
Vicerrectorado de Innovación, Investigación y Posgrado
Especialización en Derecho Penal Tributario y Económico

Tema de elección: El rol de querellante particular de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el proceso penal y el principio de igualdad de armas

Alumno: Ab. Francisco Juárez Rouviere.

Resumen

El derecho penal tributario es una rama del derecho que ha demostrado una notable evolución, ocupando un lugar de marcada relevancia en las discusiones jurídicas actuales. En efecto, las causas vinculadas a esta materia han proliferado por nuestros días, dando lugar a constantes planteos que detentan un papel trascendente en la escena jurídica actual.

No resultan ajenos a estos planteos los cuestionamientos dirigidos a la constante intervención de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en el proceso penal; así como las variadas atribuciones conferidas a dicho organismo en la persecución e investigación de los delitos. En este contexto, la AFIP se posiciona como contracara del sujeto particular que aparece —en principio— desprovisto de las mismas herramientas y poder con las que aquella cuenta.

En este marco, se presenta el singular desafío de verificar el respeto de ciertos principios básicos del derecho penal, centrando la discusión en el rol que ocupa la Administración Federal de Ingresos Públicos como querellante particular. A la vez, analizando si esta satisface las exigencias para asumir dicha condición y si ello no colisiona con sus demás funciones, y determinando si se vulnera o no el debido proceso legal y si se afectan garantías, como la de paridad de armas.

Se hace necesario, de este modo, poner sobre tablas la discusión y las posiciones adoptadas al respecto, dejando sentados ciertos parámetros que permitan elaborar soluciones conciliadoras a tales cuestionamientos.

Dicho análisis debe ser realizado teniendo como guía el respeto de las garantías que se derivan de los principios constitucionales básicos. En este sentido, encontramos ligada la legitimidad —tanto del derecho penal tributario como de la potestad sancionadora del Estado— con dichos preceptos de orden superior, los cuales se erigen como límites al poder punitivo estatal, poniendo un freno o enmarcando el ejercicio de la potestad del Estado frente al particular.

Abstract

Criminal Tax Law has become a branch of law that has demonstrated notable evolution, occupying a place of marked relevance in current legal discussions. Indeed, causes linked to this matter have proliferated nowadays, giving rise to constant proposals that play a transcendent role in the current legal scene.

The questions aimed at questioning the constant permanent intervention of the Federal Administration of Public Revenue (AFIP) in the criminal process and the varied powers conferred on said Agency in the prosecution and investigation of crimes, positioning it as the opposite side of the particular subject that appears -in principle- devoid of the same tools and firepower that it has.

In this framework, the unique challenge of verifying compliance with certain basic principles of criminal law is presented, focusing the discussion on the role that the Federal Administration of Public Revenue occupies as a private complainant, analyzing whether it satisfies the requirements to assume said condition and if this does not collide with its other functions, determining whether or not due legal process is violated and whether guarantees such as parity of arms are affected.

It is thus necessary to put the discussion and positions adopted in this regard on tables, establishing certain parameters that allow conciliatory solutions to be developed to such questions.

Said analysis must be carried out taking as a guide the respect for the guarantees that derive from the basic constitutional principles, the legitimacy of both the Criminal Tax Law and the sanctioning power of the State being linked to its conformity with said higher order precepts that are established. They act as limits to the state's punitive power, putting a brake on or framing the exercise of the State's power over individuals.

Índice

Introducción a la temática	6
Objetivos generales	8
Objetivos específicos	8
Metodología	9
Tipos de investigación o estudio	9
Estrategia metodológica	9
Fuentes a utilizar	9
Técnica de recolección y análisis de datos	10
Capítulo I.....	12
La Administración Federal de Ingresos Públicos y sus funciones	12
La AFIP	12
Actividad de la AFIP y sus funciones	13
Capítulo II	18
La figura del querellante particular	18
La víctima.....	19
Facultades de la víctima	21
El querellante	23
Constitución y formación de la figura del querellante	25
Capítulo III.....	29
AFIP como querellante particular	29
Bien jurídico protegido en los delitos fiscales.....	30
Posiciones en contra de la concepción de víctima	33
Posiciones a favor	35
Posición personal	43
Capítulo IV.....	45
La paridad de armas	45
¿La participación de AFIP vulnera la paridad de armas?.....	49
Capítulo V	53
Repercusiones de la aceptación de AFIP como querellante particular en torno a sus demás funciones	53
Impacto del rol de querellante en las demás funciones de AFIP.....	53
Análisis prudencial de los aportes de AFIP.....	56
El control por parte del fiscal y del juez.....	57
El fiscal.....	57
El juez.....	61

