

# **LA OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL EMPLEADOR Y SUS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL PROCESO PENAL**

Autor: **Graciela Isabel Demiz**<sup>1</sup>

## **Sumario:**

- 1. Introducción.**
- 2. La Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos.**
- 3. El Bien Jurídico protegido en los delitos contra la Seguridad Social.**
- 4. Obligación del empleador de ingresar los aportes retenidos y las contribuciones a la seguridad social.**
- 5. El Derecho Penal Tributario.**
- 6. Las Garantías Procesales en el Derecho Tributario:**
  - a) El Derecho de defensa en nuestro Sistema Constitucional.
  - b) Protección del contribuyente en el Derecho Penal Tributario.
- 7. Las Investigaciones Preliminares:**
  - a) El secreto fiscal.
  - b) Autonomía de Investigación del Ministerio Público.
  - c) Determinación administrativa de la deuda.
- 8. Conclusión.**

## **1. Introducción:**

Los derechos de la seguridad social constituyen una expresión de la justicia social, calificada por la Corte Suprema como la justicia en su más amplia expresión.

Según nuestra corte suprema su contenido: consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que esta cuenta con vistas a lograr que todos y cada unos de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Abogada, Especialista en Derecho Penal y Ciencias Penales de la Universidad Nacional del Comahue, de la República Argentina.

<sup>2</sup> Conf. “*Bercaitz, Miguel Angel s/jubilación*”, Fallo 289:430 (1974).

Es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que de otra manera derivarían de la desaparición o de una fuerte reducción de sus ingresos como consecuencia de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo o enfermedad profesional, desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos.

German Bidart Campos sostiene: El término “Seguridad” evoca su contrario, que es “inseguridad”. Lo que significa, entonces, es lo siguiente: seguridad de que frente a ciertos “eventos” capaces de provocar *necesidades* determinadas, el sistema ofrecerá “*prestaciones*” o “*beneficios*” con los cuales auxiliar a mitigar tales necesidades... La seguridad social, enlazada a una idea de *bienestar*, se viene a convertir entonces en una forma de *liberación de la necesidad*. Sus beneficios pueden ser en dinero o en especie (atención médica y farmacéutica, provisión de prótesis y elementos de rehabilitación, alojamiento, etc.)<sup>3</sup>

La Seguridad Social constituye un instrumento protector, que garantiza el bienestar material y moral de la población, aboliendo todo estado de necesidad en que pudiera encontrarse.

Frente al amplio espectro de contingencias, el sistema trata de poner a cubierto de ellas a las personas y a sus familias respecto de las “valoradas como socialmente protegibles”, a cuyo fin no sólo son suficientes las prestaciones monetarias, sino que también se requieren una amplia gama de servicios. Es imprescindible contar con financiamiento adecuado para la satisfacción de las necesidades básicas de la población, pues de lo contrario se pone en juego la propia existencia del Estado.

Los delitos contra la seguridad social son delitos sociales, porque su comisión afectan a todos los miembros de la sociedad en su conjunto, en tanto impide al Estado contar con los recursos económicos suficientes para garantizar los servicios básicos esenciales, como son la salud, la educación y la justicia .

Señala Miguel Ángel Macchi, con cita del penalista español Bustos Ramírez, que en un Estado social y democrático de derecho constituye un aspecto esencial para la satisfacción de todos y cada uno de los miembros de la colectividad la protección del ...proceso de ingresos y egresos del Estado, pues sin él no se podrán llevar a cabo las tareas que exigen la salud pública, educación, construcción de caminos, apoyo a determinadas industrias o actividades, etc.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Manual de la Constitución reformada, T.II, pag. 234.

<sup>4</sup> MIGUEL ÁNGEL MACCHI. Sistema penal tributario y de la seguridad social. p. 105.

## **2. La Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos.**

El Artículo 14 bis de la Constitución Nacional dice en su párrafo tercero: “... *El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna...*”

Entre los tratados de Derechos Humanos con jerarquía Constitucional, protegen la seguridad social: el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Art. 9), la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial (Art.5), la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (Art.11), y la Convención sobre los Derechos del Niño (Art. 26).

La Constitución Nacional dispone que es deber del Estado el cumplimiento de la Seguridad Social. Los tratados internacionales con jerarquía constitucional reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, poniendo especial atención en aquellas personas que por distintos motivos culturales, se encuentran dentro de los estados partes en situación de vulnerabilidad, como son los niños y las mujeres, eliminando la discriminación en todas sus formas y garantizando la igualdad ante la ley.

Nuestra Constitución establece, por un lado, la organización democrática de los procedimientos generadores del derecho y por el otro; la declaración dogmática de derechos y garantías, a los cuales deben sujetarse aquellos procedimientos. Para el cabal cumplimiento de tales premisas, diagrama una actividad financiera pública encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con el objeto de efectivizar los derechos constitucionalmente establecidos. Se trata de una actividad donde tanto la obtención de los recursos como los gastos se realizan conforme procedimientos legales, respetuosos de derechos y garantías constitucionales, para asegurar; en definitiva, la efectiva actuación de los derechos consagrados por la Constitución para todos los ciudadanos.

### **3. El Bien Jurídico protegido en los delitos contra la Seguridad Social.**

El bien Jurídico opera como criterio dirigido a los jueces en la interpretación y aplicación de la ley penal.

