera el derecho a no autoincriminarse cuando se establece una pena o sanción con fundamento en la información autoincriminatoria contenida en documentos (libros, registros, contabilidad) aportados bajo coacción por el contribuyente, y no sólo la obtención de una declaración autoincriminatoria, dicho derecho no se viola cuando la condena se obtiene por otros medios lícitos de prueba”, ob. cit., pág. 31.



cuando el poder público obtiene esos medios de prueba autoinculpantes mediante el ejercicio de coacción sobre el sujeto.

VI.- Yendo ahora a lo que intentara ser el nudo central de este trabajo, es decir, desentrañar si la utilización de las pruebas colectadas en el marco de un proceso de fiscalización como fundamento de sanciones penales vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo, y tal como señalara antes de comenzar a esbozar estas consideraciones que he denominado conclusiones, entiendo que no puede establecerse como criterio general y único que las pruebas obtenidas en un procedimiento fiscalizador nunca podrán servir de basamento para un proceso sancionador.

Es que aparece alejado del principio de razonabilidad el establecer un criterio tan genérico como el señalado anteriormente, el cual sigue los lineamientos jurisprudenciales establecidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ya 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.

Pero visto desde otro ángulo, es cierto que los procesos de verificación y fiscalización deben ser efectuados de acuerdo a los principios establecidos por el ordenamiento constitucional,<sup>44</sup> especialmente cuando se intentare posteriormente 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 que ello no es así, determinar la cuota tributaria y cuantificar el monto dejado de ingresar al Fisco, no podría el sujeto alegar que ha sido violado su derecho a no declarar contra sí mismo, pues en el caso prevalecen los deberes de colaboración que tiene el contribuyente para con el Estado.

Por el contrario, 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

---

<sup>44</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*

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 en este momento donde 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 (t.o. 1998), especialmente en su artículo 39, el contribuyente se encuentra compelido a brindar colaboración con el Fisco bajo pena de aplicársele sanciones (en el caso, multas) en caso de incumplimiento.

Por ello se ha entendido que al estar obligado el sujeto pasivo a suministrar datos e informes a los inspectores de hacienda, cualquier información brindada en ese contexto aparece realizada en contra de su propia voluntad y, por ende, viola el derecho a no declarar contra sí mismo, motivo por el cual no podrá ser utilizada como fundamento de un proceso sancionador.

Creo que esto que es presentado por algunos como un dogma incontrovertible del derecho tributario sancionador, desde mi humilde óptica se presenta como factible de objetar en cuanto a su alcance. Es que entiendo que si bien es cierto 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 necesariamente impide que si del proceso de verificación y fiscalización surgieran pruebas que pudieran ser indicios de que se ha cometido una infracción o un delito las mismas puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador.

Ello encuentra fundamento en las siguientes consideraciones:

a. 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.

b. Esas facultades deben ser realizadas por los Inspectores de acuerdo a lo establecido por las leyes y teniendo en consideración los derechos individuales de los contribuyentes.

c. El contribuyente se encuentra facultado a rechazar la verificación, es decir, podrá impedir que los funcionarios del Fisco ingresen a su domicilio y tomen contacto con la documentación contable o información que

requieran. Claro es que 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>45</sup> Sin dejar de resaltar lo interesante de este tema, el mismo no es motivo del presente trabajo pues ya estaríamos frente a una investigación penal lisa y llana.

d. Quiero señalar que, si bien a esta altura podría entenderse que mi posición 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, ello no es así, sino que 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.

Es que, en definitiva, 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.

e. Entonces, si el contribuyente no rechaza el procedimiento inspector que tal como hemos visto es una de sus facultades, sino que por el contrario acepta o “soporta”<sup>46</sup> el someterse al mismo, no podrá posteriormente alegar que el aportar esas pruebas ha conculcado su derecho constitucional a no autoincriminarse.

Para ello, es absolutamente necesario que los Inspectores de la Administración Tributaria ejerzan 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>45</sup> Cfr. Soler, ob. cit., pág. 27.

<sup>46</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.

Eso sí, aún cuando se hubiere decidido soportar la inspección, y los funcionarios fiscales estuvieren desarrollando su actividad dentro de los cánones normales, el contribuyente 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.

VII.- A fin de evitar posibles impugnaciones constitucionales y otorgar 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, el Fisco deberá establecer la obligatoriedad de informar a quien va a ser objeto de un proceso inspector que la información que brinde o se obtenga podrá ser utilizada en un proceso sancionador en caso de que la misma diera motivos para sospechar que se ha cometido un delito o una infracción.<sup>47</sup>

Por supuesto que ello generará que, en algunos casos, 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>47</sup> En el mismo sentido se expresa Osvaldo Soler, ob. cit., pág. 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”.