Conclusión final	63
Bibliografía	66

Introducción a la temática

La Administración Federal de Ingresos Públicos, en adelante AFIP, se encuentra inevitablemente presente en todas las etapas y a lo largo de todo el proceso de investigación y juzgamiento de los delitos de índole tributario, pudiendo asumir diversos roles y funciones.

Dentro de los diferentes roles que el organismo recaudador puede desplegar, particular interés despierta e interesantes debates se han entablado en torno a su actividad como querellante particular; calidad esta que le ha sido —en principio— otorgada en virtud del artículo 23 del actual Régimen Penal Tributario (RPT) y que pareciera no dar lugar para una discusión respecto de dicha atribución.

No obstante ello, se han elaborado distintas posturas sobre el asunto, cuestionándose dicha potestad desde puntos de vista que van más allá del simple contenido del dispositivo legal antes citado. Dicho en otros términos, el punto radica en definir si realmente puede considerarse que, más allá del artículo 23 del Régimen Penal Tributario, el organismo recaudador reúne o no, en esencia, los presupuestos que justifican su actuación como querellante dentro del proceso penal y que emanan del artículo 82 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN) y demás normas procesales análogas a este.

A diferencia de lo que a simple vista aparece, se trata de una cuestión sumamente debatible, debiendo plantearse seriamente y desde distintas visiones si es aceptable que AFIP asuma en todos los casos este carácter.

En el presente trabajo, se elaborará un análisis conceptual y normativo, ilustrando las posiciones asumidas doctrinaria y jurisprudencialmente sobre la temática y abordando las posibles soluciones propuestas al problema.

Asimismo, se valorará que, en todo proceso penal, como contracara de la querrela, hay una parte imputada. Asimismo, se buscará analizar si la intervención otorgada a AFIP en carácter de querellante particular vulnera o no el principio de paridad de armas que debe existir entre acusador y acusado, apreciando fundamentalmente que debe darse a todas las partes, de manera igualitaria, la posibilidad de acceso a la protección de sus intereses.

Teniendo en cuenta que el Estado es uno solo y que a la actuación del Ministerio Público Fiscal se agrega la participación de AFIP como querellante —sumado a sus demás roles en el proceso y a la participación de otros organismos—, se ha disparado la discusión respecto si no se está dando notoria preeminencia a la posición acusadora por sobre quien está sujeto en calidad de imputado al proceso, comprometiendo así el principio de igualdad de armas.

Se intentará desarrollar las diferentes concepciones y problemas derivados de la cuestión, mostrando las posturas que emanan de la jurisprudencia y doctrina especializada; esbozando también las soluciones propuestas para las discusiones puestas sobre la mesa.

Este trabajo contará con 5 capítulos. El primero estará dedicado a establecer las funciones generales que lleva a cabo AFIP y aquellas que ocupa dentro del proceso penal tributario, particularmente el rol de querellante. Luego, en un segundo capítulo, se desarrollará conceptualmente la figura del querellante y la normativa que regula su participación en el proceso penal, definiendo los presupuestos para su aceptación. Posteriormente, en el capítulo tercero, se tratarán las normas específicas que asignan la atribución como querellante particular al organismo recaudador, analizando la problemática respecto si este satisface o no las exigencias para asumir la calidad de acusador privado y describiendo las posiciones doctrinarias y jurisprudenciales en torno al punto. En cuarto lugar, se analizarán las implicancias del principio de paridad o igualdad de armas, desarrollando las normas que lo contemplan. En el quinto capítulo, se buscará establecer las implicancias de la aceptación de AFIP como querellante en relación con sus demás funciones dentro del proceso penal y el principio de igualdad de armas, proponiendo una manera de conciliar esas actividades. Finalmente, se formulará una conclusión que englobará los distintos aspectos tratados.

