

Este documento ha sido descargado de:  
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión  
Pública *del* Conocimiento  
Académico y Científico**

**<http://nulan.mdp.edu.ar>**

# **FISCALIZACION Y DETERMINACION TRIBUTARIA**

**¿Amerita su revisión?**

**TRABAJO FINAL POST GRADO TRIBUTARIO**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE MAR DEL PLATA**

**JUNIN - 01-08-2007 A 30-11-2009**

**C.P.C.E.P.B.A. – DELEGACION JUNIN**

**AUTOR: C P VEGA, GERARDO ENRIQUE**

**DOMICILIO: Francia N° 317 – Junín, Buenos Aires**

**MAIL: [estudiovega@speedy.com.ar](mailto:estudiovega@speedy.com.ar)**



## **CONSIDERACIONES Y CONCLUSIONES**

### **14.1. HIPÓTESIS**

El presente trabajo parte de la hipótesis enunciada en el siguiente primer interrogante:

#### **¿Los procesos de fiscalización y determinación de oficio, ameritan revisión?**

Esta pregunta deriva en interrogantes que indican alternativas a analizar a los efectos de determinar una propuesta adecuada tratando de superar el actual proceso vigente.-

¿El proceso penal tributario se supone integrado por un procedimiento administrativo y un proceso penal?

¿El proceso penal tributario pasó a ser un proceso complejo administrativo – penal tributario?

Pretender responder los interrogantes originario y derivados enunciados; significó incursionar por diferentes argumentos mentados, donde se han contemplado, antecedentes históricos; evolución de los derechos y garantías del hombre; realidad de contexto (político, social y económico); estructura jurídica, entendida esta como comprensiva de valores, principios y normas (constitucionales y emergentes de los tratados internacionales); un espectro de derechos, y su incidencia en materia tributaria; los principios procesales; las pautas que rigen la política tributaria, tanto en su aspecto económico, como de gestión; las particularidades procesales tributarias administrativas y tributarias penales. En suma se ha tratado de observar, apreciar y expresar una visión global, que permita entender las causas, puntualizar el problema, y acercarse a una solución razonable y fundada.-

### **14.2. CONSIDERACIONES GENERALES**

14.2.1. El hombre ha estado sujeto a una constante evolución donde se observa una lucha constante, ardorosa, y no siempre exitosa por la prevalencia de sus derechos, derechos que florecen con el desarrollo de la civilización, marcando a partir de la culminación de la segunda guerra mundial, y en los finales de la década del cuarenta del siglo XX, una revitalización de los derechos y las garantías, donde se otorga entidad internacional, plasmándose en diferentes Tratados Internacionales; como así también la creación de

organismos internacionales (por caso Naciones Unidas); e intercontinentales (por caso Organización de los Estados Americanos), como la gestación de órganos de naturaleza jurisdiccional (Corte Interamericana de Derechos Humanos; Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por mentar algunos).-

14.2.2. Estos organismos de naturaleza jurisdiccional han permitido la revisión del injusto dictado por los máximos Tribunales de los países partes, incorporando una nueva alternativa a la defensa de los derechos. Los Tratados Internacionales prevén procesos de revisión, que hoy, la experiencia muestra que se han traducido en resultados efectivos.-

### **14.3. VALOR**

14.3.1. El orden jurídico de un Estado se sustenta y construye sobre la base de valores, principios, derechos, garantías y relaciones jurídicas, de los hombres entre sí; de estos con el Estado; del Estado con otros Estados, en el marco internacional, como así también con los Estados que conforman comunidades regionales; con la Comunidad Regional; y finalmente con los organismos internacionales.-

14.3.2. El valor es una concepción abstracta inherente al ser humano; son aspiraciones; imponen guías en la conducta seguida, tanto para el hombre, como ser individual, como para la sociedad; y guiará a su vez a quienes se desempeñen en la función pública en cualquiera de los tres roles de poder, fuera al legislar, al juzgar o al administrar. Los valores son guías cuando requiere valorar circunstancias y hechos, y de allí emergerá una conducta valiosa o reprochable. Finalmente debe puntualizarse que su aplicación no es individual, sino se aplican como un entramado único, dado que hay una interconexión necesaria entre sí, interconexión causal de la plenitud del ser.-

14.3.3. La efectividad de la aplicación de estos valores radica en estar contenido en un orden jurídico para la adecuada protección. Dos conceptos convergen que hacen a la efectividad; la *normatividad*: cualidad que "...tiene el objeto llamado Derecho de reglar y condicionar las conductas humanas"; y *coercibilidad* que es la cualidad que "...tiene el objeto llamado Derecho de imponer, por medio del poder social, el cumplimiento obligatorio de sus normas" (Conf. Raúl Augusto Badaracco "Valores Jurídicos", E J Omeba T XXVI, p. 629).-

14.3.4. Los valores que ameritan la consideración en el orden jurídico, son Dignidad; Justicia; Libertad; Bienestar General; Paz; Seguridad; Probidad; e Inocencia.-

14.3.5. La tributación en la Argentina, muestra un accionar fiscal caracterizado por cierto desapego por los valores, incurriendo en algunas ocasiones en la no consideración, el menoscabo y hasta el agravio.-

### **14.4. PRINCIPIOS**

14.4.1. Los principios son el basamento positivo (en sentido de afirmación) de los ordenamientos jurídicos, produciendo el nexo entre valores y normas, y cabe definir al

principio, siguiendo la Real Academia Española, como, base, fundamento, razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia, otra acepción expresa “Cualquiera de las primeras proposiciones o verdades por donde se empieza a estudiar las facultades y son los rudimentos y como fundamentos de ellas”, y una tercera dice “Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta”. En suma podría entonces decirse, que para construir un sistema requiere, establecer una base que sustente su arquitectura, y a tenor de la naturaleza jurídica del régimen jurídico en general, y tributario en particular, se recurrirá a valores y principios; por consecuencia los valores, son el punto de partida, para conformar el régimen jurídico de una organización democrática de derecho. En el escalón siguiente de una pirámide imaginaria, se encuentran los principios, y con esas premisas, por guía, se construirá y redactará el ordenamiento básico, el cual, tal como indican las diferentes organizaciones democráticas del mundo, surge, tanto de una evolución legislativa, como de una creación espontánea.-

14.4.2. Los Principios enunciados son: Legalidad, Igualdad, Razonabilidad, Tutela Jurisdiccional, Estado de Inocencia, Certeza, Realidad Económica, Buena Fe.-

14.4.3. Al igual que los valores, se observa un accionar fiscal, donde por lo menos son motivo de menoscabo o reticencia a la consideración del fisco.-

## **14.5. ORDEN JURÍDICO**

14.5.1. El ordenamiento constitucional, contiene derechos y garantías, y admite la reglamentación (ley mediante), la cual es regida por la premisa de no afectar el ejercicio de los derechos, como de las garantías, enunciadas o no.-

14.5.2. El magno ordenamiento establece las bases de nuestra organización; el logro está sustentado en la razonabilidad, y el equilibrio, que debe imperar en el ejercicio de las facultades otorgadas a cada uno de los poderes; a la vez, tiene normas incorporadas, que permiten el adecuado control en las hipótesis de excesos de uno de ellos. Estableciendo finalmente prohibiciones expresas, que circunscriben los límites a dicho ejercicio.-

14.5.3. El ordenamiento jurídico en la Argentina da un salto de calidad con la reforma constitucional de 1994, al jerarquizar constitucionalmente diez tratados internacionales, que han significado pasar a contar con derechos enunciados expresamente en el magno ordenamiento jurídico, más allá de su contenido implícito (artículo 33 C N).-

14.5.4. Los Tratados Internacionales son la expresión avanzada de la aspiración del hombre, al plasmar derechos, garantías, y Tribunales que promueven y preservan como denominador común y principio básico y esencial el ejercicio libre, pleno, y efectivo de los derechos y garantías por parte de los habitantes de toda Nación considerada Estado parte. La efectividad se propaga a partir, no por el mero anuncio, sino por la implementación de procesos y garantías que lo hagan posible. Los Tratados, los hay internacionales, como continentales, al igual que los Tribunales.-

14.5.5. El anuncio de reglas básicas, de interpretación, y de protección a las personas, surgen obligaciones ineludibles para los Estados partes; donde estos deben velar por lograr:

a) Toda norma que impide el ejercicio de los derechos y garantías debe ser removida; b) Esta prohibido dictar normas que afecten el ejercicio de los derechos y garantías; c) En los casos que no se pudiera ejercer libremente los derechos y garantías debe dictarse la norma que así lo permita; d) No se puede denunciar por el Estado parte un Tratado con posterioridad al acontecimiento del hecho, a los efectos de negar un derecho; e) Los derechos y garantías enunciados en los Tratados deben ser interpretados en forma integral, es decir no se puede hacer una aplicación parcial, si ella importa negar un derecho o garantía.

14.5.6. Estos derechos, garantías, y obligaciones de los Estados Partes, que emergen de los Tratados Internacionales se extiende al aspecto tributario, porque expresamente así se lo recepta en diferentes disposiciones; artículo 2, inciso 3, apartado b, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (por la referencia a la materia administrativa); artículo 8 inciso 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (referencia a la materia fiscal); artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del hombre (deber de tributar).-

14.5.7. Más allá de la referencia directa (fiscal), o indirecta (administrativa), que contienen los tratados, debe destacarse que la enunciación de los derechos comprendidos en el debido proceso; como la referencia a la tutela jurisdiccional, cuestiones ambas profusamente desarrolladas son de aplicación a la materia tributaria.-

## **14.6. DERECHOS**

14.6.1. La humanidad avanza inexorablemente hacia la plenitud del ejercicio de los derechos y garantías por parte del hombre, por consecuencia las normas que nieguen, o afecten su ejercicio, son contrarias al ordenamiento jurídico, y es motivo de rechazo y reproche jurisdiccional.-

14.6.2. La estructura de derechos procesales tiene dos vertientes bien diferenciadas, una es el agrupamiento de las especies de derechos que componen el derecho al debido proceso, como derecho género; la otra es la tutela jurisdiccional la cual la integra la estructura jurisdiccional: Tribunales donde ejercer el derecho al debido proceso físicamente; jueces probos, independiente, imparciales y competentes; alzadas que permitan la revisión de las decisiones.-

14.6.3. El catalogo de derechos enunciados se han distinguido aquellos que tienen aplicación directa en los procesos de fiscalización y determinación de oficio, de aquellos que tienen aplicación indirecta o sobre los efectos de la determinación de oficio.-

14.6.4. Las consideraciones tributarias vertidas en referencia a cada uno de los derechos, y las puntualizaciones específicas señaladas ameritan observar la existencia de un desequilibrio entre el accionar del fisco y los derechos del contribuyente, donde este está sujeto a un proceso, más de carácter inquisitivo, que el que corresponde a un Estado de Derecho Democrático, soportando menoscabo en sus derechos, que no siempre tienen recepción por el poder jurisdiccional, incluso ante sanciones sin debido proceso (suspensión y/o exclusión del Registro Fiscal previsto en la R G 2300, entre otros).-

14.6.5. Los contribuyentes, y los profesionales que lo asesoran requieren en la actualidad hacer un adecuado ejercicio de los derechos comprendidos en el debido proceso, so pena de soportar aquel, perjuicios irreversibles (patrimoniales, como personales).-

## 14.7. AUTOINCRIMINACION VS. DEBER DE COLABORACION

14.7.1. Una dualidad observada en el derecho tributario es, la confrontación entre el derecho a no inculparse contra el deber de colaboración. Esta dualidad es motivo de consideración por la doctrina y la jurisprudencia, donde los pronunciamientos del magno Tribunal Europeo han receptado el adecuado reconocimiento al derecho, y en consecuencia ha puesto límite al deber.-

14.7.2. El derecho a no auto inculparse se expresa a través de los siguientes derechos, nominados por el ordenamiento jurídico, como, derecho a no declararse culpable, o derecho a guardar silencio, o derecho a no validar la autoría del ilícito, mediante la confesión; como así también el derecho a no inculparse propiamente dicho. Derechos que se distinguen por sus matices: 1. **Derecho a guardar silencio**, se asimila en cuanto a sus circunstancias a no expresarse ante eventuales situaciones procesales o no, en la cual se le hacen preguntas, cuyas repuestas pueden afectarlo al arribarse al resultado de la causa. No obstante el silencio no importa en ninguna situación deducir la culpabilidad en el hecho o acción reprochable; 2. **Derecho a no declararse culpable**, es el derecho que asiste a quien está procesado a no considerarse culpable del hecho o la acción reprochable objeto del proceso; 3. **Derecho a no validar la autoría del ilícito mediante la confesión**, es otro derecho, cuyo significado es la imposibilidad de no poder obtener mediante la confesión de una persona bajo la influencia de presión. La confesión de la autoría en dicha circunstancia, es decir brindar manifestaciones bajo presión es contraria a derecho. Efectivamente en los Tratados Internacionales se encuentran preceptos referidos a este derecho “La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza” (Convención Americana de Derechos Humanos, artículo 8 inciso 3); a lo que cabe agregar “A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable” (Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 14, inciso 3.g.). Como puede observarse, la confesión es admisible, en la medida que no exista coacción; es decir, esta debe ser espontánea, sin presión alguna, con plena vigencia del principio de incoercibilidad que emerge del artículo 18 de la Constitución; 4. **Derecho a no auto inculparse propiamente dicho**, es aquel donde la inculparción es producto de entrega, ante determinadas circunstancias (por caso un requerimiento fiscal) de documentos, registros, o informes que importarán a posterior su auto inculparción por cargos penales respecto de la persona del imputado o procesado. Las normas que sustentan no auto inculparse tiene su primer bastión en el artículo 18 de la C N, cuando dice “Nadie puede ser obligado a declarar contra si mismo”. Los Tratados Internacionales con rango constitucional, reiteradamente lo referencia. El artículo 296 del Código Procesal Penal establece que: “El imputado podrá abstenerse de declarar. En ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenciones tendientes a obtener su confesión”, y prosigue “La inobservancia de este precepto hará nulo el acto, sin perjuicio de la



responsabilidad penal o disciplinaria que corresponda”. A ello cabe agregar la cita del artículo 298 del C. P. P. N. el cual en su primer párrafo última parte dice “...puede abstenerse de declarar, sin que su silencio implique una presunción de culpabilidad”, y el legislador agrega en el último párrafo “Si el imputado se negare a declarar, ello se hará constar en el acta. Si rehusare a suscribirla, se consignará el motivo”. La legislación comparada recepta el derecho a no inculparse.-

14.7.3. La relación jurídica tributaria Fisco – Contribuyente encuentra su génesis en la obligación de tributar prevista en el ordenamiento constitucional (artículo 4 de la C N), y la concepción ampliada expresada en el artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecido por la ley para el sostenimiento de los servicios público”. A partir de este deber constitucional, el legislador prevé dos particularidades, una primera: el contribuyente es quien declara y determina el impuesto; y reserva al fisco la facultad de control de esa declaración. En consecuencia a partir de este deber a tributar, emerge el deber de colaboración.-

14.7.4. Los deberes del contribuyente son de naturaleza material (contribuir mediante el pago de impuestos); y formal (deber de informar). La doctrina ha definido el deber de colaboración como “aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y vienen impuestos a los administrados” (Conf., J. López Martínez, Los deberes de información tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 37, cita de Guillermo Lalanne, Las Facultades de la Administración Tributaria, en El Procedimiento Tributario, autor Altamirano, p. 112).-

14.7.5. Los deberes del contribuyente tienen relación directa con la información necesaria que debe proveer al Fisco, para que este conozca debidamente la situación tributaria de aquel, pudiendo controlar así la verosimilitud de las manifestaciones. El artículo 33 de la ley 11683, establece diferentes deberes para el contribuyente, entre los que se encuentran tener registros; registrar las operaciones; las operaciones tengan respaldo documental; los documentos que respaldan los hechos económicos, a la postre tributarios, deben contar con adecuada calidad (no ser apócrifo); emitir la documentación que exterioricen los hechos económicos – tributarios; conservación de los comprobantes; declarar correctamente su situación fiscal; presentar comprobantes cuando así se lo requiera el fisco; poner a disposición los libros o registros; guarda de los sistemas informáticos y los archivos. Pero todas estas obligaciones tienen relación con las declaraciones juradas presentadas, es decir son el respaldo.-

14.7.6. Las exigencias que se desprenden de la facultad del Fisco de requerir información, declaración, documentación o registros, no son ni amplias, ni irrestrictas, sino son restrictas y puntuales, propia de la naturaleza administrativa y la puntualización impuesta por la ley, quedando circunscripto a la materia imponible declarada.-

14.7.7. La limitación a la materia imponible declarada significa que la petición debe tener información precisa, donde se debe identificar al contribuyente, el impuesto y el periodo. Cualquier otra información ajena a estos límites importa exceso, y no amerita incumplimiento no contestar.-

14.7.8. La petición de información deberá ser precisa, tanto la que se solicita al contribuyente directo; como aquella que se solicita a terceros relacionados en relación con el contribuyente verificado. No es admisible la petición de información generalizada, sin mediar precisión alguna de los tres elementos esenciales: sujeto, objeto, y temporalidad (Ejemplo: Pedir a una estación de servicio, el consumo de combustible de sus clientes por un determinado período, si bien hay temporalidad, y objeto, consumo de combustible, no hay indicación de sujeto).-

14.7.9. Los incumplimientos formales encuentran sanción en los artículos 38 y 39 y sus agregados. Sanciones estas que inserta el rasgo de coerción. La razonabilidad o no del pedido fiscal determinará una petición admisible o en exceso.-

14.7.10. El dictado de determinadas resoluciones, donde se exige colaboración al contribuyente, muestran una tendencia preocupante, por cuanto mediante creaciones indebidas el fisco auto genera facultades de control que exceden el marco legal, donde algunos casos cabe calificar estas normas como ilegítima; ilegales; e inconstitucionales, alterando la razonabilidad de la relación jurídica tributaria (Ejemplo: Resolución General 2300, régimen que nació como retención en la comercialización de granos y hoy contiene procesos, ilícitos, sanciones y el fisco se arroga funciones jurisdiccionales, al aplicar efectivamente las sanciones, significando violación del principio de división de poderes, pergeña acciones de extorsión al contribuyente en aras de obtener información o documentación de manera impropia; otro caso es la Resolución 1547/2003, dictada sin competencia preestablecida por ley, exige registro de cheque que es un exceso, pero que justifica el fisco acciones de ajuste).-

14.7.11. Estas circunstancias plantea el interrogante *¿Cual es el límite entre deber de colaborar y auto incriminarse?*

14.7.12. La repuesta a este interrogante parte que los contribuyentes al realizar las declaraciones juradas, exteriorizan hechos económicos, que por voluntad legislativa han adquirido en el marco de alguna ley tributaria el carácter de imponderables, los cuales tienen expresión documental (factura, escrituras, entre otros). En consecuencia al realizar su propia determinación, exponen sucintamente esos hechos; exteriorización que se hará según los requerimientos previsto por el formulario de declaración jurada (actualmente estas peticiones emergen del sistema informático de liquidación de impuesto).-

14.7.13. Por lo tanto, cada uno de los ítems de la declaración jurada tendrá respaldo documental y se encontrará registrado (registros fiscales o contables, según la organización del sujeto pasivo).-

14.7.14. En consecuencia el Fisco al ejercer la función de control de las obligaciones determinadas por el contribuyente, abarcará los impuestos y períodos que previamente

notifica. Ante ello la facultad de exigir documentos y registros, solo puede circunscribirse al impuesto y período notificado, primer límite.-

14.7.15. El segundo límite emana de la ley 11683, donde una prolija lectura del artículo 35, en particular los incisos a), b), c) permite la apreciación. En esos incisos se encuentran expresiones que van delineando esta limitación legal. El inciso a) dice "...preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previstos por las leyes respectivas"; El inciso b) "Exigir de los responsables o terceros la presentación de los comprobantes y justificativos que se refieren al hecho precedentemente señalado"; el hecho a que se hace referencia es al hecho imponible. El inciso c) "Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsable o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas". Por lo tanto, de la amalgama de estos tres preceptos legales se deduce: a) El objeto de control es la obligación tributaria derivada de la declaración jurada; b) Los hechos imponibles incluidos en la misma; c) Los respaldos en registros y documentos de dichos hechos imponibles.-

14.7.16. Cabe entonces un segundo interrogante *¿Puede el fisco peticionar cualquier información al contribuyente?* La respuesta obviamente debe ser NO, solo es admisible la documentación y los registros que avalan cada uno de los ítems de la declaración jurada de la obligación verificada, previamente notificada. Otra petición conforma un exceso. La realidad es muy diferente.-

14.7.17. En teoría se puede inferir que este razonamiento es correcto, pero en la práctica ¿Como se exterioriza? Un ejemplo permite aclarar esta pregunta. Si el impuesto a verificar es el IVA, los períodos son Octubre de 2010 a Setiembre de 2011, la facultad del fisco significa peticionar los registros de compra y venta de cada uno de esos meses, donde constará el débito fiscal, el crédito fiscal, las retenciones y percepciones sufridas por el contribuyente; los comprobantes que avalan cada una de las registraciones realizadas en los mencionados registros; y eventualmente si hubiera saldo de libre disponibilidad y se hubiera hecho uso, compensando alguna obligación las constancias que avalan esa afectación. Un ejemplo de exceso es, peticionar por el fisco información detallada de los cheques utilizados en la modalidad de pago para cancelar las facturas, la ley hace solo referencia a las modalidades de pago.-

14.7.18. Luego si hubiera una petición del fisco de otra documentación, información o registro, amerita la negación por parte del contribuyente; y por ello, NO significa el incumplimiento del deber de colaborar; a lo que amerita agregar que es un exceso en el ejercicio de las facultades de inspección, y conmina al contribuyente a cumplir con una obligación legalmente inexistente (artículo 19 de la C N).-

14.7.19. Por el contrario una petición en exceso por parte del fisco, de información, documentación o registro, mediando amenaza de sanción (cualquiera de ella), y a la postre sirviera para imputar cargos al contribuyente; estos cargos quedan enervado por haber surgido de información, documentación o registros mal ávido por haber significado una

auto incriminación ante amenaza de sanción (más allá del criterio contrario que prevalece en la jurisprudencia).-

14.7.20. La petición de información, documentación o registros, el fisco la hace mediante un requerimiento por escrito. Este formulario contiene la identificación del contribuyente; la petición fiscal; un párrafo donde se establece el plazo de contestación y expresa que en caso de incumplimiento será objeto de sanción; y finalmente suscriben inspector y contribuyente.-

14.7.21. Por lo tanto, los excesos de petición de documentación, si bien son prima facies, objeto de sanción, tal cual surge de la redacción del formulario, también es cierto, que la petición no es voluntaria, sino bajo sanción, ergo los excesos deben implicar nulidades, dado la amenaza que se cierne sobre el contribuyente para que conteste (eventualmente podrá ser objeto de multa por no contestar), en particular cuando esta información, documentación o registro forme parte de un procedimiento penal posterior, y sobre todo sino medió anotar por parte del fisco del siguiente uso penal. Esta particularidad del requerimiento le quita el contenido voluntario que pretende otorgar determinada posición jurisprudencial.-

14.7.22. Siguiendo el razonamiento expuesto, no debe sancionarse al contribuyente por el incumplimiento de los excesos, y si se lo hiciera, sería una sanción nula, de nulidad absoluta e insanable atento el derecho a no declarar que le asiste al contribuyente, y la inexistencia de obligación legal que emerge del ordenamiento jurídico. Cualquier represalia fiscal en que incurriera el fisco, al mediar amenaza al contribuyente por el incumplimiento de la petición, es un exceso en el ejercicio de la facultad de inspección, o por quien abriera el sumario.-

