

Ajustes de inspecciones fundados en los proveedores

Por Walmyr H. Grosso Sheridan publicado en ERREPAR. Doctrina Tributaria Nro 380, noviembre 2011, pág. 1043.

Sumario: 1. Introducción. 2. Proceso administrativo de encuentro de verdad objetiva. 3. Aplicación del derecho administrativo al campo fiscal. 4. Pronunciamientos que imponen al Fisco el deber de encontrar la verdad material. 5. Derecho a la no autoincriminación del proveedor. 6. Jurisprudencia a favor del derecho a la no autoincriminación. 7. Principio de la personalidad de la pena. 8. Conclusiones.

1. Introducción

Habitualmente los contribuyentes que sufren inspecciones son compelidos a entregar a la AFIP detalle de operaciones llevadas a cabo con proveedores. Estos datos se someten a los procedimientos comúnmente conocidos como “cruzamiento de información” que consisten en confrontar las facturas involucradas con fines de corroborar la exacta concordancia de ambas partes en las declaraciones de hechos que repercuten en el nacimiento de las obligaciones fiscales.

Frente a la falta de coherencia entre ambas revisiones fiscales, la persona que se encuentra bajo inspección por lo general comienza a ser hostigada por la Administración para que rectifique sus declaraciones juradas cayéndole a sus espaldas el peso del costo tributario de la falta de coincidencia de lo que él ha considerado que es su situación fiscal correctamente determinada.

Se produce de esta forma una constante demeritación de la prueba con que cuenta el contribuyente auditado para darle mayor trascendencia a todo aquel dato que aporte, muchas veces livianamente, el proveedor que ha sido solamente requerido para brindar información en el ámbito de un proceso verificadorio que nunca ahonda en el análisis profundo de la verdadera situación objetiva de los hechos que caen sobre sus responsabilidades tributarias

Es claro que para la Administración parecería ser que el tercero informante es más creíble que aquel que esta siendo sometido a inspección y cuando aquel niega la existencia de operaciones, muchas veces tan sólo mediante simple acta de constatación donde se le pide que las reconozca o desconozca, ese hecho es tomado como prueba suficiente para arremeter contra el inspeccionado en el cobro de los tributos derivados de las operaciones negadas.

Apriorísticamente se podría calificar la actuación fiscal como precariamente ingenua pero ese déficit técnico le causa graves perjuicios a quien se encuentra inmerso en el proceso de control tributario, puesto que comienza a necesitar articular defensas muchos más profundas que demandan costos, incertidumbres y muchos dolores de cabeza.

Jorge Haddad ¹ describe la situación posible diciendo que “el problema es la posibilidad de encontrarse con situaciones que son totalmente ajenas al contribuyente, pero que, vistas desde el Fisco y desde otro paradigma, sustentan la impugnación o el no reconocimiento de que la documental o respaldo ofrecido no resulta suficiente y en consecuencia se impugna el gasto y el crédito o solamente el crédito en los tributos mencionados. Ello puede generarse en

¹ La Prueba en la relación Fisco Contribuyente. Consecuencias Administrativas y Penales. Trabajo publicado en El Delito Tributario, Tomo II; Jorge E. Haddad, Editorial Ad-hoc, pág. 243

situaciones tales como que el proveedor nunca pagó sus impuestos, ni declaró personal en relación de dependencia o en la compra de facturas de empresas de papel”.

Y fundamentalmente este problema que genera la AFIP es causado en muchas ocasiones porque los funcionarios no tienen en cuenta que en el medio de una situación controvertida dada por hechos distintos dimanados de sujetos diferentes, la que debe indagar la verdad hasta lo más profundo de su génesis, en vez de asestar injustamente un golpe a quien tal vez no lo merezca, es la propia Administración.

Es igual de probable que un contribuyente sea infiel como también su proveedor. Por esta razón deben indagarse los hechos y situaciones para dar a luz la verdad hasta lo máximo que se pueda en ambos casos. Y, como veremos, esta es una exigencia que está inserta en el ordenamiento positivo que la Administración no puede soslayar pero que permanentemente no cumple.

Piénsese simplemente que aquel que se conduce tributariamente en la senda de la ilicitud no tendrá ningún reparo en negar, esconder, disimular o aparentar cualquier circunstancia para no caer atrapado en las redes de la Administración. Y para ello puede haber confeccionado dobles talonarios de facturación, constituir domicilios inexistentes o incorrectos, escenificar un estado de situación distinto del real, etc. Esta posibilidad, de no ser considerada por los agentes oficiales, se encarna en una actitud que deriva en la espuria pretensión de hacer pagar un costo a quien no lo merece soportar.

Por otra parte, las garantías personales de defensa en juicio que se desgarran desde la misma Constitución Nacional protegen a cualquier sujeto excusándolo del deber de declarar en su contra. En este caso, para el Derecho Tributario, también esta institución tiene plena vigencia. Consecuentemente, es lógico suponer que todo aquel proveedor esquivo a transitar el andarivel de la sujeción al derecho imperante, cuando niega la existencia de operaciones con un cliente, está simplemente utilizando herramientas que el derecho le pone a su favor ya que evidentemente no le interesa estar de cara a la exacta circunstancia tributaria. Dejamos de lado la moralidad del tema que queda para otro ámbito.

Por ello digo que es interesante desde lo dogmático fijar posición sobre la necesidad de ser igualmente examinado quien soporta una inspección que aquel que brinda datos externos dirigidos a ella cuando no existe coincidencia de pruebas. De lo contrario se rompe un equilibrio que potencialmente puede repercutir en una carga impositiva ilegítima a una persona distinta de aquella que verdaderamente deba haberla soportado.

Esta actitud que debe asumir la Administración recaudadora por lo general no es así cumplida generándose grandes injusticias.

2. Proceso administrativo de encuentro de verdad objetiva

El proceso revisor tendiente al establecimiento de la correcta situación fiscal de un contribuyente, es una etapa que transcurre dentro del ámbito administrativo. Por lo tanto, la Administración debe conducir sus acciones con precisa sujeción a la ley y los principios recogidos en él. El Tribunal Fiscal de la Nación² ha reconocido ello indicando que “el conjunto de actos a través de los cuales los organismos recaudadores llevan a cabo la actividad de determinación de los tributos, es por esencia, un procedimiento administrativo y como tal no difiere sustancialmente de los procesos que la Administración sigue para la formación de un acto administrativo, por lo que se encuentran gobernados por los principios generales que establece la ley 19549...”