La determinación del interés jurídico merecedor de protección penal compete al legislador. Implica una tarea esencialmente política, porque para quienes están investidos de la representación popular, importa una valoración acerca de los intereses que los representados consideran útiles para el individuo y su libre desarrollo.

Conforme el Artículo 14 bis de la Constitución Nacional el bien jurídico protegido en el tema que nos ocupa, son los recursos de la seguridad Social. El bien jurídico tutelado ya sido determinado por el legislador constitucional al trasladar la obligación de las prestaciones de la seguridad social al Estado Nacional, Provincial y Municipal.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente es importante señalar que de la Ley Penal Tributaria se desprende que la pena prevista en su normativa resguarda la actividad financiera del Estado y el patrimonio del Tesoro Nacional, para garantizar un Sistema de Seguridad Social.

Al no ingresar los fondos necesarios para el logro de sus actividades esenciales, se pone en crisis el funcionamiento del Estado. El interés que la ley y las distintas penas resguardan consiste en la íntegra y oportuna percepción de los recursos de la Seguridad Social.

### **4. Obligación del empleador de ingresar los aportes retenidos y las contribuciones a la seguridad social:**

El Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, ley 24.241 establece que los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del SUSS. Los mismos deberán ser declarados e ingresados por el trabajador autónomo o por el empleador en su doble carácter de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores y de contribuyente al SIJP, según corresponda, en los plazos y con las modalidades que establezca la autoridad de aplicación.

Los rubros sobre los cuales se deben ingresar los aportes y realizar las contribuciones son los “remunerativos”. A estos efectos la ley formula un concepto de remuneración. Al respecto el Artículo 6º establece: “... *Se considera remuneración, a los fines del SIJP, todo ingreso que percibiere el afiliado en dinero o en especie susceptible de apreciación pecuniaria, en retribución o compensación o con motivo de su actividad*”

*personal, en concepto de sueldo, sueldo anual complementario, salario, honorarios, comisiones, participación en las ganancias, habilitación, propinas, gratificaciones y suplementos adicionales que tengan el carácter de habituales y regulares, viáticos y gastos de representación, excepto en la parte efectivamente gastada y acreditada por medio de comprobantes, y toda otra retribución, cualquiera fuere la denominación que se le asigne, percibida por servicios ordinarios o extraordinarios prestados en relación de dependencia...”. “...Se consideran asimismo remuneración las sumas a distribuir a los agentes de la administración pública o que éstos perciban en carácter de: 1. Premio estímulo, gratificaciones u otros conceptos de análogas características. En este caso también las contribuciones estarán a cargo de los agentes, a cuyo efecto antes de proceder a la distribución de dichas sumas se deberá retener el importe correspondiente a la contribución. 2. Cajas de empleados o similares, cuando ello estuviere autorizado. En este caso el organismo o entidad que tenga a su cargo la recaudación y distribución de estas sumas, deberá practicar los descuentos correspondientes a los aportes personales y depositarlos dentro del plazo pertinente...”*

Asimismo la Ley 24.241 determina los rubros excluidos. Al respecto el Artículo 7º establece: “... No se consideran remuneración las asignaciones familiares, las indemnizaciones derivadas de la extinción del contrato de trabajo, por vacaciones no gozadas y por incapacidad permanente provocada por accidente del trabajo o enfermedad profesional, las prestaciones económicas por desempleo, ni las asignaciones pagadas en concepto de becas. Tampoco se considera remuneración las sumas que se abonen en concepto de gratificaciones vinculadas con el cese de la relación laboral en el importe que exceda del promedio anual de las percibidas anteriormente en forma habitual y regular...”

El porcentaje de aportes y contribuciones se encuentra determinado en el Artículo 11 de la ley. El aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia será del once por ciento (11 %), y la contribución a cargo de los empleadores del dieciséis por ciento (16 %).

El Artículo 12 de la ley establece las obligaciones de los empleadores, que se relacionan con sus obligaciones tributarias, y que son las que se señalan a continuación:

\* Inscribirse como tales ante la autoridad de aplicación y comunicar a la misma toda modificación en su situación como empleadores, en los plazos y con las modalidades que dicha autoridad establezca. Desde su inscripción como empleador, surge su

obligación de denunciar cuales son sus empleados e inscribirlos en la categoría correspondiente. Desde ese momento le es exigible la obligación de efectuar los aportes y contribuciones al sistema de Seguridad Social.

\* Dar cuenta a la autoridad de aplicación de las bajas que se produzcan en el personal.

\* Practicar en las remuneraciones los descuentos correspondientes al aporte personal, y depositarlos en la orden del SUSS.

\* Depositar en la misma forma indicada en el inciso anterior las contribuciones a su cargo.

\* Remitir a la autoridad de aplicación las planillas de sueldos y aportes correspondientes al personal.

\* Suministrar todo informe y exhibir los comprobantes justificativos que la autoridad de aplicación les requiera en ejercicio de sus atribuciones y permitir las inspecciones, investigaciones, comprobaciones y compulsas que aquella ordene en los lugares de trabajo, libros, anotaciones, papeles y documentos.