14.7.23. Por lo tanto, siguiendo el análisis, se observa que el contribuyente, no tiene más obligación que aportar la documental, información y registros que respaldan cada uno de los ítems de la declaración jurada presentada, y no está obligado a entregar otra. Precisamente, en opinión de esta autoría, este es el punto, que podría nominarse “equilibrio material entre el derecho a no auto incriminarse y deber de colaboración”.-

14.7.24. El desarrollo de esta dualidad y el planteo de los límites, tienen enorme importancia, ante la tendencia observada por las acciones seguidas por el fisco al actuar en el proceso de fiscalización. Por lo tanto, requiere un cuidadoso ejercicio de defensa por parte del contribuyente; un control adecuado de las acciones del fisco, en particular lo que hace a la toma de declaraciones a terceros (en el proceso jurisdiccional penal posterior se ha apreciado contradicciones, y hasta que los dichos del tercero expresado en la declaración obtenida por el fisco fue consecuencia de forzar aquel a expresarlo). Debe tenerse en cuenta las consecuencias penales para el contribuyente que este proceso de fiscalización puede acarrear en el futuro procesal. Se entiende que en el caso que hubiera sido contestado el requerimiento, mediando exceso, la documentación, registros o información colectada carecen de virtualidad en materia penal, por cuanto ha mediado exceso de facultad y ha sido tomada bajo amenaza de sanción (supuesto de coerción).-

14.7.25. El proceso de fiscalización, como la determinación de oficio, son procesos donde debe primar el interés de lograr la verdad objetiva, sin mediar interés particular alguno, en especial de parte de los funcionarios. Sin embargo se observa que la única verdad para los funcionarios es lograr indicios de mayor recaudación aún contrariando, o hasta tergiversando, la realidad económica y en determinadas circunstancias recurriendo hasta supuestos extorsivos, como son las amenazas de baja de determinado registro fiscal.-

### **Coacción**

14.7.26. En el marco de la dualidad enunciada la concepción sobre coacción es un elemento sustancial, por cuanto este concepto lleva a no validar una prueba colectada, como sería ***haber obtenido por coacción la declaración de los contribuyentes***, la significación de esta posición surge como consecuencia del derecho a no declarar, donde amerita considerar dos conceptos, uno, declarar, indica el acto de manifestarse; el otro coacción, es la característica del contexto en que se manifiesta.-

14.7.27. El concepto declarar importa la manifestación de lo oculto que abre el camino a descubrir la verdad, y siguiendo a la doctrina, entre otros, Linares Quintana se ha manifestado que las garantías aseguran la libertad para el habitante y la limitación y control para quienes ejercen el poder. Por ende el derecho a no declarar significa para el poder, no mediar forzamiento para obtener las manifestaciones, porque al ser una garantía para el habitante aquel encuentra un límite, y por otra parte a este le garantiza su libertad, entendido en sentido amplio (personal y patrimonial).-

14.7.28. Declarar, tal como está contenido en el artículo 18 de la C N, comprende todo aporte de información, cualquiera sea el medio utilizado para transmitirla (palabras, dichos, escritos, etc.). Obtener bajo coacción esa información es lo que importa la violación al derecho a no declarar contra si mismo.-

14.7.29. La coacción estatal se puede ejercer mediante coacción moral o física, la restricción de carácter moral es aquella donde se aprecia un avasallamiento a la psiquis del individuo, mediante un medio u acción, la cual en la actualidad suele tener más injerencia que la física, por las consecuencias sociales que acarrea para el contribuyente.-

14.7.30. En materia fiscal la coacción se muestra cuando existe una sanción cuando medie incumplimiento ante el requerimiento de información, teniendo en cuenta que el habitante se encuentra en la alternativa de cumplir, inculminarse y evitar la sanción; o no cumplir con lo requerido, no inculminarse; y por ende ser sancionado. La sanción es el medio por el cual se lo impulsa al contribuyente a actuar de determinada manera, más allá de la voluntad que este tuviera, es el medio coactivo.-

14.7.31. Las sanciones previstas en la ley 11683, se toman medios de coacción en el proceso de fiscalización, por cuanto insta a cumplir, incluso mediando requerimientos en excesos de información, registros o documentación ajena a las declaraciones juradas verificadas.-

14.7.32. Por consecuencia, la existencia de sanciones, no son otras cosas que medios coactivos condicionantes de las conductas de los administrados imputados, esto significa, cualquier información o documentación entregada bajo estas circunstancias no podrán conformar cargos contra estas personas por parte del organismo que la obtenga.-

### **Criterios jurisprudenciales**

14.7.33. La dualidad auto incriminación versus deber de colaboración, ha motivado pronunciamientos de todas las instancias jurisdiccionales argentina, como de la justicia internacional, tanto de otros países, como Tribunales Continentales.-

14.7.34. La jurisprudencia no ha tenido, en nuestro país un criterio homogéneo, por el contrario los pronunciamientos han oscilado entre admitir las pruebas obtenidas en procesos administrativos en procesos penales o NO.-

14.7.35. Diferentes criterios han sostenido una y otra posición, mientras, en sentido positivo para el contribuyente, se ha sostenido que las declaraciones **tendientes a lograr la confesión del contribuyente**, obtenidas por el fisco, por la vía de explicaciones, se encuentra prohibido, por violar la garantía constitucional de inmunidad de auto incriminación. Por el contrario, otros pronunciamientos (son mayoría) han admitido estas metodologías, por entender que encuentra el respaldo en el artículo 35 de la ley 11683.-

14.7.36. El criterio de la Corte Nacional es restrictivo en cuanto a la invocación del derecho a declarar, entendiendo que se habrá producido una acción restrictiva, cuando se pruebe la coacción que se llevara a cabo para obtener una manifestación, documentación o información, sin embargo este presupuesto ha llevado a la doctrina a sostener que existe enorme dificultad para su probanza, dado las circunstancias o modos en que tales hechos ocurren.-

14.7.37. Existen algunas expresiones jurisprudenciales de instancias inferiores, donde si se ha admitido en materia tributaria la aplicación del derecho a no auto incriminarse, cuando la información colectada en procedimiento administrativo fuera utilizado en materia penal.-

14.7.38. La Corte de Estados Unidos es restrictiva en cuanto al ejercicio a no declarar, y así pese lo que expresa la Quinta Enmienda, el resonado caso “Miranda vs. Arizona”, y la garantía de inmunidad, solo lo admite para el caso personal de quien es coaccionado a manifestarse, no comprendiendo dicho derecho, en tanto este en juego terceros o corporaciones, incluso siendo parte societaria de las mismas.-

14.7.39. La Corte europea, por el contrario tiene una línea jurisprudencial uniforme, por la cual se pronuncia en favor del derecho a no declarar contra sí mismo, y contra la utilización penal de información, manifestaciones o documentación colectada en materia administrativa.-

14.7.40. El Tribunal europeo ha construido a lo largo de infinidad de pronunciamientos un criterio fundado que preserva el derecho a no auto incriminarse, a partir de lo expresado por

el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos. Lo expresado en la causa “Saunders versus United Kingdom”, amerita su transcripción por la claridad con que define este criterio “Las exigencias generales de Justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. **No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal.** Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado, no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho” y en cuanto a la autoincriminación expresó “...aunque no esté específicamente recogido en el Artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y a no auto incriminarse a sí mismo, son generalmente reconocidos en normas internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un juicio justo del artículo 6. Su fundamento se encuentra inter alia, en la protección del acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad contribuyendo, de esta manera, a evitar atentados con la justicia a cumplir con el espíritu del Artículo 6. El derecho a no incriminarse a sí mismo, en particular, presupone que la Acusación en un asunto penal busca probar una hipótesis contra el acusado, pero sin poder acudir a pruebas obtenidas a través de métodos coercitivos o de opresión a despecho de la voluntad del acusado. En este sentido, el derecho está muy unido al de presunción de inocencia del artículo 6 parágrafo 69”, a lo que agregó “el Tribunal no acepta la premisa del Gobierno..., ya que alguna de las respuestas del solicitante fueron de hecho de naturaleza incriminatorias, ya que contenían información que suponía su persecución como ilícito. En cualquier caso, teniendo en cuenta el concepto de justicia del Artículo 6, el derecho a no incriminarse a sí mismo no puede razonablemente ser limitado a declaraciones de culpabilidad o a aseveraciones que son directamente autoincriminantes. El testimonio obtenido bajo coacción que aparece, a primera vista, como de naturaleza no incriminante - como es el caso de las observaciones exculpatorias o de mera información de cuestiones de hecho- puede ser utilizado en un procedimiento penal como una prueba más de la acusación, por ejemplo, contradiciendo o arrojando dudas sobre las declaraciones o pruebas aportadas por el acusado durante el juicio, o bien socavando su credibilidad. Cuando la credibilidad del acusado ha de ser apreciada por un jurado, el uso de tal testimonio puede ser especialmente perjudicial. Por consiguiente, lo que resulta fundamental en este contexto es el uso realizado en el curso del juicio de la información obtenida bajo coacción”. Y concluyó, afirmando que “No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal”. (Conf. “Saunders v. United Kingdom”, citas en López Díaz y otros Temas de Derecho Penal Tributario, p. 71, cita de Fernando M Lisicki, La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador, La Ley on line; y Jorge H Damarco: El derecho a no auto incriminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y previsional; La Ley on line).-

14.7.41. El criterio jurisprudencial de este Tribunal tiene carácter esencial, por cuanto **no es necesaria una acusación en una causa penal para extender la garantía del artículo 6.1**

**del Convenio, basta que se trate de un sospechoso en un procedimiento del que se pueda derivar la responsabilidad por la comisión de un ilícito** (En el caso, se trató de procedimientos relativos a ilícitos tributarios, el Tribunal consideró estar ante sanciones penales porque la calificación de ellas no dependía de lo que dijera el derecho francés ("*sanciones tributarias*") sino de lo que los ilícitos eran en función de la severidad de las sanciones. En este punto, señaló, si el Tribunal se abstuviera a la calificación de las sanciones que efectúa cada Estado entonces la protección del Convenio quedaría sujeta a la voluntad soberana de los Estados).-

14.7.42. Teniendo en cuenta la redacción del artículo 6 sustento del pronunciamiento citado anteriormente, y el contenido de varios de los preceptos de los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, incorporados al acervo constitucional argentino, cabe concluir que la solución del Tribunal de Estrasburgo es asimilable y de aplicación en la Argentina.-

14.7.43. La legislación nacional se ha expresado en forma amplia en cuanto al derecho a no declarar contra sí mismo, conclusión que emerge de la comparación entre el texto constitucional argentino, artículo 18, y similar precepto expresado en la Quinta Enmienda, que lo circunscribe a causas penales solamente, mas allá que con la reforma de 1994, este precepto encuentra respaldo en Tratados Internacionales, que actualmente tienen jerarquía constitucional, por imperio del segundo párrafo del inciso 22 del artículo 75 de la C N.-

14.7.44. En el ordenamiento jurídico nacional, existen una norma procesal, que por la característica de la redacción merece la reiteración de la cita y es el artículo 296 del Código Procesal Penal establece que: "*El imputado podrá abstenerse de declarar. En ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenções tendientes a obtener su confesión*", y prosigue "*La inobservancia de este precepto hará nulo el acto, sin perjuicio de la responsabilidad penal o disciplinaria que corresponda*".-

14.7.45. En la legislación procesal tributaria, Ley 11683, en los artículos 33 a 36 el legislador no le impone al Fisco Nacional que un proceso de esta características, verificación o fiscalización implique que deba advertir al contribuyente, en todo caso esta obligación emerge del ordenamiento procesal citado (artículo 296 CPPN), el cual es de aplicación supletoria; de los preceptos constitucionales; y los que surgen de los Tratados Internacionales.-

14.7.46. La legislación comparada, española y alemana se encuentran preceptos que han llevado a que la doctrina haya entendido que si bien existe una tendencia a admitir con amplitud, otras normas muestran restricciones.-

## **14.8. PRINCIPIOS PROCESALES**

14.8.1. La multiplicidad de procesos que integran el complejo proceso tributario material y sancionador, indican que es omnicompreensivo del espectro de principios que emergen de todos los procesos a aplicar.-



14.8.2. El principio común del derecho tributario material, el procesal, y el penal, es la realidad económica.-

14.8.3. El principio esencial es el principio de legalidad, por cuanto proporciona la primera y adecuada ubicación de las normas que se han de aplicar, y determinará la legitimidad del proceso que aplica el fisco. Principio este que cuenta con tres aspectos, la legalidad propiamente dicha, la cual consiste que los impuestos, como las normas procesales y las penales (que son las que conciernen a este trabajo), debe tener categoría de ley; debe cumplir con la reserva de ley, la cual consiste que solo son válidas las normas que son dictadas por quien tiene competencia para hacerlo, en el caso de la creación de los impuestos o establecer ilícitos es facultad propia e indelegable del Poder legislativo; debe respetarse la jerarquía de las normas, que dimanen de los artículos 31, 75 inciso 22 y 24 y concordantes de la Constitución Nacional.-

14.8.4. Se reitera la tendencia fiscal a soslayar, o incurrir en algún otro defecto por el cual sortea la aplicación de los principios, en especial, cuando median acciones que tienden a lograr construcciones fiscales contraria a derecho.-

#### **14.9. CARACTERISTICA DE LA SITUACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

14.9.1. La observación de la realidad argentina muestra una historia caracterizada, a partir de 1930, por una fuerte inestabilidad, la cual se ha dado en dos planos, el económico, afectando al Estado, el hombre y la sociedad (lo prueban la infinidad de crisis por la que atravesó desde ese año, hasta la actualidad nuestro país), cuya principal consecuencia es el alejamiento de la inversión; y, el político, al interrumpirse los mandatos democráticos, fuera por intervención armada, como por la acción de intereses contrapuestos (ejemplo, 1989 y 2001).-

14.9.2. La tributación no ha estado exenta de esa característica inestable, fundamentalmente por carecer el país en la mayoría del período mencionado de políticas de Estados, sino solo se ha recurrido a meras medidas, incurriendo en reiteradas oportunidades en situaciones de emergencias, propia y derivadas de la incapacidad de administrar de la clase política argentina, fundamentalmente a partir de 1989, a tal punto la consideración de las situaciones de emergencias, que ha llevado a tratarse constitucionalmente (entre otros inciso 3 del artículo 99 de la C N).-

14.9.3. La historia tributaria argentina muestra ejemplos reiterados de hechos donde la emergencia, la carencia de políticas de Estado, la inestabilidad y la inseguridad jurídica se han plasmado en leyes; basta mencionar el dictado de la ley de Impuesto a los Réditos (Ley 11682, del año 1932) donde se desplaza el poder de imposición de las provincias a la Nación, invocando el estado de emergencia (la emergencia dura hasta nuestro días).-

14.9.4. La tributación se sustenta sobre la base de la relación jurídica tributaria fisco – contribuyente, que originariamente fue concebida como una relación bilateral; pero hoy

está compuesta por más de dos sujetos; en el aspecto material, amerita agregar al agente de recaudación (de retención y de percepción); en el aspecto formal; se agrega un cuarto, el agente de información.-

14.9.5. A partir de la sanción de la ley 11683 (año 1932), emerge el deber de declarar el impuesto por parte del contribuyente, y por contrapartida la facultad del fisco de controlar dicha declaraciones.-

14.9.6. La obligación tributaria, se ha definido como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley (Conf. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, t. 1, p. 352). Las características de esta obligación son las siguientes: a) Es personal, por cuanto el vínculo es entre dos sujetos, contribuyentes y fisco; b) Es legal, sólo se crea por ley; c) Es de derecho público, el tributo encuentra el fundamento jurídico en la potestad financiera del Estado; d) Es una obligación de dar suma de dinero; e) Tiene carácter autónomo, por cuanto no se relaciona con el derecho privado; f) Es una categoría con origen en la función financiera del Estado.-

14.9.7. La estructura jurídica tributaria material tiene su prima sustentación en la Constitución Nacional, Tratados Internacionales (segundo párrafo, inciso 22 del artículo 75 de la C N) y Tratados Internacionales (inciso 24, artículo 75 de la C N), la ley 11683, las leyes de cada uno de los impuestos; las normas reglamentarias (decretos, resoluciones); las normas interpretativas (dictámenes, fallos administrativos y jurisdiccionales); y las normas cuya aplicación está previstamente supletoriamente.-

14.9.8. La estructura jurídica tributaria procesal encuentra la base de sustentación en la Constitución Nacional, los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, la ley 11683, los ordenamientos jurídicos admitidos como supletorios en forma específica (Ley de procedimiento administrativo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Código Procesal Penal de la Nación); las normas reglamentarias (decretos, resoluciones); las normas interpretativas (dictámenes, fallos administrativos y jurisdiccionales); y las normas aplicadas supletoriamente.-

14.9.9. La estructura jurídica tributaria penal y procesal penal, encuentra la base de sustentación en la Constitución Nacional; los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional; la ley 24769; la ley 11683; los ordenamientos jurídicos admitidos como supletorios en forma específica (Ley de procedimiento administrativo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Código Procesal Penal de la Nación); el Código Penal, por su carácter omnicompreensivo de todas las leyes penales (artículo 4 del C P); las normas reglamentarias (decretos, resoluciones); las normas interpretativas (dictámenes, fallos administrativos y jurisdiccionales); y las normas aplicadas supletoriamente.-

14.9.10. La legislación tributaria argentina, desde hace bastante tiempo, ha incurrido en desvíos notorios; concluyendo, sin temor a error, NO puede concebirse como un sistema tributario, por carecer de sistemática; orden; cohesión, razonabilidad; equilibrio; concordancia, por mencionar algunas de las virtudes que importa lo que es un sistema; hay quienes lo califican como régimen tributario; en opinión de esta autoría solo puede

considerarse como un cúmulo de leyes, normas reglamentarias, e interpretaciones dictadas por el fisco, por lo tanto la calificación que cabe es **“una suma de normas”**, cuyas principales características son el desorden, no congruencia, carencia de coordinación, muchas de ellas ilegales, no sistemática. Esta particularidad significa una relación caracterizada por la complejidad, falta de claridad en la redacción de normas, aplicación en forma contradictoria, incurrir en ilegitimidad, ilegalidades, e inconstitucionalidades.-

14.9.11. Esta característica del sistema surge a consecuencia de una vocación de poder desmedido, el cual lleva al imperio del desequilibrio de poderes, el desorden legal, desprecio por la trilogía de poder concebido constitucionalmente, asumiendo en repetidas ocasiones la suma del poder público; se reemplaza la concepción de orden, razón y derecho, por el autoritarismo, vulnerando los derechos del contribuyente y responsables, en particular cuando quedan inmerso en procesos administrativos o jurisdiccionales, profundizando así el alejamiento de los valores, los principios, el orden constitucional.-

14.9.12. La fiscalización y la determinación de oficio, muestran las deficiencias apuntadas, lo cual en la actualidad se empeora a partir de las consecuencias penales que acarrear; como los criterios que en materia procesal penal se aplican en algunos casos.-

#### **14.10. CONCEPCION FISCAL**

14.10.1. La actualidad tributaria muestra la construcción de una concepción, cuyo sustento es el privilegio de la recaudación de impuesto, otorgando el carácter de fin esencial. Esta primaria premisa motiva y diseña políticas fiscales que receptan la recaudación como fin, antes que como resultado. Esta finalidad subordina las normas tributarias, incluso se llega a dictar normas reglamentarias de segundo orden (resoluciones, instrucciones o dictámenes), orientadas a lograr incrementar la recaudación, a expensa de vulnerar valores y principios, como el de legalidad (uno de los tópicos que muestra esta característica son los regímenes de retención y/o percepción, donde en muchos de aquellos las tasas establecidas determinan excesos en relación a la obligación que dimana de la ley, un ejemplo son las retenciones en las operaciones de granos).-

14.10.2. El carácter esencial otorgado a la recaudación ha llevado a transferir a las acciones de control (fiscalización o verificación), induciendo a quienes actúan a actuar más allá de las normas, incluso incurriendo en acciones de dudosa legalidad; y las consecuencias de este accionar ha derivado en situaciones extremas, por ejemplo la desaparición de las empresas, y en más de un caso se ha observado que los titulares de la empresa llegaron al suicidio. Estas situaciones extremas son la consecuencia de las máculas impuesta por un accionar irresponsable, intolerante y arbitrario del Fisco.-

14.10.3. A partir del carácter privilegiado otorgado a la recaudación se han construido falsos paradigma que dañaron y dañan la relación jurídica tributaria fisco – contribuyente / responsable. En esa inteligencia se ha hecho hincapié en la lucha contra la evasión, fundando en las necesidades requeridas por las políticas sociales redistributivas; y concentra la recaudación con una distribución capciosa, sin respetar las normas de la coparticipación de impuesto. Esta impronta llevó a conformar una concepción negativa

fundada en premisas tales como **la irrelevancia de valores y principios; el fin justifica los medios; el lobby administrativo (para el logro de leyes que mejoren la recaudación aún contra el derecho vigente); la carencia de respeto por los derechos y garantías del contribuyente, transformando a esto en mero numerarios aportantes sin derechos; la autogeneración de facultades (por caso la RG 2300); la acumulación de poder; el desapego a la ley; el alzamiento institucional; recurrir a falsas imputaciones.-**

14.10.4. Las premisas enunciadas derivan en la **subordinación del contribuyente a la voluntad del Fisco**. Este criterio significa la existencia de subordinación, en los requerimientos de información (algunos desmedidos, los cuales han dado lugar a rechazos jurisprudenciales), o en otros supuestos se imponen obligaciones de hacer concibiendo la doctrina nominada “la existencia de derechos debilitados”. A ello se agrega: el derecho del contribuyente se debe sacrificar a favor del interés público, lo cual significa que los derechos enunciados en la Constitución son meros anuncios para la administración tributaria, que en escasa circunstancias son objeto de recepción y reconocimiento por esta, no son casuales la cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales de la Corte rechazando abusos (ejemplos: Laboratorios Helvética S A, donde se deja de lado el criterio fiscal por el Tribunal Fiscal de la Nación, sosteniendo el olvido del organismo recaudador de tener en cuenta el descargo presentado por la compañía, cuando el fisco había señalado “la responsable no ejerció su derecho de defensa”; “Hermitage S A”, CSJN, 15-06-2010, donde la Corte declara la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias mínimas presuntas, por entender la carencia de capacidad contributiva, estos y otros son la muestra de los abusos).-

14.10.5. La concepción fiscal descripta permite advertir el riesgo al que se somete a los contribuyentes, donde los derechos y garantías se tornan relativos, difusos, escasamente reconocido por el fisco, y en algunos casos soslayado por la jurisprudencia, circunstancias todas, que conforman un sometimiento del contribuyente a la voluntad fiscal, trastocando la naturaleza de la relación jurídica tributaria de razonable en arbitraria, y con ello las negativas consecuencias para el contribuyente, en particular cuando se abren los procesos de fiscalización, la eventual determinación de oficio, y el riesgo penal posterior; marcándose como uno de los argumentos que amerita la revisión propuesta.-

14.10.6. Las consecuencias de la concepción fiscal importa situaciones graves y hasta muy graves para los contribuyentes y responsables, por cuanto entraña posibles acciones penales, con riesgo para las personas a perder la libertad, más allá de restricciones en el ejercicio de libertades, como por ejemplo de comercializar.-

14.10.7. La concepción enunciada deriva en situaciones que cabe la calificación de represión fiscal, consideración que encuentra argumento en el inadecuado uso del poder que hace el fisco, conformando un poder absoluto, lejos del derecho, y donde las penas son instrumentos de sometimiento forzado del contribuyente, de allí cabe llamar esta concepción “terror penal” (Conf. V O Díaz, Límites al accionar de la inspección..., p. 186).-