Objetivos

Objetivos generales

Analizar, desarrollar y ponderar bajo qué parámetros puede ser aceptada o no la participación de la AFIP como querellante particular en los procesos penales tributarios y las consecuencias aparejadas en relación con el principio de igualdad de armas.

Objetivos específicos

- Analizar las funciones generales de AFIP y las tareas esenciales dentro del proceso penal.
- Desarrollar la normativa que regula la participación de los querellantes en el proceso penal y definir los presupuestos para su aceptación, estableciendo las funciones del querellante particular dentro del proceso penal.
- Definir las normas específicas que asignan la atribución como querellante particular al organismo recaudador.
- Analizar la problemática respecto de si AFIP satisface o no las exigencias para asumir la calidad de acusador privado, describiendo las posiciones doctrinarias y jurisprudenciales en torno al punto.
- Analizar las implicancias del principio de paridad o igualdad de armas, desarrollando las normas que lo contemplan y la jurisprudencia nacional.
- Diferenciar la actuación del acusador público y privado.
- Establecer las implicancias de la aceptación de AFIP como querellante en relación con sus demás funciones dentro del proceso penal.

Metodología

Tipos de investigación o estudio

El tipo de investigación que se utilizará para realizar el trabajo de tesis será **descriptivo**. Esta tipología consiste en seleccionar una problemática, recolectar información sobre esta y, luego, realizar una descripción sobre el tema (Hernández Sampieri et al., 1997). Se buscará analizar y profundizar acerca de los cuestionamientos de la participación activa de AFIP como querellante en el proceso penal, describiendo las aristas de la temática seleccionada.

En función de ello, se analizará el material normativo, doctrinario y jurisprudencial sobre la cuestión, revisando las posiciones y soluciones propuestas para superar la discusión.

Estrategia metodológica

La estrategia metodológica a utilizar será la **cualitativa**, la cual está dirigida a la “exploración, descripción y entendimiento de algún fenómeno o situación” (Sampieri, 2006, p. 26 citado en Fantón, 2021, p. 6). Se buscará, así, a examinar el tópico seleccionado mediante la obtención de información fidedigna y confiable que permita describir las posiciones existentes y los aspectos trascendentales de la temática en discusión.

Se aspira a lograr un conocimiento acabado de la materia de investigación, como también encontrar respuestas a los interrogantes, arribando a conclusiones sobre estos.

Fuentes a utilizar

Constituyen fuentes de información aquellos instrumentos o recursos que nos aportan conocimiento sobre determinado tema. Las fuentes, de acuerdo con Yuni y Urbano (2006) son definidas como “aquellas obras o productos de comunicación científica que se presentan en diferentes formatos, periodicidad y sistematicidad” (p. 85). Estas pueden clasificarse en fuentes primarias, secundarias y terciarias.

El presente trabajo se llevará a cabo mediante la utilización de las siguientes fuentes:

- Fuentes primarias. Son aquellas de las que se obtiene información original y directa. En este caso, son la Constitución Nacional; los tratados internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional; los tratados internacionales con jerarquía supralegal; el Código Procesal Penal de la Nación; la Ley 27430 (Régimen Penal Tributario); la Ley 24769, y la jurisprudencia de tribunales locales e internacionales vinculados con la materia de investigación.
- Fuentes secundarias. Son aquellas que sirven para analizar y profundizar en las fuentes primarias. En este caso, se recurrirá a la doctrina jurídica especializada en la materia con base en las publicaciones de libros, revistas y análisis de fallos; como así también a las demás piezas doctrinarias y documentales, donde los autores se ocupan del tratamiento del tópico en debate.
- Fuentes terciarias. Son aquellos instrumentos que se basan en las fuentes secundarias. En la investigación, se recurrirá a libros o manuales y revistas que describan el problema y que desarrollen posiciones doctrinarias sobre la participación de AFIP en el proceso penal, particularmente en el discutido rol de acusador privado.