\* Denunciar a la autoridad de aplicación todo hecho o circunstancia concerniente a los trabajadores, que afecten o puedan afectar el cumplimiento de las obligaciones que a éstos y a los empleadores imponen las leyes nacionales de previsión.

Las reparticiones y organismos del Estado están también sujetos a las obligaciones enumeradas precedentemente.

Los incumplimientos de las obligaciones tributarias, en la forma, el tiempo y el modo que determina la ley penal tributaria, implica la comisión de los delitos tipificados en los artículos 7º, 8º y 9º de la ley N° 24.769.-

## **5. El Derecho Penal Tributario:**

El derecho penal tributario constituye un derecho penal especial cuyas figuras infraccionales y delictuales desplazan, por razón de especialidad, a las propias del derecho penal común descriptas en la parte especial del Código Penal.

Así, debe señalarse que el derecho penal tributario, se diversifica en un capítulo infraccional y otro delictual; clasificación que no importa reconocer diferencias cualitativas entre infracciones y delitos. Ello, en tanto unos y otros participan de una

idéntica estructura, integrada por tipicidad (objetiva y subjetiva), antijuridicidad y culpabilidad (capacidad de motivación en la norma). La distinción resulta meramente cuantitativa y en razón del órgano que aplica la sanción en primera instancia. En materia infraccional no delictual, la misma suele ser aplicada por un órgano administrativo, sujeto a control judicial suficiente ulterior. En cambio, en materia delictual, el proceso se sustancia de inicio en sede judicial. Cabe añadir a lo dicho que infracciones y delitos se encuentran gobernados por principios constitucionales comunes: de legalidad, proscripción absoluta de los reglamentos de necesidad y urgencia, irretroactividad de la ley penal más gravosa, retroactividad de la ley penal más benigna, presunción (estado) de inocencia, culpabilidad, personalidad de la pena, proporcionalidad (abarcativa del principio de insignificancia o bagatela), "non bis in idem", tutela judicial efectiva, doble instancia judicial ordinaria.

El derecho penal tributario es un subsistema del derecho penal, y por ello le son aplicables todos los principios y garantías del proceso penal al imputado.

El derecho penal tributario con respecto a la prevención y a la persecución de delitos tributarios requiere específicamente una firme decisión política de combatir la evasión y organismos especializados que investiguen este tipo de delitos.

En materia de persecución de los delitos contra la seguridad social, en el ámbito del Ministerio Público de la Nación se la creado la Unidad Fiscal para la investigación de delitos relativos a la Seguridad Social (UFISES)

Esta Unidad Fiscal tiene las siguientes funciones:

- Cooperar, asistir y colaborar con los Fiscales Federales de todo el país en todas aquellas investigaciones relacionadas con ilícitos que tengan como sujeto pasivo entre otros a la ANSES.
- Coadyuvar con la ANSES en la determinación y configuración legal de aquellos hechos que constituyan ilícitos.
- Sugerir la elaboración de programas de prevención de delitos relativos a los recursos de la seguridad social.
- Asesorar a los organismos del Estado para implementar políticas o programas preventivos de hechos que puedan constituir ilícitos previsionales.

- Coordinar con las autoridades correspondientes las actividades de capacitación y especialización de funcionarios y empleados que oportunamente se determinen.
- Solicitar a los organismos públicos y privados toda aquella información que resulte necesaria a efectos de cumplir con las funciones descriptas precedentemente.
- Coordinar con los representantes del Ministerio Público Federal de la Seguridad Social aquellas medidas que sean conducentes para la investigación de los delitos propios de la Unidad.

## **6. Las Garantías Procesales en el Derecho Tributario:**

### **a) El Derecho de defensa en nuestro Sistema Constitucional:**

Emana del Art. 18 de la Constitución Nacional: “inviolabilidad de la defensa”, y de los Tratados de Derechos Humanos que se señalan a continuación:

- **Declaración Universal de Derechos Humanos:**

Art.10: Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el exámen de cualquier acusación contra ella en materia penal.

- **Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre:**

Art. XXVI. Derecho a proceso regular: Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a ser oída en forma imparcial y pública, a ser juzgada por tribunales anteriormente establecidos de acuerdo con leyes preexistentes y a que no se le imponga penas crueles, infamantes o inusitadas.

- **Convención Americana sobre Derechos Humanos:**

Art. 8.1: Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley.

Art. 8.2: Toda persona inculpada de un 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:

- a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;
- b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;
- c) concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
- e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
- f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
- g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y
- h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

Art. 8.3: La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

Art. 8.4: El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

Art. 8.5: El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

- **Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:**

Art.14.3: Durante el proceso toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;
- b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;
- c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas;

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo, y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

**Nemo Iudex sine defensione:** ...El derecho de defensa no sólo es una emanación de la dignidad personal del imputado, sino, además, un requisito indispensable para asegurar (a él y a la sociedad) el desarrollo respetuoso de la escala de valores del estado de Derecho... Sólo podrán tolerarse restricciones de origen legal y de carácter reglamentario y a condición de que no lo afecten en su esencia, porque es un componente insustituible del juicio previo (proceso) constitucional y un límite infranqueable a la búsqueda de la verdad sobre la acusación de un delito, que sólo puede obtenerse legítimamente con el inexcusable resguardo de la defensa del imputado.... (Cafferata Nores, José I.)

