

**DEBERES DE COLABORACION Y GARANTIA CONTRA
LA AUTOINCRIMINACION.
UN NUEVO APORTE PARA UNA VIEJA DISCUSION**

Maximiliano Reussi

“El lenguaje tiene una virtud misteriosa,
que es la de expresar más verdades que las
que el hombre concibe claramente”
(Bertrand de Jouvenel “Du Pouvoir”)

1. Postulado inicial.

Deseo desde un principio confesar el punto de partida que, entiendo, condicionará todas las líneas que siguen. Pues tal como sostiene un Premio Nobel de Economía, “si la gente cree que una conclusión es verdadera, muy probablemente esté dispuesta a creer argumentos que parezcan respaldarlo aunque sean impugnables”¹. Como creo que la conclusión que sigue es verdadera, es tarea de quien lee hallar las posibles impugnaciones.

El organismo de recaudación (AFIP) puede, durante el ejercicio de las tareas de inspección y de verificación previstas en la Ley N° 11.683², solicitar del contribuyente todo tipo de documentación o asentar sus manifestaciones verbales, relativas al tributo y período en

¹ “Pensar rápido, pensar despacio”, Daniel Kahneman, Ed. Debate, Buenos Aires, 1ª Edición, 2012, pág. 66.

² Interesan particularmente las facultades especiales del art. 35 de la Ley N° 11.683, a través de las cuales se exigen aportes comunicativos de los contribuyentes inspeccionados.

cuestión³. **Pero ello podrá hacerlo siempre y cuando no se posea la más mínima sospecha sobre la posible comisión de un delito por parte del dador de la información (verbal o escrita).**

Esta "sospecha" puede configurarse antes, durante o después del acto de determinación de oficio. Pero a partir de la sospecha detectada -que habrá que identificarla con precisión⁴-, la AFIP debe cesar de inmediato todo intercambio comunicativo o informativo con el contribuyente sospechado. El organismo público dispone frente a este tipo de supuestos de otras herramientas aptas para lograr, en su reemplazo, el mismo cometido pero sin afectación de la garantía aludida en el título.

Seguramente el postulado anterior genere múltiples interrogantes e iniciales ansias de contradicción. Todos ellos desde una casuística de lo más variada. Analizaré en lo que sigue la mayor cantidad de posibilidades. De ser cierta la conclusión inicial que propuse, ninguna de las variantes me llevará a modificarla.

2. Protección constitucional y protección legal.

El art. 18 de la Constitución Nacional en la parte pertinente dice: "Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo". Este texto debe su formulación a la V Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, que en lo que aquí interesa sostiene: "No person shall be

³ "El Fisco puede coleccionar información por dos vías procesales diferenciadas: a) *por captación*, a través de requerimientos particularizados [art. 35, inc. a), L. 11683], y b) *por suministro*, a través de regímenes generales de información instituidos por normas sublegales, configurándose en cabeza del sujeto pasivo una carga pública, tal como resulta ser la de actuar en carácter de agente de información, creando a su respecto una obligación de hacer, por expresa disposición legal" (Yebra, Pablo, "La autoincriminación como límite a los deberes de colaboración", Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 31, Abril 2014, pág. 65)

⁴ Básicamente quien se sienta agraviado por el proceder y luego el Juez ante quien se plantee la cuestión jurídica.

held to answer ... nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself”⁵.

El origen de la garantía se remonta a la historia constitucional inglesa. Específicamente a los procesos criminales seguidos contra John Lilburne durante el siglo XVII, en los cuales “Freeborn” John se opuso por primera vez en la historia a incurrir en autoincriminación al ser interrogado por la llamada “Star-Chamber” sobre la publicación y difusión de literatura prohibida.

En dicho proceso, que tuvo lugar en 1637, Lilburne se negó a prestar juramento (la llamada *ex officio oath*) por considerar que se encontraba declarando sobre hechos que lo comprometían criminalmente. Y su planteo tuvo éxito, aun luego de torturado y multado, pues la petición fue acogida por el Parlamento⁶. Lilburne fue liberado y además obtuvo una reparación por el daño sufrido⁷. No solo eso, la “Star-Chamber” no solo por este antecedente sino por otros similares fue finalmente disuelta.

Si bien la formulación legal de nuestra Constitución Nacional tiene un foco de significación central bastante preciso, su aplicación y sus posibles derivaciones en el ámbito penal tributario generan zonas de penumbra que iremos identificando⁸.

Más allá de esto, no cabe ninguna duda de que la garantía contra la autoincriminación tiene expresa previsión y jerarquía constitucional (art. 18 CN, art. 8.2.g

⁵ Cuyo antecedente inmediato es el art. 8 de la famosa Declaración de Derechos de Virginia proclamada el 12 de junio de 1774.

⁶ En primer término, por la Cámara de los Comunes (1641) y luego por la Cámara de los Lores, que decidieron dejar sin efecto la sentencia y los procedimientos derivados de ella.

⁷ Ver en tal sentido: “John Lilburne, Oaths and the Cruel Trilemma”, Nathan Dorn, en el sitio web del “Library of Congress”. Puede consultarse el proceso completo en: “The Triall of Lieut. John Lilburne”, London, 1649, published by Theodorus Verax (<http://babel.hathitrust.org>).

⁸ Debo estas ideas y este lenguaje a Genaro Carrió, “Notas sobre derecho y lenguaje, Ed. LexisNexis, Abeledo-Perrot, 5ª Edición”.

de la CADH y 14.3g del PIDCP). Distinto es el caso de los deberes de colaboración de los contribuyentes para con el Fisco, previstos en las normas de procedimiento tributario.

El art. 4 de la Constitución Nacional dice: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional".

Se trata de la fórmula sobre la composición del Tesoro Nacional, de la cual podemos extraer como máximo que los "deberes de contribución" tienen jerarquía constitucional. Pero esto no implica de ninguna manera que los "deberes de colaboración" o "de información" también la tengan, como afirma expresamente parte de la doctrina⁹ y lo sugiere alguna jurisprudencia¹⁰. Esta última postura no tiene sustento en la específica letra del artículo constitucional citado.

Lo anterior no debe producir pánico a quienes sostienen lo contrario. Pues no estamos frente a un caso de desprotección o de vacío normativo. Los deberes de colaboración tienen expresa formulación legal. Los arts. 33 y cctes. de la Ley N° 11.683 hacen mención explícita, detallada y minuciosa, de todos ellos.

Claro está que partir de esta ponderación y analizar las posibles fricciones que pueden producirse entre una garantía con expresa formulación constitucional y un deber de colaboración tributario con previsión legal

⁹ Fridenberg Juan Pablo y Bilbao, José A. "Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación coactiva" en "El delito fiscal", Ed. Ad Hoc, 1ª Ed. 2008, pág. 97 y sgtes.

¹⁰ "Florido, Raúl s/rec. de casación", CNCP, Sala I, 02.10.2006, sobre el que volveremos más adelante.

(no constitucional), condicionará y hasta desequilibrará las respuestas frente a supuestos de conflicto o tensión entre ambos.

3. La garantía contra la autoincriminación en el ámbito penal tributario.

3.1. Titular de la garantía constitucional ("Nadie ...").

No ofrece mayores resistencias la expresión "Nadie" utilizada por nuestro art. 18 CN. No se advierten excepciones al pronombre. Nadie significa ninguna persona.