Técnica de recolección y análisis de datos

Se recurrirá a la búsqueda, examinación y observación de datos, instrumentos y documentos relacionados con la materia, utilizando como técnica, la investigación **documental**. Esta es entendida como:

Una estrategia metodológica de obtención de información, que supone por parte del investigador el instruirse acerca de la realidad objeto de estudio a través de documentos de diferente materialidad (escritos, visuales, numéricos, etc.), con el fin de acreditar las justificaciones e

interpretaciones que realiza en el análisis y reconstrucción de un fenómeno que tiene características de historicidad. (Yuni y Urbano, 2014, pp. 101-102)

También, se recurrirá al análisis **conceptual**, con el fin de establecer los conceptos relevantes para la comprensión de la materia; a la vez que se empleará el análisis normativo, a fin de desentrañar el tratamiento legislativo y sus alcances.

Capítulo I

La Administración Federal de Ingresos Públicos y sus funciones

La AFIP

Como punto de partida, cabe efectuar una breve reseña sobre el nacimiento y evolución, en nuestro país, de la denominada Administración Federal de Ingresos Públicos, en adelante AFIP, la cual es un organismo de recaudación de impuestos del Estado Argentino, de carácter autárquico y dependiente del Ministerio de Economía.

Cabe señalar que originariamente la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas funcionaban como organismos independientes el uno del otro y no fusionados en uno solo como en la actualidad.

En relación a ello, en el año 1996 se puso en marcha todo un procedimiento que tenía como fin llevar adelante la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas en un solo organismo central, siguiendo la tendencia global en la materia.

En este proceso, en primer lugar, podemos situar la conformación de un grupo de trabajo responsable del diseño e implementación de la fusión. Fueron varios subgrupos de trabajo los que se establecieron por representantes de ambas organizaciones, con el fin de investigar y discutir diversos problemas que pudieran surgir. Tenían como objetivo lograr la atenuación de temores y actitudes que pudieran viciar el clima de la fusión, siempre que se lograra el respeto hacia la experiencia, las distintas realidades y los amplios rasgos de ambas organizaciones.

Así, en el año 1996 fue finalmente creada AFIP, a partir de la fusión de estos dos organismos independientes —la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas—, a través de los decretos presidenciales 1156/96 y 618/97. El último le otorgó el carácter de entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía.

Debe tenerse en cuenta que hubo varias razones por las cuales se dio lugar a la fusión de estos dos organismos del Estado. En la postura oficial, se sostuvo que ambas cumplían la misma finalidad, que era la recaudación de fondos destinados al tesoro, y esta unificación contribuiría a una mayor eficiencia en la recaudación. Otras posiciones

tuvieron motivos no tan formalizados, pero que se guiaron por el contexto político y económico; dichas posturas consideraron la unión aduanera del Mercosur, que implicó la eliminación de la mayoría de los aranceles dentro de las naciones miembro y un enorme incremento en el comercio internacional de la región, sin que esto fuera concordante con un aumento significativo de la recaudación de aranceles.

Asimismo, se debe considerar que, dentro de la estructura impositiva, hubo actividades que se habían vuelto más interesantes desde el punto de vista recaudatorio, por ejemplo, la implementación de tributos como el impuesto al valor agregado, que triplicaba los niveles de recaudación respecto a los derechos arancelarios.

Por otro lado, la creciente necesidad de adecuar los servicios aduaneros a la apertura del comercio exterior y el aumento significativo de los intercambios comerciales destacan, entre otras razones, que han llevado a la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas, dando nacimiento a la Administración Federal de Ingresos Públicos

Actividad de la AFIP y sus funciones

La AFIP se ocupa principalmente de la imposición, recaudación y verificación de impuestos en todo el territorio que compone nuestro país; así como de controlar el tráfico internacional de mercaderías. Por lo que es de gran relevancia, destacar su función principal: implementar la política tributaria y aduanera a nivel nacional. Como se expresó anteriormente, se trata de una entidad autárquica, que recauda los tributos como principal recurso público, los cuales sirven para sostener las necesidades comunes de todos, tales como educación, justicia, seguridad, salud, obras de infraestructura, etc.