**Ne procedat iudex ex officio:** Es indispensable la excitación extraña para que se active el poder jurisdiccional. Por ello se deriva del derecho de defensa la necesidad de la acusación para impedir que la defensa del imputado sea violada y la prohibición que el juez proceda *ex officio*.

**El juez tiene vedado:**

- **El ejercicio de la acción**
- **La fijación de los hechos**
- **El ofrecimiento y la producción de pruebas**
- **El requerimiento de juicio**
- **Condenar sin que se haya sostenido la acusación**
- **Imponer condena mayor a la pedida**
- **Decidir en forma inmotivada**
- **Omitir discusión sobre la calificación**

## **b) Protección del contribuyente en el Derecho Penal Tributario:**

La pena criminal, no es un bien para ninguna sociedad, al contrario, es un mal que expresa un reproche sobre un comportamiento incorrecto acaecido, y por ello, debe ser considerada en su verdadera dimensión social. En consecuencia, sólo se debe reprimir una culpabilidad penalmente relevante. Dentro de la conducta penalmente relevante, tanto para la investigación de los delitos, para la formulación del juicio, como para la aplicación de la pena, jamás se deben traspasar los límites y principios establecidos por la Constitución, y mucho menos por un afán recaudatorio.

Sostiene TIEDEMANN que el derecho penal no cumple más que una función subsidiaria en relación al derecho sancionador tributario, en cuyo alcance no existe aplicación subsidiaria del derecho penal cuando no se da la existencia de una conducta que haga procedente la aplicación de la pena como *última ratio social*.<sup>5</sup>

ESTEBAN RIGNI sostiene que el delito fiscal es difícil de encajar en la estructura de un Código Penal. La noción de delito está reservada sólo para aludir a los ataques dirigidos contra intereses individuales.<sup>6</sup>

CLAUS ROXIN sostiene que la aplicación de los principios penales hacen que se cambien con respecto al imputado los roles de sujeto pasivo de la relación tributaria por los de sujeto activo en el campo penal, donde es inequívoco que el derecho penal aporta para nuestro estudio todo un sistema de garantías y límites dada la gravedad que importa la pena.<sup>7</sup>

Debe existir un justo equilibrio entre las necesidades de represión fiscal y la afectación de los derechos fundamentales del inspeccionado. El organismo recaudador no puede quedar como dueño de la aplicación de los derechos y garantías, y no puede actuar de modo autónomo, sino siempre subordinada a la ley y a la intervención de la autoridad judicial, ya que esta es la garante del respeto de las garantías constitucionales en todo proceso penal.

La búsqueda de la verdad, como base para la administración de justicia penal, debe respetar los límites establecidos, para asegurar los derechos individuales; muy especialmente en materia probatoria.

---

<sup>5</sup> TIEDEMANN, Concepto y principios del derecho penal económico.

<sup>6</sup> ESTEBAN RIGNI, Derecho penal económico comparado.

<sup>7</sup> CLAUS ROXIN, Iniciación al derecho penal de hoy.

Entre los límites a la actividad probatoria, tenemos:

A) Facultad de abstenerse a declarar, sin que el uso de este derecho pueda ser considerado en contra del imputado:

La jurisprudencia ha ampliado el alcance de esta garantía, proscribiendo la utilización de cualquier medio de coacción moral o física que atente en su contra.

El Artículo 18 de la Constitución Nacional establece: "...Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo..."-.

El derecho a no inculparse implica la nulidad absoluta de los actos que se lleven a cabo en violación de esta garantía constitucional. Es así que el testimonio brindado por el inspeccionado bajo compulsión administrativa es nulo, y en ese caso la verificación realizada por AFIP es inoperable para el procedimiento criminal; como soporte de la prosecución del caso.

Por lo tanto el derecho al silencio prevalece ante cualquier inspección realizada por el organismo recaudador. La quiebra del principio de no autoinculparse se produce justamente cuando un sujeto es inspeccionado, bajo las facultades de la ley 11.683, con posterioridad a una denuncia penal; y se pretende de él una colaboración activa para coleccionar datos para la causa penal.

B) Protección del domicilio, las comunicaciones y los papeles privados:

Se trata de una limitación constitucional expresa, que deriva del derecho a la intimidad.

El Artículo 18 de la Constitución Nacional establece: "...El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación..."-.

El Art. 21 de la L.P.T. establece que cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

Conforme expresa el texto legal, se atribuye a los funcionarios de AFIP el carácter de “imparcial” en la función de auxiliar de la justicia. El Art. 21 de la L.P.T. viola varios de los principios garantistas analizados, sobre todo, si a su vez se le otorga al organismo recaudador la facultad de constituirse en parte querellante (Art.23 de la misma L.P.T.), facultad que el C.P.P.N. sólo otorga a las personas ofendidas por el delito.

La Jurisprudencia ha manifestado que: ...el art. 21 de la ley 24.769 no ha sido establecido para posibilitar que judicialmente se despliegue actividad perquisitiva sin impulso oficial y por la sola petición de AFIP (DGI), pues se está de esta manera alterando el principio consagrado en la nueva legislación procesal penal, que veda la investigación judicial oficiosa...<sup>8</sup>

Es importante señalar que si el allanamiento ejecutado es reputado inadmisibles por el juicio posterior, pierden toda virtualidad probatoria los resultados que con él se hayan obtenido.