14.10.8. Las consecuencias de esta concepción, con notorio sesgo represivo, merece preocupación, por el riesgo agravado que importa, tanto, el proceso penal tributario, como

las restricciones a las libertades, en particular la de producción y comercialización. Algunas consideraciones validan esta conclusión: **1. Rol de la justicia.** Si bien se han mencionados pronunciamientos, donde se observa un trato adecuado dispensado por la justicia al derecho de los contribuyentes; merece destacarse que el comportamiento jurisdiccional carece de homogeneidad, y esta heterogeneidad acarrea infinidad de situaciones donde el contribuyente suele quedar sumergido en estado de indefensión, permiten el abuso de sus derechos, por parte de la administración, y en tales circunstancias se evapora el último dique de contención jurídico, transformando las garantías constitucionales en ilusoria; motivando la mentón de acceder a tribunales internacionales mediante la interposición de la denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, prevista por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, como ultima ratio en salvaguarda del derecho libre, pleno y efectivo; **2. Carencia de la adecuada discrecionalidad en el proceso de fiscalización:** El fisco sostiene que este proceso es un mecanismo discrecional, lo cual deriva en una apertura donde aquel confunde ejercicio razonable (como debe ser), con ejercicio arbitrario (inadecuado, improcedente) de las facultades de control. Sustenta esta posición con el argumento, sólo un accionar con esta característica permite anticiparse a los hechos de evasión; **3. Persecución a profesionales que defienden los contribuyentes:** Esta conducta fiscal es una metodología tendiente a amilantar los ánimos o actitudes de quienes defienden a los contribuyentes, para lo cual diferentes acciones son impetradas, entre ellas se observa incurrir en verificaciones y fiscalizaciones del profesional; otra, mediante el allanamiento, donde no siempre se observan acciones prolijas (suelen tomarse datos de otros contribuyentes). La experiencia indica que se trata, primero de intimidar al profesional, y luego, enervar indirectamente el ejercicio de la defensa del contribuyente (cliente del estudio), mediante el retiro de la documental copiada para su defensa. Incluso se llega a secuestrar documental que se observa notoriamente declarada; el perjuicio para la defensa, es la dificultad que acarrea para el profesional obtener nuevamente dicha información. En verdad pareciera que la intención es callar al mensajero, como si con ello significara velar la verdad; **4. Denuncias meramente objetivas o infundadas:** En materia de denuncia se observa la existencia de carencia en los sustento para admitir promoverlas; entre los argumentos erróneos cabe señalar; meros supuestos objetivos; falsas denuncias; determinaciones cuyas cuantías son infundadas, pero que conforman el supuesto de evasión agravada (artículo 2 de la ley 24769). La jurisprudencia revela estas falencias a través de infinidad de pronunciamientos (“V R B”, Juzgado Penal tributario N° 1, 08-03-2004, donde la denuncia, impetrada por el Jefe Interino de la Sección Penal Tributario de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, consistió en una diferencia de criterio en la interpretación fáctica; “Antonio Grosso s/denuncia artículo 1 y 6 de la ley 24769”, Juzgado Federal de Santa Rosa, denuncia infundada a cargo del Dr. Gaviria, funcionario de la Región Junín, el artículo 1 consistía en una reducción de saldo a favor del contribuyente; “Albigrain S A s/ infracción artículo 6 ley 24769, J F N° 1 de Santa Fe, 27-05-2011, Expediente N° 62/10; “Trossero, Juan Carlos s/ infracción artículo 9 Ley 24769”, Tribunal Oral Correccional Santa Fe, 01-08-2003, Expediente N° 28/00; estas causas consistieron en situaciones donde se observó la inexistencia de dolo en la demora en el ingreso de retenciones en exceso al plazo estipulado por el artículo 6 y 9, ambos de la ley 24769); **5. Difusión indebida de los procedimientos:** Esta es otra de las consecuencias derivadas de la concepción puntualizada. El fisco, en casos de importancia para la región arbitra los medios para hacer trascender la información, en particular se observa en los últimos tiempos esta práctica, donde se han detectado irregularidad que a veces incluso la

justicia admite como procedente, pese a violar el secreto de sumario, sobre todo cuando media allanamiento en los términos del artículo 21 de la ley 24769 (Conf. “AFIP – DGI s/Av. Pr. Infracción a la Ley Penal Tributaria 24769”, J Fed de Santa Rosa, Expediente N° 900/09. en este caso se difundió mediante Gacetilla 2688 de fecha 6 de Agosto de 2010, detalle del allanamiento dictado en esta causa y realizado el día 3 de Agosto de 2010, incluso con falsedades materiales, esta causa de nulidad (se había violado el secreto de sumario) fue desestimada en primera instancia, e igual suerte corrió en la apelación interpuesta en la Cámara Federal de Bahía Blanca, lo cual muestra el agravante que significa la falta de cuidado en el derecho de los contribuyentes por parte del poder judicial, actualmente el fisco incurrió en “armar” una pretensión sustentada en falsedades notorias para justificar el incorrecto accionar. Otra causa: “Sumario por investigación infracción artículo 157 C P”, cámara Federal de Apelación de Córdoba, Expediente N° 15 S 2004, cita en Errepar on line, comentario de Jorge G. Oddone, felizmente pese a una primera instancia, Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, donde archivó las actuaciones por violación de secreto de sumario, lo cual marca el desprecio por el derecho de los contribuyentes, la Cámara reconoció la necesidad de investigar las violaciones incurridas al secreto de sumario que les cabe a los actuantes, tal cual artículo 101 de la ley 11683, y artículo 9, inciso 1, del laudo 15/1991, convenio colectivo de trabajo de la AFIP, divulgando información a la prensa de las actuaciones en un allanamiento). El riesgo de esta situación en que incurre el fisco, es inducir a la sociedad a que repudie a las personas involucradas, y obviamente suele ser motivo de de presión a los miembros del poder judicial; **6. Accionar de la fiscalización:** A los funcionarios la concepción enunciada impone un accionar fiscalizador compelido en el logro de un resultado determinado, incluso a expensas de falsedades, diferentes métodos son utilizados, entre otros deducir retenciones practicadas al contribuyentes (Conf. “AFIP – DGI s/Av. Pr. Infracción a la Ley Penal Tributaria 24769”, J Fed de Santa Rosa, Expediente N° 900/09); o incurrir en desconocer la realidad económica (Conf. “Suárez Miguel Ángel s/ Inspección”, Fiscalización N° 3, Santa Rosa, Región Junín); u otro supuesto donde determinados bienes son admitido en un impuesto si, y en otro no, incurriendo en notoria incongruencia (Conf. “Suárez Miguel Ángel s/ Inspección”, Fiscalización N° 3, Santa Rosa, Región Junín), por señalar algunos ejemplos. El peligro de este accionar es el riesgo que importa para el contribuyente, cuando esa impropiedad cuantía conforma supuesto penal.-

14.10.9. La **influencia de esta concepción** se observa en la fiscalización, **proceso que muestra una tendencia a los** excesos en el desempeño de sus funcionarios, no ajustando sus conductas al derecho vigente, importando la negación de derecho a los contribuyentes y responsables. Insertando un sesgo de poder absolutista contrario, despreciado y repudiado por nuestra sociedad. La doctrina ha puntualizado estos excesos reiteradamente, entendiendo que son prácticas prohibidas (ejemplo: pedir datos en abstractos), tornando el ejercicio en desmesurados o arbitrarios, cuando en verdad el único ejercicio admitido es aquel que es limitado, razonable, manteniendo un adecuado equilibrio entre las exigencias fiscales y el derecho de los contribuyentes (Conf. cita de V O Díaz: las funciones de la inspección tributaria y sus límites jurídicos a la luz del orden constitucional, con referencia al pronunciamiento: causa “Vollenweider, Roberto”, J Federal de Río Cuarto, 28-04-1999, PET N° 433, diciembre de 2009, p. 1).-

14.10.10. Los procesos se caracterizan por ser inquisidores, acusadores, o mixtos. El proceso de fiscalización, por sus características se asimila a la modalidad de inquisición, por cuanto el accionar es unilateral, a cargo de la misma persona, la cual colecta y analiza las pruebas, solicita informe; interroga a terceros; interroga al contribuyente; extrae conclusiones, y finalmente concluye con la aprobación o desaprobación de las declaraciones juradas presentadas por aquél, la cual queda plasmado en el informe final de inspección.-

14.10.11. Las situaciones de desvíos mentadas son entre otras las siguientes: **1. Ejercicio arbitrario de las facultades discrecionales:** Si bien la razonabilidad es el norte de las facultades del fisco; el accionar de su desempeño es arbitrario, y sostiene esa arbitrariedad, en la finalidad impuesta: la recaudación (ejemplo: las impugnaciones de facturas invocando como causal los medios de pagos, con las implicancias de ilegalidad e inconstitucionalidad que plagan las normas; artículo 2 Ley 25345, niega el derecho a prueba; R G 1547/2003, dictada sin facultad, artículo 11 de la ley 25345, donde la facultad de contralor fue otorgada al Banco Central); **2. Procedimiento inquisitivo:** Esta característica que el fisco da al procedimiento, significa dejar de lado principios y normativas propias del debido proceso. Los ejemplos avalan la afirmación: investigaciones que a la postre sin mediar conocimiento del contribuyente, importan cargos; otro, aplicar sanciones fundado en la mera pretensión construida a partir del proceso de fiscalización; o habiendo incurrido en denuncia y asumido el rol de querellante, proseguir los procesos de fiscalización o determinación de oficio (“AFIP – DGI s/Av. Pr. Infracción a la Ley Penal Tributaria 24769”, J Fed de Santa Rosa, Expediente N° 900/09; “Albigrain S A s/infracción artículo 6 ley 24769, J F N° 1 de Santa Fe, 27-05-2011, Expediente N° 62/10; “Trossero, Juan Carlos s/infracción artículo 9 Ley 24769”, Tribunal Oral Correccional Santa Fe, 01-08-2003, Expediente N° 28/00.); **3. Actuaciones unilaterales:** El carácter unilateral impreso al procedimiento de fiscalización, no permiten, por parte del contribuyente, un adecuado y debido control de la actividad del fisco; se aprecia en los requerimientos de información a terceros contratantes con el contribuyente fiscalizados, o en los casos de actas labradas a proveedores del fiscalizado, los cuales, al ser objeto de control en las causas penales se revierte las apreciaciones que aquel expresara o informara, demostrando en muchas oportunidades que es el fisco quien induce las expresiones volcadas en las actas (causa “Proveeduría Agroindustrial SRL s/inf. Ley 24769”, J F Santa Rosa, 27 de Agosto de 2009, causa N° 715/07, entre otras); **4. Desigualdad en los plazos:** La imparcialidad es motivo de quebrantamiento en el aspecto temporal de los procesos. Efectivamente el fisco usa los plazos sin límites; mientras obliga al contribuyente a cumplir los previstos legalmente (algunos incluso menores a los fijados legalmente). Se observa actualmente casos donde se sanciona al contribuyente (se bloquea la CUIT), cuando los plazos otorgados no se cumplen, incluso el bloqueo señalado se aplica en casos donde no se han vencido los plazos (Conf. Avícola Ruta 7 SRL, inspección Impuesto a las Ganancias, año 2010); **5. Prejuicios:** Existe una marcada tendencia por parte del Fisco de prejuzgar a los contribuyentes, incluso puede decirse que existe la premisa, que **“todo contribuyente, primero es evasor, y si demuestra lo contrario, por esa obligación y período se lo considera inocente”**. Esta actitud fiscal se extiende o aplica, no sólo a título individual, sino a determinados sectores (actualmente, y desde el año 2008, se observa la existencia de prejuicios respecto del sector agrícola en especial, y el agropecuario en general); **6. Sospecha previa:** Las fiscalizaciones suelen iniciarse, más allá de los mentado prejuicios, ubicando al contribuyente bajo un manto de sospecha sobre su

conducta tributaria, lo cual no amerita una situación de trato razonable, sino que existe una clara intencionalidad de lograr ajuste, más que una actuación ecuánime y ajustada a derecho en busca de la verdad jurídica material (Diferentes expresiones de funcionarios fiscales confirman esta aseveración, basta recordar citas de jefe de región, por caso Nieto, jefe región Rosario); **7. Acciones extra tributaria irrazonables:** La experiencia cotidiana no repara en sorpresa; se ha observado por parte del Fisco determinar previamente la clase de contribuyente a inspeccionar, siguiendo esa postura se ha realizado previamente visitas y averiguaciones, las cuales dieron lugar a informes denominado “informe ambiental”, el cual consistió, entre otras cosas, determinar que no existía relación, entre las condiciones de vida y patrimonial del sujeto pasivo, y el movimiento que reflejaba sus declaraciones juradas. Ni hablar de los casos donde se induce con argumentaciones falsas a los jueces para que dicten las ordenes de allanamientos, y donde se dan circunstancias que estos no pueden apreciar adecuadamente, por cuanto falta, como es obvio en estos casos el contralor del sujeto pasivo; **8. Carácter represivo de las normas:** Existe una manifiesta tendencia a dictar normas, signadas por políticas tributarias con orientación represiva (ejemplo: el proyecto de Código Tributario que bajo la administración de Silvani, se intentó dictar; el cual llevó a decir a la doctrina estaba orientado “...a semejanza de la Ordenanza Tributaria Alemana, de los tiempos hitlerianos, ideado bajo los designios “democrático”...”, expresión de Vicente O Díaz, Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 2, 2ª. Edición, ed. Depalma; de aplicación más efectiva es el caso de la RG 2300, que establece ilícitos, sanciones, y asume el juez administrativo el carácter de juez jurisdiccional, por sancionar y aplicar la sanción de suspensión o exclusión, sin el debido proceso jurisdiccional previo; o sanciones de suspensión en acopios, por la mera pretensión fiscal emanada de la fiscalización, sin haber dado al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho a defensa (Conf. Albigrain s/ denuncia ley 24769, Juzgado Federal N° 1, Santa Fe, causa N° 112/10; “Suárez Miguel Ángel”, inspección llevada a cabo por la División Fiscalización N° 3 de Santa Rosa, perteneciente a la Región Junín); **9. Multiplicidad de normas, efectos:** La multiplicidad de normas produce diferentes efectos, por una parte se observa la frondosa normativa dictada por el fisco (se dictan solo en materia de resoluciones, casi 1 por día hábil, sin mencionar dictámenes e instrucciones), otra situación es la existencia de normas que colisionan entre si (artículo 2 Ley 25345, RG 1547, y artículo 34 ley 11683); otra problemática son interpretaciones diferentes de una misma norma (Conf. “Brushy s/infracción ley 11683”, Cámara de Apelación en lo Penal Económico, cita de V O Díaz, obra cit. p. 10). Estas situaciones importan en primer lugar conflicto, en segundo el fisco origina interpretaciones, donde sin excepción asume el criterio más favorable a sus intereses, incluso contrariando interpretaciones jurisdiccionales. Las actitudes señaladas no se compadecen con la razonabilidad; **10. Inseguridad jurídica:** La multiplicidad de normas, las diferentes interpretaciones (las agencias no siguen criterios uniformes sobre la misma cuestión), interpretaciones que en muchos casos son irrazonables o contraria a derecho; conforman un cúmulo de circunstancias que conjuntamente con las modalidades operativas con que los funcionarios ejercen la actividad de fiscalización; y la parcialidad en el desempeño de los jueces administrativos en el proceso de determinación de oficio; son factores que acarrear al contribuyente la pérdida de la seguridad jurídica, para llevar adelante, primero, una correcta declaración, segundo, hacer efectivo sus derechos, y, tercero, desarrollar adecuadamente la actividad económica, productora de renta y de impuestos; **11. Buena fe:** El procedimiento administrativo se encuentra reglado en forma expresa en las normas que fueron objeto de



cita, donde entre otros principios aplicados es la buena fe; no obstante, se ha observado que la conducta de los funcionarios eluden o no aplican este principio, a manera de ejemplos cabe mentar diferentes modalidades con las cuales se engaña al contribuyente, entre ellas mencionar riesgos de sanción que son inadecuados, y en este sentido se llega a la extorsión, tergiversar la significación de las normas, dando un alcance que no tiene, incurrir en manifestaciones a espaldas de los asesores, predisponiendo a los contribuyentes en su contra, o por el contrario pactando con los asesores en desmedro de los intereses de aquellos. En suma las consecuencias son la *desprotección del contribuyente, mediante la utilización de este accionar apartado de la buena fe* (Conf. cita del trabajo de Burrell, Peter, Diamand, Nicholas, International Tax Review, junio 2000, por Vicente O Díaz, en Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 15, 2ª. Edición, ed. Depalma). La fiscalización es un procedimiento administrativo caracterizado por *ser un decálogo de negación de la buena fe*, la experiencia demuestra esta aseveración; **12. Desviación de poder:** Las actuaciones de los funcionarios, tanto en el procedimiento de fiscalización, como en el de la determinación de oficio se ha observado que no siguen las conductas que prescriben los principios procesales, se apartan e incurrir en el ejercicio de falsas e indebidas atribuciones. La doctrina expresó "...pretenden ejercer por sí y para sí un poder que realmente no tienen, vulnerando por dicha vía lo más preciado de las garantías constitucionales otorgadas a favor de los administrados" (Conf. Vicente O Díaz, Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 4, 2ª. Edición, ed. Depalma); **13. Irrespetuosidad por la garantía de razonabilidad:** Se ha observado en el accionar del Fisco, una permanente inclinación a no respetar y hasta despreciar los razonamientos que llevan a soluciones lógicas y ajustadas a derechos, reflejo de la realidad económica, cuya base fáctica de sustentación, los hechos, son a la postre imponible por la voluntad del legislador; se apartan en muchos casos de las normas que reglan los derechos, tanto materiales, como procesales; **14. Actuación no adecuada del poder jurisdiccional:** El poder jurisdiccional muestra en general (existen algunas excepciones), cierta pasividad, ante los desmanes del Fisco, por faltar un prudente uso en el criterio de la razonabilidad, y no ha reprochado con la vehemencia adecuada las arbitrariedades que suele cometer, con lo cual se advierte que no hay criterios equilibrados, sino que existen una tendencia a aplicar  *criterios pro fisco*; **15. Reconocimiento de la arbitrariedad por el Fisco:** Funcionarios del Fisco han indicado que existen dificultades en la compatibilización de los límites que debe respetar el Fisco, cuando tiene que actuar en la esfera jurídica de los particulares, con las facultades de verificación y fiscalización necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones (Conf. cita del trabajo de Susana B Vázquez, cuando era integrante del departamento de Asesoría Jurídica de la DGI, que fuera presentado en la Conferencia Técnica del CIAT, París, noviembre de 1995, por parte de Vicente O Díaz, Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 4, 2ª. Edición, ed. Depalma). La arbitrariedad importa convertir el proceso de inspección en absolutista, en contraposición a lo que debe ser, un proceso garantista, posición sostenida por Vicente O Díaz; hiere la *dignidad de los hombres*, por que a veces el trato dispensado por el inspector al administrado es prepotente, y se introduce en aspectos de la vida privada de los individuos, contrariando el cuidado y la prudencia con que debe obrar. En suma la posición arbitraria que ha asumido al fisco, es una de las bases de la *política de terrorismo fiscal*, por la cual mediante diferentes mecanismos (varios de ellos son creados por resoluciones), vulneran el ordenamiento jurídico de jerarquía superior. Más cuando se observa grandes falencias en las acciones con sospecha de corrupción en las administraciones (tal cual

expresiones de Javier López Biscayart y Enrique Decarli: Derecho Penal Tributario, p. 118; o las expresiones fiscales en diferentes causas, por ejemplo: “AFIP-DGI S/Av. Pr. Infracción ley 24769”, expediente N° 900/09, Juzgado Federal de Santa Rosa, se encuentran expresiones como “...las inspecciones no han dado resultado...”, y con ello motivó la petición de allanamiento, por el mismo funcionario, que dos antes había firmado la culminación de una inspección, donde no existió ni determinación de oficio, ni rectificación de declaración jurada, lo cual es un indicador de una conducta tributaria que carece de equilibrio); **16. Deformaciones conceptuales:** El fisco ha plasmado a lo largo de diferentes expresiones una concepción sustentada en lo que ha dado en llamar la “*reserva de configuración legal*” la cual es sustentada en el ordenamiento constitucional, cuando en verdad no hay ningún vestigio de tal sustento en el accionar fiscalizador; **17. La incidencia del sistema informático:** Un aspecto que tiene cada vez mayor incidencia en la relación fisco – contribuyente es el sistema informático. La preponderancia ha implicado creaciones administrativas tributarias, una de ella es la *cuenta tributaria*, sistema que registra las obligaciones y los pagos, y el fisco incorpora (sin haber incursionado aún en el debido proceso) las multas automáticas (artículo 38), las cuales surgen como consecuencia de un sumario, pese al carácter de automático que se pretende dar. El fisco, a partir de la incorporación de este sistema, ha decretado diversos regímenes, mediante diferentes resoluciones, las cuales inciden en la relación con el contribuyente, básicamente caracterizada por su entorpecimiento. Los saldos ínfimos de las cuentas tributarias, cuyo origen, ni los propios funcionarios fiscales pueden explicar, importan no liberar el pago de créditos a los contribuyentes; afectó el pago de subsidios implementado para diferentes sectores; entorpece la emisión de los certificados de libre deuda fiscal para operar en distintas actividades. El reproche contra el sistema informático ha llegado a tener pronunciamientos jurisprudenciales, señalando como motivo de repudio la *complejidad*, sobre lo cual ha dicho “Esta circunstancias sumerge al obligado en un laberinto administrativo – informático con una probabilidad de errores. Basta señalar al respecto que en la “Tabla General de Regímenes de Retención y/o Percepción a informar, determinar e ingresar” (Anexo III, R G 2233/2007) se identificaron 400 ítems que especifican diferentes códigos de impuesto; régimen; vigencia y concepto”; expresando en otro pasaje “...hubiese bastado con que el Órgano recaudador procediera a verificar la correspondiente cuenta tributaria del responsable para advertir la existencia de un mero error formal, el cual resultaba perfecta e inmediatamente subsanable en ese ámbito, de haber mediado un obrar diligente del fisco” (Conf. Fisco Nacional – AFIP c Barre Nancy Edith s/Ejecución Fiscal”, J F E Fiscales Tributarias N° 1, 12-08-2010, la ley on line; en esta causa merece rescatarse el reproche a la falta de seriedad en el control fiscal al decir “Si bien es cierta la urgencia de recaudar recursos públicos, ello no puede pasar sobre el “cadáver” de los contribuyentes, sobre todo si la administración, como sucede numerosas veces, y se ha acentuado en los últimos tiempos, carece de seriedad en el control de su propia contabilidad” expresión que es motivo de cita por doctrina coincidente, Enrique M Falcón: Código Procesal Civil y Comercial, t II, p. 291, Ed. Abeledo Perrot); **18. El criterio voluntario de las obligaciones tributarias:** El régimen de retención de comercialización de grano, que abarca el IVA (RG 2300 y sus modificaciones); Impuesto a las Ganancias (R G 2118 y sus modificaciones); y el régimen de percepción (R G 2459), basan la aplicación de las tasas de retenciones sobre la inclusión o no en el Registro Fiscal de Operadores en la Compra Venta de Granos y Legumbres Secas, y al respecto la incorporación a este Registro es voluntaria, tal cual lo expresa la R G 2300, en sus artículos 20 y 21. En verdad este criterio que pretende sostener

el Fisco Nacional, carece de sustento, por cuanto incurre en una desnaturalización de la esencia de la relación jurídica tributaria, que en el aspecto material es, primero legal, y por consecuencia obligatoria y compulsiva. Es más en este sentido es interesante mencionar el criterio que ha construido nuestro cimerio Tribunal a lo largo de diferentes pronunciamientos, por los cuales ha dejado sentado “que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública” (Conf. Fallos t. 152, p. 268; t. 218, p. 596; t. 318 p. 676, entre otros, cita de Carlos M Folco, Procedimiento Tributario, t. 1, p. 535). Por consecuencia el criterio voluntario que permite imponer el fisco se aparta de la naturaleza jurídica de la relación tributaria, y por otra parte es contrario a lo que la Corte ha establecido en este sentido. En consecuencia, el acto administrativo, resolución 2300, no es razonable, es contrario al ordenamiento jurídico vigente, por inconsistente, y es una modalidad fiscal, el carácter voluntario, que le permite establecer exigencias no razonables;