² Peña Orlando, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 28/6/2001

Por esta razón, la Entidad recaudadora, mas allá de los hechos invocados por las partes durante la inspección, o la existencia de pruebas que se exhiban a primera vista a pedido de los funcionarios, debe irrenunciablemente prescindir de aceptar la verdad que se enrostra para desconfiar e inmiscuirse en la investigación mucho más profunda y contundente que todo aquello que ambos (inspeccionados y proveedores) puedan mostrar esencialmente. Estamos ante el descubrimiento de la verdad material subyacente para dar lugar al nacimiento y medida correcta del hecho imponible, tanto sea directa o indirectamente, según fuese el camino elegido.

En su obra Derecho Administrativo, Roberto Dromi³ explica con simples palabras que “en el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que hayan sido alegados y probados o no por el administrado. La autoridad administrativa, entonces, no debe ajustarse a las pruebas aportadas por las partes (verdad formal). En rigor, tanto Administración como administrado procuran conocer la verdad material. Si la decisión administrativa no se ajustara a los hechos materiales, su acto estaría viciado”.

Habría que explicar el motivo por el cual la decisión pública quedaría viciada de no llegarse a establecer la precisa situación objetiva que funde el acto, y ello se justifica a través de determinadas prerrogativas contenidas en el art.7 de la ley 19549 de Procedimiento Administrativo que lo señalan a primera lectura. Se trata de la causa (inc.b), la motivación (inc.e) y finalidad (inc.f), conjunto de requisitos esenciales que quedarían conculcados y darían legitimación para el ejercicio del castigo al proceso administrativo expresamente previsto en éste que se materializa a partir de la nulificación con carácter absoluto e insanable del acto que se describe en el art. 14 inc.b) de la ley aludida.

Tomás Hutchinson⁴ se explaya acerca de estos requisitos y expone el requisito “causa” como “la serie de antecedentes o razones de hecho y de derecho que justifican la emisión del acto”. Explica luego que la “motivación” del acto “tiene por objeto exteriorizar el iter psicológico que ha inducido al titular del órgano a dictar el acto, de tal forma que haga posible conocer los momentos fundamentales del razonamiento”. Finalmente nos enseña que la “finalidad” es el bien jurídico perseguido con el dictado del acto; es el resultado previsto legalmente como el correspondiente al tipo de acto dictado”.

Por su parte Gordillo⁵ analizando ontológicamente la función que entrega la legislación al derecho administrativo también se refiere al momento en que la finalidad de una norma es alterada por la acción pública y entiende entonces que “existe desviación de poder toda vez que el funcionario actúa con una finalidad distinta de la perseguida por la ley”

García de Enterría⁶ en su obra magna también nos dice que “rige con carácter general en el procedimiento administrativo el principio de oficialidad de la prueba, según el cual el órgano administrativo está específicamente obligado a desarrollar, incluso de oficio, es decir, sin que medie petición al respecto de los interesados, todos los actos de instrucción (y por consiguiente, todas las actividades probatorias) que se consideren adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución” para posteriormente también afirmar que “la simple contradicción sobre los hechos obliga, pues, a practicar las pruebas necesarias para determinar con exactitud los que hayan de tomarse como base para la resolución”.

La determinación de deuda fiscal a través de resolución de juez administrativo o simplemente mediante la liquidación practicada por un inspector sin haberse

³ Derecho Administrativo, Roberto Dromi, 7ma Edición Actualizada, Editorial Ciudad Argentina, pág.911

⁴ Régimen de Procedimientos Administrativos, Tomás Hutchinson, 6ta Edición Actualizada, Editorial Astrea, págs 86/90

⁵ Tratado de Derecho Administrativo, Gordillo Agustín, Tomo III, P.IX-22

⁶ Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, 6ta Edición, Editorial Civitas, págs 485/86

descubierto exactamente en una situación de prueba contradictoria cuál de las partes tiene la verdad a su favor implica que la Administración ha dado la espalda al mandato legal que contempla el art. 9 de la ley 19549 en su inc.a) cual es que debe abstenerse de llevar adelante comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de derechos o garantías constitucionales. En efecto, por el sólo impulso de la pretensión oficial incorrectamente dirigida se está lesionando el derecho de defensa en juicio y de la propiedad privada del contribuyente, pues se presenta la particular situación de haberle denegado igualdad de fuerza probatoria al inspeccionado frente a lo que un proveedor haya puesto en la escena para el caso sin haberse tamizado de igual manera el conjunto de elementos que pueden llegar a conformar la prueba que juegue a favor o en contra de una de las partes.

Este desequilibrio causado por estas acciones injustamente desbalanceadas perjudican ostensiblemente al inspeccionado puesto que termina repercutiendo en su patrimonio por vía de imposiciones marginales indebidas.

3. Aplicación del derecho administrativo al campo fiscal

Introduciéndonos ya en el campo del Derecho Tributario , hay que observar que el Dto 618/97 en su art.3 describe cual es la finalidad que debe guiar la acción de la AFIP a través de las funciones que se le imponen por norma y ellas se resumen en la aplicación , percepción y fiscalización de los tributos. Toda la inercia funcional del Ente tiene por propósito final el control de la exactitud de declaración y pago de los tributos a su cargo, independientemente de que se hayan anexado jurisprudencialmente algunas acciones tutelares parafiscales como, por ejemplo, las del control del correcto circuito económico de los bienes, o las de la ley de desabastecimiento.

Consecuentemente , cuando se está ante el despliegue de funciones fiscalizadoras, y aún cuando la actuación del agente fiscal no cause estado, por imperio de lo que dicta el art.16 de la ley 11683, toda tarea que no observe el rumbo finalístico que es, en síntesis, la búsqueda de la realidad de los hechos para controlar la precisa subordinación a imposición de cada agente económico, se está produciendo un desvío del verdadero propósito que debe guiar la acción de la Administración, si solamente son tomados en cuenta para la justipreciación de los hechos los datos superficiales que dimanan de un tercero que tampoco han sido corroborados para determinar su veracidad y que pueden torcer el rumbo de las conclusiones en desmedro del inspeccionado. Todo el proceso siguiente, estemos o no ante una determinación de oficio en juego, carece de causa y motividad ,por cuanto no se ha indagado la verdad material con la profundidad requerida para la situación que se transita. Alberto Gorosito ⁷ dijo que “existe desviación de poder toda vez que el funcionario actúa con una finalidad distinta de la perseguida por la ley” y eso es lo que sucede en este tipo de situación.

