

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 **INCLUYE**
VERSIÓN **DIGITAL**

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

**TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL**

ENERO 2022 | Nº 116

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

La garantía constitucional de no autoincriminación en materia tributaria y consideraciones sobre su impacto en el nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

Micaela Aisenberg ^(*)

En la presente colaboración se analiza la aplicación de la garantía constitucional de no autoincriminación en materia tributaria de manera genérica y, en particular, en relación con el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, creado por la RG 4838 /2020.

I. Introducción

El propósito del presente trabajo consiste en analizar la aplicación de la garantía constitucional de no autoincriminación en materia tributaria de manera genérica y, en particular, en relación con el nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, creado por la RG 4838 (en adelante, el “Régimen de Información”) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, la “AFIP”).

A dichos efectos, se abordarán, en primer lugar, las características de la citada garantía —de resorte constitucional— en el marco del proceso penal común.

A continuación, se hará una reseña respecto de su aplicación específica en el ámbito del derecho penal tributario (1).

(*) Abogada UBA.

(1) Se interpreta que el derecho constitucional a no autoinculparse es un principio que rige tanto en un pro-

Por último, se examinará el impacto de la referida garantía con respecto al Régimen de Información. A modo de adelanto, destaco que, mediante el Régimen de Información, los contribuyentes —y sus asesores fiscales— deberán suministrar al fisco una descripción exhaustiva de las planificaciones fiscales (nacionales e internacionales) en las que participen, bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones.

En este sentido, se analizará qué sucede con las pruebas aportadas por el contribuyente en el marco del Régimen de Información, que posteriormente podría utilizar el fisco para aplicar las sanciones o para efectuar una denuncia penal contra el contribuyente.

ceso administrativo como en el judicial, por lo que su virtualidad no queda limitada a los procedimientos penales, sino que también se aplica en los procedimientos administrativos que concluyan con la imposición de sanciones.

II. La garantía de no autoincriminación en la esfera del derecho penal común

Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Dicha garantía (2), de génesis romanista, está receptada expresamente de nuestra Constitución Nacional (3) y, asimismo, se encuentra prevista por la Convención Americana sobre Derechos Humanos (4) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (5), tratados que fueron suscriptos y ratificados por nuestro país y que, además, integran el denominado "Bloque de Constitucionalidad" desde 1994 (6).

Al respecto, se destaca que la garantía de no autoincriminación proviene de una época en la cual se torturaba al acusado para obtener su testimonio. Más precisamente, surgió como una superación de los procedimientos de las Leyes de Partidas, que regulaban tormentos como medio de investigación, procurando arrancar al reo la confesión (7) y como respuesta a los interrogatorios abusivos de los tribunales ecle-

siásticos del Reino Unido durante el Siglo XVII, en el marco de la investigación de delitos religiosos y políticos (8). En este sentido, el objetivo de la garantía constitucional bajo análisis es obtener una declaración libre y voluntaria, sin que medie coacción.

La incorporación de dicha garantía en nuestra Ley Suprema, obedece a que nuestra Constitución tiene una preponderante inspiración en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, que en la V Enmienda establece que "(...) nadie tendrá que responder por un delito capital o infamante por otras razones, a menos que sea sobre la base de una declaración o acusación de un Gran Jurado; tampoco una persona será amenazada dos veces por el mismo delito su vida o integridad física, ni se la obligará en un caso penal a atestiguar contra ella misma, ni se verá privada de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso de ley; tampoco se tomará la propiedad privada para destinarla al uso público sin la debida compensación".

Sin embargo, puede observarse que, en la Constitución estadounidense, la garantía de la no autoincriminación está acotada a procedimientos penales. Por el contrario, nuestra Constitución no previó tal limitación, sino que presenta una redacción abierta. A pesar de esa disquisición, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto, desde antaño, que la citada garantía constitucional solo rige en materia penal (9).

Se trata, en definitiva, de una garantía ligada al principio de inocencia y se fundamenta en el respeto a la libertad y dignidad humana.

Al respecto, señala Maier que, si bien cabe esperar que la persona —a quien se la persigue penalmente— sea una de aquellas que más conoce sobre el acontecimiento que se investiga, objeto del procedimiento,

(2) También denominada "Nemo tenetur se ipsum accusare".

(3) Artículo 18 de la Constitución Nacional: "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (...)" (la cursiva es propia).

(4) Artículo 8.2.g): "(...) Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: (...) g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable (...)".

(5) Artículo 14.3.g): "(...) Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: (...) g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable (...)".

(6) Conf. artículo 75, inciso 22 de la CN.

(7) GARCÍA, Luis, "El caso 'Rau' o la insustancialidad del principio 'nemo tenetur se ipsum accusare'", en Leonardo Pitlevnik (dirección), "Jurisprudencia penal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", Hammurabi, Buenos Aires, 2017, t. 22, p. 40.

(8) U.S. Supreme Court, "Miranda v. Arizona", 384 U.S. 436, 1966.

(9) Fallos: 295:251, 238:416, 240:416, 253:493, 259:287, 311:1176, entre otros.

no es posible obligarla a brindar información sobre lo que conoce. Por el contrario, depende de su voluntad, expresada libremente sin coacción (10).

En este sentido, afirma dicho autor que solo aquella declaración del imputado que haya sido obtenida en un procedimiento respetuoso de la referida garantía constitucional podrá ser valorada ampliamente por los jueces para fundar sus decisiones sobre la reconstrucción del comportamiento que se le atribuye. Esto significa que, lógicamente, la declaración del imputado prestada sin atender a esas reglas no puede ser utilizada para fundar una decisión que lo perjudique.

Asimismo, agrega Maier que sobre el imputado se pueden ejercer legítimamente todas las medidas de coerción que permiten la ley y la Constitución, pero ninguna de esas medidas puede tener como finalidad el obligarlo a declarar ni, por lo tanto, se pueden utilizar con ese sentido (11).

En idéntica línea, señala San Martín Castro que la no autoincriminación constituye un derecho humano, que impide que el imputado sea obligado a declarar contra sí mismo o declararse culpable. Es decir que el inculcado, protegido por la cláusula de no autoincriminación, conserva la facultad de no responder, sin que pueda emplearse ningún medio coactivo ni intimidatorio en su contra, y sin que quepa extraer ningún elemento positivo de prueba de su silencio (12).

