

AUTOINCRIMINACION EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

RAFAEL BERRUEZO*

*Fecha de entrada: 03/05/2011.
Fecha de publicación: 31/05/2011.*

Resumen: En este artículo, el autor analiza si la documentación aportada voluntariamente por el contribuyente al Fisco, durante la investigación administrativa y, luego utilizada como prueba en su contra en un proceso penal, vulnera el principio de inocencia y la garantía de no declarar contra sí mismo.

1. Introducción

Normalmente las causas penales tributarias se inician con la denuncia ante la justicia federal, por parte del organismo fiscalizador AFIP DGI, quien luego de una investigación, llega a la determinación que el contribuyente ha evadido impuestos por montos que superan los indicados en la norma penal. Es así que lo que se inicia como una inspección, podríamos decir casi de rutina, o como una determinación de oficio del monto que debe tributar el contribuyente, termina con una denuncia penal, y que en muchas veces puede llegar a la privación de libertad de quien es considerado autor del delito de evasión.

El problema que surge de estos procedimientos es el siguiente, y no menor sino todo lo contrario, es que los inspectores al momento de iniciar las inspecciones que lo hacen en virtud de sus facultades previstas en la Ley 11.683, requieren documental que el contribuyente aporta en forma voluntaria, sin ser advertido de que esa documental puede ser luego utilizada como prueba para denunciar el delito de evasión tributaria, violando de esta forma el principio constitucional de “autoincriminación”, que a continuación desarrollaremos.

2. El debido proceso legal en general

* Abogado, Profesor titular de Derecho Penal I UCC, Especialista en Derecho Penal, Director del Área Penal del Instituto de Estudio Jurídicos “Arturo Marcelo Petrino” Colegio de Abogados de San Luis, autor del libro Responsabilidad Penal en la Estructura de la Empresa edit. BdeF 2007, “El caso Bea desde la imputación Objetiva” *Revista el Derecho y el Revés*, “Es constitucional el art. 18 de la Ley 24.769” *Revista de Derecho Penal Actualidad Jurídica*, “La Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica” *Revista Derecho Penal y Procesal Penal Abril 2009*, Abeledo Perrot.

Al proceder a requerir la documentación sin ninguna advertencia se vulnera de ahí en más el Debido Proceso Legal y por tanto, el Derecho de Defensa, que en la definición que podemos dar como lo dice la Constitución Nacional en su art. 18, ha sido también máximamente destruido: “...Nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo...” Garantía que por su importancia en derecho procesal penal, “NO ADMITE EXCEPCIONES”.

El Dr Romero¹, prestigioso maestro del Derecho Constitucional Argentino, al referirse a la Garantía Constitucional que nos ocupa (Art. 18 C.N.), nos enseña: “*La fecundidad de esta norma sería ocioso poner de resalto. Su alcance no radica sólo en su letra, sino en los principios que surgen de la misma, es fuente y troquel de garantías innominadas: a) el debido proceso legal que requiera que nadie pueda ser privado de su libertad, propiedad, bienes o derechos de cualquier índole, sin un procedimiento razonable que aplica una ley razonable, al decir de Corwin (“La constitución norteamericana y su actual significado”, pag. 194, de. Kraft, Buenos Aires, 1942); y ello acaece cuando asume realidad el modo o forma por el cual el propósito de la ley puede ser concretado; y que no se omitan el conjunto de reglas legales y de su equidad que definen los derechos y deberes humanos y provean a su cumplimiento (vid. Linares Quintana, Tratado..., t. V. pág. 71/73; cfr. Bidart Campos, op. cit. T. II, pág. 498/99).*”

“*EL principio de la defensa, que es universal -el art. 10 de la Declaración de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas, de 1948 atribuye la libertad de toda persona de ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente para la determinación de sus derechos y obligaciones -ofrece un variado frente para su resguardo, que va desde la eficacia de su ministerio, pasando por la amplitud probatoria, hasta la necesidad que la sentencia sea fundada en derecho. Por eso la generalidad de los códigos de procedimientos se muestran celosos en su cumplimiento; y, quizás, todo el trámite ritual, no hace sino resguardar la garantía; y las nulidades rituales se enderezan, casi exclusivamente, a proteger la garantía.-”² (subrayado no es del texto).*-

Por tanto, ¿Qué de legítimo puede tener todo un proceso que viola el principio de prohibición de autoincriminación? No se puede más que tratar así a un proceso que en muchos casos se sigue contra una persona con la prueba documental aportada justamente por el denunciado, sin otra actividad de investigación.

¹ Romero, Cesar Enrique, *Derecho Constitucional*, Tomo II, pág. 124.

² Romero, Cesar Enrique, *Derecho Constitucional*, Tomo II, pág. 128.

3. Debido proceso y su interpretación

El debido proceso legal (*due process of law*) puede ser entendido en dos aspectos: *procedural* (traducido como procedimental o procesal) o *substantive* (traducido como sustantivo o sustancial). En el aspecto procedimental el debido proceso consiste en la garantía de que un acto estatal apenas será válido cuando sea fruto de un proceso adecuado de toma de decisión. Expresiones importantes de ese aspecto del *due process* son las exigencias de amplia defensa, contradictorio, de la presencia de un abogado, entre otras, y fueron en buena parte originadas de desarrollos del proceso criminal. Sin embargo, el aspecto que nos interesa en este trabajo es el sustantivo, que consiste en la garantía de los ciudadanos contra los actos estatales arbitrarios, en particular de la AFIP DGI, los cuales, dentro de la teoría del debido proceso, son aquellos practicados sin la observancia de patrones mínimos de razonabilidad.