**19. Conocimiento jurídico penal tributario del funcionario fiscal:** Este es uno de los aspectos más graves que merece mención, por las consecuencias que acarrea, en particular, en los procesos penales, donde está en riesgo la libertad del hombre. Tal cual experiencia recogida se observa en los funcionarios un desconocimiento notorio de la materia penal y procesal penal, donde infinidad de ejemplos así lo aseveran y que han dado lugar a infinidad de sentencia en contrario, incluso el rechazo de denuncias.-

#### 14.11. FISCALIZACION

14.11.1. El proceso de fiscalización es una facultad otorgada por el legislador a la Administración Tributaria, para proceder a realizar la verificación de la verosimilitud de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, y la consecuente determinación de las obligaciones tributarias. Este proceso, debe ser ejercido por el fisco razonablemente.-

14.11.2. La fiscalización es un proceso de naturaleza primariamente administrativa, con características autónoma, aleatoria, y ascendente. Entendiendo la autonomía, por ser un proceso que se basta en si mismo, y concluye con el informe de fiscalización, más allá cual fuere el tratamiento posterior de las consecuencias del resultado. La aleatoriedad, radica que su conclusión puede derivar en diferentes opciones, una, concluir, sin más, por haber verificado la corrección de la declaración jurada fiscalizada; dos el fisco determina una pretensión fiscal; esta segunda variante deriva en alternativas, donde la decisión de su elección está a cargo del contribuyente. Así puede mencionarse: a) NO se acepta el ajuste, y continua en un proceso de determinación; b) Admite la pretensión fiscal acepta el ajuste, y lo cancela mediante el pago de contado o en cuota; c) Admite la pretensión fiscal sin aceptar, pagando (contado o en cuotas) e interpone la acción de repetición; d) Incurrir en inacción y abre el camino a la ejecución fiscal. Finalmente el carácter ascendente, el cual es dado, por la apertura de varios procesos posteriores administrativos (determinación de oficio, o repetición) o jurisdiccionales (Ejecución fiscal).-

14.11.3. La inspección por ser un procedimiento administrativo del Estado es: a) Regulado; b) Debe existir absoluto respeto por las garantías enunciadas en los diferentes

ordenamientos, tanto los de aplicación directa; como, los de aplicación supletoria, incluso el constitucional; c) El ejercicio de las facultades debe ser realizado en un marco discrecional, razonable, prudente y ajustado a derecho.-

14.11.4. Las normas que rigen esta facultad imponen límites, donde confluyen dos clases de normas, aquellas que establecen pautas que rigen su ejercicio (positivas); y las que establecen expresas prohibiciones (negativas).-

14.11.5. El límite; para el fisco, surge de la ley (artículo 35, inciso a, b, c, de la ley 11683); para el contribuyente, significa las obligaciones legales.-

14.11.6. La fiscalización es de carácter investigativo la cual, más allá de los límites que impone la ley al accionar del fisco, tiene este, la amplitud propia de toda investigación en aras de lograr el adecuado control de las obligaciones.-

14.11.7. Fiscalizar es una función necesaria e imprescindible en el marco de la convivencia social, ergo es imposible pensar en su negación, pero es necesario e imprescindible concebir su ejercicio en el marco del respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. Es más, y tal cual las obligaciones asignadas a los Estados Partes por los Tratados Internacionales incorporados constitucionalmente, este respeto es inevitable, y amerita sanción para aquel Estado que incurriera en incumplimiento.-

14.11.8. El legislador ha otorgado, mediante la ley 11683, distintas herramientas para verificar o fiscalizar la verosimilitud de las declaraciones juradas (contar con información de terceros, agentes de recaudación o de información; peticionar información a terceros; recurrir a índices, indicios, presunciones, etc.). Obvio que toda esta información y documentación colectada, debe contrastarse con la realidad del caso, y no amerita para el fisco incurrir en construcciones abstractas, sin consistencia real; por caso las presunciones de presunciones, ejemplo la determinación de existencia de granos mediante imagen satelital, inciso c', artículo 18, ley 11683.-

14.11.9. El análisis de todo este andamiaje de información, índice, indicio, etc., las cuales son herramientas suficientes para comprobar la verosimilitud de las declaraciones juradas presentadas; y en consecuencia dará lugar a determinar la corrección o no de las mismas.-

14.11.10. Este proceso culmina formalmente en el informe final de inspección; sin embargo cuando media observación a las declaraciones juradas (la mayoría de los casos), deriva en una nueva instancia ante el Fisco (determinación de oficio), y eventualmente, tal cual aporta la experiencia, embargo sobre bienes, u otra medida cautelar, por caso inhibición general de bienes. Estas medidas cautelares deben guardar razonable proporcionalidad, entre la pretensión fiscal y la medida a aplicar, razonabilidad que no puede significar impedir al contribuyente el ejercicio de su actividad económica, mas, teniendo en cuenta el carácter preventivo impuesto por el legislador (artículo 111 ley 11683). Sin embargo, la realidad muestra una tendencia al exceso, un ejemplo es embargar cuentas corrientes (Conf. "Fisco Nacional – AFIP c/Moroni Omar Ernesto s/ embargo preventivo", Juzgado Federal de Santa Rosa, expediente N° 1452/10); otro es cuando se incurre en desmesuras en el embargo de bienes no guardando la adecuada proporcionalidad cuantitativa (Conf. "Fisco

Nacional – AFIP c/ Balsas Rodolfo s/embargo preventivo”, Juzgado Federal de Santa Rosa, expediente N° 544/12).-

14.11.11. La evaluación de la fiscalización se plasma en el informe final de inspección, donde puede no existir observaciones a las declaraciones juradas, o si, y en tal caso amerita evaluar la conducta, la cual según la cuantía, puede ser motivo, a futuro, de un proceso penal. Esta eventualidad argumenta la aplicación de los derechos y principios de un proceso penal.-

14.11.12. El proceso tributario de revisión de la declaración jurada del contribuyente es, prima facies de naturaleza material tributaria, es decir verificar o fiscalizar la obligación tributaria determinada por el contribuyente, sin embargo, al meritar alguna clase de observación por parte del fisco respecto de esa declaración, significa la necesidad de evaluar la conducta. Por ello surge el siguiente interrogante:

### **¿Hay dos causas o es una misma causa?**

14.11.13. En verdad si se hace un análisis fáctico jurídico del proceso de fiscalización, se observa, primero es material tributario, pero la eventual observación a la declaración del contribuyente, acarrea como consecuencia evaluar su conducta. Por lo tanto, cabe sostener que la esencia es material tributario (verifica la corrección o no de la declaración practicada por el contribuyente); pero luego, la observación deriva en la evaluación de conducta. En consecuencia es el mismo procedimiento que ante la observación se torna complejo por cuanto pasa a ser administrativo – penal.-

14.11.14. Por lo tanto, al inicio, la finalidad de la inspección fiscal es el control material de la obligación; en esta circunstancia el contribuyente debe ser cauto en la entrega de documentación, información y/o registro, y solo circunscribirse a todo aquello que significa el respaldo de la declaración jurada presentada. El riesgo en esa instancia que tiene cualquier aporte en sentido de aclaración importaría presentación de elementos, que a posterior puede significar su propia incriminación.-

14.11.15. El fisco, si en determinada etapa del control establece observaciones, como cuestión previa deberá informar en forma fehaciente al contribuyente, y hacerle saber las consecuencias y los derechos, por cuanto se está ante un proceso que en principio se tiñe con connotaciones penales. La ley 11683, no establece esta circunstancia, sin embargo el Código Procesal Penal de la Nación, de aplicación supletoria, si lo prevé; más allá que el conocimiento de la causa y la naturaleza del procedimiento es un derecho con rango constitucional, Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre otros tratados.-

14.11.16. En consecuencia el proceso se tornará material penal tributario, cuando se incurra en observaciones a la declaración jurada.-

14.11.17. Cuando el proceso tiene la derivación penal, requiere establecer la cuantía del ilícito, uno de los elementos para considerar al hecho un ilícito penal, fuera evasión o retención indebida, tanto de tributos, como recursos de la seguridad social.-

14.11.18. Esta característica tributaria es otro aspecto que agrega complejidad al proceso, por cuanto la conducta tendrá castigo penal de acuerdo a su cuantía, donde según escala desarrollada en el trabajo muestra las consecuencias punitivas de los ilícitos (eximición, multa, pena privativa de la libertad, pena privativa de la libertad agravada).-

14.11.19. Esta particularidad de los ilícitos penales, es la que acarrea dificultades cuando se escinden los procesos de determinación de impuesto y de evaluación de las conductas. Existe opinión en la doctrina, que la cuantía podría determinarse judicialmente (Javier López Biscayart – Enrique Decarli: Derecho Penal Tributario, p. 117).-

14.11.20. Por consecuencia, es admisible que la fiscalización se inicie, sin mediar, por parte del fisco, la mención de las consecuencias penales, dado que el inicio significa la revisión material de la declaración jurada, si culmina sin observación, no merece otro comentario. Pero en cuanto el fisco detecta cualquier observación, requiere la evaluación de la conducta del contribuyente, en tales circunstancias debe notificarse fehacientemente al contribuyente del cambio acontecido en la naturaleza del proceso, por cuanto tiene connotaciones penales.-

14.11.21. El procedimiento administrativo tributario que regula la ley 11683, establece que si bien cuenta con una primera etapa, por la cual el fisco ejerce la función de contralor de las obligaciones tributarias que determinara el contribuyente (artículo 11, 13, 35 y concordantes), si existen observaciones y no son convalidadas por el contribuyente, se abrirá una segunda etapa, la determinación de oficio, la cual significará un procedimiento que merece reparo, por cuanto quien es parte es juez, y concluirá con una resolución administrativa que de no aceptarse y superando la cuantía penal, formulará el fisco la denuncia penal. Ante esta multiplicidad de efectos, donde se combinan los aspectos materiales y punibles, no quedan dudas que el procedimiento no se puede calificar, administrativo, cuando se aborda en forma separada el aspecto tributario, respecto del punitivo.-

14.11.22. Otro aspecto a considerar es que el contribuyente en el procedimiento administrativo de fiscalización está sometido a los riesgos de sanciones, en especial artículo 39 de la ley 11683 (t. o. 1998 y sus modificaciones), en los casos de no cumplir con los requerimientos fiscales.-

14.11.23. Esta característica es coercitiva, con lo cual se observa la afectación del derecho a no auto incriminarse, cobrando fuerza los argumentos (lograr declaraciones o aportes de información mediante la coerción) para impetrar planteos jurisdiccionales.-

14.11.24. Sin embargo el contribuyente tiene deberes de información que son insoslayable, y está referido a proveer la documentación que respalda los hechos punibles que conforman las declaraciones juradas; pero esta provisión tiene límites, y ello no significa que agregue documentación que tiene escasa o nula relación con el hecho imponible, un ejemplo son los movimientos de las cuentas corrientes de clientes o proveedores; esta información son sistema de control que lleva el contribuyente para sí y no tiene porque aportarlo en un proceso de esta naturaleza, porque la obligación es solo la documental o registros que respaldan las declaraciones juradas que hubiera confeccionado.-

14.11.25. Que el derecho a no auto incriminarse es esencial que se aplique en los procesos de fiscalización, dado que pese a considerarse un procedimiento administrativo, puede adquirir naturaleza penal cuando medie observaciones a las declaraciones juradas, más allá de la posibilidad de un proceso penal posterior.-

14.11.26. Otro aspecto que sustenta la aplicación de este derecho lo conforma que las sanciones tributarias desde hace tiempo se consideran de naturaleza penal (Conf. “García”, CSJN, 13-04-1942, Fallos 192:229; “Robba”, CSJN, 24-02-1943, Fallos 195:56, entre otros), por consecuencia se aplican los principios, derechos y garantías que rigen el proceso penal.-

### **Uso en el proceso penal de la prueba colectada en proceso de fiscalización**

14.11.27. La fiscalización es un proceso de investigación mediante el cual el fisco colecta pruebas, estas pruebas pueden ser motivo de consideración en la evaluación material tributaria de las declaraciones juradas y concluir con la evaluación; o derivar en procesos posteriores, incluso penales, y ser motivo de uso en estos. Esta particularidad el uso en materia penal ha dado lugar a distintas y diferentes opiniones, tanto jurisprudencial, como doctrinaria.-

14.11.28. Un aspecto a considerar es el referido a las ***Pruebas colectadas en allanamiento***: El allanamiento importa hacer la distinción, entre el que está motivado en el marco de un proceso de fiscalización (artículo 35 inciso e, ley 11683, t. o. 1998 y sus modificaciones), de aquel que tiene origen en un proceso penal tributario (artículo 20 Ley 24769).-

14.11.29. El allanamiento o el allanamiento con secuestro, debe cumplir con los requisitos que prevé el Código Procesal Penal en los artículos respectivos, tanto, por la remisión que hace la ley 11683, en el caso de surgir de una fiscalización, como el que tiene origen en el artículo 21 de la ley 24769, es decir en un proceso penal.-

14.11.30. La distinción radica en que las pruebas colectadas en un allanamiento en el marco de un proceso de fiscalización solo es motivo de uso en dicho procedimiento, y se veda el uso en el proceso penal (aunque la jurisprudencia no tiene criterio unánime en este sentido). En cuanto a las pruebas colectadas en el marco de un allanamiento en los términos del artículo 21 de la ley 24.769 es admisible el uso penal por que la medida ha sido dictada en el marco de un proceso penal. Diferentes son los argumentos que permiten sostener esta posición.-

14.11.31. Uno de los argumentos es el ***límite que impone el derecho de defensa y el estado de inocencia*** “...la relación existente entre el Fisco y los contribuyentes encuentran un límite preciso en el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia que asiste a estos últimos, de los cuales deriva el principio de la no autoincriminación forzada. En tal orden, el ejercicio del derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, imponen al acusador la carga de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad por el acusado. De tal forma, si bien la finalidad

del proceso penal es la búsqueda de la verdad real, las garantías constitucionales imponen límites y restricciones a esa búsqueda, razón por la cual no será posible valerse de declaraciones extrajudiciales que tiendan a la autoinculpación de un hecho” (Conf. Carlos María Folco El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva, Ilícitos Fiscales, p. 31).-

14.11.32. El otro argumento se sustenta en el principio constitucional de *razonabilidad*, tanto en el ejercicio de las facultades por parte del Fisco; como en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes. Esta afirmación importa para los inspectores actuar ajustado a derecho, garantizar el ejercicio libre, pleno y efectivo de los derechos del contribuyente, por lo tanto, solo, en tales circunstancias, será admisible la prueba en el proceso penal. Para que así suceda, entre otras acciones fiscales, deberá mediar la puesta en conocimiento al contribuyente del cambio de naturaleza del proceso (así se lo expresaba Paolo Taboada en cita de María V Straccia, Derecho Penal Tributario, p. 30).-

14.11.33. Las expresiones del contribuyente cualquiera fuera la forma en que lo haga (escrita o verbal) o en cualquiera circunstancia el valor de ella será, en tanto hubiera cumplido con el anoticiamiento fehaciente por el fisco, acerca de la naturaleza del proceso, o el cambio de naturaleza, en caso de ameritar observaciones a la declaración jurada verificada.-

14.11.34. Para admitir como válida la prueba colectada en un proceso penal, es esencial que el contribuyente sea fehacientemente informado por el fisco del cambio de naturaleza del proceso y la causa y circunstancia que fundamentan el cambio. La legislación comparada recepta esta premisa (artículos 34 y 27 de la ley 1/98 del ordenamiento jurídico español).-

14.11.35. La separación de los procesos, si bien es una interesante posición, la realidad muestra que no es eficiente en la preservación de los derechos y garantías del contribuyente.-

### **Crítica sobre las acciones fiscales en la fiscalización**

14.11.36. El accionar del fisco tiene por finalidad el control de las obligaciones determinadas por el contribuyente, pero esas acciones deben ejercerse en el marco de la ley. Sin embargo se observa que acontece lo contrario, donde los derechos y las garantías del contribuyente son menospreciado, donde, en particular, el derecho a no auto incriminarse por parte de los contribuyentes, no es considerado por el fisco, y una de las razones es que impide su accionar.-

14.11.37. El comportamiento seguido por los inspectores en la fiscalización amerita la crítica, la cual se da en las siguientes características: a) La unilateralidad; b) La presión que importa la fiscalización para los contribuyentes; c) La aplicación de criterios de interpretación, los cuales suelen contrariar el derecho, en particular, la realidad económica.-



14.11.38. La unilateralidad, deja lugar a observaciones que ameritan destacar, una de ellas es la entrevista a terceros, donde, no siempre el comportamiento de los actuantes se ajusta a derecho e infinidad de procedimientos administrativos y/o penales han demostrado irregularidades en los dichos volcados en las actas de relevamiento. Las irregularidades detectadas son, entre otras, doble actas, donde hay cambios incomprensibles en que incurre el proveedor; datos falsos enunciados en las actas, luego demostrado con la contestación del oficio diligenciado en la instancia penal (a la postre resultó revocado el cargo fiscal); parcialidad en la información que la tornó no sustentable. Esto requiere un adecuado control del contribuyente o su asesor y/o defensor.-

14.11.39. Otra característica, la presión que ejercen los actuantes sobre el contribuyente, motivado en lograr información, registros o documentos en excesos, estas actitudes suelen ser ejercidas, tanto mediante una acción formal, los requerimientos a los que se ha hecho referencia; como mediante acciones personales, donde se hace verbalmente, circunstancias esta, observada en casos donde el contribuyente se encuentra inscripto en algunos de los registros creados por el fisco; la presión consiste en la amenaza con la baja, por suspensión o exclusión de dichos registros, con las consecuencias que ello reporta.-

14.11.40. La tercer característica, carencias en la aplicación del derecho, se observa en particular respecto al principio de realidad económica, donde torna inadecuada las interpretaciones de la realidad del contribuyente, incluso se llega a aplicar capciosamente (se opta por el resultado más favorable para el fisco); otra expresión de inaplicabilidad de este principio es no admitir el ajuste por inflación, incluso, posterior al pronunciamiento de la Corte Suprema con el fallo “Candy S A”; entre otros. Otra carencia es aplicar normas sin vigencia, por caso los medios de pagos, que tanto la ley, como los reglamentos, carecen de sustento legal (artículo 2 ley 25345, y R G 1547).-

14.11.41. Es reprochable el ejercicio arbitrario, reproche que surge de la prohibición legal de “...perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto” (ley 19549, inciso f, artículo 7).-

14.11.42. La doctrina con acierto ha expresado en pocas palabras en que consiste la fiscalización, y el significado de su exceso “El derecho de inspección de la administración tributaria sólo es legítimo y protegible en el ordenamiento jurídico en tanto de ello no se configure un derrotero incorrecto, que represente un menoscabo para la persona del inspeccionado, ya que los derechos fundamentales de ese último no pueden ser infringidos por actos instrumentales del Estado.”, a lo que agrega “La potestad de utilización abusiva de las funciones de inspección representa una afectación de grado del orden constitucional y debe ser vista desde dicho prisma para su exacto juzgamiento” (Conf. Vicente O Díaz, Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 8, 2ª. Edición, ed. Depalma).-

## **14.12. DETERMINACION DE OFICIO**

14.12.1. La Determinación de Oficio tiene dos orígenes, uno el propio y natural que surge de la ley 11683 (artículo 16 y 17 concordantes de la ley 11683) el otro emerge cuando lo ordena la jurisdicción penal con motivo de denuncia por tercero (artículo 18 Ley 24.769).-

14.12.2. En el caso de las denuncias por tercero (artículo 18 ley 24769) o cuando por diferentes circunstancias procesales adquiere estado penal la revisión tributaria, el rol fiscal pasa a ser auxiliar de justicia y en esta relación el fisco queda subordinado a los designios del juez, en consecuencia no debe actuar de manera independiente, es decir accionar por sí con el contribuyente (peticionando documentación, información o registro, o solicitar declaración, o notificar pretensiones fiscales, entre otros actos). Incurrir en acciones procesales autónoma amerita el reproche y la calificación de nulidad a esos actos, más allá que no siempre es admitido por el poder jurisdiccional esta calificación.-

14.12.3. La determinación de oficio al contrario de la amplitud prevista por la fiscalización, es un proceso más estricto, dado que circunscribe a la revisión de la pretensión insinuada por el Fisco al contribuyente mediante la vista, y a esta circunstancia queda circunscripto el proceso.-

14.12.4. La resolución que pone fin al proceso de determinación de oficio, da lugar a distintas consecuencias procesales: a) El que impulsa el contribuyente mediante la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante el Fisco; b) El que impulsa el Fisco, promoviendo la denuncia penal; c) El suspendido por aplicación del artículo 20, la sanción pecuniaria; d) El pago para luego iniciar la repetición por parte del contribuyente.-

14.12.5. Esta resolución plantea dos alternativas más, una reconocer el ajuste y proceder a la regularización y pago de la determinación arribada por el fisco; la otra es no hacer ninguna de las acciones mentadas, y en tal caso el fisco promoverá la ejecución fiscal.-

14.12.6. Esta multiplicidad de procesos enunciados deriva en un serio riesgo, como es llegar a pronunciamientos contradictorios, lo que ha sido en llamar por la doctrina el “escándalo jurídico”, y varias causas así o han demostrado.-

14.12.7. El problema es que los procesos enunciados son de naturaleza, características y consecuencias, distinta; como es, por ejemplo, el administrativo, ante el Tribunal Fiscal de la Nación, respecto del penal, a tenor de la denuncia promovida por el Fisco. La doctrina, entre otros Falcón y Tella, Palao, hace mención de esta cuestión, marcando claramente la diferencia entre la naturaleza de un proceso y otro, con el agravante, que suele darse bajo vestidura tributaria una actuación penal, como es la inspección con las implicancias que ello acarrea al producir una toma de datos obtenidos, bajo la presión de la obligación legal de declarar y colaborar, se utilizaran posteriormente o dieran lugar a actuaciones penales o sancionadoras.-

14.12.8. El proceso de determinación de oficio está cargo de funcionario de la administración tributaria, el juez administrativo, quien asume el rol del director del proceso, y obvio es decir, difiere del rol del inspector; si bien, en este proceso se observa una atenuación de la modalidad de inquisición, no es menos cierto que se produce la amalgama entre juez y parte, aspecto, objeto de críticas doctrinarias citadas entre los argumentos

expuestos. Este director del proceso otorgará la vista; admitirá las pruebas o no, proveerá o no las pruebas ofrecidas; dirige el interrogatorio de los testigos; analiza la prueba; y finalmente resolverá el procedimiento mediante el dictado de una resolución fundada en el artículo 7 y 8 de la ley 19549, donde se ha observado en varios casos incumplimientos a estos requisitos.-