A partir del Decreto 1156/96, se señala la etapa de concepción de la AFIP con fecha 14 de octubre de 1996, en tanto que su nacimiento institucional operó con el Decreto 618/97, del 14 de julio de 1997; esto es, nueve meses después que pudo establecer sus competencias, facultades y atribuciones. Se determinó, de esta manera, que AFIP iba a encargarse de ejercer todas las funciones que les fueran asignadas a la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva por las leyes 11683, 22091 y

22415 y por el Decreto 507, ratificado por la Ley 24447, y sus respectivas modificaciones, así como por otras leyes y reglamentos vigentes al momento.

Por lo tanto, se establece que la AFIP será el organismo —de ahora en más— que se encargue de implementar la política tributaria y aduanera del país. A su vez, tendrá a su cargo la responsabilidad de la imposición, recaudación y control de los impuestos y subsidios de conformidad con las leyes de la materia; el control de la circulación internacional de mercaderías; la clasificación arancelaria y determinación del valor de estas, y todas las funciones derivadas de su misión y las necesarias para su gestión satisfactoria interna.

En cuanto a su conformación interna, la máxima autoridad de la AFIP es el administrador federal de ingresos públicos, designado por el Poder Ejecutivo, a propuesta del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, avalado por el Congreso de la Nación Argentina, con rango de secretario. Asimismo, AFIP se divide en tres organismos: la Dirección General Impositiva, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social.

Debe tenerse en cuenta que la Dirección General de Aduanas es y será responsable de la aplicación de la legislación relacionada con la importación y exportación de mercaderías. Su función primordial es controlar el movimiento de estas mercancías dentro y fuera de las fronteras aduaneras del país. Además, tiene como facultad principal evaluar, clasificar, inspeccionar y controlar la entrada y salida de las mercancías y los medios por los que se transportan, velando siempre por el cumplimiento de la normativa vigente.

Por eso, estas actividades pueden ser ejercidas a través de sus propias atribuciones —como por el poder delegado hacia distintos organismos que la componen—. También, las autoridades aduaneras cooperan para proteger intereses públicos, como la seguridad nacional, la economía, la salud y el ambiente, al prohibir el transporte de mercaderías peligrosas o ilegales.

Otra de las formas de estar presentes en la economía es que se encarga de fomentar la cultura del cumplimiento voluntario por parte de los usuarios y plantear, a la vez, estrategias que sirvan para facilitar y promover el comercio exterior y la verificación oportuna por medio de la sistematización e innovación continua de los servicios en el nuevo contexto de la administración pública. Es por ello que este organismo lucha por

desarticular el contrabando, siendo el recaudador de derechos de importación y exportación, y tasas de índole estadística y aduanera.

Otro de los organismos presentes dentro de este ámbito de aplicación es la Dirección General Impositiva. Esta debe su cargo a la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales. Así, la recaudación impositiva, el establecimiento de multas —sanciones, determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial— y la aplicación de sanciones son algunas de las principales funciones que lleva adelante este organismo. Claramente, tienen como fin poder facilitar y simplificar los trámites que deben realizar los ciudadanos para el cumplimiento satisfactorio de sus obligaciones. Esto se realiza bregando por el cumplimiento voluntario de estos organismos, así como también se utiliza para evitar la evasión y la elusión. Dentro de los principales impuestos que recauda, podemos mencionar el impuesto al valor agregado (IVA), impuesto a las ganancias, impuestos a los bienes personales, entre otros.

En último término, se encuentra la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social. Esta tiene como misión la recaudación y fiscalización de los recursos para financiar las prestaciones de la seguridad social. Algunas de sus funciones principales son la recaudación y distribución de los aportes y contribuciones; el establecimiento de multas —sanciones, determinaciones de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial— y la aplicación de otros conceptos.

Para llevar a cabo las funciones anteriormente detalladas, la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social se alimenta de la cooperación de otras entidades del Estado —por ejemplo, el Ministerio de Trabajo de la Nación—. Del mismo modo, para lograr el mantenimiento de un mejor y estable nivel de vida poblacional y asistir a los más necesitados, puede establecer un conjunto de regulaciones para los afectados por contingencias de interés público. De este modo, los afectados pueden adquirir ayuda traducida en prestaciones de dinero y/o servicios. En conclusión, estas regulaciones normativas permiten la recaudación de fondos del Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones, como así también para asignaciones familiares y obras sociales.