Siguiendo esa tesitura, Binder sostiene que no puede haber en el Estado ningún tipo de mecanismo, argucia o presión tendiente a provocar la confesión del imputa-

do. Esto significa que no se pueden utilizar medios violentos ni mecanismo alguno que menoscabe la voluntad del imputado. No se pueden emplear preguntas capciosas o sugestivas, ni amenazar al imputado con lo que le podría suceder en caso de que no confiese. Concluye el autor que esta garantía debe ser entendida del modo más amplio posible: toda vez que existan dudas acerca de si el imputado ha sido presionado para declarar en contra de sí mismo, se debe entender que la declaración en cuestión no tiene validez. Asimismo, 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 (13).

En igual sentido, entiende Soler que tanto la declaración como el guardar silencio son expresiones del derecho de defensa y ambas son igualmente legítimas. Por lo tanto, la inviolabilidad del derecho de defensa deriva en la incoercibilidad del imputado, por cuyo imperio nadie puede ser obligado o inducido a declarar contra sí mismo (14).

A nivel jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la cláusula constitucional que establece que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo veda el uso de cualquier forma de coacción o artificio tendiente a obtener declaraciones acerca de los hechos que la persona no tiene el deber de exteriorizar, mas no abarca los supuestos en que la evidencia es de índole material y producto de la libre voluntad del garantido (15). Si, por

(13) . BINDER, Alberto M., "Introducción al derecho procesal penal", Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, 2ª ed., 5ª reimp., p. 182.

(14) SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838] (primera parte). A modo de introducción", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020.

(15) Fallos: 255:18, 320:1717, 339:480, entre otros. En igual sentido, pero aplicado específicamente al ámbito tributario: TFN, Sala A, 04/02/20, "Grupo Vapa SA s/ apelación - impuesto al valor agregado", 16; TFN, Sala A, 13/06/2007, "Don Nature SA v. Dirección General Impositiva - DGI".

(10) MAIER, Julio B. J., "El Derecho Procesal Penal: fundamentos", Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editores Del Puerto, 2012, 2ª ed., 4ª reimp., ps. 664-667.

(11) MAIER, Julio B. J., "El Derecho Procesal Penal: Fundamentos", Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editores Del Puerto, 2012, 2ª ed., 4ª reimp., p. 674, conf. cita CLARÍA OLMEDO, "Tratado", t. I., n° 302 y ss., p. 497 y ss.

(12) SAN MARTÍN CASTRO, César, "Derecho procesal penal", Ed. Grijley, Lima, Vol. II, p. 614.

el contrario, el acusado decidiera no prestar declaración alguna, dicha decisión no puede ser considerada una presunción en su contra.

Por lo tanto, se podría concluir que el principio de no autoincriminación trae aparejado la imposibilidad de extraer compulsivamente información incriminante del propio acusado. Ello no significa —de ninguna manera— que el imputado no tenga derecho de declarar o a aportar información, de forma voluntaria, en un proceso en su contra, toda vez que la garantía tiende a impedir la declaración forzada, más no la voluntaria.

III. La garantía de no autoincriminación en el derecho penal tributario

Nuestro sistema tributario se basa en el principio de la autodeterminación de la obligación tributaria. Esto implica que es el propio contribuyente quien exterioriza su capacidad contributiva y liquida sus impuestos, presentándolos ante el organismo fiscal a través de una declaración jurada. Dicho principio se erige sobre la base del deber de colaboración con la administración tributaria que pesa sobre el contribuyente, en virtud del cual debe facilitar (o, al menos, no obstaculizar) las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP.

A su vez, es función del fisco efectuar un control sobre lo declarado por el contribuyente y, eventualmente, establecer si lo informado es veraz o, por el contrario, impugnabile.

En caso de que el ente recaudador detecte que lo declarado por el contribuyente no se condice con la realidad económica, reemplazará al contribuyente en su tarea de determinar el impuesto, mediante un procedimiento específicamente reglado por la ley 11.683 (en adelante, la “Ley de Procedimientos Fiscales”) y, por ende, no discrecional para el fisco.

Dicho procedimiento comienza con una orden de intervención **(16)** y la posterior fiscalización al contribuyente. En el marco de la referida fiscalización, la AFIP recabará documentación e información que, generalmente, incluye elementos de prueba aportados por el mismo contribuyente que es objeto de la fiscalización.

Posteriormente, el fisco realizará un ajuste impositivo con el que culminará el proceso de fiscalización, el cual será puesto a consideración del contribuyente. En caso de no ser conformado por este, la AFIP iniciará un procedimiento de determinación de oficio **(17)**.

Ahora bien, la resolución determinativa de oficio puede incluir sanciones, sobre la base de las infracciones previstas por la Ley de Procedimientos Fiscales **(18)**, o bien —de cumplirse ciertas condiciones— podría configurarse un delito previsto por la ley 27.430 (en adelante, el “Régimen Penal Tributario”), en cuyo caso la AFIP efectuará la correspondiente denuncia penal **(19)**.

En este marco, no puede desconocerse que existen numerosos supuestos en los que parte de la prueba recolectada por el fisco (o, eventualmente, la totalidad de la prueba), en la que se basa para aplicar sanciones o efectuar la referida denuncia penal, puede provenir del propio contribuyente. Al respecto, no puede ser ignorado el hecho de que la AFIP nunca advierte que las manifestaciones y aportes del contribuyente podrían dar lugar a algún tipo de sanción o responsabilidad penal **(20)**. Tampoco advierte a los contribuyentes que tie-

(16) Conf. artículo 36.1 de la Ley de Procedimientos Fiscales.

(17) Conf. artículo 16 y ss. de la Ley de Procedimientos Fiscales.

(18) Conf. artículo 17 de la Ley de Procedimientos Fiscales.

(19) Conf. artículo 18 del Régimen Penal Tributario.

(20) CARANTA, Martín R., “La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria”, Consultor Tributario, Errepar, 2020.

nen derecho a negarse a declarar, sin que ello implique una presunción en su contra.