Téngase presente que lo expresado aquí con relación al domicilio, rige sin limitaciones con la correspondencia epistolar y los papeles privados.

## **7. Las Investigaciones Preliminares:**

La realización de investigaciones preliminares son una de las facultades del Ministerio Público (art. 26, 2º parte de la L.O.M.P. N° 24.946, reglamentario del art. 120 de la C.N. y Res. P.G.N. N° 121/06 del 11/9/06)

Se realizan en forma autónoma o conjuntamente con distintos sectores de la A.F.I.P (asuntos internos, dirección de planificación penal tributaria y aduanera, etc.) a partir de hipótesis de evasión.

El MPF se concentra en los casos que considera más relevantes, en función del monto evadido, de la complejidad o novedad de la maniobra delictiva utilizada, o del impacto dañoso en la economía del país.

---

<sup>8</sup> Cámara Federal de General Roca, 27/7/2000, L.L. 8/2/2001.

**a) El secreto fiscal:**

La ley N° 11.683 establece en su Art. 101: “... *Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. ...Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen..No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales...*”

**Por Disposición 98/2009 de AFIP**, se aprueban las pautas de gestión aplicables en materia de secreto fiscal.

Con respecto a la información amparada se establece como Principio General que: “...*Toda información de contenido económico-patrimonial referida a contribuyentes o responsables obrante en esta Administración Federal, obtenida en el marco de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se encuentra amparada por el instituto del secreto fiscal contemplado en el Artículo 101 del citado texto legal. Salvo las excepciones taxativamente previstas en este Anexo, se resolverá negativamente todo requerimiento que involucre a dicha información.*”

Al establecer las **Excepciones al Secreto Fiscal** establece: “...3.1. *En orden al sujeto requirente: podrá suministrarse información alcanzada por el secreto fiscal, cuando el requerimiento sea cursado por alguno de los entes o sujetos que se señalan a continuación: ...3.1.5. El Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren, mediando orden de juez competente o requerimiento del propio fiscal interviniente. En el último caso, cuando: a) Tenga a su cargo la dirección de la investigación, conforme a lo previsto en los Artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación o, b) se trata de denuncias formuladas por este organismo...*”.

La Administración Federal de Ingresos Públicos sólo otorgaba a los Fiscales el acceso a la información, en el supuesto de que “*medie orden de juez competente*” para iniciar el proceso judicial o en un proceso judicial en trámite; o “*a requerimiento del propio fiscal interviniente*” en un proceso judicial en trámite. En consecuencia restringía información cuando se daba el supuesto de “*a requerimiento del propio fiscal interviniente*” para iniciar el proceso judicial sin previa denuncia de AFIP.

En función de las limitaciones impuestas al Ministerio Público Fiscal, por la Disposición 98/2009 de AFIP, el titular de la UFITCO realizó una presentación judicial con el objeto de solicitar el levantamiento del secreto fiscal en autos caratulados “N.N. s/ Infracción ley 24.769”. La petición fue rechazada en primera instancia. Interpuesto el recurso de queja por apelación denegada ante la C.N.A.P.E. la Sala A acogió favorablemente el recurso y revocó el pronunciamiento de primera instancia, ordenándole adoptar las providencias necesarias para hacer lugar al pedido.

Es así que el Juzgado en lo Penal Tributario de la Capital Federal N° 1, declaró la inconstitucionalidad de la Disposición N° 98/09 de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Al respecto sostuvo: ...no se advierte razonable, no se justifica ni puede consentirse, continuar sometiendo el acceso del Ministerio Público Fiscal a la información solicitada a ninguna de las alternativas reglamentarias: a) la previa intervención del Poder Judicial o b) la particularidad curiosa de que la denuncia haya sido presentada por el organismo que reglamenta, pues en cualquiera de las dos versiones se atenta, lisa y llanamente, contra la independencia y autonomía funcional de ese ministerio, consagrada constitucionalmente (artículo 120 de la C.N.) y ratificada por el Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Quiroga, Edgardo Oscar s/causa n° 4302, del 23 de diciembre de 2004...”<sup>9</sup>

Asimismo el Juzgado manifiesta:... Se concluye que la colisión de la Disposición 98/09 de la Administración Federal de Ingresos Públicos con normas de rango superior (Código Procesal Penal de la Nación, Ley Orgánica del Ministerio Público y artículos 31 y 120 de la C.N.) surge del cuerpo propio de la norma en cuestión, lo que hace insostenible mantener aquella disposición dentro del orden jurídico...<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Considerando 17 de Causa n° 118/10 (Int. 1385), “N.N. s/ Infracción ley 24.769”.

<sup>10</sup> Considerando 20 de Causa n° 118/10 (Int. 1385), “N.N. s/ Infracción ley 24.769”.

Conforme al Régimen Procesal Penal vigente en nuestro país, ni la AFIP ni ningún otro Organismo Público o Privado puede denegar o restringir información al Ministerio Público, (solicitada sobre personas que habrían participado en una hipótesis delictiva); en base a las siguientes consideraciones:

1. Porque a partir de la Reforma Constitucional de 1994 ha surgido un **“nuevo paradigma en la administración de justicia penal en Argentina”**, que en lo estrictamente procedimental se proyecta en un modelo acusatorio.