Sin embargo, un problema que se plantea en la realidad y que se ve reflejado en algunos precedentes jurisprudenciales, radica en la escisión existente entre la persona física, como representante legal del contribuyente inspeccionado o fiscalizado, y la persona de existencia ideal como contribuyente real.

El punto de tensión se advierte en la medida en que pueda comprenderse que la fórmula "nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo" no equivale ni excluye a priori, que "alguien" pueda ser obligado a declarar contra "otro". Pero esto dependerá necesariamente de que ese "alguien" sea considerado desde el punto de vista jurídico un "otro" y no "sí mismo".

En "**Aguilar**"¹¹ se rechazó un planteo de nulidad presentado por el ex presidente de un club de fútbol. El imputado (Aguilar) objetó que el material incriminatorio utilizado en la causa penal había sido obtenido coactivamente del contribuyente (Club Atlético River Plate) a instancias de los requerimientos formulados bajo amenaza de sanción (multa).

¹¹ Juzg. Nac. Penal Tributario N° 1, 26.04.2005, publicado en el sitio web de Errepar.

El razonamiento del fallo para rechazar este argumento en particular fue que "... la garantía a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo (art. 18, CN) es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar mínimamente una imputación penal, y no cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de un proceso de verificación y fiscalización..." (cfr. Consid. 8º).

Como consecuencia de la ambigüedad de este pasaje se advierten al menos dos cuestiones para analizar. Una de manera nítida. La segunda, una derivación de su imprecisión.

La primera está referida al ámbito de validez temporal de la garantía. El fallo analizado sostiene que el representante legal no podría hacer valer la garantía, ni efectuar ninguna oposición jurídicamente atendible al momento de ser intimado en sede administrativa. No obstante, esa afirmación no quitaba ni agregaba nada a la solución del caso pues el planteo de nulidad por afectación a la garantía aludida había sido efectivamente interpuesto en sede penal. Se trata por ende de un *obiter dictum* sin ninguna repercusión.

Lo anterior nos lleva a la segunda cuestión. Si el fallo comentado, además de lo anterior, quiso agregar que aun intentando Aguilar hacer valer la garantía en sede judicial, ello era inviable pues el sujeto intimado en sede administrativa había sido "otro"¹². Es decir, ya no Aguilar sino la propia institución en su carácter de persona de existencia ideal/contribuyente y propietaria de la documentación contable y/o impositiva que se le exigió entregar.

De ser posible la inferencia que se extrae de este fallo –no digo que lo sea, básicamente porque desconocemos los términos concretos en los que el planteo fue redactado, pero simplemente tomémosla

¹² No comprendido en el "Nadie" del art. 18 CN.

como excusa para el análisis- advierto una clara equivocación. Ello pues, como se sabe, las personas jurídicas responden siempre a través de sus representantes legales.

Por ende, hacer una escisión entre persona jurídica intimada en sede administrativa, a la que le resulta imposible en ese momento oponerse al amparo de la garantía constitucional aludida, y persona física imputada en sede penal, que no puede oponerse en sede judicial pues no se la considera la misma persona intimada en sede administrativa, sería un rodeo para validar la violación a la garantía constitucional aludida.

En los autos "**Motorcuenta**"¹³ podemos advertir similar problemática de manera mucho más nítida.

Se dijo allí que: "en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, ya se ha señalado en precedentes del Tribunal que no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley **y que corresponden a un ente de existencia ideal y no a una persona física, que es quien podría ejercer el derecho resguardado en el artículo 18 de la Constitución Nacional**". Este criterio se arrastra de precedentes anteriores de la misma Sala¹⁴.

La primera parte del párrafo transcripto¹⁵, levanta una muralla infranqueable para cualquier tipo de oposición. Según esa línea de pensamiento, cualquier requerimiento del organismo de recaudación con "invocación" de los artículos 33, 35 y cctes. de la Ley Nº 11.683 resultaría incuestionable (siempre). La invocación

¹³ CNPE, Sala "A", rta. 19.06.2007.

¹⁴ CNPE, Sala "A", "Seven Seas", rta. 19.12.2003; "Torres María Laura" rta. 16.07.2004; "A Pro Com", rta. 03.08.2004.

¹⁵ Específicamente la parte no resaltada en negrita.

legal tendría un carácter religioso o dogmático¹⁶. **Este razonamiento olvida que una facultad legal prevista en abstracto puede conducir a un ejercicio inconstitucional en concreto.**

En tal sentido, y conforme una conocida jurisprudencia de la Corte "... una ley puede ser atacada como inconstitucional no sólo por su contenido, sino por la interpretación con que fue aplicada por los jueces en tanto se alega que se halla en conflicto con un precepto de la Ley Fundamental (Fallos: 186:353- y... Fallos: 307:973; 308:54, entre otros)..."¹⁷. Esta distinción coincide con la utilizada por la Corte Suprema de los Estados Unidos en tanto diferencia entre el planteo de inconstitucionalidad dirigido contra la "ley en sí misma" (*on its face*), por un lado, y su aplicación al caso concreto (*in its application*)¹⁸.

La segunda parte del fallo efectúa una inválida escisión. Aun cuando sea cierto que los libros o documentos pertenezcan a un ente de existencia ideal, la información que se desprende de ellos siempre tendrá potencialidad incriminatoria sobre una persona física que, en representación de aquélla, revestirá finalmente la condición de imputado.

En este caso y siguiendo el análisis de la fórmula "*Nadie ... contra sí mismo*", lo que habría que analizar es si la persona física que fue intimada coactivamente¹⁹ a aportar los documentos o a realizar manifestaciones verbales en su carácter de representante

¹⁶ Aunque la inferencia que estoy realizando pueda parecer exagerada o alineada a la finalidad de la crítica que me propongo, no hay ninguna aclaración o especificación de dicha generalidad en el fallo comentado que me permita pensar lo contrario.

¹⁷ Dictamen del Procurador Fiscal al que se remitió la Corte Suprema en el caso "**Ure**", Fallos: 313:209. Tal criterio ha sido mantenido en un caso en donde se declaró la inconstitucionalidad, en forma general, de un determinado régimen jurídico por contradecir principios básicos de la Constitución Nacional ("**Aquino**", 21.09.2004, ver especialmente Consid. 14° del voto de los jueces Petracchi y Zaffaroni).

¹⁸ Conf., entre muchos otros, "**Secretary of State of Maryland v. Munson**", 467 U.S. 947, 965, nota 13.

¹⁹ Elemento que será analizado más adelante.

del contribuyente (persona jurídica) es la misma persona sobre la que recae finalmente la imputación en sede penal.

Con la actual redacción del art. 14 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, luego de las reformas operadas por la Ley N° 26.735 (en adelante LPT), que le otorga responsabilidad penal a la persona jurídica, la discusión se torna aún más compleja y sus límites más difusos. Es que la escisión que se desprende tímidamente de "Aguilar", pero mucho más frontalmente en "Motorcuenta", se torna hoy día prácticamente inviable con la mencionada incorporación²⁰.

La persona jurídica a partir de la reforma de la Ley 26.735 es pasible de responsabilidad penal o al menos de las sanciones consecuentemente previstas. Por ello, las garantías constitucionales que se le asignan a cualquier persona física imputada de un delito también les resultan atribuibles a las personas de existencia ideal.