En dicho supuesto, la imposición de sanciones al contribuyente o la formulación de una denuncia penal en su contra, sobre la base de la información provista por el mismo contribuyente, deviene inconstitucional (21).

(21) Como adelanté, la garantía constitucional de no autoincriminación resulta plenamente aplicable tanto al proceso administrativo-tributario sancionador como al juicio penal, ya que las infracciones previstas en la Ley de Procedimientos Fiscales integran, junto con los delitos establecidos por el Régimen Penal Tributario, el derecho penal tributario. Si bien no es objeto del presente análisis, corresponde destacar que no existen diferencias ontológicas entre las infracciones regladas por la Ley de Procedimientos Fiscales y los delitos previstos por el Régimen Penal Tributario: ambos poseen naturaleza penal. Por ende, al procedimiento administrativo sancionador, previsto por la Ley de Procedimientos Fiscales, se le aplican las garantías constitucionales que rigen sobre el proceso penal (entre las cuales se encuentra la garantía de no autoincriminación). Dicha postura fue convalidada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (entre otros, Fallos: CS, 05/08/1993, "Autoservicio Centro Integral de Compras"; 19/04/1994, "Casa Petrini SACIFI"; 02/09/1968, "Parafina del Plata"; 15/10/1981, "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL", y por calificada doctrina (Gabriel E. Ludueña, Eugenio Goyeneche, "Algo más sobre la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios", *Doctrina Tributaria ERREPAR* (DTE), Tomo XXXVII, 2016; GARCÍA VIZCAINO, Catalina, "Las infracciones a los deberes formales en materia tributaria", *Bol. (DGI)* 312, p. 215; VIDAL QUERA, Gastón, "El requisito del pago previo o el 'solve et repete' y las multas a raíz de un fallo de la justicia de Chubut", *Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)*, Tomo XII, 2020; SIMESEN DE BIELKE, Sergio A., "Sobre la aplicación de los principios del derecho penal a las infracciones tributarias (Reforma de la L.11.683)", *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), Tomo XL, p. 61, 2019; SEQUEIRA, Marcos A., "Sobre la naturaleza penal de las infracciones y sanciones tributarias y sus implicancias. Nota al fallo", *Práctica Integral Córdoba ERREPAR* (PIC), Tomo X, 2016; CALELLO, Carolina, "La comisión de nuevas infracciones como causal de interrupción de la prescripción", *Doctrina Tributaria ERREPAR* (DTE), Tomo XXXVI, 2015. Con respecto a la garantía de no autoincriminación, podemos mencionar, entre otros: ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "El proceso penal tributario y su conexión con las facultades de verificación y fiscalización: un análisis de la validez de la prueba desde la perspectiva de la garantía de la no autoincriminación"; SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838] (primera parte). A modo de introducción", *Doc-*

Por ende, en la medida en que la documentación e información aportada por el contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el citado artículo 18 de la CN (22).

Por el contrario, diferente es el caso en que el procedimiento de determinación de oficio culmine con la aplicación de sanciones o con una denuncia penal en contra del contribuyente. Ello deviene palmariamente inconstitucional.

Sin perjuicio de ello, el aporte de documentación durante el proceso de fiscalización, que luego es utilizada para sustanciar una denuncia penal, no suele ser considerado como autoincriminatorio por la jurisprudencia mayoritaria, criterio con el cual disiento.

Ejemplo de ello es el caso "Florido", de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, en el que se resolvió 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 CN, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad (23). Y es que la Cámara sostuvo que se trata de un aporte efectuado por el propio contribuyente como medio para determinar el impuesto, no su omisión o evasión (24).

trina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020; Spisso, Rodolfo R., "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", Thomson Reuters Checkpoint; SEQUEIRA, Marcos A., "La inspección tributaria y el derecho a no declarar en contra de sí mismo. 'Nemo Teneur Se Ipsum'", *Práctica Integral Córdoba Errepar* (PIC), Tomo IX, 2015).

(22) Spisso, Rodolfo R., "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", Thomson Reuters Checkpoint.

(23) CNCas. Penal, 02/10/2006, Sala I, "Florido, Raúl s/ recurso de casación",

(24) CNCas. Penal, Sala I, 07/07/2004, "Lheritier, M. A. s/recurso de casación".

En este sentido, argumentó que la actividad fiscalizadora de la AFIP tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables. Asimismo, sostuvo que esa actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero destacó que, con ello, no se está exigiendo a aquel la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento.

A su vez, agrega que “resulta evidente, tal cual lo viene sosteniendo la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en numerosos precedentes, que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley (...). Máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado (...) Es que, como acertadamente tiene dicho la Corte Suprema de los Estados Unidos, los límites constitucionales a los que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando —como en este caso— hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público —cfr. ‘Shapirovs. United States’, 335, US 1, 1948—” (25).

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación, citando los referidos argumentos de la Cámara Nacional de Casación Penal en el marco de un proceso administrativo san-

cionador, sostuvo que no podría tener acogida favorable lo alegado por el imputado, sobre que se habría violado el derecho a la no autoincriminación, “por cuanto entiendo de la actora que por aplicación de la mentada garantía el organismo fiscal tendría vedada la posibilidad de utilizar las declaraciones formuladas en sede administrativa para la aplicación sanciones” (26).

En total disenso con la postura jurisprudencial reseñada, debo señalar que es cierto que pesa sobre el contribuyente el deber legal de colaborar con la AFIP, motivo por el cual deberá aportar documentación e información tendiente a lograr la adecuada determinación del tributo adeudado. Sin embargo, la información aportada por el contribuyente no debiera trascender del procedimiento determinativo. Ello, considerando que, como mencioné, la AFIP nunca le advierte al contribuyente que puede abstenerse de aportar información y que sus declaraciones podrían dar lugar a algún tipo de sanción o denuncia penal.

En ese caso, en la medida que la información así aportada sea utilizada como elemento de prueba en un sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas (por omisión o defraudación) o en un proceso judicial para la aplicación de las sanciones penales previstas en el Régimen Penal Tributario, se configura una clara trasgresión al principio constitucional de no autoincriminación.