El modelo procesal del nuevo sistema constitucional parte de la base de la acusación (Arts. 60 y 115 de cn; art. 8.1, C.A.D.H.), la que según su significado idiomático no sólo consiste en imputar un delito, exponer los cargos contra una persona, sino “exponer las pruebas de los mismos”, demostrar en un pleito la culpabilidad del procesado, mediante pruebas acusatorias.<sup>11</sup>

Nadie puede ser juzgado sino en virtud de un proceso que incluya tanto la actividad del fiscal en la recopilación de evidencia incriminatoria y la actividad de la defensa en la refutación de dicha evidencia <sup>12</sup>

2. Porque el Ministerio Público, conforme al Artículo 120 de la Constitución Nacional es un órgano independiente con **“autonomía funcional”** y autarquía financiera que tiene por función **“promover la actuación de la justicia”** en defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad en coordinación con las demás autoridades de la República.

Es así que la ley Orgánica del Ministerio Público N° 24.946 determina en su Art. 25, que corresponde al Ministerio Público: a) Promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y de los intereses generales de la sociedad. b) Representar y defender el interés público en todas las causas y asuntos que conforme a la ley se requiera. c) Promover y **ejercer la acción pública en las causas criminales y correccionales**, salvo cuando para intentarla o proseguirla fuere necesario instancia o requerimiento de parte conforme las leyes penales.

En virtud de estas funciones, el Art. 26 establece que los integrantes del Ministerio Público, en cualquiera de sus niveles, podrán — para el mejor cumplimiento de sus funciones — requerir informes a los organismos nacionales, provinciales, comunales; a

---

<sup>11</sup> JOSE I. CAFFERATA NORES. Proceso penal y derechos humanos. 2º edición actualizada por Santiago Martínez. P. 145.

<sup>12</sup> COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Informe N° 35/96 del 7/V/98.

los organismos privados; y a los particulares cuando corresponda, así como recabar la colaboración de las autoridades policiales, para realizar diligencias y citar personas a sus despachos, al solo efecto de prestar declaración testimonial.

Es el Ministerio Público el que **“dirige la investigación penal”**, y en consecuencia los demás organismos son sus colaboradores, por lo que no le pueden negar información referente a una hipótesis delictual. Demás está decir que el Ministerio Público no puede excederse en sus atribuciones, ya que son también otras de sus obligaciones “velar por la observancia de la Constitución Nacional y las leyes de la República” y “velar por el efectivo cumplimiento del debido proceso legal”, conforme Art 25 de ley N° 24.946.

3. Porque no se puede supeditar las funciones del Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación a la previa denuncia de AFIP o a la previa intervención del juez competente, porque ello colisiona con normas constitucionales y legales.

La AFIP es un Organismo colaborador del Ministerio Público, según normativa señalada precedentemente.

El juez dentro del esquema acusatorio, no puede intervenir previamente en una hipótesis delictual, para reunir las pruebas contra el imputado, porque viola la garantía constitucional de “imparcialidad”.

FERRAJOLI sostiene:... La separación del juez de la acusación, ... ahora indicada como primera garantía orgánica, supone la configuración del proceso como una relación triangular entre tres sujetos, dos de los cuales están como partes en la causa, y el tercero superpartes: el acusador, el defensor y el juez...Es indispensable para que se garantice la ajenidad del juez a los dos intereses contrapuestos -el de la tutela frente a los delitos, representado por la acusación, y el de la tutela frente a los castigos arbitrarios, representado por la defensa- que además corresponden a los dos fines, perfectamente compatibles en abstracto pero siempre conflictivos en concreto, que justifica el derecho penal...<sup>13</sup>

El fundamento del **Sistema acusatorio es la “imparcialidad”** del Juzgador.

Es por ello que:

- No puede haber proceso si no hay acusación y ésta debe ser formulada por persona ajena al tribunal sentenciador
- No pueden atribuirse al juzgador poderes de dirección material del proceso que cuestionen su imparcialidad

---

<sup>13</sup> FERRAJOLI, LUIGI, Derecho y Razón, pág. 581

FERRAJOLI sostiene: ...La separación de juez y acusación es el más importante de todos los elementos constitutivos del modelo teórico acusatorio, como presupuesto estructural y lógico de todos los demás, ... comporta no sólo la diferenciación entre los sujetos que desarrollan funciones de enjuiciamiento y los que tienen atribuidas las de postulación -con la consiguiente calidad de espectadores pasivos y desinteresados reservada a los primeros como consecuencia de la prohibición *ne procedat iudex ex officio*- ... La garantía de la separación, así entendida, representa, por una parte, una condición esencial de la imparcialidad (*terzieta*) del juez respecto a las partes de la causa, ... es la primera de las garantías orgánicas que definen la figura del juez; por otra, un presupuesto de la carga de la imputación de la prueba, que pesan sobre la acusación, que son las primeras garantías procesales del juicio...<sup>14</sup>

... La imparcialidad tiene su justificación ético-política en dos valores -la búsqueda de la verdad y la tutela de los derechos fundamentales- ... El Juez no debe tener ningún interés, ni general ni particular, en una u otra solución de la controversia que está llamado a resolver, al ser su función la de decidir cual de ellas es verdadera y cual es falsa. Al mismo tiempo, no tiene por qué ser un sujeto 'representativo' puesto que ningún interés o voluntad que no sea la tutela de los derechos subjetivos lesionados debe condicionar su juicio, ni siquiera el interés de la mayoría, e incluso el de la totalidad de los asociados lesionados...<sup>15</sup>

#### **b) Autonomía de Investigación del Ministerio Público:**

El Ministerio Público tiene autonomía de investigación; por lo tanto tiene las siguientes atribuciones:

1. No requiere anotar al juez competente
2. Posibilidad de anular actos procesales sólo cuando ya exista un proceso judicial.
3. La intervención del MPF debe reputarse válida en tanto no se practiquen medidas coercitivas ni que afecten derechos de terceros.

