

La coexistencia de la Defraudación como infracción y como delito
Algunas reflexiones acerca de su identidad y del actuar de la
Administración Tributaria en el campo penal e infraccional

Por el Dr. Mario Ferrari Rey¹

1.- Introducción

Nuestro Código Tributario prevé la existencia de dos ilícitos a los cuales adjudica la denominación de Defraudación pero a los que atribuye diferente naturaleza: la infracción prevista en el art.96 y el delito, descrito en el art.110. Esta duplicación se ve agravada porque, además, la conducta descrita en ambas figuras es prácticamente idéntica en su actual redacción, circunstancia que ha traído aparejada infinidad de problemas teóricos y de aplicación práctica.

En efecto. La diferencia entre infracciones y delitos no es, en realidad, de esencia. Ontológicamente se trata en ambos casos de supuestos normativos, descripciones de conductas, cuya realización en el plano de la realidad trae aparejada la aplicación de una sanción. Su finalidad radica entonces en castigar a quien incurre en el tipo legalmente descrito, en razón de que para el ordenamiento jurídico la conducta desplegada es indeseada y, por ende, susceptible de reproche.²

De manera que la separación entre ambos campos debe buscarse en circunstancias que en realidad son externas a la configuración típica. Así, el tipo de pena prevista, que en el ámbito penal puede llegar a ser privativa de libertad, en materia de infracciones va a reducirse al pago de una suma

¹ Profesor Adjunto G.3 (i) de Derecho Financiero, Facultad de Derecho de la Universidad de la República (UDELAR)

² v. VALDÉS COSTA, Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, 1992, ps.288 y ss.; VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS de Blengio, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, “Código Tributario Comentado y Concordado”, FCU, 5ª ed., ps.528 y 529; BERRO, Federico, “Los ilícitos tributarios y sus sanciones”, FCU, 1995; MAZZ, Addy, “Curso de D.Financiero y Finanzas Públicas”, FCU, 3ª ed., T.I, vol..2, Cap.XII

determinada de dinero, normalmente denominada multa. Asimismo, y a consecuencia de la diferente pena, la condena en el campo penal queda reservada al Juez, mientras que en materia de infracciones la propia Administración, a través de un acto administrativo, será la que realizará la imputación y aplicará la pena pecuniaria correspondiente.³

En el campo del Derecho Tributario la existencia de infracciones, cuya aplicación se lleva a cabo por parte de la misma Administración que, a su vez, es la acreedora del tributo, constituye un resabio de estadios anteriores de la evolución jurídica. A nuestro entender no encuentra actualmente justificación, salvo en el campo de aquellos ilícitos simples que tienen por finalidad penalizar el retardo en el pago del tributo o el incumplimiento de algunos deberes formales por parte del sujeto pasivo.⁴

Poner en manos de la Administración Tributaria, necesariamente impregnada por definición de un interés recaudatorio que le es propio y natural, la compleja tarea de apreciar y determinar de si ciertas conductas llevadas a cabo por personas que normalmente son sujetos pasivos -por ende sus deudores o pretendidos deudores- constituyen un fraude desplegado con la intención de perjudicar el crédito fiscal, del cual esa misma Administración es titular, resulta no sólo inconveniente, por la evidente conmixtión de los intereses en juego, sino también reñido, en última instancia, con el mismo principio de separación de poderes.

³ Afirma **ALTAMIRANO** que “A pesar de que la infracción tributaria exhiba algunas diferenciaciones con el Derecho Penal ordinario, considero que son de orden eminentemente cuantitativos. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquél. Agudizando el enfoque, puede afirmarse que los matices específicos de la sanción tributaria cobran mayor relevancia en relación con las sanciones por incumplimientos de los deberes formales que respecto de los delitos tributarios que prevén sanciones privativas de la libertad”. ALTAMIRANO, Alejandro, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N°3, P.575.

⁴ Señala magistralmente **VALDES COSTA** que “El reconocimiento de potestades punitivas a la administración sólo es admisible en el ámbito de las funciones de policía y del derecho administrativo disciplinario, en los cuales la administración actúa como poder del Estado, con facultades discrecionales en defensa del orden público. Su extensión al ámbito tributario, en el cual actúa como acreedor de una obligación pecuniaria de fuente exclusivamente legal, debe ser interpretada, a nuestro juicio, como un resabio de la concepción de la relación tributaria como una relación de poder que el derecho contemporáneo no ha sabido superar. En la constante evolución del derecho habrá en el futuro que rectificar esta solución legislativa”, Instituciones . . . , p.292.

Nótese, a simple modo de ejemplo, como la existencia de una sanción pecuniaria tiene normalmente el efecto de incrementar el débito fiscal de un determinado sujeto pasivo. De modo que desde el punto de vista estrictamente recaudatorio la imputación infraccional puede llegar a “interesar” a la Administración en la medida que permite aumentar, y en el caso concreto de nuestra infracción de Defraudación multiplicar hasta por 15 veces, el monto de los tributos que se estima adeuda el contribuyente.

Desde el punto de vista teórico es clara la diferente naturaleza de ambos créditos, pero a la hora de aplicarse la norma se corre el riesgo de que la consideración puramente recaudatoria prevalezca sobre el análisis de la conducta del sujeto desde una perspectiva necesariamente equidistante. Peligro que se ve agravado en los sistemas que, como el nuestro, no prevén siquiera la existencia de órganos especializados en materia de la aplicación de sanciones en el seno de la propia Administración, debiéndose así ocupar el mismo órgano, en el marco de un mismo procedimiento, de dos tareas esencialmente diferentes. Por una parte, llevar adelante un procedimiento meramente encaminado a determinar la existencia de obligaciones tributarias pendientes de pago. Paralelamente, en el mismo expediente, sobre las mismas pruebas y con la participación al menos inicial de los mismos funcionarios, dilucidar si el mismo sujeto pasivo incurrió además en algún tipo de infracción, incluso aquellas que, como en el caso de la Defraudación, revisten un contenido complejo. Tarea esta última que se completa con la graduación de la sanción a aplicar y la consideración de si los hechos probados dan mérito a una denuncia penal por el delito de Defraudación.