Esta tesitura es compartida por Spisso, quien muy acertadamente sostiene que no se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de las pruebas obtenidas coactivamente para determinar de oficio el tributo y la prohibición de hacerlas valer en el proceso sancionador. Uno y otro proceso se rigen por reglas distintas. En uno prevalece la obligación colaborar con la Administración, en tanto que en la esfera penal la prohibición tiene sustento consti-

(25) CNCas. Penal, Sala I, 02/10/2006, “Florido, Raúl s/ recurso de casación”. En el mismo sentido: CNPenal Económico, Sala A, 14/12/2003, “Seven Seas s/inf. ley 24.769 (causa 1569/02)”.

(26) TFN, Sala A, 28/02/2019, “Tabaco Argentino SA s/ recurso de apelación”.

tucional, y hace a la dignificación de la persona humana (27).

Sobre este punto, existe un interesante antecedente de la Cámara Federal de General Roca que, apartándose de la jurisprudencia mayoritaria, resolvió disponer la nulidad de las actuaciones con motivo de la introducción al proceso penal de la prueba que había sido recogida en el marco de un procedimiento administrativo, argumentando que "(...) de lo que se trata, en definitiva, es de impedir la vulneración del derecho de defensa del contribuyente evitando que toda aquella actividad desplegada en el marco de las atribuciones de inspección y control que a la DGI le asigna la ley 11683 puedan utilizarse luego, como prueba dentro del proceso penal (...)" (28).

Por su parte, Gastón Miani señala adecuadamente que las facultades de fiscalización de la AFIP tienen como límite la reticencia del contribuyente a brindar o exhibir información. Ante este impedimento, el fisco debe recurrir ante la justicia a fin de que, analizando las consideraciones del caso y como una situación de excepción, ordene —de corresponder— la intromisión en el domicilio del contribuyente mediante la fuerza pública a fin de que el fisco pueda cumplir con su cometido (29).

Al respecto, no debemos olvidar que el propio fisco nacional dictaminó que la AFIP se encuentra facultada para efectuarle un requerimiento al contribuyente a los efectos de corroborar el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que esta facultad se vea afectada por la existencia de una causa penal. No obstante, hace la salvedad de que, en el supuesto en que el fisco

estime que resultaría aconsejable incorporar la información peticionada como prueba en la causa penal, debería solicitarse al juez interviniente. A tal efecto, el juez debería ordenar el registro domiciliario y/o el secuestro de la documentación que pueda servir como medios de prueba, tal como lo dispone el Código Procesal Penal de la Nación (30).

Es decir, la propia AFIP reconoce que un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial.

Por otro lado, existen precedentes en los cuales se dispuso que la aplicación de la garantía constitucional de no autoincriminación procede solamente en aquellos casos en los cuales el fisco se haya extralimitado en sus funciones o haya obtenido la documentación probatoria de forma coactiva, postura con la que también disiento.

A modo de ejemplo, la Cámara Federal de Casación Penal, en la causa "Di Biase", resaltó que el fisco tiene amplios poderes para verificar en cualquier momento, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento de las obligaciones fiscales, agregando que el derecho constitucional a la no autoincriminación forzada no resulta aplicable cuando se trata del ejercicio de facultades de verificación y fiscalización, tendiente a la determinación impositiva de los contribuyentes. Así, indicó que "(...) no se advierte, ni las partes han alegado, que el organismo recaudador se haya excedido en las facultades legalmente conferidas al mismo por el legislador. (...) No se advierte de las constancias de la causa ni los impugnantes han alegado que las manifestaciones efectuadas a la AFIP (...) hayan sido conseguidas coactiva o compulsivamente. Es justamente este elemento el que constituye el fundamento de la disposición constitucional según la cual 'Nadie

(27) SPISSO, Rodolfo R., "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", Thomson Reuters Checkpoint.

(28) CFed. de General Roca, 21/03/2000, "Tappata, Daniel Antonio s/nulidad en causa ppal. N.º 240, F. 43, año 1997".

(29) Miani, Gastón A., "Allanamiento del domicilio fiscal y secuestro de documentación sin orden judicial", LA LEY, 2008-C, 482.

(30) Dictamen (DAL) N.º 9/2013.

puede ser obligado a declarar contra sí mismo' (art. 18 CN)" **(31)**.

Si bien, lógicamente, comparto el criterio en cuanto a que la obtención coactiva de información del contribuyente resulta manifiestamente violatoria del derecho constitucional a no autoincriminarse (y, de hecho, tanto la doctrina como la jurisprudencia son pacíficas en ese sentido), no es este el único escenario en el cual se podría verificar dicha trasgresión.

En rigor, como adelanté, considero que también se vería igualmente afectada la citada garantía en caso de que el contribuyente entregara documentación de forma "voluntaria", pero desconociendo su derecho a no aportar información, y sin que se le haya informado de manera clara, detallada y fehaciente que esa documentación aportada podría ser eventualmente utilizada en su contra, en el marco de un sumario administrativo sancionador o un juicio penal **(32)**. Esto es lo que suele suceder, dado que —reitero— los funcionarios de AFIP no les advierten a los contribuyentes sobre las potenciales consecuencias penales de sus declaraciones.

Esta idea ha sido recogida por cierta doctrina del derecho comparado, con la cual coincido. Concretamente, los autores españoles Soler Roch y Aliaga Agulló indicaron que el derecho a la no autoincriminación implica que el contribuyente debe ser informado acerca de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente, si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Ese es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias inculpativas y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el

contribuyente debe valorar la conveniencia de ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo **(33)**.

En igual sentido —pero a nivel local— se pronunció Marcos Sequeira, en cuanto señaló que "(...) el contribuyente que se halla bajo inspección, antes de ser interrogado o intimado, tiene que ser informado de su derecho de guardar silencio y que lo que diga puede ser usado en su contra" **(34)**.

Sobre este punto, es interesante traer a colación una sentencia de la Cámara Federal de Mar del Plata que analizó un caso en el cual, en el marco de una causa en la que se investigaba un hecho ilícito perpetrado por otro sujeto de derecho, se había efectuado un requerimiento a un contribuyente a fin de que aporte material probatorio. Sin embargo, la información así recabada fue finalmente utilizada en contra del contribuyente requerido, a efectos de avalar una posterior fiscalización y formalización de la imputación en su contra.