14.12.9. La experiencia indica la presencia de peligrosos desvíos en estos procesos de determinación, acentuando la inquisición, más allá de la atenuación que surge de las normas procesales que rigen este proceso. Las observaciones que cabe mencionar son, entre otras: a) Los inspectores recurren a quien se desempeña como juez administrativo, para evaluar situaciones opinables, lo cual existe un pronunciamiento implícito anticipado de estos, que influirá y predispondrá en el proceso siguiente, la determinación de oficio, ergo, significa transitar, salvo alguna excepción casual, por un proceso cuyo resultado tiene decisión preconcebida; b) La conformación de la pretensión, los cargos, el desarrollo y el juzgamiento administrativo están a cargo de la misma persona, que representa el interés del órgano facultado para dirigir la revisión del procedimiento de control; c) Existen diferentes pruebas ofrecidas por el contribuyente que son motivo de negación, lo cual implica el cercenamiento al derecho de defensa, como especie del derecho al debido proceso; d) Persistencia en la aplicación de criterios jurídicos de interpretación de normas, contrarios a jurisprudencia reiterada y homogénea; e) Aplicar en los procesos penales tributarios, similar criterio o argumento que en materia tributaria, por caso, las presunciones del artículo 18 de la ley 11683. Si bien es cierto que existe una mayor intervención del contribuyente, esto solo atenúa los efectos negativos de este proceso.-

14.12.10. La determinación base presunta, más allá de ser un régimen de excepción, desde la óptica legal y en relación a las consecuencias penales, existe una distinción importante entre la materia tributaria y los recursos de la seguridad social, donde en este último se hace reserva sobre el uso en materia penal (artículo 6 de la ley 26.063). En materia tributaria ha sido motivo de pronunciamientos encontrados, en el fuero penal, en cuanto a la aceptación o no de las determinaciones sobre base presunta. El riesgo se agrava cuando estas determinaciones se asientan sobre la base de presunción de presunción, por cuanto da lugar a la llamada prueba del no o diabólica; ejemplo: un producto agropecuario que pretenda probar lo no cosechado, supuesto que suele acontecer por aplicación del artículo 18 inciso c) de la ley 11683.-

14.12.11. La reforma de 1994 significó una reafirmación de los derechos del hombre, como creación y reafirmación de las garantías procesales, entre otras, la imposición de obligación a los Estados partes de preservar el ejercicio de los derechos; significa límites a la facultad de intervención del Estado; protegen el estado de inocencia; evita persecuciones no ajustadas a derechos; y agravios o afectaciones de los derechos de los contribuyentes (Conf. expresiones de Roxin, citadas por Marcos A Sequeira: Garantías Procesales en el derecho tributario, p. 38). Sin embargo pese a este cúmulo de garantías, se observa en los procesos de fiscalización y determinación de oficio, que la actuación del fisco, suele contrariar el ordenamiento constitucional.-

14.12.12. Un aspecto crítico que amerita destacarse es el trasvasamiento del proceso administrativo al proceso penal. La doctrina ha puesto énfasis en la significación y alcance

de la resolución que pone fin al procedimiento de determinación de oficio "...la actuación del fiscal, salvo excepciones, no pasa mucho más que por la reiteración de los argumentos de la denuncia expuestos al inicio por la D G I", y se agrega que examinando muchísimas causas "...el juez llega a transformar su tarea de "instrucción" en una simple labor de revalidación del trabajo desplegado por la D G I, incumpliendo el mandato constitucional de acuerdo al cual está obligado a intervenir directa o inmediatamente en la averiguación de los delitos cometidos dentro de su jurisdicción" (Conf. Marcos A Sequeiras: Garantías Procesales en el Derecho Tributario, p. 66 y 67).-

14.12.13. Otro aspecto que merece la crítica es admitir, por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, la legitimidad de la resolución de determinación de oficio, cuando en este proceso se incurrió en negación de la prueba ofrecida por el contribuyente, con las implicancias que ello importa para el cercenamiento al derecho al debido proceso, incurriendo en lo que se ha dado en nominar una expresión de la teoría "tolerancia a la ilegalidad", siendo el argumento que en la instancia del Tribunal se pueden ofrecer las pruebas.-

### **14.13. CONSIDERACIONES PROCESALES PENALES TRIBUTARIAS**

14.13.1. El proceso penal tributario está inmerso en el proceso penal; la ley 24.769, a partir del artículo 16 introduce diferentes aspectos particulares sobre este proceso.-

14.13.2. Un tópico a destacar, es la cuantía de la mayoría de los ilícitos tributarios previsto en la ley 24.769, cuantía que si se analiza exclusivamente desde esta ley, no se alcanza a percibir el verdadero significado de la cuantía, pero, si se integran los ordenamientos tributarios procesales, ley 11683 y 24.769, se podrá observar la significación de la cuantía. En este análisis se puede apreciar que la cuantía en verdad expresa una escala punitiva, donde tal cual se desarrollara en el acápite respectivo va de la eximición de la conducta (por bagatela) hasta una pena privativa de la libertad agravada (por ejemplo: artículo 2 de la ley 24769). La diferencia de cuantía también revela que la conducta tiene diferente trato y abre distintos procesos; también amerita señalar que la pena la impone no la conducta del contribuyente, sino la cuantía del perjuicio que ocasiona esa conducta, lo cual aporta un argumento que distingue el trato entre el ilícito tributario cuantificable y los demás ilícitos penales.-

14.13.3. La ley 24769, tal cual su nueva redacción trae aparejada, el concepto del arrepentimiento voluntario, efectivamente la actual redacción del artículo 16 de la ley 24.769, permite al contribuyente realizar las rectificaciones voluntarias, y regularizar la situación fiscal consecuente de esa rectificación. Otro aspecto donde se observa la particularidad de los ilícitos fiscales, y la primacía de la hacienda pública por sobre la conducta reprochable de los contribuyentes.-

14.13.4. El artículo 17 hace referencia a la doble sanción, efectivamente se admite las penas privativas de la libertad prevista en la ley 24769, pero además permite las sanciones que prevé la ley 11683, lo cual se está ante una doble sanción por el mismo ilícito, por cuanto el hecho que lo produce es el mismo. El cambio de enfoque no amerita una doble sanción.-

14.13.5. La posición a la que se adhiere es que tanto el artículo 17, como el último párrafo del artículo 20 incurren en un supuesto de violación del *nen bis in ídem*, el cual debe aplicarse en su concepción amplia, y no restringida, por cuanto la persona, la conducta y el hecho no presentan diferencias; las diferencias solo pueden considerarse de nomen jurís; de creaciones legislativas (procesales o punitivas); pero no en la esencia, ni en la naturaleza. A lo que debe agregarse que estas garantías no pueden ser restringidas, tal cual emerge de las reglas enunciadas en los Tratados Internacionales y citadas en este trabajo.-

14.13.6. El artículo 18 de la ley 24.769, articula la relación entre el proceso de determinación de oficio, y obvio es decir por antecedente la fiscalización, con el proceso penal tributario, dado que es a partir de la resolución de determinación de oficio (en los casos de los ilícitos con requisitos de cuantía) que se abre la denuncia penal. Por lo tanto este precepto legal, crea un nexo de continuidad entre el proceso administrativo tributario, integrado por la fiscalización y determinación de oficio, y el proceso penal tributario.-

14.13.7. El doble proceso que plantea el artículo 20 de la ley 24.769, abre un aspecto crítico, que es el riesgo a que se expone de concluir los procesos en un escándalo jurídico propio de la eventual contradicción en que se pudiera incurrir, más con las circunstancias y características de los diferentes procesos que se abren a partir de la resolución de determinación de oficio, debe señalarse que confluyen procesos ante Tribunales administrativos, jurisdiccionales y penales. La experiencia indica resultados diferentes.-

14.13.8. El artículo 21 de la ley 24.769 articula la facultad del fisco de solicitar al juez medidas de urgencias, entre ella allanamiento de domicilio y secuestro de documentación. Estas medidas por originarse en un proceso penal, las pruebas colectadas en un allanamiento y secuestro de documentación, en tanto se cumpla con los preceptos previstos en el Código Procesal Penal de la Nación, no amerita reproche y son admisible su uso en el proceso penal, diferente el caso ya señalado, cuando la obtención de documentación provienen de aplicarse estas medidas en el marco de la ley 11683.-

14.13.9. Un aspecto crítico que surge de la observación de la realidad, es la generalizada retracción jurisdiccional a anular estos procesos, incluso, cuando existen vicios (no practicar inventario de la documentación secuestrada; no dejar acta de la documentación secuestrada; no dejar copia del acta de actuación; no introducir los motivos de negación a firmar por la persona cuyo domicilio es allanado; entre otros). Este es otro supuesto de aplicación de la mentada teoría “tolerancia a la ilegalidad”.-

14.13.10. Otro tópico, el rol del fisco, donde debe destacarse que existen diferentes roles, según su posición procesal. El artículo 23 hace referencia al rol de querellante, el cual es admitido en virtud de admitirse como criterio, que el fisco es el órgano que representa al Estado como titular de la hacienda pública. Otro roles del fisco, son, auxiliar de justicia, cuando el juez (ante la denuncia del tercero) le encarga la determinación de la pretensión fiscal; el de denunciante, el cual se desprende del artículo 18 de la ley 24.769. El de parte (en todo proceso penal tributario a partir de haber asumido el rol de querellante), el cual significa que su accionar lo entabla en el marco del proceso, y donde cualquier petición, requerimiento, o insinuación la debe realizar ante el juez.-

14.13.11. En el caso de asumir el rol de parte, el fisco no siempre asume tal función, sino por el contrario realiza actos donde peticona documentación, resuelve y notifica su resultado al contribuyente asumiendo erróneamente el rol de juez, por considerarse juez administrativo, lo cual viola no solo el debido proceso, sino además incurre en funciones propia de otro poder, en el caso el jurisdiccional. Hecho que deriva en considerar dichos actos nulo de nulidad absoluta e insanable. Es preciso destacar que ante estos casos, la experiencia indica que se ha soslayado la nulidad, incurriendo en otro supuesto de la llamada teoría de la “tolerancia a la ilegalidad”.-

## **CONCLUSIONES FINALES**

Teniendo en cuenta la hipótesis presentada, los argumentos desarrollados a lo largo de 12 capítulos, y las consideraciones vertidas se concluye:

1. El hombre sistemáticamente ha evolucionado y evoluciona teniendo por finalidad el ejercicio libre, pleno y efectivo de sus derechos, los cuales determina la imperiosa existencias de garantías, fuera fortaleciendo las existentes, como creando nuevas, que permiten hacer posible, en las condiciones descriptas, el ejercicio de los derechos.-
2. Por consecuencia es motivo de repudio toda agresión o afectación de los derechos y garantías.-
3. El ordenamiento constitucional argentino es una muestra de esa evolución, en particular con el salto de calidad jurídica e institucional que significa la reforma de 1994.-
4. La realidad social como jurídica argentina muestran una sesgo de inestabilidad desde 1930; se observa en lo institucional, social, económico, y lo tributario no es ajeno.-
5. Inestabilidad que ha significado agravio sistemático a las instituciones de la República, pero también a las personas, afectando tanto sus derechos, como garantías.-
6. Las necesidades financieras han derivado en problemas económicos, los cuales están signados por la reiterada recurrencia a mecanismos de emergencias, a los efectos de lograr mediante incrementos, a veces ilegales de la recaudación paliar dicha deficiencias.-
7. El privilegio de esa recaudación han conformado una concepción fiscal cuya característica es un ejercicio desmedido del poder fiscal significa un accionar signado por el desapego al ordenamiento jurídico; y respecto del contribuyente menoscabo y agravio de sus derechos y garantías.-

8. Las políticas fiscales respecto de los procesos de fiscalización y determinación de oficio importan actitudes del fisco donde se observan mecanismos ajenos al derechos (exposición mediáticas de los casos; prejuicios notorios en relación a al conducta de los contribuyentes, considerando a estos como sospechoso; consecuencia de lo anterior se invierte la concepción de inocencia en concepción de culpabilidad, o por lo menos de sospecha, por mentar algunas cuestiones críticas) con un corolario negativo en el ejercicio de los derechos para los sujetos pasivos.-
9. Los funcionarios fiscales adolecen en la mayoría de los casos de un grado adecuado de conocimiento jurídico, la experiencia enunciada a lo largo del desarrollo realizado así lo indica y demuestra, lo cual se observa un procedimiento con alto riesgo de falencia que han de repercutir en un notorio perjuicio contra los intereses, derechos y garantías de los sujetos pasivos.-
10. El tratamiento jurisdiccional de las causas penales tributarias, tal cual experiencia observadas, muestra en varios juzgados falencias propia de la falta de especialidad de los Juzgados Federales a tenor de la multiplicidad de materia que importa su amplia competencia, lo cual redundo en tornar las actuaciones y elementos recabados en la fiscalización y determinación de oficio, como válido, con el significado pernicioso que ello puede importar.-
11. En el ordenamiento jurídico tributario vigente en la Argentina, no hay normas de ninguna naturaleza que enuncie la finalidad de un proceso de fiscalización; ni tampoco, tal cual demuestra la experiencia, existe advertencias suficiente del destino a propinar a la documentación, información y registros que se recoleta en el marco de este proceso.-
12. Esta falta de aviso por parte de la Administración Tributaria, como su consecuencia, la posibilidad cierta de verse incriminado en una denuncia penal, significa encontrarse en la disyuntiva entre incriminarse o negarse a colaborar, tal cual es entendido por el fisco (artículo 49 D R 1397/79).-
13. El control material tributario da lugar a dos situaciones: a) No existe observación del fisco, por lo tanto habrá sido un mero control sin consecuencia; b) Existe observación del fisco (la mayoría de los casos) y por lo tanto, el control material importa consecuencia.-
14. Las observaciones por el fisco, importan la presunción prima facies de conducta reprochable y teniendo en cuenta la naturaleza penal asignada a las sanciones tributarias requieren por parte del funcionario fiscalizador la notificación fehaciente que el control es material y subjetivo.-
15. El eventual ajuste que pudiera arrojar la fiscalización, importa dos alternativas para el contribuyente, su aceptación, o su discusión, esta segunda opción importa en determinadas actividades reproche por parte del Fisco (ejemplo: sanciones a los productores u operadores en la actividad agrícola, R G 2300).-

16. El contribuyente y/o su defensor o asesor deben ser prudente en la entrega de información, documentación o registros, circunscribiéndose la misma a aquella que respaldan cada uno de los ítems de las declaraciones juradas, caso contrario se está ante el riesgo de auto incriminación.-
17. Las observaciones enunciadas redundan en considerar la existencia y necesidad de admitir el cambio de naturaleza del proceso de fiscalización, pasando de ser administrativo a convertirse en un complejo proceso administrativo penal.-
18. El informe final de inspección tendrá contenido material tributario y penal tributario, cuando hubiere observaciones.-
19. Cualquier admisión del criterio fiscal (aún en el supuesto de una posterior repetición) que hiciera el contribuyente en relación a este resultado no quita la esencia punible, es decir la naturaleza penal del proceso.-
20. En caso de no aceptar la pretensión fiscal se abrirá el proceso de determinación de oficio, proceso que a tenor del resultado de la fiscalización tiene per se contenido penal, por cuando hay observaciones a la declaración jurada; por consecuencia se evaluará la conducta del contribuyente.-
21. El contribuyente como su defensor deberán actuar con suma prudencia a tenor del carácter administrativo penal que tienen ambos procesos (fiscalización y determinación de oficio).-
22. Por las características que asume la determinación de oficio requiere por el contribuyente el ejercicio, libre, pleno y efectivo de sus derechos y garantías y es obligación del juez administrativo a cargo del procedimiento de garantizarlo, advirtiéndose que estos jueces, más allá de las limitaciones que impone ser juez y parte, incurren, en estos procesos, en negaciones a derechos y garantías del contribuyente, por ejemplo: no hacer lugar a la producción de pruebas ofrecidas, desmereciendo el carácter que destaca Díaz Sieiro, y al que se adhiere.-
23. Las negaciones o restricciones, por parte del fisco, de las pruebas ofrecidas por el contribuyente, constituyen inconstitucionalidades, por cercenar el derecho a defensa previsto en los Tratados Internacionales, y por ser parte del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, e ilegal por afectar derechos expresamente establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo y Código Procesal Penal de la Nación (ambos de aplicación supletoria según artículo 116 de la ley 11683), siendo el acto restrictivo y por ende ilegítimo y por consecuencia nulo de nulidad absoluta e insanable (artículo 14 de la Ley 19549).-
24. El resultado del proceso de determinación de oficio, la resolución, establece el ajuste material tributario, si corresponde, y por consecuencia se evaluará la conducta, la cual, según la cuantía de la determinación, incluirá el dictado de la



multa o en defecto pospondrá el tratamiento de esta sanción a la resulta del penal, y finalmente, promoverá la denuncia penal.-

25. Por lo tanto las características que tiene la fiscalización (abarca el material tributario y si hay observación amerita la conducta del contribuyente), las imprime a la determinación de oficio; la consecuencia penal que establece el ordenamiento (promover denuncia penal); las carencias que se observan en los Juzgados Federales; es razonable considerar que la naturaleza de estos procesos es administrativa y penal.-
26. El procedimiento tributario y el penal tributario encuentran el nexo en el artículo 18 de la ley 24.769, el cual mediante los supuestos de denuncias enunciado en este artículo se conectan ambos procedimientos.-
27. El ilícito fiscal tiene dos componentes: la materialidad, y la subjetividad, por el primero de ello se refiere a la determinación tributaria; por el segundo está referido a la evaluación de la conducta de los contribuyentes. Con lo cual pretender una escisión de ambas evaluaciones se torna, por lo menos dificultoso, cuando no, se incurre en el escándalo jurídico, diferentes fallos confirman.-
28. Por consecuencia, pese a la separación que pareciera mostrar prima facies ambos procesos (tributario y penal tributario) se observa que la conclusión que arroja es el sentido inverso, no hay posibilidad de escisión, o por lo menos es difícil.-
29. La repuesta al primer interrogante ¿Los procesos de fiscalización y determinación de oficio, ameritan revisión? Consiste en considerar que es necesaria la revisión.-
30. La repuesta a los interrogantes derivados cabe considerar a los procesos de fiscalización y determinación de oficio como parte de un complejo proceso tributario administrativo penal.-
31. Se entiende que es administrativo penal, por cuanto si bien el origen de estos procesos (fiscalización y determinación de oficio) es administrativo (naturaleza primaria del ley 11683), en la mayoría de los casos (por observaciones a las declaraciones juradas) hay evaluación de conducta, lo cual introduce el aspecto punible.-
32. Las consecuencia de los procesos (fiscalización y determinación de oficio) indica la característica administrativa penal, sobre todo, cuando el resultado se torna material tributario y penal tributario, y con ello surge, según ilícito o cuantía del ilícito, la obligación del fisco de formular denuncia penal.-
33. La revisión importa para los contribuyentes y sus asesores o defensores, asumir la gravedad del proceso, tanto en la fiscalización, y con más razón en la determinación de oficio.-

34. Existen otras consecuencias al cambiar la concepción de este proceso y considerarlo un complejo proceso tributario administrativo penal.-
35. La primera consecuencia, el contribuyente, como su asesor o defensor, deben tener en cuenta el recetario de derechos y garantías que prevé el ordenamiento jurídico argentino, tanto constitucional, como el que se desprende de los ordenamientos de aplicación supletoria, ante el silencio de la ley 11683.-
36. La segunda consecuencia, el ejercicio de esos derechos debe ser motivo de un ejercicio libre, pleno y efectivo por parte del contribuyente; mientras el fisco como órgano del Estado debe garantizar el ejercicio y proveer las medidas necesarias y suficientes para que las condiciones de su ejercicio fuera las enunciadas. En sentido contrario la negación o menoscabo es reprochable y debe sancionarse con la nulidad absoluta e insanable de los actos con dicha característica.-
37. La tercera consecuencia, el poder jurisdiccional requiere cambiar el enfoque, para tornar pleno y efectivo el ejercicio de estos derechos y garantías por el contribuyente. Para ello deberá proceder con severidad ante los desmanes fiscales; no incurrir en tolerancia de legalidad; considerar de plena vigencia el principio de igualdad procesal fisco – contribuyente; desprenderse de toda concepción fiscal construida sobre la falacia de la recaudación; y hacer primar la ley, más allá a quien favorezca el resultado del contradictorio.-
38. La cuarta consecuencia, debería revisarse el ordenamiento procesal tributario, a los efectos de lograr un proceso con mayor seguridad jurídica que el actualmente existente.-



## **BIBLIOGRAFÍA CITADA Y CONSULTADA**

- Abad, Alberto: La Nación 09-01-2008
- Anteproyecto de Código tributario, bajo la dirección de AFIP de Silvani
- Aftalion, Enrique R y José Vilanova: Introducción al Derecho, Ed Abeledo Perrot.
- Alberdi, Juan B: Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina.
- Almeyra, Miguel Angel: Código Procesal Penal de la Nación, comentado y anotado, t. 1, 2, y 3.
- Alsina, Hugo: Tratado de derecho procesal, t. 1, p. 55 y 56.
- Altamirano, Alejandro C., y otros: Procedimiento Tributario, ed. Abaco
- Alvarez Echague, Juan Manuel: Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales.
- Bacigalupo, Enrique: El debido proceso penal.
- Badaracco, Raul Augusto: “Valores Jurídicos”, Enciclopedia Jurídica Omeba T XXVI, p. 629.
- Baquero Lazcano, Horacio J.: Fundamento constitucional de la libertad caucionada, la ley, t. 132, p. 1435
- Bertazza, Humberto H: Derechos humanos y tributación XX J T ILADT, Brasil diciembre 2000.
- Biscayart – De Carli, Derecho Penal Tributario
- Borga, Ernesto Eduardo, Enciclopedia Jurídica Ameba, T. 2, p. 408
- Borinsky y otros: Régimen Penal Tributario y Previsional
- Cafferata Nores, José I.: La prueba en el proceso penal, 4ª. Edición, Buenos Aires
- Carrio, A.: Garantías constitucionales en el proceso penal, p. 378, Hammurabi, 2002.
- Carnotta, Walter F. Maraniello, Patricio A: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I. Editorial La Ley.
- Casas, José O: Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires 2001.-
- Catania, Alejandro: Régimen Penal Tributario
- Chiara Díaz, Carlos A.: Ley Penal Tributaria y Previsional ley 23.771
- Chiara Díaz, Carlos A: “Las medidas de coerción en el proceso penal a propósito de un fallo acertado, La Ley SJP, 13-08-2001
- Clariá Olmedo, Jorge: Tratado de Derecho Procesal Penal, t. I a VIII.
- Corti, Aristides Horacio: Impuesto LII-A, p. 43
- Corti, Aristides y otros, Procedimiento Tributario ley 11683
- Corti, Aristides Horacio: Acerca de la política punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la ley 24769; Derecho Económico, Febrero 2004, la ley, p. 43).-
- D Albora, Francisco J, Código Procesal Penal de la Nación, anotado, comentado y concordado t. I. y II.

Damarco, Jorge H: El derecho a no auto incriminarse y la prueba de cargo en los procesos judiciales relativos a los delitos de la ley penal tributaria y previsional; La Ley on line.

Damarco, Jorge H.: Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Derecho Tributario – Régimen Penal Tributario e Infracciones, t. 1

Damarco, Jorge H.: Tratado Jurisprudencial y doctrinario, Derecho Tributario, Régimen Penal Tributario e Infracciones, t. 1, p. 593

Damarco, Jorge H.: Reforma del régimen penal tributario, enero/febrero 2012

De Benedetti y otros, por Ricardo A Grisetti, dirección Carlos A Chiara Díaz, Código Penal, t. II, p. 8, Novas Tesis

De la Guardia, Ernesto y M Delpech: El derecho de los Tratados y la Convención de Viena de 1969. Editorial La Ley, 1970.-

Díaz, Vicente O: Criminalización de las infracciones tributarias, p. 171).-

Díaz, Vicente O.: El procedimiento y el proceso tributario, trabajo inédito.