Cuando los reclamos oficiales de impuestos provienen de circunstancias en las que la prueba en se funda la pretensión es originada a través la provisión de terceros proveedores que convergen en existencia de inconsistencias de las partes, la AFIP debe desentrañar los hechos hasta poder determinar inequívocamente cual es la verdadera situación objetiva que le cabe a cada una, independientemente de quien sea el contribuyente al que se haya dirigido la inspección o del proveedor informante. De lo contrario, rompe la finalidad por la que la ley le otorga facultades inquisitorias y pasa a actuar con carencia de legitimidad y a espaldas de lo que dicta el último párrafo del art.35 del Dto 1397/79 en donde , en palabras del ordenamiento, se le impone al funcionario la obligatoriedad de establecer la real situación de los hechos que es lo mismo que indagar la existencia de la verdad objetiva propia del derecho administrativo.

⁷ Límites constitucionales y legales a las facultades de verificación y fiscalización, Alberto M Gorosito, obra de Tratado Jurisprudencial y doctrinario de Jorge Damarco, Tomo II, Editorial La Ley, pág. 569

Los autores Giuliani Fonrouge y Navarrine ⁸ analizando el proceso de determinación de oficio nos dicen que “el llamado juez administrativo tiene la facultad de disponer medidas probatorias para mejor proveer, ya para añadirlas a las ofrecidas por las partes, o bien para suplir el silencio o inacción. Esta posibilidad de actuar de oficio responde al propósito de reunir en el proceso los mayores elementos de juicio para que la resolución se adecue a conceptos de justicia y equidad; por eso las medidas pueden dictarse aún ante el silencio del afectado, porque siempre debe resolverse conforme a la verdad objetiva, y no a lo alegado y probado por las partes.” Si bien surge que, tanto de la lectura del texto legal como del comentario transcrito, al Fisco se le otorgan facultades prácticamente todopoderosas a ser utilizadas discrecionalmente, para llevar a cabo los procesos destinados a desnudar la verdad fáctica, éstas a mi juicio se transforman en obligatorias, por el propio peso de la legislación derivada del derecho administrativo y que en caso de su inobservancia haría caer el acto que se dicte por cuanto la Administración correría el riesgo de culminar tergiversando la voluntad estatal caída de la ley que ha autorizado el procedimiento administrativo. Así lo ha entendido la jurisprudencia a través de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ⁹ por cuanto sentenció lo siguiente: “es obvio además que el juez administrativo puede disponer medidas para mejor proveer. Es más, debe hacerlo para esclarecer los hechos integrantes del “thema probandum” que restan en estado de incertidumbre o para averiguar la verdad material pero circunscribiéndose a los conceptos y períodos por los que se corrió la vista”.

La exploración y encuentro de la precisa verdad que le cabe llevar adelante a la AFIP para objetar las operaciones del proveedor que dieron lugar al contribuyente al cómputo de los créditos fiscales y de los gastos consecuentes es necesaria analizarla desde todo aquello que hace a la externalidad que deriva en la formalidad que la envuelve como también en el propio continente visceral que permite dar a luz la pauta exacta de la existencia de la actividad.

4. Pronunciamientos que imponen al Fisco el deber de encontrar la verdad material

En la causa Química Petrosil SRL ¹⁰ la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho con razón que “el Fisco no ha demostrado de manera suficiente aquella impugnación, desde que la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales o la falta de presentación de la declaración jurada no son elementos hábiles per se para concluir la falsedad de los comprobantes”. Las circunstancias que invocaba la Entidad fiscal no eran determinantes de la verdadera situación acaecida y se daba entonces el extremo de que la prueba obtenida a partir de la investigación periférica del proveedor era débil en comparación de aquella que el contribuyente tenía para justificar su posicionamiento tributario.

Posteriormente, la misma Sala sentenciante, en la causa EFM Construcciones SA ¹¹ sepultó las acciones impugnatorias de la AFIP ante la supuesta existencia de facturación apócrifa señalando que “no surge que el Organismo fiscal haya dado adecuado sustento a la tacha de apócrifos de los comprobantes impugnados, y en tanto las observaciones efectuadas carecen de entidad suficiente para poner en duda la real existencia de las operaciones que por tales facturas se instrumentan”. Antes de ello con acertado criterio también la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación entendiendo, en este caso en la causa Industria Metalúrgica Clamar ¹², dijo que “la no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal

⁸ Procedimiento Tributario, Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, 5ta Edición, Editorial Depalma, págs.141/142

⁹ Aldafer SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 08/05/1997

¹⁰ Química Petrosil SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 4-7-2007

¹¹ EFM Construcciones SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 23-6-2008

¹² Industria Metalúrgica Clamar, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 06-02-2004

conclusión por el incumplimiento de sus propias obligaciones fiscales, circunstancias ajenas al contribuyente que incorpora el crédito fiscal en su liquidación del impuesto”.

Hasta aquí es claro que AFIP pretendía sacudir la situación tributaria de un contribuyente sólo con la inconexa prueba colectada con hechos de los proveedores que generaban otras consecuencias fiscales , y que aunque el pretexto fuese que éstos tuviesen antecedentes esquivos a las conductas debidas , no son legitimadoras de observancias impugnatorias en contra de quienes siendo ajenos a estos hechos han conducido con sujeción a la ley su liquidación fiscal.