Con gran tino, la referida Cámara entendió que dicho procedimiento había afectado la garantía constitucional de no autoincriminación. Así, sostuvo que "(...) resulta intrascendente la índole de las actuaciones donde se concreta la obligación de efectuar el aporte documental, pues lo que importa es su eventual utilidad para servir como prueba en sede penal en contra del aportante (...). La protección de

(33) SOLER ROCH, María - ALIAGA AGULLÓ, Eva, "La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria", XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

(34) SEQUEIRA, Marcos A., "La inspección tributaria y el derecho a no declarar en contra de sí mismo. 'Nemo Teneur Se Ipsum'", Práctica Integral Córdoba Errepar (PIC), Tomo IX, 2015. Me parece ilustrativo señalar que el autor concluye lo siguiente: "Podrá reprochárseles de esta glosa que lo que acabamos de conceptualizar solo es aplicable a los procesos penales; empero, esta crítica se desvanece a poco que se recuerde que, luego de la inspección, le siguen los "ajustes" y, por lo menos, las "multas", que como nadie puede llegar a contradecirnos, poseen naturaleza eminentemente penal. Por ende, lo expresado abarca todo proceso de inspección, resulten o no del mismo derivaciones en la ley 24.769".

(31) CFed. de Cas. Penal, Sala IV, 04/07/2014, "Di Biase, Luis Antonio y otros s/recurso de casación inconstitucional". En el mismo sentido: TFN, Sala A, 28/02/2019, "Tabaco Argentino SA s/recurso de apelación".

(32) La voluntad, en este caso, estaría viciada.

esa garantía constitucional debió recibir la mayor custodia, máxime cuando el juez que ordenó la presentación de la documental lo hizo ante la sospecha que los requeridos habían intervenido en la comisión de un ilícito y que la documentación exigida posteriormente se erigiría como la prueba tangible de tal actividad". Sobre la base de dichos argumentos, dispuso la nulidad de las actuaciones (35).

De los antecedentes citados se podría extraer que, si el contribuyente es debida y fehacientemente informado de que la información aportada en instancia administrativa puede ser luego utilizada para fundamentar un sumario administrativo o una denuncia penal en su contra y, pese a ello, decide aportarla voluntariamente, mal podría alegar en su defensa la frustración de su derecho constitucional a no autoincriminarse.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se podría concluir lo siguiente:

- Existe una clara tensión entre el deber de colaboración que pesa sobre el contribuyente, en el marco de nuestro sistema tributario autodeterminativo, y el derecho constitucional a no autoincriminarse.

- La jurisprudencia mayoritaria sostiene que solamente existiría autoincriminación en caso de que la AFIP se extralimitara en sus funciones y obtuviera la información de forma compulsiva. Según este criterio, de no existir coacción, no se conculcaría la garantía constitucional de no autoincriminación, incluso si la AFIP impusiera sanciones o formulara una denuncia penal en contra del contribuyente, basadas exclusivamente en la información aportada por dicho sujeto en el proceso determinativo.

- Por el contrario, la generalidad de la doctrina y cierta jurisprudencia minoritaria, suelen inclinarse en el sentido opuesto, arguyendo que resulta inconstitucional utilizar, en la esfera penal, la información

brindada por el contribuyente en la etapa de fiscalización, excepto que dicha información haya sido aportada voluntariamente, postura con la que coincido. Y para que esa voluntad no se encuentre viciada, es necesario que se le informe al contribuyente que dicha información podría ser utilizada en su contra en un procedimiento administrativo sancionador o en un proceso penal. Si, como consecuencia, el contribuyente decidiera no aportar información, ello no debería calificar como una presunción en su contra y, además, no debería ser sancionado.

En todo caso, la AFIP, ante la sospecha de la comisión de un delito, debería acudir a la justicia para que —de corresponder— se dicte la correspondiente orden de allanamiento del domicilio del contribuyente.

- Por lo tanto, el deber de colaboración y la garantía constitucional de no autoincriminación pueden coexistir: si la información brindada por el contribuyente se utilizara únicamente en el procedimiento determinativo de impuestos, no se vería conculcada la citada garantía.

Asimismo, tampoco se vería violentada la referida garantía en caso de que dicha información trascendiera al ámbito penal, siempre y cuando se hubiera aportado de forma absolutamente voluntaria por el contribuyente, consciente de las eventuales consecuencias penales.

IV. Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (RG (AFIP) 4838) y la garantía de no autoincriminación

IV.1. Aspectos relevantes de la RG (AFIP) 4838

La RG (AFIP) 4838 fue publicada en el Boletín Oficial el 20 de octubre de 2020 y se encuentra vigente desde esa misma fecha.

Tal como se indicó, por medio de dicha resolución general, la AFIP implementó el Régimen de Información, mediante el cual los contribuyentes —y sus asesores fiscales— deberán suministrar al fisco una des-

(35) CFed. de Mar del Plata, 11/06/2015, "L.M.R. s/L. 24.769. Incidente de nulidad".

cripción exhaustiva de las planificaciones fiscales en las que participen.

Surge de los considerandos de la citada resolución general que el principal objetivo del Régimen de Información consiste en incrementar el nivel de conocimiento respecto de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas, a los efectos de facilitar a las administraciones tributarias la obtención de información temprana. Ello, con la finalidad de que la AFIP pueda evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a las planificaciones fiscales implementadas por los contribuyentes.

Si bien la referida resolución general no lo aclara, el Régimen de Información viene a implementar, en el ámbito nacional, las recomendaciones emergentes de la Acción 12 del proyecto BEPS (36) (en adelante, la "Acción 12"), titulada "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva".

La Acción 12 formula recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras "agresivas o abusivas", teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas, y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuenta con tales normas (37).

En ese sentido, la Acción 12 deja en claro que el objetivo principal de los regímenes de declaración obligatoria es proporcionar información temprana sobre dichas estructuras de planificación fiscal —potencialmente agresivas o abusivas— e identificar

a sus promotores y usuarios. Esto permite responder, tempranamente, con cambios en leyes, reglamentos o políticas operativas (38).

Asimismo, la Acción 12 acota su alcance de aplicación a los esquemas de planificaciones fiscales internacionales y "agresivos".