En el presente trabajo habremos de analizar someramente si existen verdaderas diferencias entre las descripciones típicas de las dos formas de Defraudación previstas en el CTU, las consecuencias que de dicha identidad se derivan en el campo de la denuncia penal que la Administración está facultada

a realizar conforme el art.110, la naturaleza de dicha denuncia y las formalidades que deben rodearla.

2.- ¿Existen verdaderas diferencias entre la infracción y el delito?

A nuestro juicio no existen diferencias de entidad entre los tipos previstos en los Capítulos V y VI respectivamente.⁵

Ambas descripciones prevén la realización de un engaño como medio para la obtención de un provecho indebido a expensas de los derechos del Fisco. En el caso del delito dicho engaño no está definido; en la infracción forma parte de lo que la norma denomina fraude, consistente en un engaño o una ocultación. Si se parte de la base de que esta última se trata de una “ocultación activa”, en el sentido de una conducta que excede el mero incumplimiento de deberes formales como la presentación de declaraciones o la inscripción en registros, la diferencia entre los núcleos de ambas figuras no es entonces significativa.⁶

Es muy claro que ambos supuestos descartan una actitud pasiva, meramente omisa, ya que requieren algo mucho más complejo: la adopción de una conducta que revista la idoneidad suficiente para inducir en error al Fisco, es decir, a funcionarios de la Administración especialmente calificados y entrenados en detectar este tipo de conductas. Se requiere entonces una conducta activa, engañosa y calificada. No cualquier incumplimiento formal, ni siquiera cualquier engaño u ocultación califican en estas figuras.

Como expresa **RETA** “ . . . el engaño es una simulación o disimulación de la verdad. Es crear una apariencia de verdad, de tal manera que mediante esa apariencia de verdad se induce en error a una persona. Esta expresión

⁵ Cfme. **VALDÉS, VALDÉS y SAYAGUÉS**, “Código . . .”, p.561, **BERRO**, Federico, “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, RT N° 49, p.328

⁶ **BERRO** la define como “...una “omisión activa” si cabe la dualidad, en el sentido que no es sólo olvido de mostrar sino la acción de esconder, tapar o disfrazar una situación”. Berro, Federico, “Los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones” 2ª Ed., p. 79.

*reclama en el agente, por consiguiente, una conducta activa, es decir, ésta tiene que crear algo, una apariencia mediante una simulación o una disimulación. De ahí que la mayor parte de los doctrinos italianos contemporáneos excluyan la posibilidad de la comisión por omisión en este tipo de delitos”*⁷

El engaño está además calificado por una referencia subjetiva, debe tratarse de una maquinación cuya finalidad sea la de obtener, para sí o para un tercero, un *“enriquecimiento indebido”* (infracción), un *“provecho indebido”* (delito) *“a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los (sus) tributos”*. Esta referencia deja fuera de la figura otros casos de fraude, incluso cometidos en perjuicio del Estado, pero cuya finalidad no sea la de obtener un provecho fiscal indebido. Aún cuando el fraude ajeno a dicha finalidad tenga eventualmente alguna trascendencia desde el punto de vista fiscal.

Originalmente sólo la infracción adelantaba su consumación a la mera posibilidad del daño, el cual era sin embargo requerido para el delito. Actualmente, a partir de la modificación operada en el art.110 por el D.Ley 15.294, de 23/6/82, ambas figuras son de peligro, ya que no requieren que efectivamente la Administración Tributaria sea inducida en error, sino apenas la mera realización de actos susceptibles, por sus características, de obtener ese resultado.

Finalmente, tanto la infracción como el delito se castigan a título de dolo. El delito en razón del principio general recogido en el art.19 del Código Penal y la infracción porque así lo establece, a texto expreso, el inciso tercero del art.96. De todos modos se trata de actos que por su naturaleza no son susceptibles de ser llevados a cabo en forma meramente culposa o negligente, requieren de una intención ajustada al resultado.

⁷ RETA, Adela, “El delito de defraudación tributaria. Modificación del art.110 del Código Tributario”, RT N°49, p.307.

La diferencia más importante entre ambos textos reside en el hecho de que el tipo infraccional presenta una serie de presunciones que, según aclara la norma, tienden a acreditar la intención de defraudar. De manera que las mismas no son útiles para probar el actuar externo a través del que se manifiesta la conducta, al que doctrina y jurisprudencia tradicionalmente han denominado elemento objetivo, sino exclusivamente el grado de culpabilidad con el que dicha conducta se ha llevado a cabo, es decir, el elemento subjetivo. Por consiguiente, la inversión de la carga de la prueba que supone la existencia de estas presunciones relativas no aplica al aspecto objetivo o fraude, sino que sólo sirve para aliviar la prueba de dolo. No se trata de presunciones de la comisión de la infracción, sino exclusivamente de uno de sus aspectos.⁸

Según ya señalaban los autores del proyecto de Código Tributario de 1959, fuente de esta disposición, se estableció *“la presunción del fraude en determinadas situaciones en las que la prueba del dolo presentaría dificultades casi insalvables para la Administración. Se trata de una presunción simple que admite prueba en contrario, por lo que se mantiene el principio de que no se podrá penar al contribuyente de buena fe que ha actuado lícitamente.”*⁹. De manera que una diferencia entre la infracción y el delito radicaría, en esta tesis, en el aspecto puramente probatorio. La prueba del dolo en la infracción se ve aliviada por la existencia de presunciones relativas acerca de su existencia, mientras que en el delito se aplican las reglas generales sobre la carga de la prueba y la presunción de inocencia.

Ahora bien. A nuestro juicio las referidas presunciones carecen en la práctica de toda utilidad y no es posible entonces erigirlas como un elemento distintivo entre ambas figuras, ni siquiera desde el punto de vista probatorio. Porque no es concebible la existencia de casos en que merced a la aplicación

⁸ Cfme. **BERRO**, Federico “Los ilícitos . . .”, ps.136 y ss.”; “Alcance de las presunciones sobre la intención de defraudar”, R.T.nº53, ps.129 y ss.; **VALDÉS, VALDÉS y SAYAGUÉS**, “Código . . .”, p.562. La jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo se ha consolidado también en este sentido. Al respecto ver, entre muchas otras, Ss.136/84, 73/85, 45/86 y 154/04.