El desarrollo del concepto del debido proceso, su largo uso a través de cien años en la jurisprudencia americana y también en un largo período en nuestra propia jurisprudencia, lleva a veces a una terminología confusa. De esta manera hablamos, por un lado, de un debido proceso sustantivo, que da la impresión de ser una contradicción en términos porque lo procesal no podría ser sustantivo y al mismo tiempo de un debido proceso adjetivo, que es en gran medida redundante. En la utilización de estas palabras pareciera que la palabra *proceso* dentro del concepto de *debido proceso*, tiene un significado diferente que la utilización de la palabra *proceso* en otras circunstancias como en el caso del derecho procesal, *proceso* como el conjunto de reglas necesarias para garantizar una decisión judicial justa y conforme a derecho.

3. El contenido del debido proceso

El debido proceso como garantía constitucional requiere el cumplimiento de las condiciones determinadas por la Constitución, cualquier procedimiento establecido por las autoridades no significa necesariamente que sean el “debido proceso” requerido en la Constitución. Se viola el debido proceso si se dicta una resolución fundado en documentación que fue aportada por el supuesto autor del delito. Esto es disponer el procesamiento de una persona fundado en la sola declaración del imputado. Esto último expresamente prohibido,

por constituir un resabio del sistema inquisitivo medieval. El énfasis principal es el de asegurar que la decisión sea correcta y no se cometan arbitrariedades.

4. El debido proceso adjetivo o procesal

Si el debido proceso sustantivo está relacionado con lo que el gobierno puede hacer, el debido proceso adjetivo analiza la manera como el gobierno actúa y a los mecanismos de aplicación que utiliza.

Se refiere al derecho a la jurisdicción, es decir que nadie puede ser privado de su libertad o de su propiedad sin la garantía del debido proceso. El concepto de propiedad incluye a todo el patrimonio. El concepto de libertad es más complejo que el de propiedad. Este incluye a la libertad física o de locomoción, la libertad de realizar todas las ocupaciones habituales en la vida y en general gozar de todos los derechos reconocidos como esenciales para la obtención de la felicidad en las personas.

La Corte Suprema de los Estados Unidos considera que la Constitución ordena una protección procesal amplia para el acusado en la jurisdicción procesal o correccional.

El debido proceso incluye la protección de todos los derechos establecidos en la Constitución aún cuando no estén nombrados. En suma, cuando los derechos constitucionales se ven limitados por acción gubernamental el debido proceso debe ser garantizado³.

En lo concerniente a la administración de justicia, cuando la legislación atribuye al Poder Judicial, la facultad de afectar derechos de los ciudadanos, las obligaciones del debido proceso se tornan aplicables a ellos y en el caso de los procedimientos judiciales, el debido proceso exige que los litigantes tengan un juicio justo y que sus derechos no sean medidos por normas hechas para afectarlos individualmente, sino por disposiciones generales, aplicables a todas las personas que se encuentren en posición similar. Y las normas deben tener una interpretación restrictiva.

5. Finalidad del proceso penal

³ Sola, Juan Vicente, *Control Judicial de Constitucionalidad*, Editorial Abeledo Perrot, 2001, Bs.As.

El proceso penal moderno se caracteriza por una fase de investigación previa al juicio propiamente dicho, cuyo objetivo es la comprobación de los hechos (*la verdad real*) y la culpabilidad de los imputados con el alcance provisorio que esa etapa requiere. Así, mientras la instrucción tiene la finalidad de esclarecer una sospecha, el juicio tiene la misión de obtener una convicción, por lo que suele afirmarse que desnaturalizaría la instrucción que en ella se deba probar la culpabilidad del autor⁴.

Estos postulados dogmáticos tienen una incidencia sustancial en la investigación de delitos donde la determinación de la base fáctica en que se apoya la sospecha inicial viene formulada por el propio órgano denunciante como consecuencia de actuaciones administrativas en las que, en numerosos casos, la ausencia de intervención del contribuyente es el denominador común⁵. Como también la falta de asesoramiento por parte de un profesional al momento de llevarse adelante las inspecciones que realiza el órgano recaudador.

6. Antecedentes de la prohibición de la auto incriminación

Antiguamente, en el sistema inquisitivo, la confesión era considerada “la reina de las pruebas” (*probatio probatissima*), legado propio de una determinada etapa histórica en la cual se llegaba a obtener la misma de manera coercible e incluso mediante tormentos, dádivas y otras aberraciones que no tienen cabida en los modernos ordenamientos jurídicos.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en su artículo 4° contiene la prohibición de la tortura y de las penas o los tratos inhumanos o degradantes.

Por su parte, las disposiciones del “Conjunto de Principios para la Protección de todas las Personas Sometidas a Cualquier forma de Detención o Prisión”⁶ en lo relativo al interrogatorio, proscriben en su principio 21, el obligar al detenido a confesar o declarar en contra de sí mismo o de otra persona.

⁴ Bacigalupo, Enrique, *El debido proceso penal*, Hammurabi, 2005 p. 52.

⁵ De Llano Hernán G. y Ramayón Nicolás, “La Determinación del Monto Evadido en el Proceso Penal Tributario y su Incidencia en los Derechos Fundamentales del Imputado”. *Revista de Derecho Procesal Penal*, 2006-2, Rubinzal Culzoni, pág. 336.

⁶ ONU, 1988, “Principio 21: 1. Estará prohibido abusar de la situación de una persona detenida o presa para obligarla a confesar o declarar contra sí misma o contra cualquier otra persona. 2. Ninguna persona detenida será sometida, durante su interrogatorio, a violencia, amenazas o cualquier otro método de interrogación que menoscabe su capacidad de decisión o su juicio”.