Sin embargo, la obligación de informar bajo el Régimen de Información abarca tanto a las planificaciones fiscales internacionales como a las nacionales, en forma genérica, y no solo respecto de las planificaciones "agresivas".

En este sentido, surge de la norma que las planificaciones fiscales nacionales son aquellas que comprenden "(...) todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido" (39).

Por otro lado, la citada resolución general define a las planificaciones fiscales internacionales como aquellas que incluyen "(...) todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior" (40).

La norma agrega que deberán informarse aquellas planificaciones fiscales nacionales o internacionales contempladas en el micrositio "Régimen de Información de

(36) La iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer "desaparecer" beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades (OCDE - 10 preguntas sobre BEPS).

(37) Resumen ejecutivo - Acción 12 - OCDE.

(38) CARANTA, Martín R., "Resolución General (AFIP) 4838. Los contribuyentes ante el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales", Consultor Tributario, Errepar, 2020.

(39) Conf. artículo 3 de la RG (AFIP) 4838.

(40) Conf. artículo 4 de la RG (AFIP) 4838. En dicho artículo también se enumeran situaciones en las que se considera que existe una planificación fiscal internacional en los términos del Régimen.

Planificaciones Fiscales” de la página web de AFIP.

Asimismo, la presentación de la información se efectuará a través de dicho micrositio (41).

Las planificaciones fiscales nacionales deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al cierre del período fiscal en que se implementó la planificación fiscal. En tanto, las planificaciones fiscales internacionales deberán informarse dentro de los 10 días de comenzada su implementación. Al respecto, se considera que una planificación fiscal comienza su implementación desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal (42).

Como se adelantó, los sujetos obligados a informar son los contribuyentes y sus asesores fiscales (43).

Dichos sujetos deberán suministrar información exhaustiva, en lenguaje claro y preciso, a efectos de describir —en forma acabada— la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en dicha planificación o de un tercero.

Asimismo, la obligación de información comprenderá un análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamenta-

rias aplicables, incluso de la normativa extranjera (44).

De acuerdo con lo previsto por la RG (AFIP) 4838, el incumplimiento del Régimen de Información tendrá los siguientes efectos:

- Aplicación de las sanciones previstas en la Ley de Procedimientos Fiscales, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder (45).

- Agravamiento de sanciones, en los términos de la Ley de Procedimientos Fiscales (46).

- Los sujetos obligados serán pasibles del encuadramiento en una categoría creciente de riesgo de ser fiscalizados, según lo previsto en la RG (AFIP) 3985 —Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER)— (47).

- Rechazo de diversas solicitudes: el cumplimiento de la obligación de informar será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados por el Régimen de Información, a partir de su vigencia, referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por la AFIP, a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsual, entre otras solicitudes (48).

El Régimen de Información fue reputado inconstitucional por la doctrina. Entre otras cuestiones, se ha señalado que:

- Resulta violatorio del principio de legalidad que rige en materia tributaria (49).

(41) Conf. artículo 12 de la RG (AFIP) 4838.

(42) Conf. artículo 9 de la RG (AFIP) 4838.

(43) Conf. artículo 6 de la RG (AFIP) 4838. Si bien pesa sobre los asesores fiscales la obligación de informar las planificaciones fiscales en las que presten asesoramiento, los mismos podrán ampararse en el secreto profesional, en cuyo caso deberán notificar al contribuyente tal circunstancia —conf. artículo 8 de la RG (AFIP) 4838—. Destacamos que los 24 Colegios Profesionales de Ciencias Económicas del país se presentaron ante la Justicia Federal para solicitar que se dicte medida cautelar que suspenda la aplicación del Régimen de Información con respecto a los profesionales matriculados, representados por los respectivos Colegios. Por el momento, se concedieron las citadas medidas cautelares en las provincias de Buenos Aires, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Jujuy, San Luis, Córdoba, Chubut, Neuquén.

(44) Conf. artículo 11 de la RG (AFIP) 4838.

(45) Conf. artículo 14 de la RG (AFIP) 4838.

(46) Conf. artículo 15 de la RG (AFIP) 4838 y artículo 50.3 de la Ley de Procedimientos Fiscales.

(47) Conf. artículo 13 de la RG (AFIP) 4838.

(48) Conf. artículo 13 de la RG (AFIP) 4838.

(49) SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838]

Ello, en la medida en que el Régimen de Información constituye una carga pública creada a través de una resolución general de la AFIP, y no por una ley emanada del Poder Legislativo, y la facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable (50).

- Viola el derecho a la intimidad, previsto por el artículo 19 de la Constitución Nacional, que establece que "las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados (...)" (51). En esta línea, se sostuvo que existe un desborde del Estado en materia tributaria y, en especial, en cuanto a someter a los particulares a regímenes permanentes de información, sin que medie una inspección concreta e individualizada, o una razonable sospecha de la existencia de algún hecho imponible no declarado por el contribuyente, o el indicio de alguna infracción o delito del cual este, o un tercero, pueda ser imputado. Ello, resulta palmariamente lesivo del derecho constitucional a la intimidad (52).

(primera parte). A modo de introducción", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020; TOZZINI, Gabriela I., "El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Tributarias", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo N° XLI, p. 1303, 2020; CARANTA, Martín R., "Resolución General (AFIP) 4838. Los contribuyentes ante el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales", Consultor Tributario, Errepar, 2020; LORENZO, Armando, "Reportaje Tributario" (Dra. Silvina Ortiz), Consultor Tributario, Errepar, 2021.

(50) Conf. artículos 1, 4,17 y 76 de la CN; CORONELLO, Silvia Érica, "El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales", La Ley Checkpoint.

(51) SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838] (primera parte). A modo de introducción", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020; TOZZINI, Gabriela I., "El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Tributarias", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo N° XLI, p. 1303, 2020.

(52) SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838] (primera parte). A modo de introducción", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020; Perez, Daniel G.,

- Asimismo, también sobre la base del artículo 19 de la Constitución Nacional, se indicó que el Régimen de Información restringe el derecho constitucional del contribuyente de organizar sus asuntos en la forma que le resulte fiscalmente más conveniente ("ningún habitante de la Nación podrá ser obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de hacer aquello que la ley no prohíba"). Se sostuvo que, de acuerdo con dicho principio, frente a dos alternativas, un contribuyente podrá optar por la menos gravosa (53).