⁹ Transcrito en Código Tributario Comentado y Concordado, Valdés Costa, Ramón Valdés de Blengio, Nelly y Sayagués Areco, Eduardo, 1ª ed., p.346.

de las mismas una determinada conducta califique como Defraudación infracción pero, por no ser posible la prueba directa del dolo, no sea posible a la vez posible imputar la comisión del delito del mismo nombre.

En efecto. Como se ha visto, ambos tipos requieren una conducta dirigida a inducir en engaño, imbuida de la finalidad de obtener un provecho indebido a expensas del Fisco y dotada de la aptitud para alcanzar su finalidad, aún cuando efectivamente ello no se logre. Si desde el punto de vista material u objetivo se acredita la existencia de tal conducta, con todos sus elementos, necesariamente se estará probando que fue realizada a título de dolo. No es lógicamente posible exhibir una conducta de ese tipo por mera negligencia o descuido, ya que el propio tipo está exigiendo algo más que una omisión, exige una actividad claramente definida por el afán de obtener un determinado provecho ilícito, porque así está definido el fraude.

Como expresara **BAYARDO** *“resulta incuestionable para la moderna dogmática, reconocer el hecho de que el concepto de fraude encierra en sí los dos elementos (objetivo y subjetivo) que se fusionan en su inseparabilidad de suerte que el fin último del fraude no puede concebirse sino como consecuencia natural del medio escogido por el agente.”*¹⁰ . En el mismo sentido señala **BERRO**, refiriéndose al tipo penal pero en razonamiento que es extensible a la infracción, que *“. . . en el caso de una figura de “defraudación” caracterizada por el “engaño”, el dolo viene requerido implícitamente también por la naturaleza de la conducta: no se concibe que se engañe ni que se tenga una finalidad de proyecto ilícito, sin conciencia de que se está engañando y de esa finalidad”*.¹¹

De la misma manera, ninguna de las presunciones listadas en el art.96, está ligada a pautas psicológicas a través de las cuales pueda inferirse una cierta intencionalidad del agente. Todas refieren, por el contrario, a aspectos

¹⁰ Citado por VALDÉS, VALDÉS y SAYAGUÉS, “Código . . .”, 5ª ed., p.561.

¹¹ **BERRO**, Federico, “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, R.T.Nº49, p.320.

externos que frecuente pero no necesariamente se vinculan al fraude o, en otras palabras, medios a través de los cuales el fraude puede ser llevado a cabo. Pero si en un caso concreto sucede que pese a la configuración de alguna de ellas no es posible concluir en la existencia del fraude, ya sea porque aisladamente consideradas no configuran una verdadera maniobra susceptible de inducir en error, ya porque es posible acreditar que su ocurrencia no está ligada con la referencia subjetiva de obtener un beneficio fiscal indebido, entonces la infracción no se consumará. No porque no se haya probado el dolo, sino porque lisa y llanamente no se habrá acreditado el elemento objetivo, no se habrá probado el fraude.

Tómese, por ejemplo, la presunción contenida en el ltral. F) “*Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control*”. Si dicho actuar se inserta en el marco de una puesta en escena que implique algo más que la mera omisión, porque así lo requiere el concepto de fraude, se estará ante la consumación de la defraudación infracción y en ese caso el dolo surgirá *in re ipsa*, a partir de la constatación de la materialidad de la maniobra. La aplicación de la presunción será por tanto innecesaria. Si, por el contrario, se tratara de un mero actuar omiso que no denota un propósito de inducir en engaño, directamente no se ingresaría en el tipo legal descrito y la existencia de la presunción legal en nada cambiaría o trastocaría tal conclusión. Igual razonamiento puede hacerse para todos los supuestos contemplados en la disposición.

La existencia de las presunciones es entonces irrelevante a la hora de imputar la existencia de la infracción de Defraudación. No suponen una inversión de la carga de la prueba ni siquiera del aspecto subjetivo. La Administración probará o no en cada caso una determinada materialidad y sobre esa base fáctica, referida necesariamente a elementos externos, se inferirá o no el elemento subjetivo.

Entonces no existe en puridad, tampoco en este ámbito, diferencia alguna entre la infracción y el delito.

En conclusión, a nuestro juicio toda conducta susceptible de ser enmarcada dentro de la hipótesis de Defraudación infracción configurará también, necesariamente, el delito de Defraudación. No existen diferencias significativas en relación a los requerimientos de ambos tipos, ni al grado de culpabilidad requerido, ni tampoco en relación a la carga de la prueba. Entonces, si la Administración detecta la existencia de un supuesto a partir del cual tipificar la infracción, estará, conforme el mismo criterio, habilitada para ejercitar la posibilidad de denunciar ante la Justicia la existencia del delito de Defraudación.

Habrà de analizarse entonces si necesariamente debe denunciar en todos estos casos o si, por el contrario, puede reservar el ejercicio de este actuar a un ámbito más restringido. Para ello deberá, en primer término, determinarse la naturaleza de la denuncia prevista en el art.110 inciso segundo.

3.- Naturaleza de la denuncia de la Administración en relación al delito de Defraudación. Instancia del ofendido

Todos los autores son en general contestes en que la denuncia que la Administración debe llevar a cabo para abrir la instancia penal en relación a este delito constituye una verdadera condición de procesabilidad, un requisito sin el cual no puede siquiera iniciarse la indagatoria en el ámbito de la Justicia. Constituye una excepción al principio de la oficialidad de la acción penal; es entonces mucho más que una mera denuncia, puesto que implica el ejercicio de una potestad que sólo la Administración Tributaria ostenta y sin el cual no puede haber proceso penal en relación al delito considerado.

Algunos señalan, adicionalmente, que se trata de una verdadera instancia del ofendido de las definidas en el art.11 del Código del Proceso Penal. La instancia del ofendido, según enseña **CAMAÑO**, *“Es el acto en virtud del cual la persona ofendida o que la ley reputa ofendida pide la persecución del autor de un delito, sin el cual esa persecución no puede tener lugar”*¹²

BERRO¹³, **CAIROLI**¹⁴, **LANGÓN**¹⁵ y, hasta cierto punto, **RETA**¹⁶ sostiene que la denuncia formulada por la Administración Tributaria en aplicación del art.110 constituye técnicamente un caso de instancia del ofendido. Tal ha sido, por otra parte, el criterio sustentado en algunos casos jurisprudenciales, entre los que se distingue el que dio lugar al dictamen N° 613/06 de la Fiscalía Letrada Nacional en lo Penal de 4º Turno, a cargo del Dr.Enrique **MOLLER**¹⁷.