La Sala B del Tribunal aludido en la causa Codegran SRL ¹³ además de compartir el criterio puesto de manifiesto por la Sala A en aquellos aspectos que hacen a la externalidad de las operaciones, también se introduce en la consideración esencial los aspectos fácticos de las operaciones cuando resuelve que “ la sólo registración en dicha base (base APOC) deviene insuficiente para tener por demostrada una conducta fraudulenta , toda vez que el ente recaudador omitió demostrar la falsedad de las facturas y operaciones impugnadas , detectándose la existencia de otros contribuyentes que refirieron haber efectuado operaciones comerciales con aquellos”. Recordemos que la base APOC es simplemente un archivo de datos colectados por la propia Administración desde los sillones de sus funcionarios a partir de la configuración de hechos fundamentalmente vinculados con cuestiones exógenas (talonarios, domicilios,etc) pero que esencialmente están dissociados con la médula propia de lo que representan como para permitirse pensar que solamente, y sin más trámite, con un dato que destella en una pantalla de computadora oficial , se puede destrozarse desde lo tributario una operación regularmente perfeccionada.

Por su parte la Sala C también aporta nuevos elementos conjugatorios del estudio de la verdadera existencia de la operación y se refiere a todos aquellos con que cuenta el contribuyente inspeccionado en oposición a las meras conjeturas que formula, muchas veces, la Administración tributaria. En este caso , en la causa Compañía de Alimentos Kovex SA ¹⁴ sostuvo que era improcedente la impugnación de facturación del contribuyente, por considerarla apócrifa, “ya que las pruebas producidas por la actora, tales como fotocopias de las facturas cuestionadas, de los cheques con los que se cancelaron, de los resúmenes bancarios donde consta el débito de los cheques, de las declaraciones juradas originales o rectificativas del IVA presentadas por los proveedores impugnados y de los subdiarios de IVA ventas de éstos, así como también sus declaraciones testimoniales en las que reconocen haber realizado las operaciones, sirven para desvirtuar las meras conjeturas utilizadas por el Fisco acerca de que se estarían computando un crédito fiscal fraguado o inexistente”. En otra causa también (Control SRL) esta misma Sala impide la impugnación de créditos fiscales de proveedores que se encuentran inscriptos ante la AFIP y sus CAI no ofrecen cuestionamiento alguno, argumentando que estas situaciones que son ajenas al inspeccionado no pueden ser utilizadas en su contra ¹⁵ atribuyendo subliminalmente al Fisco la abulia en que muchas veces se ciñe al momento de operar en la colección de pruebas incontrastables para la formulación de los cargos impugnatorios.

La Sala D fue mucho más categórica en sus pronunciamientos cuando entendió que no le asistía razón al Ente fiscal para impugnar facturas de proveedores. En la causa Floriner ¹⁶ contra el ataque impugnatorio del Organismo ante determinadas facturas de proveedores dijo que “ no se puede basar la falsedad de los comprobantes únicamente en que la empresa emisora no pudo ser hallada en el domicilio consignado en la factura o en que a pesar de estar inscripta ante el ente recaudador no han presentado declaraciones juradas , en tanto ellos son hechos

¹³ Codegran SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11-8-2008

¹⁴ Compañía

de Alimentos Kovex SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 21-3-2006

¹⁵ Control SRL, Tribunal Fiscal de la Nación , Sala C, 3-10-2005

¹⁶ Floriner SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 21-8-2009

que escapan a la responsabilidad del comprador y el organismo recaudador no cuestionó que la contratación de servicios haya existido”. Frente a otro caso en donde el contribuyente fundaba su defensa en el seguimiento del circuito de pago de las operaciones objetadas, en la causa Adanti Solazzi y Cia SA ¹⁷ el decisor dijo que en tanto las operaciones siguieron un circuito congruente , eran reales y los pagos existieron.

Esta misma Sala D también fue contundentemente contraria a la pretensión oficial en la causa Werk Constructora SRL ¹⁸ en donde dijo que “los inspectores no pueden presumir que las compras realizadas a tal proveedor son inexistentes o fraguadas, cuando de las pruebas surge que utilizaba libros para registrar el impuesto al valor agregado, presentaba sus declaraciones juradas y está comprobado que la recurrente utilizó los materiales adquiridos por él”. Respecto de otra empresa constructora , en este caso Tekno Construcciones SRL ¹⁹ se revocó la resolución del Fisco que determinó el IVA por considerar la existencia de facturación apócrifa ya que “ ello no surge de las probanzas de la causa, pues, en un caso la diligencia llevada a cabo por los funcionarios de la AFIP para ubicar a la imprenta que las confeccionó se realizó en el domicilio fiscal y no en el que figuraba en la factura comercial y en el otro, los materiales provistos consignados en el documento impugnado coinciden con el tipo de obra que la recurrente estaba llevando a cabo”.

La Sala V de la Cámara Federal de Apelaciones también ha seguido la línea de este criterio para emitir sus sentencias. Tal el caso de la causa Toria ²⁰ en la que se dijo lo siguiente “ es necesario determinar si los terceros a los que se dirigen los interrogantes sobre la veracidad de dichas operaciones tenían en su poder los formularios con los números de facturas correspondientes, si registraron esas operaciones y a nombre de quién lo hicieron, si existieron cheques emitidos por el adquirente que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas o el transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor o cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resulten indicativas de la realidad de las operaciones cuya veracidad ha sido concretamente puesta en duda”. En ese sentido, la Sala II también señaló que ²¹ “En la valoración de la prueba, el juez debe aplicar la sana crítica, circunstancia que no ocurrió en la especie. En efecto, las constancias con las que el Fisco intenta avalar los indicios en los que basa la impugnación de las facturas del proveedor en cuestión se ven refutadas por otras constancias del expediente, sobre todo las que surgen de los propios registros de la AFIP que dan cuenta de la inscripción y de la presentación de DDJJ que no han sido consideradas por el a quo. En tal sentido, la alzada recuerda la relevancia que adquiere la aplicación del principio de la buena fe en la interpretación de las normas y de los hechos atinentes a las relaciones del Fisco con los contribuyentes y la falta de oponibilidad de las observaciones efectuadas a los proveedores. Se destaca que la actora acompañó la documentación que tenía en su poder para probar las operaciones cuestionadas y que el Ente Fiscal no desconoció la autenticidad de dicha documentación. En relación a las facturas impugnadas, no adujo la falta de autenticidad, sino que las tildó de apócrifas en base a una serie de presunciones que se ven desvirtuadas por la prueba en contrario.”