Díaz, Vicente O.: Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria, D T E, t. 20, p. 783).-

Díaz, Vicente O.: Límites al accionar de la inspección tributaria y los derechos de los administrados, p. 2, 2ª. Edición, ed. Depalma

Díaz, Vicente O.: Las funciones de la inspección tributaria y sus límites jurídicos a la luz del orden constitucional

Díaz, Vicente O.: La reforma dispuesta a la ley 11683, la información, t. 13, p. 1043

Díaz Sieiro, Horacio D: “Vicios viejos, problemas nuevos. Cuando pareciera que al organismo recaudador no le interesa la verdad”, nota 3, la ley on line

Díaz Sieiro y otros: Procedimiento Tributario Ley 11683, p. 42, P.D. Macchi

Di Iorio, Alfredo J.: Debido Proceso, p. 344, Ed. Rubinzal Culzoni

Donna, Edgardo Alberto: Derecho Penal Tributario I

Durrieu, Roberto y otro: Análisis de la Reforma al Régimen penal Tributario, p. 31, enero/febrero 2012, la ley

Edward, Carlos: Régimen Penal Tributario, leyes 24765 y 24769. Delitos tributarios, previsionales y fiscales, p. 87/88).-

Edwards, Carlos: Régimen Penal Tributario. Leyes 24765 y 24769. Delitos tributarios, previsionales y fiscales. Procedimientos administrativo y penal. Clausura tributaria. Jurisprudencia, Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 87/88).-

Edwards, Carlos E.: la Nueva Reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional, p. 45, enero/febrero 2012, la ley

Ekmekdjian, Miguel Ángel: Tratado de Derecho Constitucional, t. I, II, III, IV, Editorial Depalma

Falcón, Enrique M: Código Procesal Civil y Comercial, t II, p. 291, Ed. Abeledo Perrot)

Folco, Carlos María: El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva, Ilícitos Fiscales.

Fonrouge, Giuliani: Curso de Derecho Financiero, t. 1, p. 348).-

Fridenberg, Juan P: La Regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal tributaria y Previsional; reforma del Régimen Penal Tributario, Enero/Febrero 2012, la ley, p. 52).-  
Fridenberg, Juan P.: Régimen Penal Tributario.

Galván, Genova: La estimación indirecta, p. 32, citado por A Altamirano, El Procedimiento Tributario, p. 242  
García de Entrerría, E. y T R Fernández: Curso de Derecho Administrativo, t. I.  
Goldman, Diego H.: Práctica Penal Tributaria  
González Méndez, Amelia: Buena fe y derecho tributario, Ed Marcial Pons.  
Gómez, Claudio Javier: Aspectos de la reforma a la Ley Penal Tributaria; reforma del Régimen Penal Tributario, Enero/Febrero 2012, la ley, p. 64  
Gómez, Teresa: Estudio sobre el Proceso Penal Tributario, Gómez, Teresa, p.154, Errepar, 2007  
Gómez, Teresa y C M Folco: Procedimiento Tributario, 5ta. Edición  
González de Arzaç, Rafael: Las facultades fiscalizadoras de la administración en las leyes 11683 y 18.820, Impuesto, t. XXIX, p. 865  
Gozaini, Osvaldo A: El debido proceso en la actualidad.

Hutchison, Tomas: Régimen de Procedimientos Administrativos, Ley 19549, p. 67, ed. Astrea

Jauchen, Eduardo M: Derechos del imputado. Editorial Rubinzal Culzoni.  
Jauchen, Eduardo M: Tratado de la prueba material,  
Jarach, Dino: Curso Superior de Derecho Tributario, tomo I Liceo Cima.  
Jornadas Latinoamericanas de Derechos Tributario: XVI, Perú, 1993  
Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: XV, Caracas, Venezuela, 1991, organizadas por el I. L. D. T.  
Jornadas XII Latinoamericanas de Derecho Tributario  
Jornadas XVIII del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo 1996  
Jornadas XXXVI Tributarias del C G C E C A BA, realizadas en Mar del Plata, en 2006

Lalanne, Guillermo: Procedimiento Tributario, ed. Abaco  
Linares, Juan Francisco: Razonabilidad de las leyes, Editorial Astrea.  
Linares Quintana, Segundo V: Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional, T VI  
Lisicki, Fernando M.: La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador, La Ley on line).-

Magín Pont Mestres: Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria, Marcial Pons, 2006.-  
Malvestiti, Daniel: La obligación de no formular denuncia penal y una fuerte reprimenda judicial a la AFIP, Impuesto t. 2004-A, p. 545

Manonellas, Graciela: el derecho constitucional a la no incriminación forzada en materia tributaria, la ley on line).-

Manonellas, Graciela N.: Manual de Derecho Penal Tributario  
Modelo de Código Tributario para América Latina

Navarrine, Susana: El derecho constitucional a no declarar contra sí mismo en el Derecho Penal Tributario, PET, la Ley 2001, p. 226

Neumark Fritz: Principio de la imposición. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Nieto, José María: Director Regional Rosario II de AFIP, en [www.cuencarural.com/economía y negocios/](http://www.cuencarural.com/economía%20y%20negocios/) del día 31-05-2010

Nuñez, José Manuel: “Bien Jurídico”, Enciclopedia Jurídica Omeba T II, p. 189

Oklander, Juan: Ley de Impuesto al Valor Agregado comentada, p. 505, Ed La ley).-

Palacio, Lino Enrique: Derecho Procesal Civil, t. 1

Peyrano, Jorge W: Debido Proceso, Editorial Rubinzal Culzoni.

Pont Mestres, Magín: derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria, p. 31, Ed Marcial Pons).-

Raineri, Rubén Director Regional Rosario I de AFIP, en [www.cuencarural.com/economía y negocios/](http://www.cuencarural.com/economía%20y%20negocios/) del día 31-05-2010).-

Recasens Siches, Luís: Filosofía del Derecho, Internet

Sentís Melendo, Santiago: “La prueba”, los grandes temas del derecho probatorio, Ediciones jurídicas Europa – América, Buenos Aires, 1999, p. 128/129 con cita de Couture).-

Sequeira, Marcos A: Garantías de los Contribuyentes en el Derecho Tributario.

Sequeira, Marcos A: Garantías procesales del derecho tributario

Sequeira, Marcos Alberto: La denuncia del ilícito penal tributario y previsional, en Estudios sobre el Proceso Penal Tributario

Sola, Juan V: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, ed. La Ley).-

Soler Sebastián: Derecho Penal Argentino, t. I, p. 259

Spisso, Rodolfo: Derecho Constitucional Tributario.

Valdéz Costa, Ramón: Instituciones de Derecho Tributario

Vanosi, Jorge R.: Filosofía de los valores constitucionales, política institucional, y técnica jurídica, en las Cortes Supremas y Tribunales Constitucionales, LL 2005-C, p. 989

Vega, Gerardo E: Jornadas Nacionales I de la Empresa Agropecuaria, Tandil 1987: La carga fiscal sobre inmuebles agropecuarios.

Villegas, Héctor B.: Régimen penal tributario argentino, 2ª Edición

Villegas, Héctor B.: Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario

Viola, Jose A: Derecho Procesal Penal Tributario, Editorial la ley 2ª. Edición.-

Zaffaroni E, y otros: Manual de Derecho Penal, parte general, p. 692, Editorial Ediar).-

Zaffaroni, Tratado de Derecho Penal, t. III, p. 58  
Zarini, Helio Juan: Constitución argentina, con reforma de 1994 Editorial Astrea.

### **JURISPRUDENCIA CITADA Y CONSULTADA**

Abasto, Héctor Juan”, C N Casación Penal, sala I, 11-02-1999, Cita de Jorge A.  
Clariá Olmedo: Tratado de Derechos Procesal Penal, t. 8, p. 135/136, actualización.  
Abraham Jonte, Ronaldo Fabián, CSJN, 07-12-2001, Fallos t. 324, p. 4039  
AFIP – DGI s/Av. Pr. Infracción a la Ley Penal Tributaria 24769”, J Fed de Santa Rosa, Expediente N° 900/09.  
AFIP vs. Barre Nancy Edith s/Ejecución Fiscal”, J F E Fiscales Tributarias N° 1, 12-08-2010, la ley on line  
AFIP c Intercorp SRL”, CSJN, 15-06-2010, la ley on line.  
AFIP vs. Moroni Omar E s/medida cautelar, Juzgado Federal de Santa Rosa  
AFIP vs. Ortiz Favio s/embargo preventivo”, J F Santa Rosa.  
Agroferia SRL”, C N Ap. Cont. Adm. Federal, Sala V, 15-07-2008;  
A.G.S. Graphic Print SRL”, C N Penal Económico, Sala A, 11-09-2009, la ley on line  
Agüero Pascual s/recurso de casación”, C N Casación Penal, sala II, 18-05-2005, citado por Miguel A Almeyra CPPN, t. 1, p. 184  
Aguilar Argentina Ediciones S A”, CSJN, 14-07-1977, Fallos 298: 50, citado en Miguel A Almeyra CPPN, t. 1, p. 237).-  
Aguirre Roca, Rey Frey y Reboledo Marzano vs. Perú”, Tribunal Constitucional, 31-01-2001, cita Almeyda, Miguel Ángel, Código Procesal Penal de la Nación, t. 1, p.49, nota 133  
Albigrain S A s/Infracción artículo 6 Ley 24769”, Juzgado Federal N° 1 de Santa Fe, 27 de Mayo de 2011, Expediente 62/10  
Albigrain s/denuncia artículo 1 y 2 Ley 24769, Juzgado Federal N° 1 de Santa Fe Expediente N° 100/2010  
Alesi, Ezio Dante c/ Organización Veraz S A s/ hábeas data  
Alsur Bahía S.A.”, TFN, sala D, 11-05-2005 La Ley 2006-A, 8  
Afipolo SRL”, C N Ap. P Económico, sala B, 29-04-2011, del voto de Roberto E Hornos, la ley on line, en similar sentido  
Alonso J F, y otros”, CSJN, 27-07-1991  
Álvarez”, CSJN, 30-04-1996  
Alvear Palace Hotel S A c Ciudad de Buenos Aires”, C A Contenciosa Administrativa y Tributaria de CABA, sala II, 17-11-2005, la ley on line  
A M Delfino y Cia”, CSJN, 20-06-1927, Fallos t. 148, p. 432, cita en Rodolfo Spisso, Derecho Constitucional Tributario, p. 259/260  
Anderegg, Alberto Carlos”, TFN, sala A, 09-10-1999  
Andreatta, José A s/recurso de casación”, T S Córdoba, sala penal, 21-03-2003, citado por Miguel Ángel Almeyra CPPN, t. 1., p. 220/221.-  
Ángel Mattei”, CSJN, 19-11-1968, Fallos 272-188  
Ángel Moiso SRL c/DGI”, CSJN, 24-11-1981, DF t. 32, p. 925  
Anselmo c/García, J A 1937, 59, 294  
Antiñir, Omar y otros”, CSJN, 04-07-2006.-



Antonucci”, TFN, sala B, 04-05-2006, cita de Juan P Fridenberg, Régimen Penal Tributario, p. 287

Apache S A”, T F N, sala A, 22-05-2000, Derecho Tributario según la jurisprudencia, Pablo Judkovski y otros

Arana, Juan Carlos s/excarcelación, CSJN, 19-10-1995

Arancibia Clavel”, CSJN, 24-08-2004, cita de Eduardo M Jauchen: Derechos de los imputados, p. 43.

Araoz Mercau, Oscar S.”, C N Casación Penal, sala IV, 28-04-2000, del voto de Berraz de Vidal, La ley 10-11-2000, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 167, nota 439

Arce”, CSJN, LL 1998-A, p. 325

Austria vs. Italia”, application N° 788/60, European Yearbook o Human Rights (1961) Vol. N° 4, p. 140, citada Corte Interamericana de Derechos Humanos, opinión 2/82 del 24-09-1982, # 29).-

Autolatina Argentina S A (TF 12463-I) c D G I”, CSJN, 27-12-1996, Fallos 319, p. 3208, cita de Casas José O: Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires 2001, p. 79

Axton S A”, TFN, sala A, 16-11-2010

Ayerza, CSJN, Fallos 321:824

Azucarera del Sur SRL”, TFN, sala B, 13-05-2011

Backchellian y otros”, C Federal de San Martín, sala II, 09-05-2002, cita de Juan P Fridenberg, Régimen Penal Tributario, p. 283

Bakchellian, Fabián y otros”, CSJN, 28-09-2004, cita de Juan P Fridenberg: La Regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal tributaria y Previsional; reforma del Régimen Penal Tributario, Enero/Febrero 2012, la ley, p. 53).-

Banca Nazionale del Lavoro S A c/ Zoane, Alicia Estela y otros s/cobro de pesos Banco de Galicia S A”, C N Penal Económico, sala B, 18-05-2005, Impuesto 2005-19, p. 2532

Barra, Roberto Eugenio Tomás s/administración fraudulenta causa 2053 – W – 31”, CSJN, 09-03-2004, La ley 31-05-2004, SP y PP, p.13), Fallos t. 322, p. 360, voto en disidencia de Fayt y Bossert).-

Barraco Mármol, Rodolfo CSJN, 05-10-1945, Fallos t. 203, p. 6.

Basterrica, Gustavo” CSJNCSJN, 28-08-1986, LL 1986-D, p. 457, citado por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 18).-

Bendenoun v. Francia” [CEDH, 24-02-1994](#)

Bellis v. United States”, 417 U. S. 85, 1974

Benton vs. Maryland”, 395 U S 784 – 1969

Beraja Rubén E s/ Infracción Ley 24769, Juzgado Penal Tributario N° 2, 06-04-2004, confirmada en Cámara, por sala A, la ley on line

Beraja, Rubén E. s/Rec Apelación”, C N Casación Penal, Sala I, 21-12-2004

Bernstein, Jorge y otros”, C N Penal Económico, sala A, 01-02-2006, La ley 2006-C, p. 254, cita Jorge H. Damarco: Tratado Jurisprudencial y doctrinario, Derecho Tributario, Régimen Penal Tributario e Infracciones, t. 1, p. 597

Bernstein, Jorge H y otros”, C N Penal Económico, Sala A, 05-03-2004, DJ 2004-2, p. 1288; Impuesto 2004-B, p. 2103

Blake vs. Guatemala”, CIDH, 22-01-1999, cita de Walter F Carnotta y otros: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I, p. 1156).-  
 Blanco, Rubén, CNCP, 10-04-2000.  
 Bodegas y Viñedos Castro Hnos. S A”, CSJN, 15-03-1967, Fallos t. 267, p. 158  
 Boyd v. United States (116 U.S. 616, 1886).-  
 Brocchiero”, CSJN, 20-09-1974, DF t. XXIV, p. 1079  
 Bruno Hnos. S C y otro c/ Estado Nacional”, CSJN, 12-05-1992, citado por Roberto Durrieu y otro: Análisis de la Reforma al Régimen penal Tributario, p. 31, enero/febrero 2012, la ley  
 Brushy s/infracción ley 11683”, Cap Penal Ec, cita de V O Díaz, obra cit. p. 10).-  
 Bruton vs. United States”, 391, U.S. 123, 1969, cita en Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 473  
 Buckart, J A t. 1946-III, p. 95  
 Bulacio c Argentina”, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, 18-09-2003, citado por Miguel Ángel Almeyra, CPPN, t. 1, p. 220).-  
 Cabral”, Fallos: 315:2505.  
 Bustos SRL”, CSJN, 21-07-1955, Fallos t. 232, p. 290

Caastelli, M A y otros s/reclamo a sucesorio y/o heredero  
 Café La Virginia S A”, CSJN, 13-10-1994  
 Califo S A”, C N Penal Económico, Sala A, 06-10-2009, la ley on line).-  
 Candy S A c. AFIP y otro, CSJN, 03-07-2009, la ley on line  
 Cannello, Alicia s/denuncia artículo 239 del CP”, C Federal San Martín, sala 1ª, 19-09-2002; Fallos t. 298, p. 432, cita de Carolina L I Robiglio en Derecho Penal Tributario de Altamirano – Rubinska, t. 1, p. 963/964  
 Canteras Malagueño S A C F I c/ Gas del Estado s/repetición”, C N Federal C C, sala III, 09-11-1994, cita en Carga Probatoria Dinámica, dirección Jorge W Peyrano, p. 596/596, ed Rubinzal Culzoni).-  
 Canteras Sierras Bayas S A”, CSJN, 22-10-1981  
 Cantos c Argentina”, C. I. D. H., 12-07-2007, la ley on line  
 Carlos Romero e Hijos y Cía. – T. F. N. 15145-I – c. DGI”, causa N° 19840/2004, C N A C A Federal, sala V, 02-05-2005, cita de José A Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 308).-  
 Carrera, Mario C. s rec de casación”, C N Casación Penal, sala III, 23-04-2002, la ley on line  
 Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”, TFN, sala D, 13-02-1996, sentencia que se confirmara por Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala IV, 08-07-1999, la ley on line).-  
 Casa Elen – Valmi de Claret y Garello”, CSJN 31-03-1999  
 Casa Elen – Valmi de Claret y Garello c/DGI”, Fallos t. 322, p. 519

---

Castillo Petruzzi”, # 148, Corte Interamericana de Derechos Humanos, entre otros, cita de Eduardo M Jauchen: Derecho del Imputado, p. 428  
 Carvalan Goñi”, C. A. N. Contenciosa Administrativa Federal, sala III, 8-6-1999, cita en Marcos Alberto Sequeira: Garantías Procesales en el Derecho Tributario, p. 292)  
 Casal, Matías E, y otro s/robo simple en grado de tentativa”, CSJN, 20-09-2005

Central Puerto S A c G C B A”, T S CABA, 20-02-2008, la ley on line

Cerámica Astros”, C N P E, sala B, 20-10-2009, cita de Juan Pablo Fridenberg: Procedimiento Penal Tributario, p. 140

Chadwic Weir y Cia”, CSJN, 09-04-1928, Fallos t. 151, p. 5

Chocobar”, LL 1997-C, p.150

Cia Argentina de Electricidad”, CSJN, 18-10-1967, Fallos t. 269, p.120

Ciccone, Edgardo Adrián”, TFN, sala C, 29-11-2002, cita por Marcos A Sequeira: Garantía Procesales en el Derecho Tributario, p. 186

Cioffi, Daniel F y otro s/ inc de apel”, C N Penal Económico, sala B, 21-08-2002, la Ley 2003-A, p. 273, Almeyra Miguel A, Código Procesal Penal de la Nación, t. II, p. 89

Ciudad de Buenos Aires c. Club Gimnasia y Esgrima de Villa del Parque”, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, 30/05/2008, la ley on line

C N C P, sala II, LL 25-09-1997 N° 96038, Francisco J D`Albora: Código Procesal Penal de la Nación, t. I, 542, Ed. Lexis Nexis

C N Casación Penal, sala I, 26-11-2001, LL 2002-D, p. 35, cita en Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 473

C N Civ., sala I, JA 1993-II, p. 32, cita por Jorge W Peyrano: Cargas Probatorias Dinámica, p 31).-

CNPE, sala B, E D, t. 173, p. 24, cita de D`Albora, Francisco J., Código Procesal Penal de la Nación, anotado, comentado y concordado t. I, p. 146).-

C N Penal Económico, Sala B, 14-03-2007, cita de Borinsky y otros, Régimen Penal Tributario y Previsional, p. 272).-

C N Penal Económico, Sala B, 06-08-2003, cita de Borinsky y otros, Régimen Penal Tributario y Previsional, p. 272).-

Comparada, Julio Alberto y otros, C N Penal Económico, sala A, 22-11-2001, La ley on line, Jorge H. Damarco: Tratado Jurisprudencial y doctrinario, Derecho Tributario, Régimen Penal Tributario e Infracciones, t. 1, p. 598

Codegran SRL”, TFN, sala B, 11-08-2008, la ley on line

Colalillo c Compañía de Seguros España y Río de la Plata”, CSJN, 18-09-1957, Fallos t. 238, p. 550, la ley t. 89 p. 412, citado por Jorge R Vanosi, Filosofía de los valores constitucionales, política institucional, y técnica jurídica, en las Cortes Supremas y Tribunales Constitucionales, LL 2005-C, p. 989

Comercial Frigorífico Puerto del Plata S A”, C N P E, Sala A, 08-04-2005, José A Viola, Derecho Procesal Penal Tributario, p. 263.

Comercializaciones San Luis SRL s/Amparo”, Juzgado Federal de San Luís,...

Cometa S A”, TFN, sala A, 03-12-1997

Construcciones Lumen”, C N Fed. Cont. Adm., sala IV, 23-05-1989, LL 1990-A, p. 678

Contreras, Pablo Martín s/rec. de casación”, C N Casación Penal, sala III, 13-09-2005, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN, t. 1, p. 73).-

Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda., s/ infracción ley 23.771”, (CN Penal Económico, Sala A, 05-12-1996

Costa Dora Sonia y/o en autos Bernia Ola S c/Bertotto, Raúl R s/demanda ordinaria. Daños y perjuicios s/ tercería de dominio”).-

Counselman v. Hitchcock”, 142 U.S. 547, 1892.

Crespo”, CSJN, 13-12-1943, Fallos t. 197, p. 426

Cristalux S A”, CSJN, 11-04-2006, J A 2006-II, p. 72

D. B. L. A., B. A. y otros”, C N Ap Penal Económico, sala B, 30-11-2006, la ley on line

Dayra, María Levoyer Jiménez c. Ecuador”, C.I.D.H., 14-06-2001, informe 66/01, caso 11992, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 162

Decaservi S A”, C N A Penal Económico, sala A, 05-12-2008

De Cubber c Bélgica”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, serie A N° 86, 26-10-1984).-

De la Rosa Vellejos, Ramón”, CSJN, 10-03-1983, Impuesto t. 41-A, p. 1061

Del Cerro, Juan A s/causa 450”, CSJN, 03-02-1987

De Reyes”, CSJN, 25-09-1959

Diamante”, T O F N° 5 Capital Federal, causa N° 330, 18-10-1999. Cita en Miguel Ángel Almeyra CPPN, t. 1, p. 93).-

Díaz Velez, Eugenio c Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 20-06-1928, Fallos t. 151, p. 359

Dickey vs. Florida”, 398 U. S. 30, 37-38, del año 1970, citado por Miguel Ángel Almeyra, CPPN, t. 1, p. 208

Dry de Lampano, María Elena”; TSJ Córdoba, Sala en lo Penal y Correccional, cita por Marcos A Sequeira: Garantía Procesales en el derecho Tributario, p. 183).-

Duvilier S.A”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 07-07-2006, la ley on line

Ekmekdjian, Miguel A. c Sofovich Gerardo s/amparo”, CSJN, 07-07-1992, LL 1992-C, p. 543, Fallos t. 317, p. 1282

Emerson Argentina”, CSJN, 30-09-1974, Fallos t. 289, p. 514

Empresa La Estrella SRL c/Provincia del Chaco s/demanda contenciosa administrativa”, CSJN 10-05-1988, la ley 1988-D, p. 129,

Epuyen S A c/AFIP, C Fed Paraná, 14-11-2006

Espósito, Miguel A”, CSJN, 07-12-2001, LL 31-05-2002, p. 11).-

Estado Nacional – DGI – c Colegio Público de Abogado de la Capital Federal, C. N. Federal Civil y Comercial, Sala I, 21-02-1995, Impuesto t. LII-B, p. 2814

Esteves, José A. s/Rec de Casación”, C N Casación Penal, Sala III, 31-10-2005, cita de Borinsky y otros, Régimen penal Tributario y Previsional, p. 62

Eurnekian, Eduardo”, C N Casación Penal, Sala I, 21-08-2008, la ley on line).-

Eurnekian, Eduardo”, C N Penal Económico, Sala B, 27-12-2006, la ley on line).-

Eurnekian, Eduardo s/Evasión tributaria agravada, artículo 2 inciso a, ley 24769”, Tribunal Oral Federal, 13-08-2004, por causa iniciada en el Juzgado Penal Tributario N° 1, cita en Marcos Alberto Sequeira: Garantía Procesales en el Derecho Tributario, p. 405

Explois S A”, Juzgado Penal Tributario N° 7 Secretaria N° 14, 17-08-2005

Falicetti”, CSJN, Fallos t. 323, p. 4130

Faviano, Carlos s/recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 18/05/2006, La ley 29/12/2006, p. 7

Featherston, Jorge Eduardo s/desobediencia y defraudación”, CSJN, 23-09-1976

Felmetal S.R.L.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 03-11-2005, Impuesto 2006-7, 95

Ferretton, C. H. y otros s/Recurso de Casación", C N Casación Penal, sala IV, 08-09-2003, cita en Jorge A Clariá Olmo, t. VIII, p. 586)

Fernández Arias c. Poggio (sucesión)", CSJN, 19-09-1960; Fallos t. 247, p.646.