Más allá de estas funciones generales que competen a la AFIP y sus diferentes áreas, en el presente trabajo interesa señalar las funciones que despliega este organismo dentro del proceso judicial, particularmente, en el proceso penal.

Ha quedado claro que la función de base de la Administración Federal de Ingresos Públicos es establecer la política tributaria, ejerciendo fundamentalmente el papel de recaudador de los tributos. Ahora bien, también en línea con esta función principal, cumple otras actividades, algunas de ellas de suma relevancia dentro de los procesos penales y que confluyen en la investigación y persecución de acciones que van en desmedro de su actividad esencial como organismo recaudador.

En esta línea, cabe dejar plasmado que la Administración Federal de Ingresos Públicos interviene en múltiples fases dentro del proceso penal. En efecto, fiscaliza, denuncia, reúne y aporta pruebas; además, opera como auxiliar para llevar adelante innumerables actos y se encuentra facultada para ejercer la querrela particular.

La función fiscalizadora va de la mano de su rol recaudador. Debe velar por el cumplimiento del deber de contribución de los contribuyentes y la adecuada contribución a las rentas, ejerciendo el debido control del cumplimiento de las normas impositivas mediante los diferentes mecanismos previstos a tal efecto.

A su vez, más allá de activar los procedimientos para asegurar la efectiva recaudación y salvaguardar la Hacienda Pública, ante los incumplimientos que *prima facie* resulten configurativos de presuntos ilícitos de carácter tributario, se encuentra investida de la facultad y el deber de recabar información y denunciar tales acciones ante las autoridades judiciales competentes.

Asimismo, tanto de manera previa al inicio de un proceso como durante su sustanciación, la AFIP se encarga de la recolección de información sobre los contribuyentes y su actividad. Debe aportar dicha información cuando así corresponda, en refuerzo de su denuncia o ante requerimientos de la autoridad judicial.

Opera, asimismo, como auxiliar de la Justicia, participando en actos de trascendencia procesal, tales como allanamientos, desintervención de documentación y elaboración de dictámenes. También, brinda soporte técnico y cognitivo que resulta dirimente para establecer diversas circunstancias y aspectos, tanto para el desarrollo de una investigación como para la determinación de responsabilidad penal.

De tal modo, la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra inevitablemente presente a lo largo de todo el proceso de investigación y juzgamiento de los delitos de índole tributario, asumiendo diferentes funciones, dentro de las cuales despierta particular interés para el presente trabajo su actividad como querellante

particular. En este aspecto me centraré a continuación, a fin de dilucidar cómo repercute este papel en las demás funciones propias del organismo dentro del proceso penal.

Capítulo II

La figura del querellante particular

El presente capítulo estará destinado a conceptualizar la figura del querellante particular, a fin de dilucidar, luego —en el siguiente capítulo—, si la Administración Federal de Ingresos Públicos reúne efectivamente o no los requisitos de admisibilidad como tal en los procesos penales tributarios.

Vale comenzar señalando que la intervención de la querella particular en el proceso expresa una manifestación del derecho a la jurisdicción y a la tutela judicial efectiva que corresponde, en principio, a la víctima del delito. Uno y otro son derechos de raigambre constitucional por imperio de lo prescripto en el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, en tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en sus artículos 8.1 y 25, consagra los mencionados derechos.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos dejó ver en varios de sus informes¹ que la realización de un delito que lesione el derecho de un individuo que debe ser tutelado por el Estado, requiere que este actúe en pos de cesar sus efectos negativos con arreglo a la ley. Por lo que la Comisión entiende que esto constituye la naturaleza de la persecución penal estatal. Estas directrices fueron encontrando acogida dentro de las leyes procesales y la jurisprudencia de los países miembros.

A su vez, y relacionado con lo que se viene exponiendo, podemos definir a la tutela judicial efectiva como aquello que forma parte de la facultad de poder intervenir en los distintos estrados judiciales, sin que haya o exista algún tipo de discriminación (Vázquez Sotelo, 2007). Además, incluye la facultad de iniciar un juicio y poder desarrollarlo, así como generar una decisión que esté totalmente fundada en el hecho que se plantea. Finalmente, la tutela judicial incluye el derecho a poder usar los distintos recursos y que se lleve a cabo la ejecución de la sentencia.