Luego de un breve paneo sobre la jurisprudencia vinculada al tema en examen, hay que advertir que el descubrimiento de la verdad objetiva de la situación del sujeto pasivo de la relación tributaria implica la necesidad irremediable de que la Administración desate un conjunto de acciones que le permitan poder contar con prueba irrefutable , tanto desde el continente como desde el contenido intrínseco

¹⁷ Adanti Solazzi y Cia SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 20/08/2009

¹⁸ Werk Constructora SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 26-9-2005

¹⁹ Tekno Construcciones SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 14-4-2005

²⁰ Toria SA , Cámara Federal de Apelaciones Contencioso Administrativo , Sala V, 26-8-2010

²¹ Liotti Domingo, Cámara Federal de Apelaciones Contencioso Administrativo, Sala II, 17-6-2010

de su facticidad, de manera de poder oponer en igualdad de armas y por consiguiente, con la misma fuerza contradictoria, a aquella que este en poder del contribuyente inspeccionado, la que goza de la presunción de buena fe en tanto no se pruebe lo contrario. Sólo de la valoración de ella, y en su justa medida, y tamizándose mediante el principio de la sana crítica, podrá estarse ante elementos sustentatorios de la objeción a la efectiva realización de operaciones de los proveedores vinculados. Mientras que las acciones fiscales para la obtención de pruebas de los proveedores no sean lo suficientemente incisivas y se conformen con recolectar con ligereza algunos elementos heterogéneos para el propósito del descubrimiento de la verdad, serán inevitablemente rebatidas y no podrán cumplir la finalidad esencial que toda tarea fiscalizadora requiere.

5. Derecho a la no autoincriminación del proveedor

La segunda razón por la que el Fisco debe deshojar la margarita de la verdad que escenifica el tercero requerido para que entregue datos o información del inspeccionado, es que no puede inocentemente dejarse llevar a ciegas por las aseveraciones o pruebas que exponga este proveedor consultado ya que, si en el marco de sus deberes fiscales ha adoptado un rol de deshonestidad tributaria, no está obligado a declarar aquello que lo pueda comprometer punitivamente dado que goza de la garantía taxativamente plasmada en el art.18 de nuestra Constitución Nacional, que dicta que "nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo". Recordemos que es prácticamente insoslayable el hecho de que si se ratifica o niega una situación ajena indefectiblemente se produce un efecto propio en las declaraciones juradas.

Lo trascendente de la situación que muchas veces se presenta, es que el proveedor sobre el que se trata de convalidar las operaciones del inspeccionado, es intimado a colaborar con el proceso de la inspección, bajo apercibimiento, en caso de incumplimiento en tiempo y forma, de serle imputados infraccionalmente ilícitos fiscales vinculados a estos deberes formales de colaboración con la Administración tributaria. Recordemos que el art.39 tiene tipificadas sanciones a figuras que van desde el mero incumplimiento de un requerimiento hasta el de resistencia pasiva a la fiscalización. Aquí el proveedor, ante la posibilidad de ser descubierto, se encuentra ante la disyuntiva de cumplir bien o falazmente la carga colaborativa que le impone el Fisco con sustento en la ley 11683, pero a la vez tiene para sí la protección derivada del derecho constitucional a guardar silencio, o también el de informar tergiversadamente los hechos, si sospechara que ello le causaría eventualmente un problema de naturaleza sancionatoria derivada de alguna declaración jurada propia que debería rectificar para ajustar los impuestos a tenor del cumplimiento del deber de colaboración. No evaluamos conceptos éticos del caso ni tampoco abrimos juicio de valor de estas conductas, sino que las consideramos posibles como consecuencia del derecho positivo que las legitima y, especialmente para este trabajo, de las consecuencias que le acarrea una acción u otra al inspeccionado que adolece de capacidad de dominio de la situación puesto que el resultado de su propia auditoría fiscal depende de circunstancias externas vinculadas con el proveedor y de instrumentos autodefensivos particulares que articulen quienes puedan estar rozando su situación tributaria.

No creo que se trate de cuestiones de conflicto de derechos igualitarios (colaborar y culparse o no hacerlo y ser sancionado), como podría pensarse inicialmente y como sostienen algunos enjundiosos doctrinalistas, ya que del status jerárquico de las normas citadas, es claro que la Carta Magna no puede ser contradecida por una normativa de rango legal inferior como lo es la ley de procedimientos tributarios por más que ésta tenga la noble finalidad de proveer de recursos al erario público. En otras palabras, y en contra de lo sostenido por otros autores, el deber de colaborar con la Administración tributaria sea, brindando información, sea declarando hechos o actos, cede para el tercero proveedor cuando su cumplimiento puede acarrearle consecuencias indeseadas o implicarle

atribución de responsabilidades infraccionales y también, cuando deriva en sacrificios monetarios que se tratan de evitar.

La doctrina no es conteste en considerar que la tutela legal a la autoincriminación está concebida para todas las esferas del derecho, incluso el tributario, ya que están quienes únicamente conciben esta garantía jurídica para el campo penal. La realidad es que nuestra Constitución Nacional no determina distinciones, y que los códigos procesales civiles cuentan con esta institución reconocida procesalmente en el trámite de absoluciones de posiciones que, a su vez, la jurisprudencia de esta disciplina ha acogido favorablemente. Pablo Varela²² en su aporte doctrinal señala que “el art.18 de la CN no limita expresamente de modo alguno su alcance al derecho represivo común, el que sin duda parece el más apto para adquirir esta figura” y cita luego el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Mendoza²³ en la que el Máximo Tribunal tuvo oportunidad de sostener que la citación a absoluciones de posiciones tiene una solemnidad tal que la torna violatorio de la prohibición de declarar contra sí mismo establecida en el art.18 de la CN.

Recordemos que las acciones frecuentemente recurrentes que lleva adelante la AFIP para obtener datos con relevancia fiscal en la gran mayoría de los casos se dirigen al interrogatorio directo a quien se pretenda extraer información ya sea labrándose un acta descriptiva de la situación observada y de los dichos del encartado, o bien, mediante la utilización del pedido coercitivo del tipo “circularización” dirigido a quien debe proveer los datos que es conminado a entregarlos aplicando la fórmula contenida en el art.28 del Dto 1397/79 reglamentario de la ley de procedimientos tributarios, esto es, llevar adelante aseveraciones y proveer documentación a la Entidad recaudadora con carácter de declaración jurada. Y de una manera u otra, si el proveedor, que a la par es contribuyente interesado personalmente en no verse inmiscuido fiscalmente y que es propenso a recorrer los andariveles de la ilicitud, es absolutamente esperable que dentro de sus inconductas se sume aquella que falte a la verdad para esconder su realidad en el ejercicio de la veda que hay a la autoincriminación. Vale la pena recordar las sabias letras de Vicente Oscar Díaz²⁴ quien concluye que “la inmunidad de declarar contra sí mismo es un avance en el respeto de la dignidad humana, y por lo tanto traduce una garantía que no puede ser violada por actuaciones coactivas administrativas”.