3.2.El elemento coactivo ("...puede ser obligado...").

En el origen de la garantía analizada, lo que se deseaba evitar no era la confesión del imputado en sí misma, la cual era y sigue siendo una opción posible y válida reunidos determinados requisitos o condiciones²¹, sino la obtención de esa confesión mediante actos aberrantes como las torturas físicas. Desde aquel entonces hasta la actualidad el elemento coactivo de la

²⁰ Es cierto que no contamos hasta el día de la fecha con precedentes que nos permitan considerar la aplicabilidad concreta de esa novedosa norma. No obstante, se han presentado y aceptado en algunos expedientes penales defensas de las personas jurídicas, independientes de las designaciones de defensores de las personas físicas. Esta actitud procesal convalida la legitimación pasiva de la persona de existencia ideal como un sujeto procesal embrionario pero cierto.

²¹ No solo en el derecho local, en tanto y en cuanto sea libre y consentida. Ver por ejemplo en el derecho americano el denominado "plea of guilty". En cuanto al alcance de dicha confesión ver Maier Julio B "Derecho procesal penal", t.III, págs. 128/129 y 163/164, Ed. Del Puerto, Bs. As., 1° Ed., 2011.

garantía analizada ha ido perfeccionándose y ganando terreno.

Se han considerado así que actos tales como "prestar juramento de decir verdad" ("Mendoza", CSJN, Fallos 1:350, y "Diario El Atlántico", Fallos 281:177); las "declaraciones espontáneas" obtenidas mediante violencia física (Fallos 303:1938; 310:1847) o coacción (Fallos: 315:2505; 317:956, entre otros), las confesiones prestadas en sede policial luego rectificadas (Fallos 310:2384), el "engaño", con referencia a la prohibición de formular preguntas capciosas o sugestivas²² o "cualquier forma de coacción física o moral", entrañan una potencialidad coactiva contraria a la garantía. Esta enumeración es simplemente ejemplificativa.

Ahora bien, en relación a lo específicamente analizado ¿puede considerarse que en el marco de un proceso de inspección o fiscalización, la amenaza de multa del art. 39 de la Ley N° 11.683 que se incorpora a los requerimientos, califique como una coacción indebida contra el contribuyente para obtener de él información o comunicaciones que más tarde lo incriminan en el proceso penal?

Según cierta línea de doctrina²³ y algunos fallos de jurisprudencia, esta multa es una mera consecuencia del incumplimiento de los deberes formales.

En el ya invocado "**Aguilar**" se dijo: "En cuanto al apercibimiento efectuado en los términos del artículo 39 de la ley 11683, **no revela aquella pretendida coacción**, en la medida que únicamente importó la notificación del contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta en el marco del mismo procedimiento administrativo que

²² Maier Julio B "Derecho procesal penal", t. I, p. 666, Ed. Del Puerto, Bs. As., 1999

²³ Straccia, María Verónica, "Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria" (Derecho Penal Tributario, Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, 2005, pág. 21)

resultó anterior al inicio del presente proceso penal” (Consid. 7º).

Sometamos a prueba el anterior razonamiento. Imaginemos que el contribuyente en vez de ser notificado de la sanción de multa lo fuera de la pena de veinte azotes en plaza pública. En tal caso, ¿correspondería sostener que ello “no revela aquella pretendida coacción, en la medida que únicamente importó la notificación del contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta en el marco del mismo procedimiento administrativo”?

El ejemplo anterior, aunque absurdo, demuestra que la “advertencia previa” de las consecuencias, que pareciera ser para aquella postura el argumento determinante para desvirtuar el carácter coactivo de la multa, no neutraliza la potencialidad coactiva en sí de dicho anuncio. Lo que resulta imprescindible es calibrar el contenido específico de ese anuncio.

Resulta una pretensión poco rigurosa, o directamente imposible, buscar una especie de “naturaleza” o “sustancia” que nos posibilite diferenciar de antemano y frente a cualquier supuesto lo que es coactivo de lo que no lo es²⁴. No obstante, el elemento específico analizado (la multa del art. 39) tiene por lo menos dos fuentes claras que lo definen. Una jurisprudencial. La otra legal.

Por un lado, la Corte Suprema en reiteradas oportunidades se ha pronunciado definiendo el carácter penal de las multas²⁵. Por otro, nuestro Código Penal en su artículo 5º prevé cuatro tipos de penas para los delitos: reclusión, prisión, multa e inhabilitación.

²⁴ Ya en el derecho romano, existía ese afán de buscar los elementos esenciales o la palabra exacta para definir ciertas instituciones legales. Uno de esos perseguidores fue Labeo, considerado fundador del grupo de los Proculians (cfr. Peter Stein, “The two schools of jurists in the early roman principate”).

²⁵ Fallos 192:229 “Ignacio García v. D.G.I.R.”; Fallos 200:340 “Vega y Roman”; Fallos 212:240 “Antonio Díaz y José Quirino Martins”.

No caben dudas entonces de que la amenaza de los funcionarios de la AFIP sobre la aplicación de multas en caso de omitir la colaboración que se requiere, es una amenaza de naturaleza penal, un elemento con capacidad coactiva suficiente para que el sujeto a quien se le destina dicha admonición se vea encerrado en el dilema que la garantía desea evitar²⁶: cumplir con el mandato legal e inculparse o incumplir con aquél y ser sancionado penalmente²⁷.

Distinto resulta el supuesto de las declaraciones juradas rectificativas pues media allí una voluntad del contribuyente, no inducida bajo ninguna presión, compulsión o coacción de las agencias estatales de recaudación de impuestos, sino más bien un análisis de conveniencia o de planificación tributaria.

En estos casos no podría alegarse ninguna violación a la garantía y, consecuentemente, la documentación, el reconocimiento mismo que podría implicar la rectificatoria²⁸ o la información aportada al Fisco junto con la declaración, podrían ser utilizadas eventualmente como pruebas de cargo para la radicación de la denuncia correspondiente. En tal sentido, ver "Garantía Cia. Argentina de Seguros", CNPE, sala B,

²⁶ Coinciden con esta posición Fridenberg y Bilbao, art. citado.

²⁷ Folco y Gómez en "Procedimiento Tributario – Ley 11.683" sostienen directamente que el art. 39 constituye una ley penal en blanco.

²⁸ Hablo en lenguaje potencial porque habría que determinar, al menos inicialmente, y entre otras cosas, si esa rectificatoria respondió a una equivocación sincera en la declaración previamente presentada por el contribuyente o si en realidad se debe a un desistimiento tardío en la comisión de un delito, entre tantas otras circunstancias posibles.

14.02.2006; "Faviano, Carlos" CNCP, Sala III, 18.05.2006²⁹.

3.3. Concepto de declaración ("... a declarar...")

Llegamos a uno de los puntos más problemáticos en la aplicación de la garantía estudiada en el marco del contexto analizado. La dificultad radica en el contenido o el alcance que le otorguemos al término "declaración" del art. 18 CN. Lógicamente, todo lo que consideremos como tal quedará a cubierto por la garantía y lo que no, excluido.

Como todo lenguaje, el lenguaje legal es una convención. Y en todas las convenciones hay palabras que designan objetos específicos y otras con las cuales el campo de aplicación se torna más incierto y hasta en cierta medida maleable. La palabra "declaración" es un ejemplo de estas últimas.