En función de esta definición, se considera que la tutela judicial efectiva le corresponde también a aquellos que se les ha producido un gravamen como consecuencia de la realización de un hecho delictivo, es decir, a la víctima, debiendo delinear qué se

¹ Informe N.º 5/96, caso 10970; Informe N.º 34/96, caso 11228 y otros; Informe N.º 105/99, caso 10194; Informe N.º 43/15, caso 12.632; etc.

entiende por esta para definir y comprender acabadamente la figura del querellante particular.

La víctima

Como primera aproximación, podemos decir que la víctima de un hecho delictual es el individuo que ha sufrido un perjuicio de forma directa por su realización. Dicho de otra manera, es el sujeto que sufre, de manera injustificada, en su persona o en sus bienes, un perjuicio penalmente reprochable.

En el marco del derecho internacional, podemos mencionar la Declaración sobre los Principios Fundamentales de Justicia para las Víctimas de Delitos y Abuso de Poder, que fue adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas (ONU) en su Resolución 40/34, del año 1985. Esta Declaración comprometió a los Estados a considerar la incorporación a la legislación nacional de normas que prescriban los abusos de poder y proporcionen remedios a las víctimas de dichos abusos, incluyendo el resarcimiento y la indemnización, así como la asistencia y el apoyo material, médico, psicológico y social que resulten necesarios. En su artículo primero, dicha Declaración establece:

Se entenderá por víctimas a las personas que, individual o colectivamente, hayan sufrido daños, inclusive lesiones físicas o mentales, sufrimiento emocional, pérdida financiera o menoscabo sustancial de los derechos fundamentales, como consecuencia de acciones u omisiones que violen la legislación penal vigente en los Estados Miembros, incluida la que proscribe el abuso de poder.²

Puede recurrirse también a otros instrumentos internacionales que impulsaron la recepción del concepto de «víctima». Al respecto, la Carta Iberoamericana de Derechos de las Víctimas (suscripta en la Cumbre Judicial Iberoamericana, realizada en Argentina, en abril de 2012) señala que se entenderá por víctima a “toda persona física que haya sido

² Declaración sobre los Principios Fundamentales de Justicia para las Víctimas de Delitos y Abuso de Poder. Art. 1. 29 de noviembre de 1985

indiciariamente afectada en sus derechos por una conducta delictiva [...]. También incluye a la familia inmediata o a las personas que están a cargo de la víctima directa”³.

Asimismo, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, puede señalarse como doctrina pacífica en el derecho internacional de los derechos humanos, que el término «víctima» hace alusión a un concepto amplio que incluye no solo a la persona humana damnificada directamente, sino también a sus familiares y grupos de referencia⁴.

A nivel local, cabe citar la Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos —Ley 27372—, que en su artículo 2 considera víctima, en primer término, a “la persona ofendida directamente por el delito” y, en segundo plano:

Al cónyuge, conviviente, padres, hijos, hermanos, tutores o guardadores en los delitos cuyo resultado sea la muerte de la persona con la que tuvieren tal vínculo, o si el ofendido hubiere sufrido una afectación psíquica o física que le impida ejercer sus derechos.⁵

Debemos, así, entender que víctima no solo es aquel sujeto que sufre las consecuencias directas del hecho delictivo; sino que el concepto también comprende a quienes se ven afectados por estar al cuidado del ofendido o por el daño causado ante la incapacidad o muerte del ofendido, como consecuencia del delito; es decir, que el concepto abarca a familiares o terceros por su relación con la víctima en primera persona y a quienes sufren efectos indirectos del hecho delictual.

Cabe también indicar que la noción de víctima se ha ampliado para proteger bienes e intereses colectivos (incluidos los derechos de los consumidores, los derechos ambientales, etc.), de modo que las asociaciones legítimamente constituidas, cuyo objeto es proteger dichos bienes e intereses colectivos, se consideran también víctimas a los efectos de la participación en ciertos procedimientos.