Ferrari, Mario J s/inc de apelación en Frigorífico Ferrari S A", C N Penal Económico, sala B, 19-02-2004, la ley on line

Ferrugia, José María c/Provincia de San Juan", CSJN, año 1929, Fallos t. 155, p.290.-

Figueras Bielsa", Cámara Apelación, sala VII, LL 2000-F, p. 973, citado por Eduardo M Jauchen: Derechos del Imputado, p. 245).-

Findlay c Reino Unido", Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 25-02-1997

Fisco Nacional c Mar S A", CSJN, 28-05-1981

Fisher v. United States", 425 U. S. 391, 1976

Francomano", Fallos: 310:2384

Frehnhaus, Elsa y otras c/Sucesión de Vegas, Enrique Frigorífico Anglo", CSJN, 21-11-1934, Fallos t. 171, p. 366

Frigorífico Swift", CSJN, 19-11-1934, Fallos t. 171, p. 348

Funke v. France" CEDH, 25-02-1993

Galicia, C N Fed Cont. Adm., sala III, 22-05-1986, RRAP, t. 96, p. 881

Garantía Cía. Argentina de Seguros y otros", C N Penal Económico, sala B, 14-02-2006, DJ 10-05-2006, p. 139; Impuesto 2006-11, p.1391

García", CSJN, 13-04-1942, Fallos t. 192, p. 229

García D'Auro, Ramiro E", CSJN, 10-08-1995, LL 1996-B, p. 385

Garrido y Baigorria vs. Argentina", CIDH, 27-08-1998, cita en Walter F Carnotta: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I, p. 1152.

Gasparri y Cia. S A", CSJN, 30-07-1991, la ley on line

Geadanes, Andrés y otros, CSJN, 26-06-1947, Fallos t. 208, p.30

Giménez, Jorge: C. I. D. H., Dictamen 01-03-1996

Giménez López, Marciano s/ inc. De excarcelación, C N Penal Económico, sala B, 27-03-2002

Giroldi, Horacio David y otro s/recurso de casación", CSJN, 07-04-1995, Fallos t. 318, p. 514, La Ley 1995-D, p. 462).-

Gitanes S.R.L. c. AFIP", Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, 25/06/2009, ley on line

G., J. R. y otros", CNA penal Económico, sala B, 30-05-2005, la ley on line

Gómez, Ricardo y Federico, Eduardo Alberto s/robo agravado", CSJN, 08-06-1989, cita por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 479).-

Gómez Vázquez, C. vs. España" C D H de la Organización de las Naciones Unidas, 20-07-2000, cita de Herrera Ulloa, Mauricio c Costa Rica.

González Heriberto", CSJN, Fallos t. 319, p. 2151; reiterado en Fallos t. 319, p. 2215

Gonzalo Héctor c/AFIP", Cámara Apelación Federal Bahía Blanca, sala II, 13-04-2010, Expediente N° 64.970.

Gonzalo Héctor Abel, c. Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva s/Ordinario s/Queja, CSJN, 8-2-2011

Goroto Allaria de Kralj, Haydee M c Ministerio de Cultura y Educación”, CSJN, Fallos 322, p. 73, cita de Juan V Sola, Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 736).-

Granada, Jorge Horacio, CSJN, 03-12-1985, citado por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 472).-

Granero”, C N C P, sala II, 19-09-2000, cita de Juan Pablo Fridenberg: Procedimiento Penal Tributario, p. 140

Green vs. United States”, 355 U S 184, 78 S Ct 1957, Corte Suprema de E U A con cita de los Comentarios de Blackstone. Cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN, t. 1, p. 103

Grilli, Ricardo E”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 26-08-2004, la ley on line

Grisolía, Francisco Mariano, CSJN, Fallos: t. 234, p. 482

Grosso, Antonio s/denuncia artículo 1 y 6 de la ley 24769”, Juzgado Federal de Santa Rosa

Gurovici, Eduardo D c/Fumale, Ricardo H s/Resolución contractual

Hai Port S.R.L., Joyería Mario Sol. De orden de allanamiento” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, 04-04-2006, la ley on line

Hale vs. Henkel, 201, U.S. 43, 1906

Hauschildt c Dinamarca”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, serie A N° 154, 24-05-1989).-

Heaney y McGuinness c. Irlanda, STEDH, 21 de diciembre de 2000

Heredia”, CSJN, 20-03-2007

Herrera Ulloa, Mauricio vs. Costa Rica”, CIDH, serie C N° 107, 02-07-2004, La ley 2005-B, p. 497.

Herrera de Noble, Ernestina”, CSJN, 14-02-1989, cita en Díaz Sieiro y otros Procedimientos Tributarios Ley 11683, p. 89

Hermanos Serrano Cruz vs. El Salvador”, CIDH, 01-03-2005, cita de Walter F Carnotta y otros: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I, p. 1156

Hermitage S A”, CSJN, 15-06-2010

Hilaire vs. Trinidad Tobago”, CIDH, 01-09-2001

Horacio Ricardo M., c. Estado Nacional-Administración de Parques Nacionales Resolución N° 11/2000”, CSJN, 02-03-2011

Hormipint S.A. s/apelación-Ganancias" (expte. N° 12.631-I) sentenciada en la Sala "C" de este Tribunal

Huang De Fu s/recurso de queja”, C N Casación Penal, sala II, 11-05-2004

Huara Malen S A”, T F N, sala B, 21-08-2001, cita en Derecho Tributario según la Jurisprudencia, Judkovski, Pablo y otros, p. 78

Huergo, Eliseo Domingo s/Evasión Tributaria Simple”, Juzgado Penal Tributario N° 3 de fecha 31-05-2006, en igual sentido C Penal Económico, sala B, reg. N° 501/04).-

Incidente de nulidad de procedimiento”, causa N° 5467, C C Correccional de Capital Federal, Sala II, 06-10-1998, con cita de causa “Federal Trade Comision vs

American Tobacco Co”, S C EUA, 1924, del voto del Juez Holmes. Cita en Miguel Angel Almeyra CPPN, t. 1, p. 93).-

Incidente de competencia material de los hechos denunciados por Esteban Eduardo Jerez y Esteban Bullrich”, C N Penal Económico, Sala B, 02-05-2007

Incidente de nulidad promovido por el Sr. Defensor Oficial Hernán de Llano en causa: “Torres, María Laura s/ Inf. Ley 24.769”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, Reg. N° 546 del 06/07/2004

Indo S A c/Fisco Nacional s/repeticón”, CSJN, 04-05-1995, cita por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 474

Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S A c Provincia de Salta”, Fallos t. 269, p. 243, cita de Juan V Sola, Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 739

Industria Comercial Argentina I C A SRL c Nación”, Fallos t. 241, p. 210, cita de José A Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 320).-

Informe N° 5/96, caso N° 10.970, cita en Miguel A Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 280

Informe 12/96: Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe 12/96, caso 22.245, Argentina, 01-03-1996, cita de Almeyra Miguel A. y otros t. II, p. 670

Informe N° 2/97 del 11 de Marzo de 1997 de la Comisión Interamericana sobre Derechos Humanos

Instituto Nacional de reaseguros, CSJN, Fallos t. 301, p. 664, cita en Miguel A Ekmekdjian: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 401).-

Janosevic vs. Suecia”, TEDH, 23-07-2002, cita Fernando Lisicki, trabajo en Altamirano y otros, Derecho Penal Tributario t. II, p. 1060

Jáuregui, Luciano Adolfo s/planteo de excepciones previas”, CSJN, 15-03-1988, Fallos t. 311, p. 274, La Ley 1988-E, p. 157; ED t.129, p. 145, comentado por Bidart Campo

J.B. c. Suiza: STEDH de 3 de mayo de 2001

Justicies of Boston Municipal Court vs. Lyndon”, 466 U S 294 – 1984.

Karina Rabolini y Asoc. s/Inf. Ley 24769” C N P Económico, Sala A, 10-11-2000, PET 25-01-2001 p 10

Klopfers vs. North Carolina, 386 U S 213, año 1967, citado por Miguel A Almeyra, CPPN, t. 1, p. 208).-

Koutnouyan, Juan Gregorio”, TFN, sala B, 25-04-1996

Kyprianou c Chipre”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 27-01-2004.

La Martona S A c Provincia de Buenos Aires”, año 1938, Fallos t. 182, p. 411.

La Veloz Automotores S A, TFN, Sala A, 24-10-2002, cita de Marcos A Sequeira: Garantía Procesales en el Derecho Tributario, p. 186

Leiva, Argentino H, LL 05-07-2002, cita en nota al fallo de la C N C P, sala III c 1715, con importante estudio de Cafferata Nores y Holzwarth Francisco J D'Albora: Código Procesal Penal de la Nación, t. I, 543, Ed. Lexis Nexis).-

Lerna S.A.I.C." del 13/11/80

Lizardo Cabrera, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, informe N° 35 /96, caso 10832, 07-04-1998

Llerena Horacio s/abuso de armas artículo 104 y 89 del C Penal”, CSJN, 17-05-2005

Loayza Tamayo, María E”, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 17-09-1997, La Ley 1999-F, p. 663.-

Loizidou vs. Turquía”, Corte Europea de Derechos Humanos 1995, cita en “Hilaire vs. Trinidad Tobago”, CIDH, 01-09-2001).

Londoner vs. Denver 210 U.S. 373 de 1908, Juan Vicente Solas, Tratado de Derecho Constitucional, t.2, p. 456).-

López Fernando Daniel s/ Recurso de queja”, C N Casación Penal, sala IV, 15-10-2004, La ley 2004, p. 950, citado por Miguel A Almeyra, CPPN, t. 1, p. 185 VER QUE TRIBUNAL ES

López Ramón”, CSJN, 06-05-2007, citado por Juan Pablo Fridenberg, Procedimiento Penal Tributario, p. 137

Lorge, Luis A”, C N Casación Penal, sala III, 14-11-2003, cita en Miguel A Almeyra, t. I, p. 587

Ludwig vs. Massachussets”, 427 U S 618 – 1976

Luque”, CSJN, Fallos t. 325, p. 3118, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 164

Machicote”, CSJN, Fallos t. 300, p. 642, cita en Miguel A Ekmekdjian: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 401).-

Macдона”, C N Fed. Cont. Adm., sala IV, E D t. 130, p. 108

Mackentor S A c Obras Sanitarias de la Nación s/daño y perjuicios”, CSJN, 27-06-1989, cita en “Gasparri y Cia S A”, CSJN, 30-07-1991, la ley on line

Magnano, Rafael Alejandro”, T F N, sala B, 13-05-2008, la ley on line

Mansilla, Fallos:

Maqueda Guillermo José, Corte Interamericana Derechos Humanos, 09-02-1994, Informe 17/94, caso 11086, cita de Miguel A Almeyra, CPPN, t.1, p. 190.

MAR S A, Manufacturas Alambre Rosario S A”, fallo de la Cámara Federal de Rosario, 30-10-1979, DF t. 29, p. 951, confirmado por el 28-05-1981, por la Corte, DF T 31, p.64

Marchal, Juan”, CSJN, 10-04-2007, D J 15-05-2007, Citado por Miguel A Almeyra CPPN, t. 1, p. 200.

María E Loayza de Tamayo vs. Perú”, C I D H, cita en Eduardo M Jauchen: Derechos del Imputado, p. 400/401

Márquez Ramona”, T O P Económico N° 1, 09-09-2002, cita de José A Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 321

Martínez, José A”, CSJN, J A t. 1989-IV, p. 165, cita por Miguel A Ekmekdjian: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 369

Martinelli, Eduardo Ariel”, T F N, sala A, 09-03-1999

Martini, Rubén Oscar”, TFN, sala A, 19-10-1999, cita por Jose A. Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 3, ed. La Ley).-

Mascardi, Carlos Gustavo s/ Apelación”; T F N, sala A, 02-05-2000, la ley on line

Masotti de Busso, Ana y otros c Provincia de Buenos Aires”, CSJN, año 1947, Fallos t. 207, p. 270).-

Mathews vs. Eldridge”, fallo de 1976, expresiones del Juez Powell, cita de Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 415/416



Mayro S A”, 22-09-2008, C N Ap. P Económico, sala B  
 Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, CSJN, 06-04-1989, la ley on line).-  
 Mazza Generoso, Mazza Alberto”; Fallos t. 221, p. 447  
 Mazzadi, Eduardo - Contribuyente: Food & Service S.A.” Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario N° 1, 02-09-2005, la ley on line).-  
 Mazzota, Francisco, Cocco, Martín Dionisio, Homarco S A”, 03-02-2004, Juzgado Penal Tributario N° 1: causa:, confirmado en Cámara. Sala A, 31-03-2004  
 Mejías c Perú”, CIDH, caso 10970, informe 5/96, 01-03-1996  
 Mellor Goodwin Combustion S A”, CSJN, 18-10-1973, D F XXIII, p. 611.  
 Mera Miguel Ángel c/ DGI”, C N de Ap. Cont. Adm. Federal, 12-07-2011  
 Mera, Miguel Ángel”, TFN, sala B, 11-11-2009  
 Merchán Gómez, Omar”, J N Crim. de Instr. N° 24, 29-11-2002, La ley, 20-09-2003, SP y PP p.22, fallo 106241, citado por Miguel Ángel Almeyra  
 Metalúrgica Tadem S.C.A." del 17/9/82  
 Miguel, Jorge Andrés Damián s/p. s. a. de homicidio”, 12-12-2006, cita en Miguel A Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 280  
 Miguel Ángel Pascuzzi e Hijos S A”, TFN 14-09-2004  
 Mihura Estrada, cita Francisco J. D`Albora, Código Procesal Penal de la Nación, anotado, comentado y concordado, t. 1, p. 12  
 Miranda c. Arizona  
 Molins Jorge c/AFIP”, Juzgado Federal de Junín, 26-04-2011, Expediente N° 37404.  
 Molinos Gili S.A.”, TFN, sala B, 15-05-2007, la ley on line  
 Monges”, LL 1997-C, p. 150  
 Montenegro”, Fallos: 303:1938  
 Montenegro Hermanos S A c/DGI”, CSJN, 24-08-2000, la ley on line  
 Montenegro Hermanos S A c/DGI”, Fallos 323 t. 2172  
 Montero”, C N Crim, Sala IV, 03-05-1966, LL t. 123, p. 628  
 Morris c Reino Unido”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 26-02-2002  
 Municipalidad de la Capital c Isabel A de Elortondo”, CSJN, Fallos t. 33, p. 162, citado en la causa“D. B. L. A., B. A. y otros”, C N Ap Penal Económico, sala B, 30-11-2006, la ley on line.-  
 Murray, John vs. Reino Unido, STEDH de 8 de febrero de 1996  
 Myrna Mack Chang vs. Guatemala”, del voto de Cançado Trindade CIDH, 25-11-2003, Walter F Carnotta y otro: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I, p. 1152  
  
 Nicoletti S.A. c. D.G.I.”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala I, 14-10-2008, la ley on line).-  
 NN, Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario N° 2, 03-12-2003, la ley on line  
 NN s/Régimen penal Tributario, causa 39075”, C N P E, Sala A, 13-02-1998: “Mautino Bernabe y otros”, carpeta de Ley penal Tributaria, Errepar On line  
 Nobleza Piccardo S A I C y F c DGI (Estado nacional) s/repetición DGI”, CSJN, año 1998, Fallos t.321, p. 270).-  
 Nueva Florida Automotores S.A”, TFN, sala B, 08-08-2006, la ley on line

Ofmann, Mario Jorge y otra s/Res Registro Estado Civil de las Personas”, CSJN, 09-08-1988, citado por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 472

Olmos, José Horacio Fallos t. 329, p. 1447

Oñate”, CSJN, 16-03-1978, Fallos t. 300, p. 226, La ley 1978-D, p. 89

Opinión consultiva N° 2/82, CIDH del 24-09-1982, cita de Eduardo M Jauchen: Derechos del imputado, p. 56).-

Opinión consultiva 16/99, # 120, C.I.D.H., cita en Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 481).-

Palero, Jorge Carlos s/rec de casación”; CSJN, 23-10-2007, DJ 13-02-2008, p.325; Impuesto 2008-5, p. 403

Pascuzzi, Miguel

Pazos, Juan Carlos y otro s/Recurso de casación c. 1391” C N Casación Penal, sala III, 28-12-1998, cita en Jorge A Clariá Olmo, t. VIII, p. 595).-

Pedro Inchauspe Hermanos c Junta Nacional de Carnes”, CSJN, año 1944, Fallos t. 199, p. 483).-

Pereyra, Justiniano Luis s/acusado de lesiones en Pergamino”, CSJN, 4-11-1960, Fallos t. 248, p. 232, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 166

Pérez Ángel”, J Federal Mercedes, LL 1981-D, p. 475.

Pérez Serrano, Nicolás: citado por Segundo V Linares Quintana: Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional, t. 6, p. 133).-

Petruzzi Castillo”, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 4-9-1998, del voto en disidencia de Vidal Ramírez, La Ley 1999-D, p. 170, cita en Miguel Ángel Almeyra, CPPN comentado y anotado, t. 1, p. 162

Papazian, Mario Tomás s/ Ley 11683”, J N Penal Económico N° 6, 19-03-1999, cita en Gómez – Folco, Procedimiento Tributario, 5ta. Edición, p. 188

Pavarati”, TFN, sala C, 25-02-2005, cita de Cesar R. Litvin, Practica profesional 01-01-2009, p.17

Pedro Oyhamburu y Omar Quiroga S H”, TFN, sala D, 07-08-1987

Petite Galerie S A”, T F N, 22-07-1981, Rev. Derecho Fiscal, t. 35, p. 436

Piersack c Bélgica”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, serie A N° 53, 01-10-1982.

Pietranera, Josefa y otros c/Gobierno Nacional”, CSJN, 07-09-1966, Fallos t. 265, p. 291

Pintos Morel, Lorenzo s/recurso de queja”, C N Casación Penal, sala II, 18-02-2003.

Pousa”, CSJN, 21-02-1969, cita de J P Fridenberg, ob cit, p. 142

Proveeduría Agroindustrial SRL s/inf. Ley 24769”, J F Santa Rosa, 27 de Agosto de 2009, causa N° 715/07

P. S. vs. Alemania”, Corte Europea de Derechos Humanos, 20.12.2001, cita en Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 468).-

Quezada, Fallos: 185:75

Quinn c. Irlanda, STEDH, 3 de mayo de 2001

Quiroga, Edgardo Oscar s/causa 4302”, CSJN, 23-12-2004, voto del Dr. Fayt

Ramayata S A”, la ley on line, citado ambos por Jorge H Damarco, Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Derecho Tributario, p. 35, la Ley Ramón Carlos”, J Federal Tucumán, LL 1981-D, p. 556

Rectificación Rivadavia S A c/AFIP s/ordinario”, C S J N, 12-07-2011, la ley on line

Resolución del 03-06-2008, Causa N° 1337, Juzgado Penal Tributario N° 1, cita de José A Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 307).-

Resolución 43/173, de las Naciones Unidas para la Protección de las Personas sometidas a Detención o Prisión, 1988, principio 14, cita en Eduardo M Jauchen: Derechos del Imputado, p. 481).-

Reyna, Joreg F s/ Recurso de Casación”, C N Casación Penal, sala I, 21-03-2002, La Ley, 30-08-2002, cita en Eduardo M Jauchen: Derechos del Imputado, p. 464).-

Ribotta, Roberto Francisco”, TFN, sala B, 20-03-1999, cita de Folco – Gómez: Procedimiento Tributario, p. 189

R M A c OSECAC y otros”, CSJN 20-12-2005, LL 18-01-2006

Robba”, CSJN, 24-02-1943, Fallos t. 195, p. 56

Rojo”, C N C P, sala IV, 23-02-1999, cita de J P Fridenberg, ob cit, p. 142

Ruiz Roque”, Fallos 310:1847

Ruotsalaeinen c Finlandia”, TEDH, cita de Juan P Fridenberg, Procedimiento Penal Tributario, p. 136

S A La Nación s/inf. Ley 11683”, CSJN, 09-12-1993, cita por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 474).-

Salem, Ramón”, C N Fed. Cont. Adm., sala V, 27-12-2001, DTE N° 265, 04-2002, cita de Marcos A Sequeira: Garantía Procesales en el Derecho Tributario, p. 185

Salto Rufino I”, CSJN, 07-03-2006, y comentario Chiara Díaz, Carlos y otros: Revista Derecho Penal y Procesal Penal, fascículo 9, p. 1799, citado Miguel A Almeyra, CPPN, t. 1, p. 192

Sánchez Reisse, Leandro Ángel s/excarcelación”, CSJN, 07-05-1998, cita por Juan Vicente Sola: Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 479

Santa Cruz SRL s/apelación” TFN, sala B, 30-08-2002

Santa Cruz SRL s/apelación (TFN 17523-I)”, C N Ap. Cont. Adm. Fed., sala II, 23-12-2008

Santórsola, Marcelo J s/recurso de queja”, C N Casación Penal, sala II, 15-04-1998

Saramaga Rodríguez, D y otro s/inc de apelación en Jorsar S A s/ley penal tributaria”, C N Penal Económico, sala B, 13-06-2003, Impuesto 2004-A, p. 566)

Sarmiento Aguilar, Luis” C N Crim. y Corr., Sala IV, 6-6-2002, La ley 2003-A, 23).-

Saunders vs. Reino Unido, STEDH, 17 de diciembre de 1996

Sea Food S A”; C N Ap Penal Económico, sala B, 20-04-2010

Seguridad y Custodia SRL”, CNPE, sala B, 30-05-2006, citado por José A Viola, Derecho Procesal Penal Tributario, p. 266

Seguridad Prosser S A s/Infracción Ley 24.769”, C N Penal Económico, sala A, 30-04-2008, cita de Borinsky y otros, Régimen penal Tributario y Previsional, p. 62

S. E. L. s/infracción ley 24769, junio de 2008

Sen Keneth”, C N Casación Penal, sala I

Sentencia 357/2003, T C Español, 10-11-2003, cita Juan Pablo Fridenberg: Procedimiento Penal Tributario, p. 139

Sentencia del 27-01-2003, T S español, Conf. Juan P. Fridenberg, Procedimiento Penal Tributario, p. 135

Sentencia N° 27/1981 del Tribunal Constitucional Español, cita de Casas, José O: Derechos Humanos y Tributación, Revista Jurídica de Buenos Aires 2001, p. 68.-

Sentencia del T S de 8 de Julio de 1981, cita de A. González Méndez: Buena fe y Derecho Tributario, p. 53/54).-

Sentencia 76/1990; Tribunal Constitucional, 26-04-1990, Boletín de Jurisprudencia Constitucional N° 109, p. 107, año 1990, cita de Guillermo Lalanne, Procedimiento Tributario, ed. Abaco, p. 113

Sentencia Tribunal Constitucional 198/1988 de 24-10-1988).-

Sentencia del STS de 01-02-1990, Ar. 1258; citado por A González Méndez: Buena fe y derecho tributario, p. 59/60).-

Sentencia 150/1991, del Tribunal Constitucional. Cita en Miguel Angel Almeyra, CPPN t. 1, p.94).-

Sentencia del STS, 29-10-1997, Ar 9248, cita de A González Méndez: Buena fe y derecho tributario, p. 88).-

SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6, [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/)

SSTC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5, [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/)

SSTC 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3 b, [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/)

SSTC 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4 a), [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/)

SSTC 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6, [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/)

SSTC 68/2006, 13-03-2006, [www.tribunalconstitucional.es/](http://www.tribunalconstitucional.es/))

Sentencia 636/03, Tribunal Supremo de España, 30-05-2003, cita Juan P Fridenberg: La Regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal tributaria y Previsional; reforma del Régimen Penal Tributario, Enero/Febrero 2012, la ley, p. 50

Serebrenik, M E y otros s/Ley 23771”, CNAp Penal Económico, Sala B, 13-10-1993, Impuesto LII-A, p. 43).-

Serves c. Francia, STEDH, 20 de octubre de 1997

Servicios de Alta Tecnología S A”, C N Penal Económico, sala B, 20-10-2005, Impuesto 2006-5, p. 725, Almeyra Miguel A, Código Procesal Penal de la Nación, t. II, p. 89

Servicios Integrales de Mantenimiento S A – Deltabravo S A”, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, a cargo del Juez López Biscayart, 11-05-2005).-

Sineiro Fernández, M c España”, C D H de la Organización de las Naciones Unidas, 07-08-2003 cita en Herrera Ulloa, Mauricio c Costa Rica

Smalis et vs. Pennsylvania: 476 U S 140 – 1996.