Señalamos que las modernas corrientes procesalistas conceptúan la declaración del imputado como un medio de defensa, no de prueba, requiriéndose la presencia de un profesional del derecho en la declaración a efectos de hacer efectivo ese derecho.

Por su parte, la Constitución Española⁷ recoge el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y derecho de defensa, encontrándose similares disposiciones en el confronto del derecho constitucional comparado.

La prohibición constitucional expresamente enunciada en el artículo 18 de la Ley Suprema, resulta análoga a la contenida en la Constitución de EE.UU. cuya IV Enmienda expresa: *"No se violará el derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, sus domicilios, sus papeles y sus efectos personales, contra allanamientos y secuestros arbitrarios, ni se expedirá ningún mandato en tal sentido sino en virtud de causa probable respaldada por juramento o declaración solemne y que describa en forma precisa el lugar que haya de ser registrado y las personas o cosas que hayan de ser detenidas o secuestradas."*

La Declaración de Derechos incorporó a la Constitución de los Estados Unidos la V Enmienda, por la cual se consagra que *"... nadie será forzado a declarar contra si mismo en ninguna causa penal..."*.

El Tribunal Supremo de los Estados Unidos⁸ tiene dicho que *"ningún sistema de Justicia puede o debe sobrevivir si depende para su efectividad de la claudicación de un ciudadano en sus derechos constitucionales por ignorancia de los mismos. Ningún sistema digno de ser preservado debe temer que un acusado consulte a un abogado para darse cuenta que tiene y puede ejercer sus derechos."*

La Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso *"Miranda vs. Arizona"*,⁹ estableció la doctrina según la cual se requiere, como requisito esencial para tutelar el derecho a la no incriminación, que toda persona bajo custodia policial tiene que ser advertida de manera previa al interrogatorio de lo siguiente: a.- Derecho a guardar silencio; b.- Debe hacerse saber que cualquier declaración puede ser utilizado en su contra; c.- Derecho a ser asistido por un abogado; d.- Derecho a contar con un abogado pago por el estado en caso de no poder pagar uno por no tener recursos.

7 Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, Art.24.2.

8 "Escobedo vs. Illinois" 378 U.S. 478,490 (1964).

9 "Miranda v. Arizona", 384 US 436 (1966).

Por su parte, la “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, generalmente conocida como “Pacto de San José de Costa Rica”, en su artículo 8° consagra entre las garantías judiciales el *"derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable"*.

Encuentra su fundamento en el imperativo de satisfacer una exigencia consustancial con el respeto debido a la dignidad del hombre, impidiendo que se coarte la libertad moral del sujeto, exigiéndole una declaración que exteriorice un contenido de admisión de culpabilidad o de confesión y acuñada dicha garantía en defensa de la persona ante una imputación penal, se ha extendido el principio a todas las esferas de la defensa de los derechos, como prohibición de utilizar en contra del justiciable, pruebas irregularmente producidas.¹⁰

Parfraseando a Joaquín V. Gonzalez: *“Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...Quedan abolidos para siempre... toda especie de tormento y los azotes”*. Estas declaraciones son una de las conquistas más valiosas de la libertad y de la cultura en las leyes (...) En el proceso penal no se le puede pedir la absolucón de posiciones, es decir, en contra del condenado¹¹.-

Cuando los doctrinarios desarrollan el derecho constitucional de defensa en juicio, expresan que, como corolario de este derecho, se desprende el principio por el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, por cuyo imperio el imputado se convierte en un sujeto incoercible dentro del campo del derecho procesal penal. En mérito a ello, éste tiene la facultad de abstenerse de declarar sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra (art. 296, CPP) y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción¹².

Precisamente, uno de los vallados infranqueables en la relación Fisco–Contribuyente, es el derecho de defensa que le asiste a estos últimos, prohibiéndose la no incriminación coactiva de aquellas conductas que pudiesen considerarse ilícitas, en cuanto se violaría dicho principio constitucional universalmente cristalizado.

Podemos agregar que, este principio está basado en la dignidad de la persona, en su pleno reconocimiento como sujeto de un proceso que se encuentra rodeado de garantías, entre las que se encuentran estrechamente interrelacionadas, el derecho de defensa y de

¹⁰ Cfr. C.S.J., Santa Fe, Argentina, “Taborda, Silvia L. c/ Regunaschi, Francisco C. s/ Queja por denegación del Recurso de Inconstitucionalidad”, 06/09/2000.

¹¹ González Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, Editorial La Ley, Bs. As., 2001.

¹² Soler Osvaldo H., “Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria”, edit. *LA LEY 2003*, pág. 141.

presunción de inocencia. Todo esto impone al acusador, en este caso al organismo recaudador, la carga de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad por el acusado.

Resulta casi ocioso recordar, por sabido, que la tarea esencial del juzgador en materia penal es arribar a la verdad real, es decir, la correlación de la realidad de los hechos tal como efectivamente ocurrieron, cuando se ha violado un bien jurídico tutelado o protegido, ponderando a tal fin en debida forma las probanzas de la causa, como requisito “*sine qua non*” del principio de debido proceso que regula la función punitiva del Estado.

7. La jurisprudencia de tribunales europeos

El apartado 3, inciso g), del artículo 14 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos¹³ otorga a toda persona sometida a proceso, el derecho como garantía mínima “. . .a no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.”

Asimismo, el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH)¹⁴ instaura formalmente un sistema europeo de protección de los Derechos Fundamentales de la persona.