No caben dudas de que la declaración aludida en el art. 18 CN³⁰ tiene un foco de significación central. Comprende las expresiones orales, verbales, del contribuyente. Expresiones éstas que parcialmente son objeto del amplio catálogo de facultades que la Ley Nº 11.683 le asigna al organismo recaudador (ver art. 35 inc. a.-, "contestar o informar verbalmente", y c.-, "Cuando se responda verbalmente a los requerimientos...", por ejemplo). Pero las dudas aparecen cuando ya no se trata

²⁹ El voto en disidencia (Dra. Ledesma) entiende que frente a un supuesto como el planteado existe afectación de la garantía constitucional. Si bien la postura de este trabajo está referido a las facultades de la AFIP, de la lectura de este voto no se entiende de qué modo el contribuyente se habría visto "obligado" a presentar las rectificativas. En realidad, entiendo que en "Faviano" no hubo obligación alguna sino, en el peor de los casos, un error estratégico en el reconocimiento, reconocimiento que luego el organismo de recaudación utiliza como prueba en la causa penal. El único aspecto que debería analizarse es de política criminal o de conveniencia para la hacienda pública pues si frente a cada rectificativa el contribuyente asume el riesgo automático de una denuncia penal, las rectificativas tenderían a extinguirse y con ello la capacidad recaudatoria del Estado Nacional, Provincial o de la Ciudad.

³⁰ El verbo declarar como derivación del sustantivo declaración utilizado en este artículo de la CN, no se vuelve a repetir en todo su texto.

de una expresión verbalizada, de una manifestación a viva voz³¹ ante el inspector actuante, sino de documentación emanada, producida o perteneciente al contribuyente.

La doctrina clásica sobre el alcance de la garantía contra la autoincriminación aparece formulada por la Corte Suprema de la siguiente manera: "Desde antiguo esta Corte ha seguido el principio de que lo prohibido por la ley Fundamental es compeler física o moralmente a una persona con el fin de obtener comunicaciones o expresiones que debieran provenir de su libre voluntad..." (Fallos 318:2518). Esto sin embargo no nos aclara demasiado.

La jurisprudencia americana, en cambio, ha construido toda una línea de razonamiento sobre estos aspectos sobre la que me interesa detenerme³².

En el célebre caso "Boyd" (**1886**)³³, y mucho tiempo después de manera indirecta en "Dionisio" (**1973**)³⁴, se sentó el criterio que intimar a una

³¹ Una discusión aparte merecería determinar si esa "declaración" debe o no estar plasmada formalmente (por ejemplo, en un acta) o si ya reviste el carácter de declaración una vez exteriorizada por el sujeto independientemente de su asiento material.

³² La lectura de estos fallos es riquísima por la cantidad de variables (y soluciones) que se van planteando. Solo rescato algunos pasajes que sirven como faros orientativos del punto de análisis.

³³ 116 US 616. "We are further of opinion that a compulsory production of the private books and papers of the owner of goods sought to be forfeited in such a suit is compelling him to be a witness against himself, within the meaning of the Fifth Amendment to the Constitution, and is the equivalent of a search and seizure -and an unreasonable search and seizure- within the meaning of the Fourth Amendment-" (Voto del *Justice* Joseph Bradley). En el caso, el Sr. Boyd había sido **obligado por el Juez local a presentar facturas de mercadería que había sido previamente incautada en infracción a las leyes aduaneras. No hacerlo, era tanto como admitir su culpabilidad según una ley del año 1874.**

³⁴ 410 US 1. "Dionisio" fue un caso donde una persona con ese apellido se negó a aportar su registro de voz -el cual iba a ser comparado con ciertas grabaciones-, alegando que ello podía afectar los derechos que le otorgaban la 4ta y 5ta. Enmiendas de la Constitución de los Estados Unidos. En el desarrollo del voto del *Justice* Stewart, se reafirmó de la siguiente manera lo expuesto en Boyd "The grand jury cannot require a witness to testify against himself. It cannot require the production by a person of private books and records that would incriminate him". No obstante y por motivos que no viene al caso enunciar, el planteo de Dionisio fue desechado.

persona a suministrar documentación o papeles privados que lo comprometieran criminalmente violentaba la garantía de la V Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos. Ello, dado que hacerlo equivaldría tanto como compelerlo a declarar contra sí mismo.

Esta Jurisprudencia -que solo se utiliza parcialmente en estos pasajes a modo de complejizar aspectos que parecen sencillos- fue evolucionando y en gran medida cambiando.

En "Fisher" (**1976**), el supuesto era distinto. La Internal Revenue Service (IRS), la agencia federal de recaudación de impuestos de los Estados Unidos, había solicitado determinada documentación perteneciente a ciertos contribuyentes. Esta documentación, que había sido previamente elaborada por contadores, se encontraba en manos de los abogados de los contribuyentes. Los abogados al ser requeridos se negaron a cumplir con lo ordenado. Los requerimientos de la agencia gubernamental habían sido realizados en el marco de una investigación en curso, con posibles consecuencias legales, civiles y criminales, en materia de leyes impositivas federales.

Son notorios los aditamentos que se van agregando en cada uno de estos casos. También es notorio que en la descripción del fallo se adviertan esas circunstancias diferenciadoras que, por ello, exigen obligatoriamente un análisis individual, único, como muchas veces no se realiza en nuestra práctica jurisprudencial local.

El *Justice White* entendió que la garantía de la V Enmienda no prohibía la exhibición o presentación compulsiva de cualquier tipo de evidencia material incriminante sino solo de aquella a través de la cual el acusado era coaccionado a efectuar un "aporte

comunicativo” que lo incriminara³⁵, coacción que en el caso, de todos modos, el magistrado no advertía.

Los votos de los *Justices Brennan y Marshall* fueron un poco más allá. Ellos analizaron si los registros o la documentación del contribuyente poseían características o “aspectos comunicativos” que los transformaran en material testimonial (“testimonial materials”), equiparando así esta documentación –que en el caso no cumplió con dicho *test-* a la “declaración” prevista y protegida en la enmienda constitucional estudiada³⁶.

Del voto del Justice Brennan interesa resaltar el siguiente pasaje, cuya traducción libre me permito: “No percibo ningún principio que, por un lado, prohíba forzar a una persona a divulgar el contenido de su mente pero, por otro, permita compeler a divulgar el contenido de sus documentos forzando su presentación. De lo contrario, la protección constitucional sería fortuita”.

En “Doe” (1984)³⁷, el *Justice Powell* concluyó que el “contenido” de los registros comerciales requeridos no gozaba del privilegio de la V Enmienda. Entendió, a tal fin, que su preparación era voluntaria y que no existía elemento compulsivo alguno en dicha preparación³⁸. No obstante, consideró que la intimación

³⁵ “It is also clear that the Fifth Amendment does not independently proscribe the compelled production of every sort of incriminating evidence but applies only when the accused is compelled to make *testimonial* communication that is incriminating”.

³⁶ Si bien la decisión de la Corte en “Fisher” fue descartar el planteo del contribuyente, por las particularidades propias del caso (documentación elaborada por el Contador del contribuyente, que además se encontraba en manos del abogado de este último, a quien en realidad se le dirigieron los requerimientos), no caben dudas que los votos de los jueces Brennan y Marshall le asignan una capacidad de protección más amplia a la garantía contra la autoincriminación.