Es interesante preguntarse qué caminos para la neutralización de los requerimientos emitidos por la Administración le quedan abiertos al interpelado proveedor y la solución posible la explica Altamirano²⁵ diciendo que “a fin de liberarse de las eventuales multas por no cumplir con el deber de colaborar, debería expresar su decisión de no suministrar la información solicitada bajo el amparo del derecho a no autoincriminarse” no parecería acertada porque desnudaría la situación encontrada con la ley de este sujeto, aún cuando, como sostiene Spisso²⁶ “los datos y pruebas obtenidos coactivamente del administrado bajo amenazas de sanciones no pueden ser utilizados posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa, en los casos en que se admita el ejercicio de la jurisdicción penal por la administración”.

Parece trivial también recalcar que si el requerido hace saber a la Administración que se resiste a declarar utilizando el derecho en análisis, esta circunstancia operará seguramente como disparador inmediato para que la Entidad se interese especialmente en el estado de situación fiscal de quien se ha negado a dar detalle de operaciones. En este aspecto parecería que se produce un efecto directamente inverso al buscado puesto que si se trata de evitar una exposición que haga

²² La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria. Su relación con el deber de colaboración, Pablo Varela, pág. 1071 *Obra de Derecho Penal Tributario*, coordinada por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, Tomo II, Editorial Marcial Pons

²³ Causa Nro LI, c/Mendoza Eduardo, por falsificación de manifiesto de Aduana, 28-10-1864

²⁴ Criminalización de las infracciones tributarias, Vicente Oscar Díaz, Editorial Depalma, pág. 251

²⁵ Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario, Alejandro Altamirano, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, enero-marzo 2004, pág. 1085

²⁶ *Derecho Constitucional Tributario*, Spisso Rodolfo, Editorial Depalma, 2da Edición, pág. 635

tambalea la escenografía tributaria del consultado, el obstáculo servirá sólo para accionar el propósito que se quiere evitar.

La autoincriminación es en cuanto a sus efectos, de alguna manera en el campo que analizamos, análoga a la confesión del derecho penal. Por ello en materia tributaria tiene una doble consecuencia ya que puede llegar a convertirse en fundamento de un ajuste tributario y por consiguiente simplemente monetario, o también puede ser la generadora de un proceso punitivo en el campo administrativo y/o penal propiamente dicho. Marcos Sequeira ²⁷ advierte que “aunque la presentación de una declaración jurada original o rectificativa pueda ser reputada como una confesión (y autoincriminación) ,es forzoso que se investigue y , desde luego, se desarrolle un posterior debate, sobre la verdad del hecho litigioso...hay pues una importantísima diferencia entre la confesión que exterioriza esta circunstancia dentro del plano civil – económico – con relación al espectro criminal – penal tributario – donde el juez deberá dirigir igualmente todo el esfuerzo hacia la investigación de los hechos “confesados” antes de acordarles fuerza probatoria concluyente”. Por esta razón, es que el tercero proveedor tiene derecho a intentar obviar la verdad, ya que si bien no quedará echada de su boca automáticamente su suerte, parecería bastante obvio que podrá ser la punta del ovillo para desenhebrar su destino tributario ante el deber que debe articular la Administración de establecer la verdad objetiva de los hechos para éste caso y para el que originariamente desencadenó la tramitación hacia esta persona.

Jorge Damarco ²⁸ explica muy bien qué sucede en estos casos cuando describe esta situación: “la cuestión que se plantea en el ámbito de los tributos es que, muchas veces, durante el trámite de los procedimientos operativos de verificación y fiscalización que desarrolla la AFIP, se requieren explicaciones al contribuyente y el aporte de elementos de juicio que, eventualmente , pueden perjudicar a quien suministra las explicaciones o agrega al trámite de la actuación administrativa los elementos requeridos. Si el Organismo recaudador tiene la facultad de efectuar tales requerimientos y el administrado debe colaborar con las tareas que lleva a cabo la AFIP (art. 35 ley 11683) , no puede dejarse de señalar que dichos elementos son requeridos en términos de la Ley 11683, particularmente bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones (art.39 de la ley citada) y frente a ello explica también que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fallado sobre temas del derecho penal ²⁹ que no es posible pretender subsumir determinadas conductas en la figura del falso testimonio cuando el deponente refiere su declaración a hechos propios. Admite también este autor que es fácilmente comprensible que ello sea así porque la posible comisión del delito de falso testimonio no puede constreñir a una persona a que declare contra sí mismo, por lo tanto si de las preguntas formuladas en juicio puede derivar responsabilidad penal para el testigo ha de entenderse que declara en causa propia y por lo tanto no le es exigible la verdad de los hechos sobre los que versa el interrogatorio”.

No es igual estar ante un procedimiento administrativo investigativo de la existencia de una posible evasión fiscal con connotaciones eventualmente penales que estar sumido a una causa de esta naturaleza. Pero lo cierto es que , todo proceso penal tributario se nutre generalmente del auxilio de una actuación administrativa del Ente recaudador encargada de determinar, en ese ámbito , los hechos que luego terminan siendo , por lo menos en los hechos, preconstituciones probatorias para instar el campo penal. El interrogatorio que formule el inspector no es asimilable a la prueba testimonial, pero indudablemente existe un nexo conductor entre lo que responda y aporte el tercero con lo que finalmente termine siendo tema de debate en el juicio. Y si entonces el proveedor ha tergiversado los hechos con fines autoprotectores para tratar de salir inmune del acoso tributario, el impuesto y el castigo caerán equivocadamente en el contribuyente sometido a

²⁷ La denuncia del ilícito penal tributario y provisional , Marcos Alberto Sequeira, pág. 38 en la obra Estudio sobre el proceso penal tributario, Editorial Errepar , Coordinadora Teresa Gomez

²⁸ El derecho a la no autoincriminación, Jorge Damarco, Tratado del Régimen Penal Tributario de Humberto Bertazza y Norberto Marconi, Editorial La Ley, pág. 49

²⁹ Fallos 227:63;530

inspección, salvo que cuente milagrosamente con las herramientas que puedan destruir la situación simulada por el tercero.