- Violenta el derecho constitucional a no inculparse (54), punto sobre el cual nos tendremos a continuación.

IV.2. El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales. Garantía constitucional de no autoincriminación

De acuerdo con las consideraciones expuestas en el acápite anterior, no debe perderse de vista que el Régimen de Información deriva en una suerte de "fiscalización permanente", donde todo lo aportado por el contribuyente podría volverse en su contra (55).

"Régimen de Información de Planificaciones Fiscales. RG 4838: como si fuera poco, también colisión normativa", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo N° XLII, p. 163.

(53) CARANTA, Martín R., "Resolución General (AFIP) 4838. Los contribuyentes ante el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales", Consultor Tributario, Errepar, 2020.

(54) SOLER, Osvaldo H., "Régimen de Información de Planificaciones fiscales [Resolución General (AFIP) 4838] (primera parte). A modo de introducción", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, 2020; TOZZINI, Gabriela I., "El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Tributarias", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo N° XLI, p. 1303, 2020; Lorenzo, Armando, "Reportaje Tributario" (Dra. Silvina Ortiz), Consultor Tributario, Errepar, 2021; RIVEIRO, Ricardo E., "La resolución general 4838 y la planificación fiscal agresiva: algunas observaciones", La Ley Checkpoint; TARSITANO, Alberto, "Régimen de declaración obligatoria de planificaciones fiscales (Resolución General AFIP 4838/2020)".

(55) CARANTA, Martín R., "Resolución General (AFIP) 4838. Los contribuyentes ante el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales", Consultor Tributario, Errepar, 2020.

Nos encontramos, por ende, ante una situación en la que se enfrenta el interés del fisco con la garantía de no autoincriminación que rige sobre el contribuyente, contemplada en el artículo 18 de la CN.

Ello así, toda vez que, mediante el Régimen de Información, se obliga al contribuyente a aportar información —que podría incriminarlo— y, a su vez, se prevén sanciones para el supuesto de incumplimiento.

Como se mencionó con anterioridad, no se desconoce el hecho de que la AFIP posea facultades para requerir información al contribuyente. A su vez, este último tiene el deber de colaborar con las tareas de verificación y fiscalización que lleve a cabo dicho organismo.

Sin embargo, corresponde señalar que la obligación de informar —prevista en el Régimen de Información— se enmarca en los términos de la Ley de Procedimientos Fiscales, es decir, bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones.

En este sentido, resultan aplicables al caso las consideraciones de Fernando Lisicki, quien afirmó muy acertadamente que la información exigida de manera coactiva por el fisco puede equivaler, para quien se encuentra exigido a su suministro, a una situación autoincriminatoria, puesto que “el contribuyente o responsable queda atrapado en uno de los peores mundos posibles: si aporta la información, escapa a la sanción que reprime el incumplimiento del deber de colaboración, pero se autoincrimina y queda expuesto al proceso y sanción derivados de esa información; si no aporta la información, no se autoincrimina, pero sufre la sanción por el incumplimiento del deber de colaboración” (56).

Asimismo, resultan apropiadas las conclusiones de Humberto Diez y Germán

Ruetti (57), quienes señalaron que la obligación de informar puesta en cabeza de los sujetos pasivos, con el fin de detectar maniobras que dan lugar a una evasión tributaria, constituye una trasgresión a la garantía constitucional de no autoincriminación. Asimismo, agregan: “En efecto, para que la garantía constitucional de no autoincriminación resulte aplicable es preciso que concurran una serie de presupuestos. En primer lugar, que la información de que se trate (la prueba incriminatoria) haya sido aportada a la Autoridad Fiscal. (...) En segundo lugar, la información debe haber sido aportada bajo coacción o amenaza de tal. (...) Y, por último, la información debe haber sido aportada por el propio sujeto a quien se impone la coacción (...)” (58).

Con respecto al Régimen de Información, señala Soler que los requerimientos efectuados por el fisco bajo la amenaza de la aplicación de sanciones por falta de respuesta, constituye una expresión de presión coercitiva que deslegitima el procedimiento administrativo con finalidad represiva, y que puede ser invocada para invalidar el uso de la información colectada, cuando esta pretenda ser utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador (59).

En efecto, como se anticipó, el administrado debe ser debidamente informado de los derechos que lo asisten y, dentro de ellos, el de no declarar contra sí mismo, sin que la elección de no declarar culmine en la aplicación de sanciones en su contra. Ello, toda vez que las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP tienen como límite la reticencia del administrado de exhibir información, en cuyo caso el fisco no debería sancionarlo y, en todo caso, podría

(57) Si bien se refieren al régimen de información previsto por la Resolución General (AFIP) 4930, sus consideraciones resultan aplicables al caso bajo análisis.

(58) DIEZ, Humberto P. - RUETTI, Germán J., “Análisis crítico del nuevo ‘Impuesto a la Riqueza’”, *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), 2021.

(59) SOLER, Osvaldo H., “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales. Resolución General AFIP 4838/2020”, 2020.

(56) LISICKI, Fernando, “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, 2002-411 (abril-junio/2002).

acudir a la justicia a fin de que ordene —de corresponder— la realización de un allanamiento en el domicilio del contribuyente, mediante el uso de la fuerza pública.

Las consideraciones expuestas me permiten concluir que (i) el aporte de información que realiza el contribuyente, en cumplimiento del Régimen de Información, no es voluntario, ya que su incumplimiento deriva en la imposición de sanciones; (ii) por ende, la aplicación de sanciones previstas en la Ley de Procedimientos Fiscales, como consecuencia del incumplimiento del Régimen de Información, deviene inconstitucional por violentar el derecho de no autoincriminarse que protege al contribuyente.

Por otro lado, no puede desconocerse el hecho de que la información aportada por el contribuyente —en cumplimiento del Régimen de Información— podría ser utilizada en su contra en el marco de un sumario administrativo y, eventualmente, en un juicio penal.