La actual tendencia jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), es afirmar que en virtud del artículo 6° del citado Convenio, todo acusado, incluida una empresa, tiene en principio, derecho a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación. En “*Funke v. Francia*”¹⁵ reconoce por vez primera esta garantía, frente a una condena dictada por los Tribunales Franceses, toda vez que la considera comprendida en la noción de “proceso equitativo” que requiere el citado Convenio.

En materia sancionatoria tributaria, es en el caso “*Bendenoun c. Francia*” donde Tribunal Europeo de Derechos Humanos extendió la garantía de no declarar en contra de sí mismo a los procedimientos jurisdiccionales referidos a ilícitos tributarios, partiendo de la premisa conceptual de la “acusación en materia penal” del ya citado artículo 6.1 del Convenio Europeo.

El Tribunal ha declarado en dicha causa que determinados recargos sobre el impuesto acordados por la Administración tributaria tienen naturaleza penal en cuanto los

¹³ Nueva York, EE.UU., fecha de adopción: 16 de diciembre de 1966.

¹⁴ Roma, 1950.

¹⁵ Sentencia de 25 de febrero de 1993.

mismos *"no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que están dirigidos esencialmente a castigar para impedir la reiteración de conductas similares....se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo... "*.

Resultan importantes como antecedentes a citar las sentencias dictadas en los casos *"John Murray c. Reino Unido"* y *"Saunders c. Reino Unido"* doctrina seguida luego en una numerosa familia de sentencias, pudiéndose citar, entre varias, *"I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido"*; *"Heaney y McGuinness c. Irlanda"* y *"J.B. c. Suiza"*.

Ya en sentencias anteriores, tales como *"SA Solvay & Cie c. Comisión"* y *"Orkem c. Comisión"*, el Tribunal de Justicia había establecido que el respeto del derecho de defensa, debe estar garantizado no sólo en el procedimiento administrativo que pueda conducir a la imposición de sanciones, sino también en el marco de los procedimientos de verificación previos, tales como solicitudes de información (artículo 11 del Reglamento N° 17), que bien podrían ser determinantes para la obtención de pruebas del carácter ilegal de la actuación de empresas, que puedan acarrear su responsabilidad.

En ambos casos, con similares fundamentos, el Tribunal dispone que la referida institución, más allá de las potestades otorgadas por el referido Reglamento, no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa, imponiéndole la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe precisamente a dicha Comisión.

Otro antecedente importante lo constituye el fallo *"Funke v. Francia"*, del 25 de febrero de 1993, dictado por el Tribunal Europeo, que establece la absoluta nulidad de los procedimientos de inspección efectuados bajo requisitoria administrativa con el fin de su reenvío a la sede penal, porque ello está impregnado de violación de los derecho procesales del acusado. El fallo *"Funke"* determina que un inspector fiscal no puede compeler válidamente en la vía administrativa a que un inspeccionado se auto-denuncie informando a la inspección sus relaciones financieras con el extranjero, como tampoco puede exigir aportación de documentos de toda naturaleza relativa a operaciones que interesan al servicio fiscal para formular una denuncia penal¹⁶.

En una lectura más profunda, de los fallos indicados, nos muestra que el Tribunal Europeo determina que la Administración no puede coaccionar, a través de la inspección tributaria, a los administrados a efectos de que proporcionen pruebas incriminatorias bajo la

¹⁶ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, edit. ASTREA, 2006, pág. 101.

coacción, incluso, de la apertura de un proceso penal por desobediencia a los requerimientos de las autoridades públicas¹⁷.

En “Saunders v. Reino Unido”, el 17 de diciembre de 1996, el pronunciamiento judicial tiene una riqueza de conceptos dignos de ser tenidos en cuenta para el tema analizado. En primer lugar, de la decisión del Tribunal Europeo se extrae una regla imposible de ignorar, la cual es que “*existe un abuso del procedimiento cuando en ejercicio de facultades administrativas de inspección, se utilizan dichos poderes para construir un caso criminal*”. Ergo, la inspección tributaria, por vía administrativa, no puede coleccionar la *notitia criminis*, porque la facultad de los inspectores es inquisitiva, pero no es una función judicial. En esencia, la función de inspección es verificar un hecho tributario, pero no es parte del cometido tomar una decisión de valoración penal de los hechos, especialmente a priori¹⁸.

El fallo “Saunders” determina que el privilegio de no autoincriminarse, absteniéndose de brindar información a la inspección tributaria, forma un elemento importante de la salvaguardia individual frente a la opresión y coerción administrativa, que linda con el principio de la presunción de inocencia¹⁹.

Por último podemos decir que según el TETD, la garantía de la no autoincriminación coactiva no se limita a un proceso penal “*stricto sensu*”, sino que se extiende a los actos administrativos sancionadores, es decir, alcanza a todos los procedimientos en que la persona (física o jurídica) podría con su declaración producir un propio perjuicio.

8. Antecedentes en nuestro país

La Constitución Federal reformada en 1994 incluyó en el inciso 22 del art. 75 los Tratados y Pactos Internacionales en materia de Derechos Humanos que no hacen otra cosa que reforzar y ampliar las garantías establecidas en nuestro originario art. 18 de la Constitución Nacional de 1853-1860.

El derecho a no declarar contra sí mismo, que está reconocido expresamente por el art. 18 de la Constitución Nacional, está ligado al principio de inocencia, implícitamente aceptado por la Carta Fundamental y expresamente en la Convención Americana de Derechos

¹⁷ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, edit. ASTREA, 2006, pág. 102.

¹⁸ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributario*, edit. ASTREA, 2006, pág. 103.

¹⁹ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributario*, edit. ASTREA, 2006, pág. 104.