Contra esta última posición se alzan quienes señalan que dado el carecer público y reglado de la actividad ejercida por la Administración en aplicación del Derecho Tributario Material e Infraccional, no puede asimilarse a la misma con el concepto de ofendido, ya que no actúa en tutela de un interés propio sino justamente público o colectivo. El Fisco y sus funcionarios no son las víctimas u ofendidos, sino simplemente órganos y agentes que deben aplicar las normas al caso concreto y sobre los que pesa el poder deber de denunciar la existencia de los delitos de que tuviera conocimiento en razón de sus funciones, conforme lo dispuesto por el art.177 del Código Penal. La actuación de la Administración al denunciar no se equipara, en esta tesis, a la

¹² Camaño Rosa, Antonio, “La instancia del ofendido”, Montevideo, 1947.

¹³ Berro, Federico “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, R.T.N°49, p.325

¹⁴ Cairolí, Milton, “Curso de Derecho Penal”, FCU, T.IV., p.61

¹⁵ Langón Cuñarro, Miguel “Delitos Tributarios en el Código Tributario y en leyes especiales”, RT. N°158; Comentario sobre vista fiscal del Dr.Enrique Moller, en RT N°200, p.710

¹⁶ Reta, Adela, “El delito de Defraudación Tributaria en la Ley N° 15.294”, en Revista de Derecho Penal N° 6, FCU, 1984

¹⁷ Publicado en R.T. N° 200, p.703. En esa misma vista se citan dos casos jurisprudenciales en los que se sustenta la misma tesis: S.143 del TAP 1º, publicada en Revista de D.Penal N° 9 y una sentencia del Juzgado Penal de 6º Turno. En el mismo sentido Sentencia del Juzgado Letrado en lo Penal de 2º Turno de Marzo de 2007, publicada en RT N°199, P.590

de un ofendido que ejerce la instancia, sino que se trata de un caso de *“coordinación entre dos servicios estatales: los servicios administrativos y los servicios judiciales”* ¹⁸. Según **CHALAR** dicha coordinación *“no está expresada respecto a la situación de hecho concreta y actual puesta a consideración, sino que está referida a la solución legal; es de alcance general y se traduce, precisamente, en la realización de esa serie de actuaciones administrativas a desarrollar por parte de la Administración, de forma que -merced a la especialización de que goza y a la situación especialísima en la que se encuentra en relación a los sujetos pasivos objeto de su control- es quien está en mejores condiciones para detectar lo que, conforme a su entender, constituya un proceder con engaño con el fin de obtener un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos”* ¹⁹

A nuestro juicio el carácter público y reglado del actuar administrativo en materia de fiscalización y control no constituye un obstáculo para considerar al Fisco como un “ofendido” y, por consiguiente, compartimos la posición que ve en la denuncia prevista en el art.110 CTU no sólo una condición de procesabilidad sino concretamente una verdadera instancia del ofendido.

En primer lugar es necesario rescatar aquí el concepto de la Administración Tributaria como titular de un crédito de origen legal, acreedora de una suma de dinero, sujeto activo en una relación jurídica de contenido obligacional. Nuestro sistema expresamente adhiere a esta concepción, que supone diferenciar el ejercicio de la potestad tributaria, en tanto capacidad normativa de crear tributos, del ámbito de aplicación de la norma general al caso concreto. Una vez acaecido el hecho generador nace una relación de crédito trabada entre dos sujetos que en principio deben considerarse en un plano de igualdad. El Estado abandona aquí su rol de creador de la obligación y se transforma en un acreedor, en el titular de un crédito. El hecho de que la finalidad del tributo sea satisfacer necesidades públicas y que en último término

¹⁸ Valdés Costa, Ramón, según es citado en la referida vista fiscal

¹⁹ Chalar, Pablo, “El artículo 18 del Código Penal y su aplicabilidad al delito de defraudación tributaria”, RT. N°203, p.145.

el producido del mismo deba ser volcado en solventar dichas necesidades no altera el rol que la Administración Tributaria ostenta en lo inmediato.

Tampoco desvirtúa el papel del Fisco como titular del crédito el hecho de que en tanto Administración su actividad sea reglada, sus funcionarios no puedan proceder discrecionalmente y la cuantía y existencia del crédito tenga un origen legal. Estos aspectos ciertamente limitan su accionar como acreedor, lo sujetan estrictamente a derecho y le imponen la aplicación, a nivel interno y externo, de ciertos principios y reglas de procedimiento. Pero no modifican el hecho de que, en el marco de la relación jurídica tributaria, la Administración no sólo se limita a aplicar el derecho en función del interés general expresado a través de la ley, sino que por sobre todas las cosas tutela un interés patrimonial que le es propio; es en este sentido más Fisco y menos Administración.

Cuando como consecuencia de ese actuar detecte conductas que a su juicio puedan tener una naturaleza delictiva, particularmente aquellas que encarten dentro del tipo definido en el art.110, ese interés patrimonial estará también presente. Al punto que la propia disposición requiere la existencia de *“un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos”*, existe una explícita remisión a la condición del Fisco como acreedor, como titular de un interés patrimonial, en definitiva, como sujeto pasivo directamente afectado por una conducta ilícita en su perjuicio.