Alberto Gorosito³⁰ ha sido muy crítico de esta forma determinativa de tributos en función a los efectos penales que pueden acarrear y ha sostenido en la consideración ácida que realiza que “el proceder de la DGI entendiendo ajustado a derecho que las facultades otorgadas por la ley 11683 permiten exigir declaraciones y verificaciones que luego serán usadas en contra del responsable en procesos penales, están enviando el siguiente mensaje a los contribuyentes del país: deben repeler cualquier intento de fiscalización”, y ello obviamente que no es el espíritu ni la finalidad de la acción inspectora, pero sí resulta muchas veces presente en actuaciones revisoras conducidas con poca felicidad por sus responsables.

En cierta medida la AFIP ha tomado nota de la interdicción legal a la autodeclaración de las personas que consagra nuestra Carta Magna en su art.18 y, ha adoptado una posición mezquinamente ceñida a sus anhelos recaudatorios admitiendo, sin ningún tipo de lógica posible, que esta garantía sólo sea aplicable para aquellos casos donde ya se está transitando paralelamente a la causa administrativa una actuación penal. Es así que el Dictamen 9/2003³¹ ha entendido que “un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial”, manteniendo un silencio sepulcral para todo el resto de las situaciones que aquí se han narrado.

Por estas razones explicadas entiendo que el deber de colaboración bajo presión coactiva como es la multa por no hacerlo, cuando esta actitud representa un riesgo patrimonial (y consecuentemente punitivo) para el proveedor al cual se le requiere que aporte datos del contribuyente que conlleven peligros de tener que desnudar situaciones particulares no queridas (legítimas o no) que puedan ser mutadas a pruebas de cargo en su contra, queda amparado por la garantía de la veda a la obligación de llevar a cabo una declaración que le signifique exponer una situación fiscal remisa y a la postre autoincriminatoria. En estos casos bien valen traer a colación las letras de Rafael Burruezo³² quien sostiene que “el denominado deber de colaboración, eje fundamental de la relación fisco contribuyente, encuentra un límite insalvable en el principio de no autoincriminación coactiva, el cual deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia consagrado en la Constitución Nacional.

Queda por aclarar un hecho que no suena bien a las personas honestas. En alguna secuencia de este trabajo se explicó que, moral aparte, el contribuyente no tiene la obligación legal de ser honesto ante la actuación fiscal. Pues bien, esta idea que parece éticamente reñida con la probidad es una consecuencia de la legislación que se despliega en sede civil para determinados procesos judiciales, tal la consabida absolución de posiciones o confesional. Mauricio Boretto³³ realiza una obra doctrinaria donde plantea la disyuntiva si las partes están obligadas a decir la verdad o pueden no hacerlo en estos pleitos y llega a la conclusión que el deber de veracidad está siempre vigente, salvo cuando “se justifica la negativa a declarar cuando de las respuestas a las posiciones pudieran surgir pruebas que determinarían la iniciación de un proceso criminal contra el declarante, o agravaran su situación en un proceso penal ya existente. Ante esta situación, de obligar a declarar al litigante en el proceso civil, sí se estaría violando la garantía de no inculparse, aunque indirectamente, pues si bien no estamos en presencia de una confesión compulsiva ocurrida en juicio penal, se podrían utilizar las declaraciones del absolvente producidas en juicio civil para hacerlas valer luego en un proceso

³⁰ Límites Constitucionales y legales a las Facultades de Fiscalización y Verificación, Alberto M. Gorosito, Tratado Jurisprudencial y doctrinario de Jorge Damarco, Editorial La Ley, pág. 574

³¹ Dictamen 9/ 2003, Dirección de Asesoría Legal, 9-1-2003

³² Autoincriminación en el derecho penal tributario, Trabajo publicado el 31/5/2011 por el Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico

³³ La prueba de absolución de posiciones o confesional: ¿Es contraria a la garantía constitucional que prohíbe la autoincriminación?, Mauricio Boretto, Editorial La Ley, 2006-B, 954-LLP 2006,297

criminal, lo cual equivaldría a obligarlo a declarar contra sí mismo. Sería una suerte de vía indirecta para obtener la confesión de un imputado o eventual imputado”. Recordemos entonces, que el proveedor está siendo sometido coactivamente a informar sobre situaciones de terceros inspeccionados y la información que brinde puede ser luego utilizada en su contra para obligarlo a rectificar sus declaraciones juradas, independientemente de la denuncia penal que se le puede llegar a formular, en la medida de que de su confesión pueda llegarse materialmente a estar inmerso en los tipos objetivos de punibilidad.

6. Jurisprudencia a favor del derecho a la no autoincriminación

La justicia ha acogido para sí en gran medida sentencias dictadas por los tribunales estadounidenses que fueron con el tiempo sirviendo de plataforma fundamental para estos decisorios. Sin pretender tratar in extenso este asunto, solamente voy a referirme a uno de los precedentes más paradigmáticos que es materia de comentario doctrinal permanentemente. En la causa *Murphy vs Waterfront Comisión*³⁴ la Corte de los Estados Unidos dijo magistralmente esto: “el privilegio refleja muchos de nuestros valores fundamentales y de nuestras más nobles aspiraciones : nuestra voluntad de no someter a aquellos sospechados de un crimen al cruel trilema de la autoincriminación, el perjuicio , o la rebeldía de negarse a declarar; nuestra preferencia por un sistema de justicia criminal acusatorio en lugar de uno inquisitivo; nuestro temor a que las declaraciones autoincriminantes sean obtenidas mediante tratos inhumanos y abusos; nuestro sentido del juego limpio que impone un justo balance entre Estado individuo hasta que no exista un caso probado y de asumir la carga de la prueba del caso durante el procedimiento; nuestro respeto por la inviolabilidad de la personalidad humana y por el derecho de cada individuo a gozar de un espacio privado que le permita dirigir su vida privada; nuestra desconfianza hacia declaraciones autoexcluyentes de responsabilidad, y de nuestro reconocimiento de que el privilegio , aunque a veces utilizado como escudo de protección para el culpable, es más a menudo una protección de inocentes”.