Sociedad Argentina de Electrificación S A”, C Federal, sala contenciosa administrativa, 09-11-1967, LL t. 130, p. 15; E D t. 24, p. 192).-

Solem vs. Helm”, CSJ de Estados Unidos, 463 U S 277, 77)” (Conf. “Martínez, José A”, CSJN, J A t. 1989-IV, p. 165, cita por Miguel A Ekmekdjian: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 369

Soñora, Rosendo”, C N Cont. Adm. Federal, 16-03-1967, LL t.127, p.827

Sosa Eduardo Emilio c Provincia de Santa Cruz”, CSJN, 14-09-2010, con cita de Videla Cuello Marcelo sucesión c Provincia de La Rioja”, CSJN, LL 1996-C, p.784

S. R., P. H.; S. R., H. H. - Contribuyente SMPR S.A.”, Juzgado Nacional de 1ª. Instancia en lo Penal Tributario N° 1, 28-11-2003, Impuesto 2004-B, 2040)

Stack vs. Boyle”, C. S. de EE.UU., cita por Miguel Á Ekmekdjian: Tratado de Derecho Constitucional, t. II, p. 398).-

Stancanelli, Néstor Edgardo y otro s/abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público s/incidente de apelación de Yoma, Emir Fuad”, CSJN, 20-11-2001, cita de Almeyra, Miguel Ángel, Código Procesal Penal de la Nación, t. II, p. 582

Stogmuller” Corte Europea de Derechos Humanos, 10-11-1969, citada en Informe 2/97, 1-03-1997, de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos

Suárez Miguel Ángel, División Fiscalización N° 3, Santa Rosa, La Pampa, Región Junín, suspensión del 25-07-2011, actuación administrativa “ períodos inspeccionado 2004 a 2008, luego exclusión R G 2300.

Sumario por investigación infracción artículo 157 C P”, cámara Federal de Apelación de Córdoba, Expediente N° 15 S 2004, cita en Errepar on line, comentario de Jorge G. Oddone

Tellos, Eduardo Antonio s/Recurso de Casación”, 24-03-1994, de la sala III de la CNCP, cita en Miguel A Almeyra, t. I, p. 587

Tiendas Roxana S A c/AFIP, C Fed Mar del Plata, 31-05-2010

Tierce y otros c San Marino”, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 25-07-2000 T O C Federal N° 1, J A 1995-II, p. 588, cita de D`Albora, Francisco J., Código Procesal Penal de la Nación, anotado, comentado y concordado t. I, p. 146.

T O C de Mendoza N° 2, - LL 30-10-1997

T O C N° 25 – LL 23-12-2001, cita de Francisco J D`Albora: Código Procesal Penal de la Nación, t. I, 540, Ed. Lexis Nexis.

Tomljenovic”, LL t. 140, p. 700

Total Austral S A Sucursal Argentina s/Infracción Ley 24769”, C N Penal Económico, Sala B, 26-10-2007, la ley on line, voto del Dr. Grabivker

Tourreilles, Diego A”, C N Casación Penal, sala III, 12-07-1999, cita en Miguel A Almeyra, CPPN comentado y anotado T I, p. 584

T. R. A.” CSJN, 07-11-2006, la ley, 28-11-2006

Trilnik, Graciela Rita y otro c/Banco Mercantil Argentino S A s/Ordinario

Trossero, Juan Carlos s/infracción artículo 9 Ley 24769”, T O C F de Santa Fe, 01-08-2003, Expediente N° 28/2000 (citado en Albigrain S A s/infracción ley 24769”, Juzgado Federal N° 1 de Santa Fe, 27-05-2011; expediente N° 62/10).

Unanue, Ignacio y otros c/Municipalidad de la Capital”, CSJN, año 1923, Fallos t. 138, p. 313).-

United States v. Doe”, 465 U.S. 605, 1984

United States vs. Martín Linen Supply Co”, 430 U S 564 1977

United States v. White”, 322 U.S. 694, 1944).-

U. S. vs. Ball, 163 U. S. 662, 1896, Eduardo M Jauchen: Delitos del imputado, p. 385

Usandizaga, Perrone y Juliarena” (CSJN, 15-10-1981, Fallos t. 303, p. 1548, cita de J P Fridenberg, ob cit, p. 142

Vega, José María c. Felipe Martínez”, CSJN, 30-03-1916, Fallos t. 17, p. 22; t. 114, p. 89; t. 116, p. 106.

Velásquez Rodríguez”, párrafo 26, cita en Walter F Carnotta: Tratado de los Tratados Internacionales, T. I, p. 1157

Velazco Agustín”, C N Penal Económico, sala B, 22-11-2005, la ley 2006-E, p. 209, cita de Jorge H Damarco, Tratado Jurisprudencial y Doctrinario, Derecho Tributario, Régimen Penal Tributario e infracciones, t. I, p. 40).-

Ventura, Vicente salvador y otro s/contrabando”, CSJN, 22-02-2005, citado por Claría Olmedo, Tratado de Derecho Penal Procesal, t. 8, p. 102, actualización).-

Videla Cuello Marcelo sucesión c Provincia de La Rioja”, CSJN, LL 1996-C, p.784 Villalonga Furlong S A”, TFN, sala A, 08-09-2010

Villalonga Furlong S A”, TFN, sala D, del 14-06-2000, voto de la Dra. Gramajo, Impuesto 2000-B, p. 2069, cita de José A Viola: Derecho Procesal Penal Tributario, p. 313

Villegas Ángel y otros, s/infracción ley 23737” CSJN, 05-03-1997 fallo 95589, La ley 30-06-1997, SP, p. 5, citado por Miguel A Almeyra, CPPN. T. 1, p. 222

Vollenweider, Roberto”, J Federal de Río Cuarto, 28-04-1999, PET N° 433, diciembre de 2009, p. 1

V R B”, Juzgado Penal tributario N° 1, 08-03-2004

Weeks vs. U. S., C S Estados Unidos (1914), Jorge A Clariá Olmo, Tratado de Derecho Procesal Penal, t. VIII, p. 613/14

Weh c. Austria, STEDH, 8 de abril de 2004

Wilson v. U. S. 221 U. S. 361, 1911

Winship”, CSJ, 397 US 358 377 78 del año 1970, cita de Juan V Sola, Tratado de Derecho Constitucional, t. 2, p. 414, ed. La Ley).-

Yelamo Resina, Antonio c/AFIP –DGI s/ordinario, C Fed Salta, 10-08-2011

Zelikson, Silvia E s/recurso de casación”, del 15-12-1993, sala III de la CNCPErnesto R Gavier: La motivación de las sentencias, en Comercio y Justicia 15 y 16-10-1961”, cita en Miguel A Almeyra, t. I, p. 587

Zielli, CSJN, 13-09-1968, Fallos t. 271, p. 338

## **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION: FALLOS CITADOS Y CONSULTADOS**

t. 009, p. 290

t. 017, p. 022

t. 033, p. 162: Municipalidad de la Capital c Isabel A de Elortondo”

t. 101, p. 393

t. 114, p. 089

t. 115, p. 111

t. 116, p. 106

t. 125, p. 10  
 t. 127, p. 167  
 t. 129, p. 405  
 t. 137, p. 397  
 t. 138, p. 313: Unanue, Ignacio y otros c/Municipalidad de la Capital”, CSJN, año 1923  
 t. 143, p. 271  
 t. 148, p. 432: A M Delfino y Cia”, 20-06-1927  
 t. 151, p. 5: Chadwic Weir y Cia”, CSJN, 09-04-1928  
 t. 151, p. 359: Díaz Velez, Eugenio c Provincia de Buenos Aires”, 20-06-1928  
 t. 152, p. 268  
 t. 154, p. 283  
 t. 171, p. 348: Frigorífico Swift”, CSJN, 19-11-1934  
 t. 171, p. 366: Frigorífico Anglo”, CSJN, 21-11-1934  
 t. 171, p. 390: Morán, Gregorio c/Provincia de Entre Rios”, CSJN, año 1934  
 t. 176, p. 233  
 t. 178, p. 399  
 t. 185, p. 075: Quezada  
 t. 185, p. 355  
 t. 187, p. 79  
 t. 187, p. 495: Ayerza, Alejandro c Provincia de Córdoba”, 26-08-1940  
 t. 187, p. 941  
 t. 188, p. 464  
 t. 189, p. 34  
 t. 190, p. 231  
 t. 191, p. 514  
 t. 192, p. 229: García”, CSJN, 13-04-1942  
 t. 193, p. 35  
 t. 193, p. 135  
 t. 193, p. 403  
 t. 193, p. 408  
 t. 195, p. 56: Robba”, CSJN, 24-02-1943  
 t. 197, p. 426: Crespo, CSJN, 13-12-1943  
 t. 198, p. 142  
 t. 199, p. 483: Pedro Inchauspe Hermanos c Junta Nacional de Carnes”, CSJN, año 1944  
 t. 195, p. 270  
 t. 203, p. 006  
 t. 204, p. 391  
 t. 205, p. 017  
 t. 205, p. 549  
 t. 206, p. 247: Pereyra Iraola, Sara c/Provincia de Córdoba”, CSJN, año 1946  
 t. 207, p. 270: Masotti de Busso, Ana y otros c Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 1947  
 t. 208, p. 030: Geadanes, Andrés y otros, CSJN, 26-06-1947  
 t. 209, p. 028  
 t. 209, p. 200: Jardón Perissé, Rosa, c/Provincia de Córdoba”, CSJN, año 1947

t. 210, p. 500  
t. 215, p. 357  
t. 217, p. 1143: Mansilla  
t. 218, p. 596  
t. 220, p. 005  
t. 220, p. 655  
t. 220, p. 939: Cia Minera Aguilar S A c Gobierno de la Nación”, CSJN, 3-08-1951  
t. 221, p. 447: Mazza Generoso, Mazza Alberto  
t. 222, p. 352  
t. 224, p. 810  
t. 225, p. 123  
t. 227, p. 063: Rodríguez Pamias”, CSJN  
t. 227, p. 695  
t. 229, p. 428  
t. 229, p. 436  
t. 232, p. 290: Bustos SRL, CSJN, 21-07-1955  
t. 238, p. 416  
t. 238, p. 550: Colalillo vs. Compañía de Seguros España y Río de la Plata, 18-09-1957  
  
t. 239, p. 142  
t. 240, p. 160  
t. 240, p. 235  
t. 240, p. 416  
t. 242, p. 501  
t. 243, p. 098  
t. 243, p. 465  
t. 244, p. 548  
t. 245, p. 351  
t. 245, p. 429  
t. 246, p. 87  
t. 246, p. 345  
t. 247, p. 486  
t. 247, p.646: Fernández Arias c. Poggio (sucesión)”, CSJN, 19-09-1960  
t. 247, p. 52  
t. 248, p. 291  
t. 248, p. 232: Pereyra, Justiniano Luis s/acusado de lesiones en Pergamino”, CSJN 4-11-1960  
  
t. 250, p. 750  
t. 251, p. 078  
t. 251, p. 086  
t. 252, p. 186  
t. 253, p. 047  
t. 253, p. 332  
t. 253, p. 493  
t. 254, p. 062  
t. 255, p. 119  
t. 256, p. 491



t. 257, p. 132  
t. 258, p. 134  
t. 258, p. 265  
t. 259, p. 287  
t. 265, p. 291: Pietranera, Josefa y otros c/Gobierno Nacional”, CSJN, 07-09-1966  
t. 267, p. 158: Bodegas y Viñedos Castro Hnos. S A”, CSJN, 15-03-1967  
t. 267, p. 393  
t. 269, p.120: Cia Argentina de Electricidad”, CSJN, 18-10-1967  
t. 269, p. 243: Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S A c Provincia de Salta  
t. 270, p. 335  
t. 271, p. 124  
t. 271, p. 338: Zielli”, CSJN, 13-09-1968  
t. 272, p. 188 Ángel Mattei”, CSJN, 19-11-1968  
t. 274, p. 157  
t. 276, p. 157  
t. 281, p. 235  
t. 288, p. 325  
t. 289, p. 153  
t. 289, p. 514: Emerson Argentina”, CSJN, 30-09-1974  
t. 296, p. 715  
t. 297, p. 486  
t. 298, p. 50  
t. 298, p. 312  
t. 299, p. 221  
t. 300, p. 226: Oñate, 16-03-1978  
t. 300, p. 642: Machicote  
t. 300, p. 1102  
t. 301, p. 664: Instituto Nacional de reaseguros  
t. 303, p. 1548: Usandizaga, Perrone y Juliarena, CSJN, 15-10-1981  
t. 303, p. 1938: Montenegro  
t. 303, p. 2063  
t. 304, p.319  
t. 304, p. 342  
t. 304, p. 1524  
t. 305, p. 913  
t. 306, p. 1392  
t. 306, p. 1705  
t. 306, p. 1752  
t. 307, p. 468  
t. 307, p. 966  
t. 307, p. 1779  
t. 308, p. 694  
t. 308, p. 1589  
t. 310, p. 1847: Ruiz Roque”, Fallos  
t. 310, p. 2384: Francomano  
t. 311, p. 67  
t. 311, p. 948

t. 311, p. 1299  
t. 311, p. 2571  
t. 312, p. 1054  
t. 312, p. 1310  
t. 312, p. 1436  
t. 312, p. 2187  
t. 312, p. 2467: Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c Estado Nacional (DGI) s/  
Repetición”, CSJN, año 1989  
t. 312, p. 597  
t. 313, p. 344  
t. 313, p. 425  
t. 313, p. 1427  
t. 314, p. 107  
t. 314, p. 760  
t. 314, p. 881  
t. 315, p. 820  
t. 315, p. 2505: Cabral  
t. 316, p. 826  
t. 316, p. 1115  
t. 316 p. 1609  
t. 316, p. 3231  
t. 317, p. 218  
t. 317, p. 1282: Ekmekdjian, Miguel A. c Sofovich Gerardo s/amparo”, CSJN,  
07-07-1992, LL 1992-C, p. 543, Fallos  
t. 318, p. 514: Giroldi, Horacio David y otro s/recurso de casación”, CSJN,  
07-04-1995, La Ley 1995-D, p. 462  
t. 318, p. 665  
t. 318 p. 676  
t. 319, p. 024  
t. 319, p. 1934: Irizar, José Manuel c Misiones, Provincia de s/inconstitucionalidad”,  
1996  
t. 319, p. 2151: González Heriberto  
t. 319, p. 2215  
t. 319, p. 3208: “Autolatina Argentina S A (TF 12463-I) c D G I”, 27-12-1996  
t. 321, p. 824: Ayerza  
t. 321, p. 2826  
t. 321, p. 3286  
t. 321, p. 3555  
t. 322, p. 360  
t. 322, p. 519: Casa Elen – Valmi de Claret y Garello c/DGI  
t. 322, p. 1616  
t. 323, p. 2172: Montenegro Hermanos S A c/DGI  
t. 323, p. 4130  
t. 324, p. 4039: Abraham Jonte, Ronaldo Fabián, CSJN, 07-12-2001  
t. 325, p. 3118: Luque  
t. 325, p. 3514  
t. 326, p. 2805

t. 326, p. 3842: “Llerena Horacio s/abuso de armas artículo 104 y 89 del C Penal”,  
CSJN, 17-05-2005

t. 327, p. 327

t. 327, p. 388

t. 328, p. 1491

t. 329, p. 1447

## **LEGISLACION**

### **Ordenamientos jurídicos Nacionales**

Acta del 25 de Mayo de 1810.

Código Aduanero

Código Civil argentino

Código de Comercio

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

Código Procesal Civil y Comercial de Santa Fe.

Código Procesal Penal

Constitución Nacional

### **Ley**

11683 (t. o. 1998 y sus modificaciones).-

15265: creación Tribunal Fiscal de la Nación

16656

19549

19550: Ley de Sociedades Comerciales

20046

20658

21344

21858

23771

23871

24587

24769

25345

25430

25874

26063

26735

### **Decretos**

1285/58

1759/72

1397/79

45/91

618/1997

1387/2001

**Otras normas**

R G 1547/2003

R G 2118 y sus modificaciones

R G 2300 de AFIP – DGI

R G 2233/2007, Anexo III, Tabla General de Regímenes de Retención y/o Percepción a informar, determinar e ingresar

RG 2300 y sus modificaciones)

RG 2733

RG 3175

Laudo 15/1991, convenio colectivo de trabajo de la AFIP

Gacetilla N° 2688 – AFIP DGI

Dictamen N° 29 de la D. A. L. de la AFIP, de fecha 15 de mayo de 2002

Circular N° 916, DGI, 29-06-1970, Impuesto t. XXVIII, p. 482

Instrucción 136/98

Instrucción 4/1999

Instrucción 6/2007

Resolución 5/2012, de la Procuración General de la Nación

Dictamen N° 23/76 (DAL), cita de Juan P Fridenberg: La Regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal tributaria y Previsional; reforma del Régimen Penal Tributario, Enero/Febrero 2012, la ley, p. 54

**Ordenamientos jurídicos Internacionales**

Anteproyecto de Declaración de los Derechos y Deberes Internacionales del Hombre, formulado en 1946, por el Inter-American Juridical Committee: artículo XVIII, cita de Segundo V Linares Quintana: Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional, t. 4, p. 279

Carta de las Naciones Unidas, aprobada el 26 de Junio de 1945

Circular N° 2/2009, citada por Juan P Fridenberg: Procedimiento Penal Tributario, p. 275

Reglamento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos

Reglas de Mallorca

Reglas de Mallorca: Regla 17, Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 260.

Reglas de Mallorca: Regla 19, Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 260.

Reglas de Mallorca: Regla 20, Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 260.

Reglas de Mallorca N° 29: Reglas Mínimas de las Naciones Unidas para el Procedimiento Penal, cita, Eduardo M Jauchen. Derechos del Imputado, p. 463.

Resolución 43/173 del 9 de Diciembre de 1988 de la Organización de las Naciones Unidas, por el cual se dictó el Conjunto de Principios para la Protección de Todas las Personas Sometidas a Cualquier forma de Detención o Prisión, en especial

merece la cita el Principio 36 que en el punto 2, regla 16, regla N° 20, Eduardo M Jauchen, Derechos del Imputado, p. 260).-

Alemania: Código Civil  
Alemania: Constitución  
Alemania: Ordenanza Tributaria Alemana

Brasil: Constitución

España: Código Civil  
España: Constitución  
España: Ley Orgánica del Poder Judicial  
España: Ley 30/1992 de fecha 30-11-1992, Régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común  
España: Ley 4/1999.  
España: Ley General Tributaria  
España: Ley de Enjuiciamiento Criminal de España.  
España: Ley 1/98, Derechos y Garantías del Contribuyente

Estados Unidos: Constitución de 1776  
Estados Unidos: Bill of the Right de 1689  
Estados Unidos: Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Estado de Virginia, 20-06-1776  
Estados Unidos: Constitución del año 1791  
Estados Unidos: IV Enmienda de la Constitución  
Estados Unidos: VI Enmienda de la Constitución  
Estados Unidos: VII Enmienda de la Constitución  
Estados Unidos: XIV Enmienda de la Constitución, 9 de Julio de 1868

Francia: Declaración de los derechos y deberes del hombre y el ciudadano, 26-08-1789  
Francia: Código General de Impuestos

Inglaterra: Carta magna de 1215  
Inglaterra: Petición de Derechos del año 1628 (The Petition of Rights, en el Protectorado de Cronwell)

Italia: Constitución  
Italia: Ley 7 de Agosto de 1982

Venezuela: Código Orgánico Procesal Penal.

### **Tratados Internacionales**

Convención Americana sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica el 22 de Noviembre de 1969

Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes Asamblea General de las Naciones Unidas, celebrada el 10 de Diciembre de 1984.

Convención de Viena de fecha 23 de Mayo de 1969

Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos, Roma, 4 de noviembre de 1950, vigencia: 3 de septiembre de 1953

Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial, Nueva York, Estados Unidos, 13 de Julio de 1967

Convención para la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio, III Asamblea General de las Naciones Unidas 9 de Abril de 1948

Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, Asamblea General de las Naciones Unidas, celebrada el 18 de Diciembre de 1979.

Convención sobre los Derechos del Niño Asamblea General de las Naciones Unidas, celebrada el 20 de Noviembre de 1989, en Nueva York, Estados Unidos

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades

Declaración Americana sobre los Derechos y Deberes del Hombre, en 1948, en America se aprueba en el marco de IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogota, Colombia

Declaración de las Naciones Unidas, 1942

Declaración Universal de Derechos Humanos, sancionada el 10 de Diciembre de 1948, en París

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, XXI Asamblea General de las Naciones Unidas, celebrada en Nueva York, Estados Unidos 19 de Diciembre de 1966

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, XXI Asamblea General de las Naciones Unidas, celebrada en Nueva York, Estados Unidos 19 de Diciembre de 1966



## **TEMARIO**

<b>Calificación del Trabajo a cargo del Dr. Vicente Oscar Díaz</b>	<b>1</b>
<b>Tesis sobre fiscalización y determinación de oficio</b>	<b>3</b>
14.1. Hipótesis	3
14.2. Consideraciones Generales	3
14.3. Valor	4
14.4. Principios	4
14.5. Orden Jurídico	5
14.6. Derechos	6
14.7. Autoincriminación versus deber de Colaboración	7
Coacción	12
Criterios jurisprudenciales	13
14.8. Principios Procesales	15
14.9. Característica de la Situación Argentina	16
14.10. Concepción fiscal	18
14.11. Fiscalización	
Uso en el proceso penal de la prueba colectada en proc. de Fiscaliz.	30
Crítica sobre las acciones fiscales en la fiscalización	31
14.12. Determinación de Oficio	32
14.13. Consideraciones Procesales Penales Tributarias	35
<b>CONCLUSIONES FINALES</b>	<b>37</b>
Bibliografía y Jurisprudencia	43
Jurisprudencia citada y consultada	47
Corte Suprema de Justicia de la Nación: fallos citados y consultados	61
Legislación	66
Índice	71