La formulación de la denuncia no forma parte, entonces, de una tarea de coordinación entre distintos servicios estatales. A nuestro modesto entender esta idea de coordinación obvia las distintas situaciones en las que se encuentra por una parte la Administración, que debe obrar conforme el principio de legalidad objetiva pero no por eso deja de ser la titular de un crédito, y el Juez, que no está para coordinar o colaborar con la Administración sino para someter a juicio y eventualmente condenar, desde una perspectiva equidistante e imparcial, a personas a quienes la Administración ha denunciado penalmente. El Juez no forma parte de un servicio administrativo más, sino de

un poder del Estado encargado de impartir Justicia. La tarea de la Administración en materia tributaria, por más que ejerza una función reglada y sometida a la ley, no será nunca jurisdiccional, ni podrá por tanto coordinar con la labor jurisdiccional, por el simple hecho de que no es un tercero imparcial, sino el sujeto activo en una relación de crédito.²⁰

El Fisco reviste entonces la calidad de ofendido y, en ese carácter, es que formula la denuncia penal. El ejercicio de la acción penal en relación al delito de Defraudación es así condicionado al ejercicio de tal instancia, porque la ley considera que corresponde al sujeto pasivo del actuar delictivo decidir acerca de si es o no procedente abrir el camino al enjuiciamiento penal. Adelantamos que ello supone, a nuestro juicio, un doble análisis. En primer lugar deberá la Administración determinar claramente la existencia del delito, desde su óptica debe estar absolutamente segura de su comisión, porque el necesario carácter fundado de la resolución que dispone la denuncia así lo exige. En segundo lugar, deberá analizarse si desde una consideración de oportunidad de la prosecución criminal, fundada en la gravedad de los hechos constatados, existe mérito para la realización de la denuncia.

4.- Consecuencias de la calificación de la denuncia como instancia del ofendido. La caducidad de seis meses

La conclusión de que se viene de arribar gravita en dos campos diferentes. Por una parte hace aplicable al delito de defraudación la caducidad dispuesta en el art.18 del CPP ²¹, en segundo término plantea el problema de si existe el deber jurídico de ejercer la instancia del ofendido en todos los casos

²⁰ En el ya citado fallo del Juzgado Letrado en lo Penal de 2º Turno se afirma, a nuestro juicio con razón, que la concepción de la resolución fundada que dispone la denuncia como una suerte de colaboración interinstitucional colide frontalmente con el principio de separación de poderes . R.T. N° 199, p.592.

²¹ Artículo 18. (Caducidad del derecho a instar).- El derecho a instar caduca a los seis meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la ley reputa ofendida, tuvo conocimiento de él.

en que a juicio de la Administración se compruebe la existencia del delito de Defraudación, que como se vio coincide típicamente con la infracción del mismo nombre. Asimismo, para el caso en que la segunda interrogante se conteste e forma negativa, deberán señalarse los criterios conforme los cuales habrá de adoptarse la decisión de formular o no la denuncia penal.

En relación al primer punto, conforme lo conclusión de que la denuncia del art.110 se corresponde técnicamente con el concepto de instancia del ofendido, necesariamente aplica a la misma el plazo de caducidad semestral, ya que es una consecuencia natural de la calificación realizada.

Un cuestionamiento que se plantea aquí es el del comienzo del cómputo de este plazo. La norma da dos alternativas: el momento en que el delito se comete o aquel en que la persona que la ley reputa ofendida tuvo conocimiento del mismo. Dadas las características propias del procedimiento de autoliquidación de tributos, la primera hipótesis será de casi imposible aplicación en la práctica, puesto que la Administración Tributaria va a tomar conocimiento de los hechos constitutivos del ilícito en oportunidad de desplegar sus labores de fiscalización y control, más propiamente en el curso de un procedimiento inspectivo, y entonces va a constatar hechos que necesariamente se produjeron en el pasado. De modo que el plazo comenzará a computarse a partir de que se tenga conocimiento de tales hechos con apariencia delictiva.

El problema radica en determinar este momento. Porque como se sabe el procedimiento inspectivo consta de varias etapas. En el devenir de las mismas la Administración va recolectando pruebas de distinto tipo y formando así un juicio de valor sobre diversos puntos relacionados con el contribuyente inspeccionado, dentro de los cuales está comprendida una valoración sobre si éste o terceros han exhibido conductas que puedan calificarse, aún preliminarmente, dentro del supuesto del art.110. Puede suceder que los elementos para llegar a esta conclusión estén sobre la mesa pero aún no han

sido analizados y, por consiguiente, la conclusión no ha emergido y, menos aún, se ha llegado a una decisión definitiva en el sentido de que a juicio del órgano competente efectivamente ha existido Defraudación.

¿Se debe estar entonces al momento en que se detectan los primeros indicios ciertos de la existencia del delito o, por el contrario, se deberá aguardar a que éstos sean valorados por algún informante o, incluso, al momento en que la Administración dicte un acto administrativo en que expresamente emita su posición sobre el punto?

A nuestro juicio el inicio del cómputo debe situarse a partir de que la Administración dispone de todos los elementos de juicio razonablemente necesarios para llegar a la conclusión de que ha existido el delito, aún cuando éstos no hayan sido efectivamente valorados y no se haya llegado entonces a la conclusión debida. Lo contrario implicaría sostener, por vía indirecta, que el plazo de caducidad comienza a computarse cuando la Administración lo disponga, es decir, dejaría librado al ofendido nada menos que el momento de inicio del cómputo, lo cual supondría, en los hechos, la inaplicabilidad práctica de la caducidad.

En el ya citado dictamen del Dr. Enrique **MOLLER** se sostiene al respecto *“Puede entenderse que el plazo debe contarse a partir de la fecha de la resolución fundada. La virtud de esta posición es que implica una data cierta. Sin embargo, creemos que ello no condice con el texto del art.18 referido, que estipula como criterio la comisión del hecho o su conocimiento, indudablemente momentos anteriores al dictado de la resolución fundada, siendo ésta su corolario necesario. Creemos pues, que la interpretación correcta debe estar en que, una vez detectada la presunta maniobra, es a partir de allí que el plazo comienza a correr”*²². Compartimos plenamente esta posición

²² R.T.Nº200, p.709.

5.- ¿Existe el deber jurídico de denunciar en todos los casos?

La identidad típica entre la infracción y el delito de Defraudación plantea el problema de si en todos los casos en que la Administración detecta una conducta que en su criterio configura la infracción -ergo también el delito- necesariamente deberá ejercer la facultad prevista en el art.110, es decir, proceder a denunciar penalmente dicha situación.