En consonancia con lo expresado en el desarrollo del presente trabajo, considero que la aplicación de sanciones por parte del fisco (por omisión o defraudación), basada exclusivamente en información aportada por el contribuyente en el marco del Régimen de Información —es decir, de forma no voluntaria—, resulta violatoria de la garantía de no autoincriminación y, por ende, inconstitucional.

Asimismo, también conculca la citada garantía la utilización de dicha información —que, como se dijo, fue obtenida por el fisco coactivamente— como sustento de una denuncia penal.

Por su parte, el juez interviniente no debería hacer lugar a una denuncia penal efectuada por el fisco, sustentada exclusivamente en información brindada por el contribuyente, en cumplimiento del Régimen de Información. De lo contrario, la sentencia estaría viciada de inconstitucionalidad, por no respetar el derecho a no autoincriminarse que ampara al contribuyente.

Sobre este punto, resulta aplicable al caso el antecedente “Tappata” de la Cámara Federal de General Roca —citado con anterioridad—, que muy acertadamente dispuso la nulidad de las actuaciones con motivo de la introducción al proceso penal de la prueba recogida en el marco de un procedimiento administrativo, pues “(...) de lo que se trata, en definitiva, es de impedir la vulneración del derecho de defensa del contribuyente evitando que toda aquella actividad desplegada en el marco de las atribuciones de inspección y control que a la DGI le asigna la ley 11.683 puedan utilizarse luego, como prueba dentro del proceso penal (...)”. A continuación, la Cámara agregó que “(...) en mérito a que la acción penal fue promovida tras ponderar la documentación recogida al realizarse una diligencia dispuesta por la AFIP-DGI en el marco de la ley 11.683 y, por ello, fuera de todo control jurisdiccional orientado a la investigación de un delito, resulta nulo el requerimiento de instrucción (...)” (60).

Por lo tanto, la información aportada por el contribuyente, en el marco del Régimen de Información, no debería trascender al ámbito penal. Es decir, dicha información debería ser utilizada exclusivamente para los fines por los cuales el Régimen de Información fue creado.

En este sentido, no se discute que la AFIP puede crear los regímenes de información que considere convenientes, pero deben enmarcarse siempre dentro de las facultades de verificación y fiscalización que el legislador le otorgó y, a su vez, deben respetar los derechos y garantías constitucionales que protegen a los contribuyentes.

En este punto, coincido con lo señalado por Osvaldo Soler, quien observó que el fin del procedimiento administrativo es no solo asegurar la satisfacción del interés general, sino que, además, debe servir de

(60) CFed. de General Roca, 21/03/2000, “Tappata, Daniel Antonio s/nulidad en causa ppal. N.º 240, F. 43, año 1997”.

garantía de los derechos de los particulares (61).

V. Reflexiones finales

Como adelanté, no discuto que la AFIP posee amplias facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas de los contribuyentes. Por su parte, el contribuyente tiene el deber de colaborar con la administración tributaria.

Sin embargo, en mi opinión, las facultades de fiscalización y verificación de la AFIP deben enmarcarse en las garantías constitucionales que protegen a los administrados. De lo contrario, todo lo actuado devendría inconstitucional.

En este sentido, la información obtenida por la AFIP, en el marco de sus tareas de verificación y fiscalización de los contribuyentes, no debe trascender del ámbito determinativo de tributos.

Sin perjuicio de ello, en caso de que existiera sospecha de la comisión de un delito por parte del contribuyente, la AFIP deberá informar fehacientemente al contribuyente que la información aportada por este durante el proceso de fiscalización podría ser utilizada como fundamento para la imposición de sanciones o para la formulación de una denuncia penal.

Como mencioné, la AFIP no suele notificar al contribuyente de que la información aportada durante el proceso de fiscalización puede ser utilizada en su contra. Con respecto a esta cuestión, considero fundamental instruir a los funcionarios del fisco en ese sentido, a efectos de dotar de legitimidad a dicho proceso administrativo.

Si el contribuyente fuera debidamente alertado de esta situación por parte de los funcionarios de AFIP, tendría la facultad de decidir si aportar o no la información requerida por el fisco, amparándose en el

principio constitucional de no autoincriminación.

En el supuesto de que el contribuyente decidiera no aportar la información requerida, ello de ninguna manera podrá configurar una presunción en su contra y, menos aún, se le podrá imponer sanciones por incumplimiento. Ello, toda vez que el contribuyente está ejerciendo su derecho constitucional a no inculparse.

En todo caso, si el contribuyente se negara a aportar información, la AFIP podrá acudir a la justicia para solicitar —mediante una petición debidamente fundada— el allanamiento del domicilio del contribuyente, siempre que exista sospecha de la comisión de un delito.

Con respecto al Régimen de Información, de acuerdo con las consideraciones expuestas, concluyo que —tal como está regulado— es inconstitucional, toda vez que prevé un mecanismo coactivo para obtener información por parte del contribuyente, vulnerando palmariamente el artículo 18 de la Constitución Nacional. Ello, en la medida en que contempla la imposición de sanciones como consecuencia de su incumplimiento.

En mi opinión, también deviene inconstitucional la aplicación de sanciones por parte de la AFIP, basándose en la información aportada por el contribuyente en el marco del Régimen de Información. Lo anterior, toda vez que —como se indicó— la información es obtenida por el fisco de forma coactiva.

En la misma línea, considero que la AFIP no debería formular denuncias penales basadas exclusivamente en la información aportada por el contribuyente, en cumplimiento del Régimen de Información, la cual —reiteramos— fue aportada en contra de la voluntad de dicho contribuyente.

Por su parte, el juez no debería darle curso a una denuncia penal sustentada en la referida información. Por el contrario, corresponde que el juez desestime todas y cada una de las evidencias obtenidas a

(61) SOLER, Osvaldo H., "El principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP", Revista Impuestos, Editorial La Ley, N° 1, 2002.

través de mecanismos que trasgreden los principios constitucionales.

En este aspecto, considero que la justicia debe asumir un rol fundamental, al actuar como garante de los derechos constitucionales que asisten a los administrados. Ello,

incluyendo la tutela efectiva de la garantía constitucional de no autoincriminación; esto es, impidiendo que el contribuyente se autoinculpe como consecuencia de la imposición, por parte del Estado, de mecanismos inconstitucionales que lo constriñen a declarar en su contra.