³⁷ El caso es distinto a “Fisher” pues en “Doe” quien había sido intimado a aportar una amplia variedad de documentos comerciales fue el propio contribuyente. No su abogado ni su contador.

³⁸ “...the Fifth Amendment only protects the person asserting the privilege only from *compelled* self-incrimination. Where the preparation of Business records is voluntary, no compulsion is present”.

compulsiva para exhibirlos o entregarlos, y en tanto ellos pudieran tener “aspectos testimoniales” y “efectos incriminantes”, sí podría comprometer la garantía contra la autoincriminación, máxime sin una ley que asegurara la inmunidad de quien los entrega.

El *Justice O'Connor* agregó que la V Enmienda no proveía en absoluto algún tipo de protección al “contenido” de los papeles privados de cualquier tipo y que “Fisher” había marcado la sentencia de muerte al alcance que la Corte americana le había asignado a la garantía en el ya nombrado “Boyd”.

Los *Justices Marshall y Brennan* disintiendo abiertamente con la anterior afirmación, entendieron que bajo la protección de la V Enmienda existen ciertos documentos que ninguna persona puede ser obligada a exhibir o entregar frente a los requerimientos gubernamentales.

El breve repaso anterior denota un esfuerzo intelectual profundo y necesario para descifrar la complejidad del contenido de los conceptos volcados en la V Enmienda y de su capacidad de alcance o rendimiento concreto posterior en la multiplicidad de casos o circunstancias únicas en los que los primeros se plantean.

Volviendo a la jurisprudencia local, en el caso “Florido”³⁹, se consideró que la aportación o exhibición de documentos contables no calificaba ni era equiparable a la declaración aludida y protegida por la garantía constitucional. Sin embargo, de la lectura completa del fallo “Florido” se advierten por lo menos tres cuestiones fundamentales que debieron, de ser analizadas, cambiar radicalmente el rumbo de lo decidido.

La primera, es que del relato de los hechos que antecedían a la decisión, la AFIP y Florido habían tenido un **amplio intercambio comunicativo** a través de numerosos requerimientos.

³⁹ CNCP, Sala I, 02.10.2006.

La segunda es que Florido no solo había sido obligado a aportar documentación en su contra sino también a “responder preguntas” concretas de los funcionarios de la AFIP. Por ello, cuando la Cámara de Casación sostuvo que “la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la ‘declaración’ a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional” *olvidó* (y por ello no analizó) que **el contribuyente efectivamente había declarado**.

Y tercero, que del propio relato de los antecedentes del caso, también se desprende **la sospecha previa de la AFIP de estar frente a un usuario de facturas apócrifas**. Es decir, la AFIP era plenamente consciente de que la persona a la que se le requería documentación y manifestaciones había incurrido muy probablemente en la comisión de un delito penal tributario.

A diferencia del repaso que efectuamos de algunos precedentes de la Corte Americana, en casos como el comentado existe al momento de fallar una amnesia de los hechos concretos del caso, que son los que siempre determinan (o deberían determinar) las decisiones jurisdiccionales⁴⁰.

Otros precedentes relevados le brindan incluso un margen menor de aplicación o de cobertura a la garantía aludida en materia penal tributaria, pues aun reconociendo las declaraciones o las respuestas brindadas por los contribuyentes en la etapa de fiscalización, las excluyen directamente de la cobertura constitucional.

⁴⁰ Garay, Alberto, calificando esta anomalía general como el “desdén por los hechos”, explica al respecto que “los hechos, muchas veces son mencionados al pasar y descuidadamente, como si lo único importante fuera la construcción jurídica que resuelve el caso” (“La Doctrina del Precedente en la Corte Suprema”, 1ª Ed., 2013, Abeledo Perrot, pág. 76). En la misma obra, páginas más adelante se cita “Hay una especie de atracción hacia lo abstracto, un deseo de superar el marco de los hechos del caso, utilizándolos como trampolín para saltar a construcciones de vasto alcance ... Otro modo de razonamiento, más apegado a las modalidades propias del complejo fáctico que se tiene a la vista se nos antoja cosa un tanto pedestre, tarea casuística, empresa de poco vuelo” (Carrió Genaro, Recurso de Amparo y técnica judicial, 2ª ed., Ab Perrot, 1987).

Así, en "Torres Ma. Laura"⁴¹, se sostuvo que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo "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 a una persona física, que es quien podría ejercer el derecho resguardado en el artículo 18 de la Constitución Nacional".

Existe en el supuesto una directa aceptación de que las "manifestaciones" del contribuyente, ya no solo su documentación contable, en respuesta a los requerimientos de la AFIP (art. 35.c de la Ley 11.683), pueden ser utilizadas durante el juicio sin afectación a la garantía contra la autoincriminación.

En "Bordigoni de Rovera"⁴² también se sostuvo que las respuestas o las expresiones verbales a los requerimientos del Fisco no pueden equipararse ni *paralelizarse* (lenguaje del fallo) a la declaración del imputado propiamente dicha. Nótese que las respuestas no son lo mismo que las expresiones. Las respuestas suponen preguntas previas. En tanto las expresiones son manifestaciones frente a una inspección o fiscalización. El campo de permisión que emana del fallo es en tal sentido amplio.

Del repaso de casos seleccionados se advierte la enorme distancia entre posiciones que consideran posible que el aporte compulsivo de cierta documentación sea equiparable a la "declaración" que protege la garantía⁴³, de otras que lo excluyen incluso frente a manifestaciones o respuestas del contribuyente a la AFIP, mediando sospechas previas sobre la posible comisión de un delito penal tributario.

⁴¹ CNPE, Sala A, Causa N° 51.759, rta. 16.07.2004.

⁴² CNPE, Sala B, 26.03.1996, reg. 145/96.

⁴³ Tal la postura de este artículo.

3.4 Identidad y diversidad de sujetos (“en contra de sí mismo”)

Como vimos anteriormente, la fricción entre el deber de colaborar y la garantía constitucional se produce cuando existe coincidencia entre la persona intimada por la autoridad recaudatoria y la coaccionada bajo pena de multa. Vimos también que esa identidad sigue existiendo en los casos de que quien oponga el planteo sea el representante jurídico o legal del contribuyente (persona jurídica) intimado. Agregamos que la aún novedosa incorporación de las personas jurídicas como sujetos procesales pasibles de imputación penal esfuman esas pretensas diferencias.

Distinto resulta cuando los requerimientos de información son cursados a terceros. Tal el caso, por ejemplo, de abogados o contadores de los contribuyentes en poder de documentación de estos últimos, sin perjuicio del análisis que debería o merece hacerse (y que aquí no haré) de la confidencialidad entre cliente y profesional.

El punto desarrollado aquí fue perfectamente resaltado en el ya aludido “Fisher”, en donde el Justice White aclaró, con cita de la Corte Americana en “Couch v, United States”, que el privilegio que otorgaba la V Enmienda no resultaba violado ante los requerimientos compulsivos de la autoridad impositiva cuando esa orden no compelmía al contribuyente a hacer nada y menos aun a ser un testigo en su contra⁴⁴.