El razonamiento que funda la posición afirmativa es lógicamente impecable. Si infracción y delito coinciden en la abrumadora mayoría de los casos, por no decir siempre, habrá delito cada vez que haya infracción. Desde que la Administración lleva a cabo en este punto una actividad eminentemente reglada, no puede entonces discriminar en qué situaciones deberá proceder a denunciar y en qué otras abstenerse de hacerlo.

La redacción original del art.110 establecía claramente aquellos casos en que la denuncia debía ser realizada, supuestos que estaban relacionados con la gravedad de la conducta desplegada por el agente.²³ Aquellas circunstancias verificaban un filtro legal para la persecución criminal, la conducta podía encartar en el tipo delictivo, pero la Administración, titular de la instancia del ofendido, no debía denunciar cuando éstas no se verificaban. Dentro de las modificaciones introducidas por el D.Ley 15.294 se encuentra su derogación. A partir de entonces se ha sostenido que la Administración se encuentra obligada a formular la denuncia penal en todos los casos en que constate la existencia de Defraudación.²⁴

²³ La redacción original establecía el deber de denunciar siempre que se diera alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La existencia de maniobras concertadas para evadir tributos
- b) Cuando el monto de lo defraudado sea superior al 50% del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio
- c) En los casos de reincidencia o reiteración previstos por el art.100 CTU

²⁴ V. **DENTONE**, Carlos, "El delito de defraudación tributaria. Modificación del art.110 del Código Tributario", R.T.Nº49, P.301

Se sostiene, asimismo, que la omisión en el cumplimiento de este poder deber podría suponer la incursión de los funcionarios omisos en el delito previsto en el art.177 del Código Penal²⁵. Al respecto advirtió en su momento **RETA** que la denuncia es *“obligatoria merced de la disposición del código penal que impone al funcionario la obligación de denunciar el delito”*.²⁶ En el mismo sentido afirma **BERRO** que *“La obligatoriedad de la denuncia (cuando se comprueben los extremos de hecho y se cumplan las exigencias de derecho que autorizan a declarar que existe delito), al igual que cualquier otro ejercicio de un poder-deber otorgado a la administración, proviene de la obligación funcional que surge implícita del art.110, acotada por la responsabilidad en que puede hacer caer a la Administración (arts.24 y 25 de la Constitución)”*²⁷

No tenemos el honor de compartir esta posición.

En efecto. A nuestro juicio el ejercicio de la denuncia, situada técnicamente en el concepto de instancia del ofendido, no sólo supone el previo análisis técnico jurídico de si la conducta analizada configura el tipo legal descrito, requisito en el que todos los autores citados coinciden, sino además, una segunda evaluación que está dada por la pertinencia, desde el punto de vista de la oportunidad, de la persecución criminal en un caso dado.

²⁵ Artículo 177 (Omisión de los funcionarios en proceder a denunciar los delitos) El juez competente que teniendo conocimiento de la ejecución de un delito, no interviniera o retardare su intervención, y el que no siendo competente, omitiera o retardare formular su denuncia, será castigado con la pena de tres meses a dos años de suspensión.

La misma pena se aplicará al funcionario policial que omitiera o retardare formular la denuncia de cualquier delito que tuviere conocimiento por razón de sus funciones, y a los demás funcionarios, en las mismas circunstancias, de los delitos que se cometieren en su repartición o cuyos efectos la repartición experimentara particularmente.

Se exceptúan de la regla los delitos que sólo pueden perseguirse mediante denuncia del particular ofendido.

²⁶ RETA, Adela, “El delito de defraudación tributaria. Modificación del art.110 del Código Tributario”, RT N°49, p.309

²⁷ BERRO, Federico, “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, RT N°39, p.327

Al respecto ha señalado **LANGON**, en criterio que se comparte plenamente, que la condición de procesabilidad en estudio “... *permite el ejercicio de una facultad discrecional donde se desarrolle el concepto de la oportunidad de la persecución criminal o la aplicación de criterios de trascendencia, conforme al esencial principio de la gravedad de la falta, todo de índole subjetiva, valorativa, normativa o de apreciación, pero que a la vez da transparencia a la actuación de la administración y permite al colectivo apreciar las razones (o la falta de ellas) de por qué, contra quiénes y cuando opta por habilitar la vía penal, de donde puede surgir la crítica y el control incluso político de su accionar*”. Afirmando más adelante que “*La ley actual derogó las pautas objetivas a que debía ceñirse la administración para formular la denuncia (acreditación de “maniobras concertadas”, de evasión; monto de lo defraudado; casos de reincidencia y reiteración en la maniobra) pero ello no es óbice para entender que en el sentido de la norma la administración deberá tener en cuenta criterios propios pero confiables, claros y firmes sobre gravedad del hecho, tipo de actividad desplegada por el defraudador, reiteración de actos, etc., porque es evidente que no todo engaño realizado con la finalidad de obtener un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos deberá ser perseguido, sino sólo aquellos que, dentro de este universo de ilicitud, la administración primero selecciona para llevar ante la justicia, y segundo, ésta determina que configura delito y procede en consecuencia (procesando y eventualmente condenando al involucrado).*”²⁸

De manera que conjuntamente con la valoración técnico jurídica acerca de la configuración del delito deberá existir otra, de tipo axiológico, relativa a la trascendencia de la conducta realizada y a la oportunidad de abrir la instancia de su persecución criminal, que es típica de los casos en que media la instancia del ofendido. Así, una persona que es víctima del delito de daño, que no tiene ninguna duda acerca de su consumación, está implícitamente facultada a evaluar si es conveniente y oportuno realizar la correspondiente

²⁸ LANGON, Miguel, Comentario sobre vista fiscal del Dr. Enrique Moller, en RT N°200, ps.711 y 712. El mismo autor había ya expresado una posición similar en “Delitos tributarios en el Código Tributario y en leyes especiales”, en RT N°158, p.609

denuncia o si, por el contrario, el ejercicio de la instancia produciría mayores perjuicios que beneficios.

Obviamente en el caso de la Administración esta decisión no debe responder a motivos caprichosos, la discrecionalidad de que en este sentido goza no debe transformarse en arbitrariedad. Por ello es necesario, como bien lo señalaba el referido autor, que los criterios a partir de los cuales se selecciona en qué casos se formulará la denuncia del art.110 sean preestablecidos en forma general y se correspondan con la entidad de la maniobra, la gravedad de los medios empleados, la eventualidad de la pluriparticipación y la reincidencia, evitándose de esta manera toda sospecha de parcialidad o tratamiento desigual.