Fallo C.N.A.P.E ( Sala "A", Reg. N° 169/2005, 15/04/2005) ratificó la autonomía de investigación del Ministerio Público Fiscal, convalidándose el criterio que ya venía sosteniendo la Sala "B" del citado tribunal (Reg. N° 687/2003 del 8 de octubre de 2003).

---

<sup>14</sup> FERRAJOLI, LUIGI, Derecho y Razón, pág. 567

<sup>15</sup> FERRAJOLI, LUIGI, Derecho y Razón, pág. 579-580.

### **c) Determinación administrativa de la deuda:**

Análisis del primer párrafo del Art. 18 de la Ley 24.769:

La Ley 24.769, en su Art. 18 establece en su primer párrafo que : “...*El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...*”

Conforme el Art. 18, 1º párrafo, el organismo recaudador, formulará denuncia una vez que está determinada la deuda tributaria

“Determinar” significa precisar un hecho de manera cierta e inequívoca, en cuyo caso las presunciones son un contraste con dicha exigencia y con los derechos inviolables del hombre. La integración del tipo penal no puede hacerse por presunciones, sino por construcción completa, de tal manera que ningún aspecto de la figura delictiva ni al hecho imponible quede por determinar.

La determinación de la deuda, es una cuestión prejudicial, que tiene por objeto conocer si el monto de lo adeudado alcanza a los topes establecidos en los tipos penales de cada figura de la ley 24.769.

La determinación de la deuda conforma una parte insoslayable del proceso penal, y por lo tanto sin su existencia no puede sostenerse imputación alguna.

MARCOS ALBERTO SEQUEIRA sostiene: ...Del texto del art. 18 de la ley vigente se desprende la clara intención del legislador, fundadas en razones de política criminal, al imponer montos por debajo de los cuales no se puede perseguir penalmente, porque son elementos constitutivos del tipo penal que justifican la selección de las conductas que por su gravedad son merecedoras de ser consideradas delictivas con todas las consecuencias jurídicas gravosas que ella trae aparejadas y, separándolas de las que por su menor capacidad lesiva al mismo bien jurídico, deja sólo en el rango de infracciones penales administrativas...<sup>16</sup>

Para llegar a conocer la AFIP, si se está frente a un delito tributario, es imprescindible averiguar si se llega al monto mínimo requerido por el tipo penal. Si ese monto se superase, en la medida en que medie dolo específico de la conducta del contribuyente, habrá de formularse la denuncia, y a partir de ella comenzará a investigarse aquella como delito penal de la legislación especial.

---

<sup>16</sup> MARCOS ALBERTO SEQUEIRA. Garantías Procesales en el Derecho Tributario, p. 450.

CARLOS ALBERTO CHIARA DIAZ sostiene que el proceso de determinación de oficio previsto por el art 18 de la ley 24.769 tiene su objetivo en la necesidad de dotar de un mínimo respaldo a la denuncia penal, mediante la determinación precisa del crédito fiscal, dado que existe un monto dinerario por debajo del cual las acciones no se incriminan.<sup>17</sup>

Sin embargo es necesario dejar en claro, que la determinación del importe defraudado es competencia exclusiva del juez penal, la que se llevará a cabo dentro del proceso penal, donde el informe o determinación de oficio de la administración es tan sólo el instrumento en que se traslada la *notitia criminis*, habida cuenta de que el contenido de dicha determinación de manera alguna vincula al juez.

Entrando al análisis de la cuestión, desde otro ángulo, debemos dejar en claro que cuando se formulan denuncias penales, sin determinación previa del injusto tributario, cuando procedía (conforme a la LPT), y por simples sospechas de la AFIP, se está en presencia de un abuso de derecho de la propia administración.

Formular la denuncia penal, sin previa determinación de la deuda, para con posterioridad por la vía de la captación administrativa del dato, se trate de hacer actuar al propia administrado contra si mismo, es una violación a las garantía constitucional de la prohibición a la autoincriminación.

Como sostiene SANZ DIAZ PALACIOS 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 en principio de buena fé de la Administración, pues no es posible tolerar el ardid de mantener oculto el sentido y finalidad de las actuaciones de inspección administrativas.<sup>18</sup>

No hay que perder de vista el principio procesal penal de “igualdad de armas”, derivado del derecho de defensa del imputado.

La igualdad de armas es una compensación de la condición del imputado. Cada parte debe tener la oportunidad de presentar su caso en condiciones que no lo sitúe en desventaja con respecto a su oponente. La igualdad de armas busca garantizar que las partes del proceso penal cuenten con las mismas oportunidades de reunir los elementos probatorios para sustentar sus posiciones respectivas, lo cual implica, necesariamente; la garantía del principio de igualdad procesal. Con ello se evita que uno de los

---

<sup>17</sup> CARLOS ALBERTO CHIARA DIAZ. Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, p320 y siguientes.