El hecho de que los abogados, o por extensión los contadores, sean agentes del contribuyente no cambia en nada el resultado. Más adelante se agrega

⁴⁴ “The taxpayer’s privilege under this Amendment is not violated by enforcement of the summonses involved in these cases because enforcement against a taxpayer’s lawyer would not ‘compel’ the taxpayer to do anything -and certainly would not compel him to be a ‘witness’ against himself”

que es la información obtenida extorsivamente del imputado la que ofende el sentido de justicia⁴⁵.

4. La sospecha de la comisión de un delito

Dado que el punto de partida de este trabajo es establecer un límite a la AFIP en el ejercicio de las facultades del art. 33 y sgtes., y que este límite está a mi criterio claramente configurado cuando el organismo recaudador posee sospechas sobre la comisión de un delito penal tributario –momento a partir del cual debe cesar todo intercambio comunicativo, incluido el documental, bajo pena de nulidad-, resultará determinante identificar qué significa la sospecha; desde qué momento comienza a tener relevancia y cómo se plasma en la dinámica de un procedimiento fiscalizador.

La casuística y la riqueza de las variaciones que un acontecimiento puede presentar exceden cualquier intento generalizador. No obstante intentaré plantear algunas pautas que nos permitan delimitar conceptualmente el concepto de sospecha.

En primer lugar, es importante resaltar que no se trata de la sospecha de comisión de cualquier injusto o delito del amplio catálogo legal que existe al respecto. Estamos ante la posibilidad de comisión de delitos penales tributarios, que poseen características propias, distintas de los delitos ordinarios y que afectan un mismo bien jurídico.

El organismo estatal que interviene en las tareas de inspección o fiscalización previas tampoco es uno cualquiera. Se trata de un organismo complejo, calificado que, incluso, cuenta entre sus filas con un área especializada en la materia a la que además se le brinda intervención concreta en este tipo de casos.

⁴⁵ “It is extortion of information from accused which offends our sense of justice”.

La lectura del expediente administrativo, que muchas veces implica hurgar en miles de papeles sin un orden demasiado específico, ayudará la tarea. No solo la intervención en cierto momento del procedimiento de la Dirección de Planificación Penal Tributaria y Aduanera⁴⁶ será un indicio objetivo y contundente sobre la sospecha de la comisión de algún delito, sino también la utilización de cierto vocabulario específico en el intercambio entre los funcionarios de la AFIP.

Así, si en el marco de una inspección se mencionan términos tales como "opacidad" en las instrumentaciones de ciertas operaciones (por ejemplo, préstamos), "interposición de terceras personas", el supuesto "fin de ocultar el origen de los fondos", "la utilización o aprovechamiento de facturas apócrifas"⁴⁷, o cualquier otra terminología que se vincule directamente con conceptos típicos penales, las alarmas deben activarse y el acercamiento al contribuyente y las exigencias coactivas de aportar documentación propia o de efectuar declaraciones al respecto, ingresan en el límite de lo que la garantía quiere evitar⁴⁸.

En "Brandi"⁴⁹, se efectuó una distinción muy sutil para validar las facultades del organismo recaudador. Se dijo allí que no era lo mismo la sospecha de una "irregularidad" que la sospecha de un "delito". Desde el punto de vista de la dogmática penal, podría hacerse un paralelo entre la sospecha de la antijuricidad de la sospecha del injusto. Pero dado que los funcionarios de la AFIP interviniente, lo digo con todo respeto, no necesariamente tienen que ser Günther Jakobs, esa diferenciación tan delicada resulta imposible en la

⁴⁶ Creada mediante disposición 182/2002

⁴⁷ Todos estos términos están extraídos de actuaciones reales de fiscalización o inspección, en el curso de las cuales le fue exigida documentación a los contribuyentes.

⁴⁸ Fridenberg y Bilbao en la op. citada (pág. 101) reconocen expresamente que los delitos fiscales "son, generalmente, detectados a partir de las facultades de verificación y fiscalización antes reseñadas".

⁴⁹ CNPE, Sala B, 24.06.2004.

práctica. Salvo que el objetivo sea, como pareció serlo, una justificación para salvaguardar la excesiva facultad de inquirir, en un primer momento, e incriminar en una segunda etapa.

El más mínimo indicio de irregularidad, sin sutilezas teóricas, que la AFIP posea respecto a la conducta del contribuyente debe actuar como un alerta para que los funcionarios paralicen todo intercambio informativo o comunicativo con los sujetos sospechados.

Nuevamente debo repetir que ello no anula la facultad de esos mismos funcionarios de solicitar, por ejemplo, una de las medidas de urgencia del art. 21 de la LPT sin invadir en lo más mínimo el terreno que ampara la garantía. El punto de equilibrio y la evitación de la discusión al respecto resultan irrefutables y equilibran las fuerzas en pugna.

Una salida similar a la anteriormente propuesta puede relevarse en los autos "Boggiano, Rudi"⁵⁰. Partiendo de la limitación que implica inferir los hechos de la mera lectura del fallo⁵¹, todo indica que frente a sospechas claras y contundentes sobre la comisión de un delito tributario, el Juez de Primera Instancia le ordenó a la AFIP abstenerse de ejercer sobre el contribuyente las facultades legales establecidas en los arts. 35 y 36 de la LPF para evitar la violación a la garantía contra la autoincriminación y, en su reemplazo,

⁵⁰ CNCP, Sala I, 29.04.2004, reg. 7044.1, causa 5526.

⁵¹ En apariencia, se trató de una sociedad que no se encontraba bajo inspección del organismo fiscal pero sobre la que pesaban suficientes indicios o sospechas para considerar que se encontraba involucrada en maniobras (simulación de operaciones comerciales) tendientes a evadir impuestos. Estas sospechas partían de otras causas penales ya iniciadas y conexas. Como vemos, el caso no presenta una identidad exacta con el supuesto hipotético que venimos planteando, donde existe un contribuyente inspeccionado en la etapa previa a la judicial (penal), sino que se trata de sospechas durante la tramitación misma del expediente y en consecuencia de los límites que el magistrado dispuso que correspondía aplicar a esa etapa en particular. A mi modo de ver, lo determinante para interrumpir ese intercambio comunicativo no es la etapa en la que esa circunstancia se presente – administrativa o judicial- sino la aparición de las sospechas o indicios de criminalidad.

dictó órdenes de allanamientos⁵² para dar con el material que permitiera acreditar la comisión del delito penal tributario. Dicha decisión si bien fue anulada por la Cámara de Apelaciones⁵³, luego fue ratificada por la Cámara de Casación.

5. Facultades policiales, jurisdiccionales y facultades de la AFIP.

Validar el accionar de los agentes de la AFIP en el sentido que se critica, implica aceptar que aquéllos poseen mayores facultades inquisitivas frente a una persona sospechada de criminalidad que las fuerzas de seguridad y que los propios Jueces de la Nación.

En efecto, si durante el devenir de un procedimiento policial cualquiera, un agente federal de cualquier fuerza de seguridad advierte que la persona frente a la que se encuentra presenta indicios vehementes de comisión de un delito, debe, bajo pena de nulidad, suspender todo intercambio comunicativo⁵⁴ y/o requerirle documentación y proceder a la apertura de la misma⁵⁵.