Una anticipación de tales criterios por la vía del dictado de una reglamentación o aún de instrucciones generales aventaría todo tipo de sospecha sobre una actuación prístina del órgano estatal al respecto, generalizando así criterios que luego el órgano encargado de formular la denuncia necesariamente deberá tener en cuenta. Se despejaría así toda sospecha de parcialidad, irracionalidad o arbitrariedad en la selección de los casos en que la denuncia debe ser formulada.

Particularmente importante es señalar que entre estos criterios no debe figurar aquel que se relaciona con el interés de la Administración en propiciar el pago del tributo o aún la renuncia a toda controversia por parte del contribuyente. La eventualidad de la denuncia, aún si se la entiende como no obligatoria en todos los casos, no puede estar supeditada a la finalidad recaudatoria en su acepción más grosera, no debe servir como moneda de cambio en una negociación. El Fisco no debe actuar aquí como un particular y menos aún, como certeramente criticara **DÍAZ**, manejar la criminalización de las conductas en materia tributaria como “*elemento de caja*” ²⁹

²⁹ DÍAZ, Oscar, “Criminalización de las Infracciones Tributarias”, R.T.Nº147, p.717

Este último reparo aleja a nuestro juicio toda posibilidad de una visión jusprivatista del instituto de la denuncia del art.110, peligro que lúcidamente advirtiera **PEZZUTTI** al comentar uno de los fallos judiciales antes referidos en este trabajo ³⁰ No se trata de denunciar o no en base a si el contribuyente se aviene a pagar sin discutir, ni siquiera en función de si colabora con la inspección.

Se trata, en cambio, de una evaluación guiada por principios de trascendencia, racionalidad y, en definitiva, buena administración. Porque no es bueno, ni útil ni racional que todas las conductas defraudatorias en su sentido técnico sean penalmente perseguidas, ni que los Juzgados Penales del Crimen Organizado vean atestadas sus instalaciones con expedientes relativos a denuncias formuladas por la Administración Tributaria. Sólo deberán ser penalmente incriminadas aquellas conductas que por su magnitud, por la gravedad de los medios empleados o por circunstancias de constatación igualmente objetiva merezcan serlo. Ello no implica, como es obvio y se reitera, que el ejercicio de tal potestad discrecional pueda ser utilizado arbitrariamente.

Cuando se adoptan todas estas cautelas es a nuestro juicio imposible que se configure respecto a los funcionarios actuantes el tipo delictivo previsto en el art.177 CPU. En primer lugar porque los funcionarios que constaten las maniobras van a dar cuenta de ellas, en sus actuaciones e informes, a sus jefes mediatos e inmediatos; ellos no pueden en principio actuar en nombre de la Administración, que es la única habilitada a denunciar, se limitan a cumplir con su función y tal conducta es absolutamente irreprochable. Luego, habrá un órgano, el jefe o en quien este haya delegado la función, encargado de adoptar la decisión de denunciar o no conforme criterios objetivos, claros y públicos. En caso que conforme dichas pautas se decida no

³⁰ PEZZUTTI, Miguel, “Los principios que guían la formación de la voluntad de la Administración Tributaria de denunciar ante la Justicia Penal la comisión del delito de defraudación tributaria”, R.T.Nº199, P.475. El fallo al que refiere es el del Juzgado Penal de 2º Turno, publicado en el mismo ejemplar, p.590.

denunciar, nadie podrá imputar, aún en la discrepancia, un ánimo doloso a tal conducta, la cual se guió en pautas claras y preestablecidas.³¹

6.- Marco procedimental en el cual se debe adoptar la decisión de denunciar

No deseamos finalizar el presente trabajo sin antes referirnos brevemente a la cuestión del marco de procedimiento en el cual se debe adoptar la resolución fundada que contiene la decisión de la Administración de formular la denuncia penal, concretamente a la necesidad de una vista previa a dicha resolución. A favor de la necesidad de esta instancia se han pronunciado muchos autores.³²

A nuestro juicio no es necesaria la concesión de la referida vista previa.

Sobre el punto se han esgrimido a favor de esta posición, que compartimos, dos argumentos que sin embargo no nos parecen de peso. En primer lugar, que el art.46 CTU refiere pura y exclusivamente al ámbito de las infracciones, es decir los ilícitos regulados en el Capítulo V y, por consiguiente, no aplica en el caso del acto que manda formular la denuncia penal. Este argumento de texto obvia la existencia del mandato contenido en el art.76 del D.500/991, que amplía las hipótesis en las que se debe conferir vista a todo procedimiento, iniciado de oficio, a resultas del cual pueda irrogarse un perjuicio al interesado. En función de tal precepto, que en realidad simplemente refleja principios constitucionales superiores, es que la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha extrapolado la garantía referida a casos ajenos al campo puramente infraccional, como el del acto de

³¹ **LANGON** señala, en consideración no menor, que si se parte de la base de que la denuncia del art.110 constituye una instancia del ofendido, podría entonces no ser aplicable a su respecto el delito previsto en el art.177, porque el inciso tercero de la disposición “. . . exceptúan de la regla los delitos que sólo pueden perseguirse mediante denuncia del particular ofendido.”. La mención a que el ofendido sea un particular hace sin embargo dudar al autor. V. “Delitos Tributarios . . .”, p.612.

³² **BERRO**, Federico, “Los ilícitos . . .”, “La defraudación tributaria sancionada . . .”; **VALDÉS COSTA**, Ramón, “Instituciones . . .”, ps.361-362; **VALDÉS, VALDÉS y SAYAGUÉS**, “Código . . .”, p.602; **PEZZUTTI**, Miguel, “Los principios . . .”, p.489; entre otros.

determinación tributaria acompañado exclusivamente de la tipificación de Mora, hipótesis expresamente excluida por el citado art.46.³³

En segundo lugar se ha argumentado en base a razones de tiempo y oportunidad: si se sigue todo el procedimiento consistente en otorgar la vista y luego, en la eventualidad del planteo de recursos administrativos, aguardar la configuración de un acto definitivo, se perdería la posibilidad de llevar a cabo una indagatoria penal en tiempo útil.³⁴ Tampoco nos parece éste un argumento de peso, aún cuando debe reconocerse que esta consideración práctica no debe haber sido ajena al codificador cuando ideó la instancia del art.110.