Humanos y en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos, incorporados a nuestra Constitución por la reforma del año 1994 y se fundamenta en el respeto a la libertad y dignidad humana²⁰.

En Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación²¹ tiene dicho que en el procedimiento penal reviste excepcional relevancia y debe ser siempre tutelado el interés público que reclama la determinación de la verdad en el juicio, ya que aquél no es sino el medio para alcanzar los valores más altos: la verdad y la justicia.

Recordemos la doctrina de nuestra Corte Suprema²², en cuanto sostiene que la idea de justicia impone que el derecho de la sociedad a defenderse contra el delito, sea conjugado con el del individuo sometido a proceso, de manera que ninguno de ellos sea sacrificado en aras del otro.

Ahora bien, en ese camino, deben reconocerse límites y restricciones, en aras al respeto irrestricto por las garantías constitucionales, que tan bien reglamentan las leyes procesales. Y en este sentido se deja bien en claro la imposibilidad legal de valerse de declaraciones extrajudiciales que tiendan a la autoincriminación de un hecho, además de garantizar la plena vigencia del derecho de defensa en juicio y el debido proceso consagrado en el artículo 18 de la Constitución de la Nación Argentina.

La Corte Suprema²³ tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la legitimidad de una información, concluyendo que está íntimamente vinculada al entorno de su obtención y así como la Carta Magna consagra la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados, también prescribe que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.

Como vemos, en nuestro tiempo, el derecho a la no auto incriminación es un principio constitucional universalmente aceptado, adquiriendo particular relevancia en el campo tributario toda vez que la actuación inspectora colecta pruebas que habrán de sustentar a posteriori, la aplicación de sanciones penales, administrativas o judiciales, en su caso.

Por consiguiente, este principio conlleva la imposibilidad jurídica de fundar un pedido de indagatoria, un procesamiento o en última instancia una sentencia condenatoria, en el contenido de las declaraciones confesorias obtenidas por la actuación inspectora, a través de

20 Soler, Osvaldo H., "Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria", edit. *LA LEY 2003*, pág. 141.

21 CSJN, "Acosta, Leonardo y Otros", 04/05/2000.

22 CSJN, Argentina, "Rodríguez Landívar, Blanca Sofía s/ incidente de excarcelación", 06/08/1991.

23 CSJN, Argentina, "Montenegro, Luciano Bernardino", Fallos 303:1938, consid. 4°.

la obtención de documentación, sin la debida advertencia de la posible utilización en una denuncia penal, y que fuera entregada voluntariamente por el contribuyente.

No hemos de olvidarnos del instituto del “*secreto fiscal*” consagrado en numerosas legislaciones, el que tiene por finalidad otorgar la certeza al contribuyente, que sus declaraciones ante la Administración Tributaria no serán usadas en su contra. Es decir, también tiene raigambre constitucional, ya que su consagración permite mantener incólume el principio de no autoincriminación, en cuanto el mismo sería bastardeado si se permitiese que tales declaraciones resultaran admitidas como probanza en sede judicial.

9. La realidad en Argentina respecto a la actuación abusiva de la AFIP DGI

Podemos comenzar parafraseando a Augusto Fantozzi²⁴ quien nos da una exacta precisión al respecto cuando afirma que, las administraciones fiscales han dejado de lado paulatinamente la teoría de la obligación tributaria, en torno a la cual se construyó *ab origine* el Derecho tributario, y han transformado ello, en forma drástica, en una “teoría de los controles administrativos sin límites”, es decir, han desglorificado el hecho imponible.

Lamentablemente han sido numerosos los casos en los cuales la AFIP DGI ha dado sobradas muestras de arbitrariedad y de ejercicio abusivo de los poderes que se les confieren a través de las normas vigentes.

No debe merecer una difusa atención la interpretación acerca de los daños a los derechos fundamentales que genera un poder de contralor administrativo abusivo, cuando este último se sustenta en descripciones vagas e imperfectas de conductas fiscales, por cuyo medio se dictan normas de acatamiento que no prevén con precisión la conducta típica y por ende la sanción aparece lamentablemente por interpretación analógica *in malam partem* mediante cláusulas abiertas²⁵.

24 Fantozzi Augusto, Ex Presidente del Comité Científico Permanente de la Asociación Fiscal Internacional; publicista de nota y Ministro de Finanzas de Italia. Ver en *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Dir. Rubén O. Asorey, edit. Marcial Pons. Artículo de Díaz, Vicente Oscar, “Concepto Idóneos para Conocer como debe Desarrollarse su actividad la Inspección Tributaria dentro del Marco Legal y Derechos y Acciones de los Contribuyentes por ante la Violación del tal precepto”, pág. 137.

25 Díaz Vicente Oscar, “Concepto Idóneos para Conocer como debe Desarrollarse su actividad la Inspección Tributaria dentro del Marco Legal y Derechos y Acciones de los Contribuyentes por ante la Violación del tal precepto”. Ver en *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Dir. Rubén O. Asorey, edit. Marcial Pons. Pág. 137.

No puede olvidarse que la persecución penal por parte de la Administración tributaria está sujeta a la taxatividad de las reglas de procedimiento del Derecho penal, con especial consideración en lo relativo a la carga de la prueba²⁶. Y muy especialmente al apego de las garantías constitucionales.

Es por ello que es importante tener en cuenta que los elementos probatorios recogidos por la AFIP DGI, son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen, habitualmente, la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia Inspección. En consecuencia, el fallo condenatorio puede fundarse en prueba ilícitamente obtenida en cuanto al acusado ha sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino más bien al contrario, sus derecho a no declarar, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable²⁷.