<sup>18</sup> SANZ DIAZ PALACIOS, Derecho a no autoinculparse y delitos contra la hacienda pública.

intervinientes tenga una posición privilegiada sobre el otro, y que dicha posición incida en el resultado probatorio del proceso.

Es un derecho irrenunciable del imputado, que debe tener posibilidades reales de ejercer su defensa, tanto en el plano formal como material.

Por aplicación del principio de “igualdad de armas”, la Administración no puede utilizar a su favor documentación obtenida durante el proceso de inspección.

VICENTE OSCAR DIAZ sostiene que la inspección tributaria cumple y está llamada a cumplir funciones trascendentales en la verificación de cuestiones tributarias administrativas. Para no fracasar en tal objetivo, y no incurrir en nulidades que afectan a la postre los intereses financieros de la Nación, los inspectores deben ser instruidos en los campos del procedimiento en especial, dado que ello es totalmente distinto a la verificación de técnica tributaria.<sup>19</sup>

#### Análisis del segundo párrafo del Art. 18 de la Ley 24.769:

El Art. 18 en su segundo párrafo establece: “...*En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito...*”

Es clara la legislación cuando formula dos presupuestos o requisitos que se deben cumplir: 1º) Que se trate de casos donde no corresponda la determinación administrativa de la deuda, 2º) Donde además exista convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

El principio general es la determinación de oficio, como presupuesto inescindible de la denuncia penal. Sólo excepcionalmente, cuando no corresponda la determinación administrativa de la deuda (Ej: caso en que el supuesto evasor no se encuentre inscripto en AFIP), y donde exista “convicción administrativa” del delito de evasión se puede hacer la denuncia penal.

La “convicción administrativa” son supuestos donde el delito de evasión tributaria es manifiesto y, consecuentemente respecto del cual es inviable determinar la deuda mediante el procedimiento de la ley 11.883.

---

<sup>19</sup> VICENTE OSCAR DIAZ, Ilícitos tributarios, Perspectivas jurídica y económica. pag. 111.

## **8. Conclusión:**

Si bien el Estado necesita para la prestación de sus servicios esenciales (salud, educación, justicia, seguridad social, etc.) de la recaudación, y por ello las leyes le otorgan facultades para reclamar a los contribuyentes por sus obligaciones tributarias; no debemos olvidar que en realidad se trata de un problema de conciencia social, de conciencia fiscal.

Son nuestros representantes, lo que deben desentrañar el discernimiento de la comunidad, y la responsabilidad y capacidad para lograr crear una verdadera conciencia fiscal. Una de las formas es dando el ejemplo, en los actos de su vida, de tal forma que sean consideradas personas honorables.

Se debe trabajar desde los distintos poderes del Estado en generar un cambio en la credibilidad de las instituciones y de sus funcionarios. Los contribuyentes tenemos que estar convencidos que pagamos para lograr un mejor nivel de vida para todos los ciudadanos, sin que nada se malgaste.

Más allá de que una responsable conciencia fiscal de los contribuyentes, podrán disminuir las causas de evasión, ellas siempre seguirán existiendo; y por ello es importante obligar al organismo recaudador a respetar los derechos del contribuyente en supuestos de hipótesis delictivas.

En el caso específico de los empleadores que no cumplen con sus obligaciones tributarias, la persona damnificada no sólo será el fisco, que no contará con los recursos económicos suficientes para garantizar los servicios básicos esenciales, como son la salud, la educación y la justicia; sino también el trabajador, quien se verá impedido de obtener las prestaciones del sistema de seguridad social.

Al configurar el derecho penal tributario un subsistema del derecho penal, le son aplicables al imputado todos los principios y garantías del proceso penal.

La persecución de los delitos de evasión previsional y de apropiación indebida de aportes de la seguridad social, al igual que el resto de los delitos se encuentran amparados por los principios constitucionales: de legalidad, retroactividad de la ley penal más benigna, presunción de inocencia, culpabilidad, personalidad de la pena, proporcionalidad, "non bis in idem", tutela judicial efectiva, y doble instancia judicial ordinaria, entre otros.

La aplicación lisa y llana de la ley de 11.683 y de algunos artículos de la ley penal tributaria de dudosa constitucionalidad, origina que en los hechos el organismo

recaudador, en el cumplimiento de sus funciones cometa atropellos de distinta gravedad, siendo incluso alguno de ellos violatorios de las garantías constitucionales del contribuyente.

Debe existir un justo equilibrio entre las necesidades de represión fiscal y la afectación de los derechos fundamentales del inspeccionado. El organismo recaudador siempre, en todos los supuestos debe actuar conforme a derecho. Un accionar que no respete las garantías del obligado, será nulo; y tal nulidad repercutirá en la correcta percepción de los recursos tributarios evadidos.

En todo estado de derecho, el respeto de las garantías de los obligados al pago, es de extrema importancia. Se atenta contra los principios republicanos cuando es el propio Estado, quien a través de sus organismos recaudatorios, quiebra el sistema de garantías de los contribuyentes.