Existen excepciones al respecto, pero no en cuanto a la comunicación sino a la requisita o incautación

⁵² Allanamientos que se llevaron a cabo en los domicilios de los estudios profesionales (contables) que asesoraban al contribuyente, algo similar a lo que vimos que sucedió en “Fisher”

⁵³ Quien declaró la nulidad de los autos del juez de primera instancia que dispuso los allanamientos.

⁵⁴ Art. 184 CPPN. – “Los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad tendrán las siguientes atribuciones: ... 10) No podrán recibir declaración al imputado. Sólo podrán dirigirle preguntas para constatar su identidad, previa lectura que en ese caso se le dará en alta voz de los derechos y garantías contenidos en los artículos 104, párrafo 1º y último, 197, 295, 296 y 298 de este Código, de aplicación analógica al caso, todo ello bajo pena de nulidad en caso de así no hacerse, sin perjuicio de la comunicación que hará el juez a la autoridad superior del funcionario a los efectos de la debida sanción administrativa por el incumplimiento”.

⁵⁵ Art. 185 CPPN. – “Los funcionarios de la policía y fuerzas de seguridad no podrán abrir la correspondencia que secuestren, sino que la remitirán intacta a la autoridad judicial competente; sin embargo, en los casos urgentes, podrán ocurrir a la más inmediata, la que autorizará la apertura si lo creyere oportuno”.

de elementos, cuando el auxilio judicial pueda resultar tardío o en grave perjuicio para la posible víctima del delito. No obstante, en el supuesto analizado de un contribuyente inspeccionado, lejos estamos de encontrarnos frente a una hipótesis de este tipo.

En similar medida, si un Juez o Fiscal que se encontrara interrogando a un testigo⁵⁶ advierten que ese testigo puede autoincriminarse al responder las preguntas que se le están efectuando, deberían suspender toda comunicación, suspender el acto procesal llevado a cabo y proveer a la defensa del nombrado⁵⁷. No podrían en cambio aprovechar la ocasión, la detección de la sospecha, para seguir avanzando en sus deseos inquisitivos.

De hecho, los Jueces Penales Económicos, al iniciar de oficio aunque a través de la AFIP el procedimiento de determinación de deuda del art. 18 de la Ley 11.683 siempre advierten al organismo que en el curso de dichas tareas deberán abstenerse de establecer todo tipo de comunicación o requerimiento de documentación al contribuyente investigado.

Pues bien, validar las facultades de los agentes de la AFIP frente a idéntico marco de circunstancias (detección de la sospecha de criminalidad) es atribuirle una facultad no solo peligrosa desde el punto de vista constitucional sino única en nuestro ordenamiento penal.

⁵⁶ Vale el paralelo en este punto entre testigo y contribuyente. En efecto, por definición y como principio, un contribuyente inspeccionado o fiscalizado posee una situación aséptica inicialmente desde el punto de vista jurídico. Así como el inspector o agente de la AFIP podría detectar en el curso de dicho acto administrativo la sospecha de la comisión de un delito y/o que el contribuyente pueda autoincriminarse con la documentación que se le está exigiendo, el Juez o Fiscal estarían en similar posición al oír a un testigo –por definición ajeno a los hechos que se investigan- que incurre en riesgos similares para su situación personal.

⁵⁷ Ver en tal sentido el precedente de la Corte “Rodríguez Pamias” (CSJN Fallos 227:63) citado por Carrió, Alejandro en “Garantías constitucionales en el proceso penal” (6ª Edición, 2014, Ed. Hammurabi, pág. 485).

En el mencionado precedente "Seven Seas" se fijó un criterio muy peligroso. Frente a un planteo de nulidad de una contribuyente, basado en que los elementos en los que se sostenía la denuncia habían sido aportados por ella misma, se dijo que "los límites constitucionales a que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos **no entran en juego cuando hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público**".

Semejante generalidad, que merecería por cierto mayores precisiones, no las tiene. Y no las tiene cuando en paralelo se está dejando de lado no solo una garantía constitucional sino cualquier límite constitucional ("**los límites constitucionales... no entran en juego**"). Siguiendo esta línea de razonamiento, a la administración pública solo le bastaría alegar hallarse en ejercicio de una facultad reglamentada de una actividad económica que guarde relación con un difuso "interés público".

No se desprende del fallo ni de la generalidad de sus afirmaciones, un análisis concreto de las circunstancias del caso; de los diferentes supuestos posibles o del ejercicio concreto de esa facultad legal por parte del organismo recaudador. Sostener algo así es tanto como afirmar que no puede cometer abuso de armas aquél que tenía legítima posesión para ostentarla.

6. Las soluciones propuestas.

Desde la doctrina se han planteado múltiples salidas frente al dilema planteado.

Entre tantos otros autores que se pronuncian en la materia, Spisso sostiene que: "los datos y pruebas obtenidos coactivamente del administrado bajo amenazas de sanciones no pueden ser utilizados posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa,

en los casos en que se admita el ejercicio de jurisdicción penal por la administración”⁵⁸

Carlos Folco y Teresa Gómez marcan como límite “existente en la relación entre contribuyente y la administración tributaria, a la autoincriminación de una conducta que pudiera considerarse delito por parte de los contribuyentes, habida cuenta de que si esto sucediera se verían lesionadas las garantías constitucionales”⁵⁹.

Soler, a su vez, explica y demanda que “al iniciarse una inspección, se le comuniqué al contribuyente que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si bajo esas condiciones, el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como prueba de cargo”⁶⁰.

Siguiendo la solución antes propuesta, en “Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda.”⁶¹, el Juzgado de Primera Instancia había dispuesto el archivo de las actuaciones, toda vez que el informe que sustentaba la denuncia se basaba en pruebas aportadas de la mano del contribuyente-imputado, sin haberse advertido que serían utilizadas en el proceso penal posterior. Si bien el fallo fue revocado, a mi criterio sin diferenciar -nuevamente- la letra de la ley de su ejercicio concreto, interesa aquí resaltar que esa advertencia previa había sido un argumento atendible para el juzgador.

⁵⁸ Spisso Rodolfo, “Derecho constitucional tributario”, Ed. Depalma, Bs. As., 2000, págs. 635 y ss.

⁵⁹ “Procedimiento Tributario”, LL, Bs. As., 2009, pág. 225

⁶⁰ Soler, Osvaldo, “El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP”. Impuestos, Tomo 2002-A, pág. 25. En sentido similar: Pablo S. Varela “La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria”, en Derecho Penal Tributario, T. II, y Juan M, Alvarez Echagüe, en “La clausura en materia tributaria, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2002.

⁶¹ CNPE, Sala A, 05.12.1996, c. 37.170.

En el ya citado "Brandi" se estableció un criterio abiertamente opuesto al anterior, al sostener que "no existe ninguna norma que imponga este deber a aquel organismo cuyo incumplimiento pueda pregonarse", en relación expresa al supuesto deber de comunicar que el resultado de las tareas administrativas podría ser utilizado para efectuar una denuncia penal.

Fridenberg y Bilbao, por su parte, entienden que "... de considerarse conculcada dicha garantía, eventualmente podría plantearse tal defensa en la causa penal, una vez iniciada ésta y utilizadas en contra del imputado declaraciones autoincriminatorias coactivamente obtenidas. En ese sentido, la garantía constitucional en análisis, en esta materia, no reviste naturaleza preventiva, sino que sólo cabe su alegación en caso de agravio concreto, el que sólo podrá verificarse una vez iniciada la causa penal, y traídas a juicio 'declaraciones' coactivamente obtenidas de parte del propio imputado"⁶².