10. El deber de colaboración

Habremos de afirmar sin hesitar que los diversos deberes formales pueden ser reconducidos a un deber general de colaboración, el cual recae sobre contribuyentes, responsables y aun sobre terceros, cuando deriven de sus relaciones económicas con otras personas.

Como bien señala López Martínez²⁸ el deber de colaboración es un vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye auténtica prestación personal de carácter público nacida de la ley que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados –obligados tributarios– sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la administración tributaria

²⁶ Díaz, Vicente Oscar, “Concepto Idóneos para Conocer como debe Desarrollarse su actividad la Inspección Tributaria dentro del Marco Legal y Derechos y Acciones de los Contribuyentes por ante la Violación del tal precepto”. Ver en Protección Constitucional de los Contribuyentes, Dir. Rubén O. Asorey, edit. Marcial Pons, pág. 140.

²⁷ Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, edit. Hammurabi, 2001, pág. 48.

²⁸ López Martínez, *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 36.

para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

Es claro que la Administración Tributaria realiza una actividad fiscalizadora en relación con el cumplimiento del deber de colaboración por parte de los obligados, actividad ésta que deberá cumplirse insoslayablemente enmarcada en la regulación legal aplicable, rodeada de todas las garantías constitucionales.

Bueno es advertir sobre la colaboración que deberá prestar el sujeto inspeccionado, no resulta facultativa del contribuyente, previéndose inclusive sanciones ante su incumplimiento por cuanto diversas legislaciones lo consideran una “*resistencia pasiva a la fiscalización*”.²⁹ Es por ello que la obligación del administrado de prestar colaboración para que el organismo fiscal pueda ejercer sus atribuciones de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, se opone a la exigencia constitucional que ordena que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Nos encontramos pues ante una situación en la que se puede enfrentar el interés público, representado en este caso por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que justifica los deberes de colaboración con la Administración tributaria, con la garantía individual de inmunidad de la declaración del artículo 18 de la Constitución Nacional³⁰.

El estado de inocencia, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, constituyen principios constitucionales que apuntan a salvaguardar derechos fundamentales que influyen decisivamente en la valoración de la legitimidad del acto administrativo tendiente a la incriminación de los contribuyentes o responsables por incumplimiento de las obligaciones fiscales³¹.

Podemos afirmar que se ha afianzado en nuestro país el criterio según el cual las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Adviértase que, de todos modos, este apartamiento de los principios generales no puede importar, en ningún caso, la violación de una garantía de rango constitucional³².

²⁹ En este sentido, ver Art. 49, DR 1397/79, Argentina.

³⁰ Soler, Osvaldo H., “Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria”, edit. *LA LEY 2003*, pág. 141.

³¹ Soler, Osvaldo H., “Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria”, edit. *LA LEY 2003*, pág. 142.

³² Soler, Osvaldo H., “Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria”, edit. *LA LEY 2003*, pág. 142.

No obstante el deber de colaboración, debemos repetir que, el ataque a los bienes jurídicos del infractor, tanto en lo atinente a su patrimonio cuanto a su libertad personal, afecta derechos garantizados constitucionalmente, por cuyo motivo los procedimientos tendientes a incriminarlo deben encontrar respaldo en la propia Constitución Nacional y en las leyes procesales, reglamentarias de aquella que, si bien autorizan restricciones a esos derechos fundamentales, tienen el valor de establecer los límites precisos e insuperables en que la coerción personal podrá ser ejercida legítimamente³³.

En función de lo expuesto, 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 hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aún cuando en el transcurso de aquéllas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito³⁴.

El tributarista español Ramón Falcón y Tella³⁵, señala que, como en la inspección es donde el riesgo de autoinculparse existirá normalmente en la práctica, si no se ha advertido del derecho a no declarar, ello haría 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.

Spisso³⁶, sostiene que, cuando los aportes realizados por el contribuyente pretendan ser empleados por el Estado como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de sanciones pecuniarias por omisión o defraudación dentro del marco de la ley 11.683, o bien, con el objeto de la aplicación de sanciones previstas en la ley penal tributaria, nos hallaríamos ante una iniciativa que vulnera el derecho constitucional de no auto-incriminarse. Ello así, apoyado en abundante jurisprudencia de la Corte Suprema de

33 Soler, Osvaldo H., "Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria", edit. *LA LEY 2003*, pág. 143.

34 Soler, Osvaldo H., "Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria", edit. *LA LEY 2003*, pág. 144.

35 Falcón y Tella, Ramón, *La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders, de 17/12/96*. Comunicación técnica presentada en las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998, pág. 487.

36 Spisso Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, pág. 623 y ss.

la Nación que ha sentado la regla según la cual una prueba obtenida en violación de garantías constitucionales no debe ser usada en contra del titular de esa garantía.

Con razón se ha señalado supuestos en el curso del procedimiento administrativo que gatillarían la garantía que preserva contra la auto-incriminación coactiva. El motivo es evidente: aún cuando pueda discutirse respecto al carácter de imputado, previo incluso a la formulación de denuncia, poca duda cabe de que la garantía de no auto-incriminación forzada se dispara, antes del inicio mismo del proceso penal, como forma anticipada de la tutela que deberá existir luego, en el curso del proceso. Si no fuera así, bastaría recurrir al simple expediente de requerir coactivamente información, fuera del proceso, para luego verterla en su curso. Sin lugar a dudas ello tiende a preservar al iter ulterior de pruebas contaminadas de tachas y a resguardar el derecho de defensa³⁷.

Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene manifestado: “...*El derecho penal liberal, cuya esencia básica está plasmada en el Art. 18 de la Constitución Nacional, sienta el principio de inocencia en tanto no se demuestre lo contrario, y ello es válido por aberrante que pueda ser el hecho que motiva el proceso, pues de serlo, ello sólo puede ser determinado en la sentencia motivando la condigna condena, mas no la privación de la garantía de la defensa ni la alteración de los principios fundamentales del orden procesal.*” (Caso "Villegas, Ángel Ariel y otros s/ infracción ley 23737 causa N° 9160" - CSJN - 05/03/01997).

Resulta oportuno transcribir algunos párrafos del Expte. N° 208.345 del COLEGIO PUBLICO DE ABOGADOS DE LA CAPITAL FEDERAL, resolución de la Comisión Defensa del Abogado Resguardo del trabajo del abogado y protección del secreto profesional ante requerimientos de la AFIP. Expediente N° 208.345 – AFIP: “*No obstante, el abogado está asimismo protegido por la normativa constitucional que protege su derecho de defensa. Por tal razón, cuando se verifiquen sus declaraciones y documentación que la respalde, en caso de detectarse una infracción o un delito gozará de todas las garantías de defensa. En atención a ello, la AFIP deberá advertir al investigado que se está realizando una investigación y cuál es el objeto de la misma, cuál es la imputación. La prueba de cargo no puede reunirse a partir de la propia persona del imputado. Nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Hasta el testigo en sede civil puede abstenerse de contestar las preguntas*

³⁷ Pampliega, Ignacio M., “Algunas Cuestiones sobre el Principio de Inocencia y la Defensa en Juicio en Procesos por Infracción a la Ley 24.769”, *Revista de Derecho Procesal Penal*, 2006-2, Rubinzal Culzoni, pág. 380.

cuando las respuestas lo expusieren a enjuiciamiento penal (art. 444, inciso 1 del CPCC). Este precepto se mantiene inalterado en nuestra Constitución desde 1853. Entre nosotros rige el principio de no autoincriminación. En los EE.UU., aun cuando no existe una norma constitucional expresa como la nuestra, rige, aunque limitada a las personas físicas, la llamada Quinta Enmienda, según la cual “...el acusado no puede convertirse en la fuente de la evidencia incriminatoria...” conforme la propia jurisprudencia de los EE.UU. Y la Constitución no escrita de Inglaterra es más rígida defendiendo las libertades de las personas que la Constitución escrita norteamericana. Este principio de no autoincriminación garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional, ha sido receptado en el Código Procesal Penal vigente, en numerosas normas procesales, entre las cuales es dable citar el art. 184, inciso 9), 296 y 298, normas éstas que garantizan el derecho del imputado de no declarar contra sí mismo. En virtud de ello, no está obligado a realizar ninguna actividad ni a suministrar ninguna información por la cual pueda autoincriminarse.”

En tanto en las XXXIII JORNADAS TRIBUTARIAS COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS 13 AL 15 DE NOVIEMBRE 2003- MAR DEL PLATA la COMISION N° 3 sobre REVISIÓN DE LAS FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN, lo pertinente al punto IV. Utilización de elementos recabados en la instancia administrativa para hacerlos valer como prueba en el juicio penal. Compatibilización con las normas de la Ley Penal, expresa: *“Tributaria. Derecho a la no autoincriminación. 1) Que en el marco del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización el Organismo Fiscal requiere y obtiene tanto de los propios contribuyentes como de terceros, distintos elementos que en su caso constituirán medios probatorios que sustentarán la posterior determinación de la deuda. 2) Que tanto la jurisprudencia del Alto Tribunal como mayoritariamente la doctrina se han ubicado en una posición proclive a sostener que el material obtenido a través de los procedimientos de constatación debe ser reservado en la esfera en la cual fuera obtenido. 3) Que tales opiniones son contestes en señalar que la utilización de las evidencias probatorias colectadas por el Fisco en la instancia administrativa, para hacer valer su pretensión tributaria, resultan viciadas de legitimidad al pretender introducirlas en el juicio penal, por activación de la conocida “regla de exclusión”. 4) Que la fórmula impresa en la Constitución Nacional “Nadie puede estar obligado a declarar contra sí mismo” es una reacción contra las prácticas inquisitoriales que obligaban a inculparse o autoincriminarse. 5) Que de admitirse lo*

contrario, se abriría un campo fértil para el desarrollo de regímenes denigrantes de la condición humana. 6) Que tales garantías aseguran que para el conocimiento de la verdad no se puede colocar a la persona ante las alternativas de medidas coercitivas o de problemas de conciencia”.

A modo de conclusión, se puede decir lo siguiente:

a. La Administración Pública, por mandato constitucional, debe actuar “...*con sometimiento pleno a la ley y al derecho...*” por lo cual en su legítima tarea de fiscalización, ha de prescindir de practicar procedimientos ilegítimos que impliquen desconocer garantías constitucionales, forzando o induciendo al contribuyente, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable.

b. El denominado “*deber de colaboración*”, eje fundamental de la relación fisco-contribuyente, encuentra un límite insalvable en el “*principio de la no autoincriminación coactiva*”, el cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia consagrado en la Constitución Nacional.

c. Los elementos probatorios colectados por el organismo recaudador en procedimientos administrativos, no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la “*regla de la exclusión*”. Y con ello resulta también la exclusión de todas las pruebas conexas que directa o indirectamente, derive de la prueba ilícita.