En España, que junto con Italia y Alemania son los países inspiradores del nuestro régimen fiscal y penal tributario, el Superior Tribunal Constitucional³⁵ también dijo que el deber de colaboración no ha de rebasar el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia e incluyó esta idea en su Estatuto del Contribuyente, un compendio de derechos del administrado y de obligaciones del Estado en respeto a éste.

Ya en nuestro país la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa *Montenegro*³⁶ sostuvo en su 5to considerando que analiza la obtención ilegítimas de pruebas que “otorgar valor al resultado de un delito y apoyar sobre él una sentencia judicial es contradictorio con el reproche formulado y compromete a la buena administración de justicia al pretender constituir la en beneficiaria del hecho ilícito” reconociendo tácitamente que adhería a la doctrina de los frutos del árbol venenoso del derecho penal.

Recordemos que la AFIP siempre que solicita información a terceros lo hace por medios coactivos, ya que en caso de su incumplimiento, deja prevista la tipificación infraccional por la que conducirá la sanción. Análogamente en los precedentes jurisprudenciales que se analizaba en la causa *Di Biase*³⁷ ante la orden de presentación cursada al imputado la justicia fallaba que “en congruencia con la limitación establecida en el art.232 CPPN, la orden de presentación no puede ser dirigida al imputado sin que se afecte la garantía que prohíbe obligar al imputado a autoincriminarse contenidas por la Constitución Nacional, por los

³⁴ *Murphy vs. Waterfront*, Corte de Estados Unidos, fallo 374 , U.S 52,55 (1964)

³⁵ STC 76/1990

³⁶ *Montenegro*, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallo 303:1938

³⁷ *Di Biase Luis Antonio y Otros*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 25-11-2008

Tratados Internacionales a los que se otorgó jerarquía constitucional y por el código de forma”. Si bien podemos aseverar sin hesitación que la comparencia judicial de la persona y los documentos que reglamenta este artículo del Código Procesal Penal es distinta al aporte de datos para una fiscalización, lo que tiene conexidad entre el caso y la cuestión fiscal es que se trata en ambas situaciones de un proceso oficioso e inquisitivo para quien debe someterse a estas voluntades.

En el caso Garantía Cía Argentina de Seguros y otros ³⁸ en voto disidente la Dra Ledesma haciéndose eco de la letra de Rodolfo Spisso dijo que “en la medida que tales aportes son utilizados como elementos de prueba en sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y provisional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional a no autoincriminarse” habiendo antes aclarado que con esto no buscaba dar por tierra el deber que tienen los contribuyentes de colaborar con los organismos recaudadores sino que lo que se buscaba es evitar que la actividad del Estado lesione derechos y garantías que son constitucionalmente reconocidos. En la especie, se trataba de rectificaciones de declaraciones juradas a instancia exclusiva de la acción inspectora.

Nuestro más Alto Tribunal también tuvo respuestas a cuestiones relacionadas con la falsedad de la información para el caso de los testigos señalando que “no es posible pretender subsumir determinadas conductas en falso testimonio cuando el deponente refiere su declaración a hechos propios”, “corresponde descartar la existencia de falso testimonio en la deposición de quien se pronuncia sobre hechos de los que según el tenor de sus dichos, puede derivar algún tipo de responsabilidad a su respecto” , “si de las preguntas formuladas en juicio puede derivar responsabilidad penal para el testigo, ha de entenderse que declara en causa propia y por lo tanto no le es exigible la verdad de los hechos sobre los que versa el interrogatorio” ³⁹

Parece entonces que cuando el proveedor advierta que la información que entregue a la AFIP pueda representarle una situación peligrosamente perjudicial es legítimo que se accionen los mecanismos autoprotectores que lo amparen de caer en la autoinculpación.

7. Principio de la personalidad de la pena

No se puede dejar de considerar la posibilidad que quien pueda transitar los andariveles de la infidelidad tributaria sea un sujeto ideal en lugar de persona física. Tampoco se puede dejar de prestar atención a que son sometidos a castigos corporales sólo los humanos cabiéndole a los entes jurídicos únicamente los reproches pecuniarios ante las inconductas cometidas por quienes lideran sus actividades. En este caso , y ante el tema que se trata, entiendo que esta distinción que es fundamental para las penas corpóreas no alcanza a desvirtuar el planteo de base de este trabajo.

8. Conclusiones

Cuando de las pruebas colectadas del cruce de información que se produzca entre un inspeccionado y un tercero proveedor surjan inconsistencias o sólo contradicciones, el deber del Fisco es encontrar la verdad de los hechos que no es lo mismo que sencillamente intentar buscarla. No luce acertado proceder, como en la mayoría de las situaciones, a atacar con la propuesta de un ajuste fiscal a quien tiene un proceso verificadorio en curso, dejando indemne a quien tiene

³⁸ Garantía Cía Argentina de Seguros y otros, Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, 14/02/2006

³⁹ Fallos 227:63; 530)

posibilidades de ser autor del ocultamiento , distorsión o engaño de la realidad sucedida para tratar de escapar a la carga tributaria que le corresponde asumir.

Cuando el Fisco no se detiene a considerar esta posibilidad está cayendo en una trampa de ingenuidad que muchas veces ha repercutido en la existencia de largos y costosos procesos dilipendiosos que culminaron con resultado abstracto y que aún así termina perjudicando a quien debe defenderse demostrando su verdad.

Si bien la doctrina y la jurisprudencia no es unánimemente coincidente, el derecho a la no autoinculpación del tercero consultado , ajeno al proceso de fiscalización, ha sido acogido favorablemente en muchas ocasiones. Esta otra posibilidad obliga al Ente a ser más cauto al momento de reconocerle más relevancia probatoria al tercero que al propio inspeccionado.

Sostengo por supuesto que estas reglas no deben ser aplicadas para la universalidad de situaciones si no que no pueden dejar de ser consideradas como probables. De esta forma muchas veces más se encontraría una verdadera justicia tributaria.