También arroja luz sobre este punto el trabajo del Dr. Mariano Borinsky, quien al respecto ha sostenido: "El deber de colaboración del contribuyente, a su vez implica, en caso de incumplimiento, la coacción estatal (sanciones por incumplimientos de deberes formales). Es decir que el deber de veracidad del sujeto obligado está condicionado por la amenaza de sanción administrativa, con connotaciones penales (dado el carácter penal de la multa). Por ello, a fin de no afectar la garantía que prohíbe la autoincriminación, el organismo fiscal debe ser cuidadoso de no vulnerar, en el ámbito administrativo, derechos del contribuyente que puedan tener proyección en el proceso penal. Para ello, en el ámbito nacional, cuando el organismo fiscal pretenda hacerse de

⁶² Juan P. Fridenberg y José A. Bilbao, "Los deberes de colaboración tributaria y la garantía contra la autoincriminación coactiva" en "El delito Fiscal", Ed. Ad Hoc, 1ª Ed. 2008. pág. 108.

documentación sensible del contribuyente, deberá valerse del instrumento legal adecuado, según el caso”⁶³.

7. Conclusión.

Como ya se adelantó en reiterados pasajes de este artículo, frente a una situación de sospecha sobre la posible comisión de un delito, los funcionarios de la AFIP cuentan entre sus amplios poderes con la posibilidad de recabar una orden de allanamiento judicial (art. 35 inc. e. de la Ley N° 11.683) para dar con la documentación que se estima necesaria, pedido que deberá ser despachado de manera inmediata (24 hs) por el juez competente.

Esa atribución procede ante la mera negativa del contribuyente de entrega y acceso a la documentación. No hace falta para legitimar la solicitud que exista una presunción de fraude o evasión fiscal⁶⁴ por lo cual será claramente procedente en el caso de que esa sospecha se configure.

He detectado, ya no en sede judicial sino administrativa⁶⁵, que recogiendo quizás estas advertencias o bien asumiendo con honestidad una postura distinta, la AFIP ha comenzado en algunos casos a suprimir en sus requerimientos o formularios preimpresos, la amenaza coactiva de la aplicación de las multas del art. 39.

Es de todos modos cómico o al menos paradójico, verificar que esa supresión se ha efectuado mediante una aclaración “manual” incorporada al texto del requerimiento pero obrando, a la misma vez, en el formulario impreso la admonición o amenaza legal de

⁶³ Mariano Borinsky, “El Fraude Fiscal”, Ediciones Didot, 1ª Ed. 2013, pág. 623.

⁶⁴ CNCAF, Sala II, “Fisco Nacional c / SMQ s/allanamiento”, 08.03.1994.

⁶⁵ Por motivos de secreto profesional no puedo brindar mayores precisiones.

imposición de multas⁶⁶. Considero que esa supresión informal carece de toda validez legal. Es claro que no es ese el modo legítimo de modificar una disposición legal. Pero al menos abre la esperanza de que desde el mismo seno del organismo recaudador, las voces disidentes comienzan a oírse.

Más allá de lo expresado sobre la interrupción en la comunicación que la AFIP debe efectuar al momento de detectar la más mínima sospecha sobre la posible comisión de un delito penal tributario, encuentro una salida normativa adicional, posible y anterior al planteo de nulidad en sede penal para el contribuyente, en casos problemáticos como el analizado.

En efecto, el art. 39, segunda parte, inciso 2º de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 11.683 establece sanciones (multa agravada) para quienes violan el cumplimiento de los deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y/o fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables⁶⁷.

⁶⁶ Puede leerse en el mismo requerimiento o F. 8600/I al que hago alusión una anotación manual que dice *“No se aplicarán las disposiciones establecidas en el Art. 39 y 70 de la Ley 11683 en caso de incumplimiento”* y a continuación la siguiente frase impresa en el mismo formulario *“El presente requerimiento se formula en uso de las facultades conferidas a esta Administración Federal de Ingresos Públicos por los arts. 33 a 36 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y el art. 1º del Decreto N° 618/97 y bajo apercibimiento de lo dispuesto en los art. 39 y 70 de la misma Ley”*.

⁶⁷ Transcripción: Art. 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): ... “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”

No obstante, el propio inc. 2º prevé una excepción cuando sostiene que esta resistencia solo resultará reprochable “en la medida en que los mismos (refiriéndose a los requerimientos de los funcionarios actuantes) no sean **excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas**”.

Pues bien, tengo por claro que un funcionario, que de manera directa o a través de un requerimiento formal, le está exigiendo a un contribuyente, ni más ni menos, que entregue documentación o que realice manifestaciones que lo incriminarán penalmente, califica como un requerimiento excesivo o desmesurado.

Para arribar a esa valoración y calificarlo de esta manera, es suficiente tener en cuenta las dos pautas que la propia norma nos proporciona como referencia⁶⁸. En primer lugar, el tipo de “información” que estamos analizando que se solicita. Esto es, documentación o manifestaciones con contenido autoincriminante. Y en segundo término, la “forma”. Vale decir, el requerimiento coactivo por la amenaza de multa⁶⁹.

Vemos entonces que según el planteo que formulo existe, en paralelo, i) un límite para la AFIP y una salida alternativa para que ésta logre idénticos resultados sin invadir la garantía constitucional analizada ii) pero también una herramienta a disposición del contribuyente para oponerse justificadamente a las exigencias dirigidas⁷⁰.

⁶⁸ Me refiero a que el art. 39 utiliza calificativos como “excesivo” o “desmesurado” pero relaciona inmediatamente estas calificaciones con dos pautas objetivas: la información y la forma.

⁶⁹ Multas que, como es sabido, pueden acumularse a otras independientes pero que tengan por objeto el mismo deber formal (art. 39 Ley 11.683) o bien cuando el requerimiento no se cumpla de manera integral (art. 39 bis).

⁷⁰ Excedería analizar en detalle qué causal de justificación podría tener amparo a la luz de la norma citada. Entiendo a priori que nos encontramos frente al supuesto del art. 34, inc. 4 del Cód. Penal que establece que no será punible “El que obrare en cumplimiento de un deber o en el legítimo ejercicio de su derecho...”.

Por último, no debe pasarse por alto que el bien jurídico protegido por las leyes penales tributarias es uno que goza de un altísimo privilegio. Las penas que imponen las leyes en cuestión son lo suficientemente altas si se las compara con las del resto del ordenamiento⁷¹.

La hacienda pública no solo posee un paraguas de protección amplísimo, como ningún otro bien jurídico quizás posea, punibilizando incluso actos que podrían considerarse preparatorios sino que, además, y en relación a las normas comentadas, permiten una amplia comunicación contribuyente-AFIP y un deber de colaboración del que ningún otro bien jurídico goza en equivalencia para evitar su afectación.

Todo el camino hasta aquí recorrido me lleva entonces a reafirmar el postulado inicial.

⁷¹ Para tomar solo un ejemplo, el delito de asociación ilícita tributaria posee un máximo que es el doble del previsto para el homicidio culposo. Vale decir, para nuestra legislación facilitar las evasiones tributarias de terceros es doblemente grave que matar a una persona por imprudencia.