11. Lo manifestado por nuestros tribunales

“Como punto de partida, debe recordarse que la Constitución Nacional establece, en sus artículos 18 y 75 inciso 22 (8.2.g CADH y 14.2.g PIDCyP), que nadie puede ser obligado a declarar en su contra. Se trata de una manifestación privilegiada del derecho a defenderse del que goza el imputado de manera tal que sólo él determinará qué le interesa declarar o qué información le interesa aportar (cfr. al respecto, Binder, Alberto M.: Introducción al derecho procesal penal, 2º edición, Buenos Aires, 2005, p. 181). De este modo, esta garantía debe ser entendida de la manera más amplia, pero no deriva exclusivamente de que la persona sea formalmente imputada en la causa. "Al contrario, toda vez que la información que alguien podría ingresar al proceso pueda causarle un perjuicio directo o lo pueda poner en riesgo de ser sometido a un proceso penal, la persona tiene derecho a negarse a declarar" (Binder,

Alberto M.: Op. cit., p. 182). CNCP, SALA III, 18/05/2006, “Faviano, Carlos s/rec. de casación”. Dra. Ledesma (voto en disidencia).

“Esta garantía está vedando la posibilidad al Estado para que una persona aporte prueba en contra de sí mismo (cfr. Ruiz, Victoria: El derecho a no autoincriminarse en fallos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal n° 15, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires 2003, p. 323). Es así que, la idea de que no pueden usarse las declaraciones juradas como elementos probatorios en contra del contribuyente tiene su fundamento en brindarle certeza y evitar la afectación de dicho principio, de modo tal que aquél "(...) sería bastardeado si se permite que tales declaraciones resultaran admitidas como probanzas en sede judicial" (Folco, Carlos María: El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva en AA.VV. "Ilícitos Fiscales", Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2004, p. 49). Lo que está prohibido es requerirle al encausado la prueba necesaria para la imputación penal, sin importar si existe la posibilidad de discutir administrativamente los montos reclamados.” CNCP, SALA III, 18/05/2006, “Faviano, Carlos s/rec. de casación”. Dra. Ledesma (voto en disidencia).

“No se busca dar por tierra el deber que tienen los contribuyentes de colaborar con los organismos recaudadores sino que lo que se busca es evitar que la actividad del Estado lesione derechos y garantías que son constitucionalmente reconocidos. En esta dirección, se ha sostenido que "(e)n 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 órganos 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". Sin perjuicio de ello, "en la medida que tales aportes son utilizados como elementos de prueba en sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y previsional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse" (Spisso, Rodolfo R.: La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria en Impuestos LVII-B, Editorial LA LEY, Buenos Aires, 1999, ps. 2379/2380).”

CNCP, SALA III, 18/05/2006, “Faviano, Carlos s/rec. de casación”. Dra. Ledesma (voto en disidencia).

“Ha existido una clara violación a las normas de la Constitución Nacional, pues tal como lo afirma el defensor, si los inspectores le efectuaron una propuesta de ajuste de las declaraciones juradas, sin informarle que ello podría implicar autoincriminación, y una vez presentadas las correspondientes rectificativas, se lo denunció penalmente esto implica, sin lugar a dudas, una afectación a dicha inmunidad.” CNCP, SALA III, 18/05/2006,” Faviano, Carlos s/rec. de casación”. Del voto en disidencia de la Dra. Ledesma.

“Las facultades de verificación y fiscalización previstas por el art. 41 de la ley 11.683 tiene por objeto dar a la Dirección Nacional Impositiva los poderes necesarios para investigar o constatar si los contribuyentes cumplen o no las obligaciones tributarias, pero no tiene como fin coleccionar elementos probatorios que resulten necesarios para el cumplimiento de los objetivos de la instrucción jurisdiccional establecidos por el art. 193 del Cód. Proc. Penal, pues la forma de reunir esos elementos se encuentran especialmente reguladas por las disposiciones del ordenamiento procesal.” CNPen. Ec., Sala B, 13/2/97, Reg. N° 061/97; “Impuestos”, 55-A-1552, síntesis.

“Dado que la Dirección General Impositiva no está autorizada a constituirse en el domicilio fiscal del imputado, inspeccionar la documentación e interrogar a aquél para la confección del informe técnico requerido por el juez de instrucción, la realización de tales actos por el organismo recaudador afecta las garantías de inviolabilidad del domicilio, del debido proceso y de la defensa en juicio, razón por la cual debe declararse de oficio la nulidad de lo actuado.” CNPen. Ec., Sala B, 13/2/97, Reg. N° 061/97; “Impuestos”, 55-A-1552, síntesis.

12. Conclusión

Podemos concluir con las siguientes reflexiones: cuando la inspección vulnera la obtención de la *notitia criminis*, los elementos colectados por ella caen dentro de la regla de exclusión, con nulidad fulminante, dado que dichos elementos no pueden ser usados contra el inspeccionado³⁸.

³⁸ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, edit. ASTREA, 2006, pág. 103.

“El derecho a no inculparse implica la nulidad absoluta del testimonio brindado por el inspeccionado bajo compulsión administrativa, y, en ese caso, la verificación es inoperable para el procedimiento criminal como soporte de la prosecución del caso”³⁹.

Siguiendo esta corriente doctrinal, resulta cierto e indiscutible que el proceso penal tributario no se puede aprovechar de obtener más fácilmente datos por la vía de la coerción administrativa de inspección a los efectos de fundar la denuncia penal efectuada a priori, dado que ello además conculca el principio de buena fe de la Administración, pues no es posible tolerar el ardid de mantener oculto el sentido y finalidad de las actuaciones de inspección administrativa⁴⁰.

Todo esto es violatorio de lo dispuesto por el art. 18 de la CN,
“... Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...”

³⁹ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, edit. ASTREA, 2006, pág. 104.

⁴⁰ Sanz Díaz-Palacios, citado por Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, edit. ASTREA, 2006, pág. 105.-