En nuestra opinión la resolución fundada mediante la cual se dispone la formulación de denuncia penal no necesariamente debe ser precedida de una vista previa, porque se trata de un acto administrativo que no aplica una sanción y tampoco, conforme la definición más general del art.76 del D.500/991, es de aquellos susceptibles, por su naturaleza, de irrogar perjuicios al interesado. El mero hecho de abrir la instancia para que la Justicia investigue la eventual comisión de un delito no modifica, en esencia, la situación jurídica previa del interesado. Sólo el Juez va a poder dar inicio al verdadero proceso penal y, eventualmente, condenar. Y contra tales decisiones jurisdiccionales, dictadas en el seno de un proceso penal que otorga las debidas garantías -ciertamente mayores que las que la Administración ofrece en su seno- caben los medios impugnativos que la ley procesal acuerda a todo imputado.

La eventualidad de la causación de un perjuicio y, adicionalmente, que el procedimiento administrativo haya sido iniciado de oficio, delimitan el supuesto en el cual la garantía procedimental de la vista es procedente. Cuando uno de estos elementos falta, como a nuestro juicio sucede en el caso, la concesión de la vista no es obligatoria. Ello no implica un menoscabo del derecho

³³ V.**FERRARI**, Mario, “Oportunidades de defensa previa al acto de determinación tributaria”, RT.Nº168, p.339

³⁴ **LANGON**, Miguel, “Delitos Tributarios . . .”, p.614, “Comentario sobre . . .”, p.711.

constitucional de defensa, porque tal defensa podrá ensayarse, sin limitación alguna, en el campo procesal penal.

Por las mismas razones se comparte también la jurisprudencia constante del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el sentido de que la resolución fundada del art.110 no constituye un acto procesable en dicha jurisdicción, en tanto carece de la nota de lesividad necesaria para erigirse en objeto de la acción anulatoria. No obstante reconocerse, obviamente, lo fundado de las discordias que históricamente se han dado en relación a la posición mayoritaria del cuerpo.³⁵

7.- Necesidad de un procedimiento sancionador independiente

Finalmente, nos parece de utilidad, como reflexión última de este trabajo, insistir en la necesidad de mejorar las garantías que ofrece actualmente nuestro procedimiento administrativo tributario, mediante la delimitación clara de aquel que está encaminado exclusivamente a la determinación de la existencia de obligaciones tributarias pendientes de pago, más sus sanciones moratorias y contravencionales –lo que la legislación española denomina procedimiento de gestión y/o comprobación-, del que tiene por finalidad la persecución y castigo de conductas infraccionales complejas, como la Defraudación,

Existen profundas razones para tal conclusión. El procedimiento que culmina con la determinación tributaria está impregnado del principio de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, con expresa recepción en los arts.61, 68 y 70 CTU. Si bien el mismo es susceptible de lesionar los intereses del sujeto pasivo, razón por la que debe estar rodeado de las naturales garantías en materia de recolección de la prueba y derecho de defensa, al no tener por destino la aplicación de una sanción, el ejercicio de

³⁵ V. tal jurisprudencia en FERRARI, Mario, “Oportunidades . . .”, resultando también provechoso el estudio de los últimos fallos del TCA en la materia : Ss.1045/10 y 513/11. con discordias de los Ministros Preza y Sassón

potestades exorbitantes por parte del Fisco no constituye más que una intensificación de los deberes que normalmente debe observar el contribuyente al respecto.

En materia de derecho sancionatorio, por el contrario, el principio de colaboración del contribuyente cede ante el ejercicio irrestricto del derecho de defensa, que en nuestro ordenamiento liberal encuentra uno de sus más sólidos basamentos en el derecho constitucional a no declarar contra si mismo que asiste a todo imputado. Es claro que el deber de colaboración y el derecho a no auto incriminarse son en este punto inconciliables. Máxime cuando a partir de la prueba y las declaraciones realizadas en vía administrativa no sólo puede derivarse la aplicación de una sanción pecuniaria, sino hasta la posibilidad de que tales comprobaciones puedan ser luego utilizadas en el marco de un proceso penal.

Adicionalmente se plantea el problema de que el mismo órgano que está abocado a la determinación de tributos, es decir a la definitiva liquidación del crédito del que estima, conforme la ley, ser titular, debe al mismo tiempo pronunciarse acerca de si la conducta desplegada por el presunto deudor constituyó, además, una maniobra fraudulenta en su perjuicio. Tarea esta última que requiere de una imparcialidad y objetividad que no es dable requerir de un acreedor, por más que éste sea una Administración pública.

Esta contradicción, en algún punto insuperable, ha sido matizada en algunos ordenamientos por la vía de la separación del denominado procedimiento sancionador. Así, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente española prevé en su art.34 que *“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.”*. De igual manera *“Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el*

expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.”

A nuestro juicio, existen en nuestro país razones constitucionales que deben llevar a la separación entre los procedimientos tendientes a la determinación tributaria de aquellos cuya finalidad sea imputar al contribuyente o a terceros la infracción de Defraudación y aún considerar la posibilidad de realizar una denuncia penal a su respecto. Lo cual debe suponer que en un punto de la inspección se haga saber al interesado que existen elementos a partir de los cuales se derivan sospechas fundadas de un actuar fraudulento, que ello derivará en la formación de un procedimiento paralelo, que a partir de entonces su derecho a no auto incriminarse prevalece sobre su deber de colaboración y también recordarle -porque este derecho lo tiene desde el comienzo mismo de la inspección- que puede hacerse asistir por un profesional versado en la materia. El traslado de la prueba del procedimiento inspectivo al sancionador deberá hacerse en todo caso bajo el control del imputado y la decisión final deberá corresponder a un órgano técnico distinto de aquel que tiene a su cargo la determinación tributaria propiamente dicha.