³ Carta Iberoamericana de Derechos de las Víctimas. Art. 2. Abril, 2012

⁴ CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 27 de enero de 1998. Caso Blake vs. Guatemala; CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 19 de febrero de 1999. Caso Villagrán Morales y otros vs. Guatemala -Caso de los Niños de la calle; CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 25 de noviembre de 2000. Caso Bámaca Velásquez vs. Guatemala.

⁵ Ley 27372 de 2017. Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos. 13 de julio de 2017

Por otro lado, no debe confundirse —o necesariamente asimilarse— a la víctima con el denunciante, siendo este el individuo que informa fehacientemente al órgano pertinente del Estado la comisión de un hecho delictivo, por lo que puede coincidir o no con el papel de víctima. Puede ser denunciante un tercero que auxilie en el rol de informar a los órganos públicos oficiales por un delito cuando el ofendido se ve de alguna manera imposibilitado o por el simple interés de poner en acción el poder punitivo estatal.

Asimismo, se debe comprender en este análisis la figura del damnificado, es decir, aquel sujeto que, como consecuencia del hecho delictivo, sufre un menoscabo, principalmente asimilado al orden patrimonial o material.

En la mayoría de los casos, estas tipologías coinciden en el mismo sujeto; pero puede suceder que no sea necesariamente así, siendo ello una cuestión no menor a los fines de establecer la posibilidad o no de constituirse en querellante particular, aspecto que será profundizado más adelante, al referirme puntualmente a AFIP.

No obstante las precisiones que luego se efectuarán, el instituto del querellante particular yace sobre normas de jerarquía constitucional y garantías de carácter procesal, que dan principalmente a la víctima participación en el proceso penal, lo que redundando luego —y en definitiva— en una más efectiva administración de justicia, facilitando, a su vez, la búsqueda de la verdad real a través de diferentes aportes.

En este sentido, la corriente legislativa actual ha mostrado interés por otorgar a las víctimas cada vez mayores facultades y herramientas de intervención en el proceso penal.

Facultades de la víctima

Dentro de esta tendencia a ampliar el contacto de la víctima con el proceso, podemos destacar dos grandes prerrogativas. Por un lado, el derecho a información que encuentra su mayor efectividad con la constitución como querellante o eventualmente actor civil. Por otro lado, está el derecho a la asistencia, que atiende no solo la efectiva defensa técnica de intereses, sino también la situación de aquellas víctimas que se encuentran en una situación de vulnerabilidad y no puedan solventar económicamente un asesoramiento jurídico, debiendo otorgarse la debida representación legal.

Además, existen otros aspectos sustanciales, tales como el objetivo de lograr una reparación del daño o la posibilidad de extinguir la acción penal; todo lo cual ha ido generando facultades en la víctima que le permiten incidir de manera efectiva en el proceso penal, otorgándole cada vez más valor a la voluntad del particular ofendido por el delito.

En este punto, cabe citar el artículo 80 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN), el cual establece que la víctima del delito tendrá derecho:

- a) A ser informada sobre sus derechos cuando realice la denuncia o en su primera intervención en el procedimiento.
- b) A examinar documentos y actuaciones, y a ser informada sobre el estado del proceso y la situación del imputado.
- c) A aportar información y pruebas durante la investigación.
- d) A que en las causas en que se investiguen delitos contra la propiedad, las pericias y diligencias sobre las cosas sustraídas sean realizadas con la mayor celeridad posible, para el pronto reintegro de los bienes sustraídos.
- e) Cuando fuere menor o incapaz, el órgano judicial podrá autorizar que durante los actos procesales en los cuales intervenga sea acompañado por una persona de su confianza, siempre que ello no coloque en peligro el interés de obtener la verdad de lo ocurrido.
- f) A ser escuchada antes de cada decisión que implique la extinción o suspensión de la acción penal, y de aquellas que dispongan medidas de coerción o la libertad del imputado durante el proceso, siempre que lo solicite expresamente.
- g) A ser notificada de las resoluciones que puedan requerir su revisión.
- h) A solicitar la revisión de la desestimación o el archivo, aun si no hubiera intervenido en el procedimiento como querellante.⁶

Se advierte, así, un cambio de paradigma en algunos de los principios que rigen la persecución penal, otorgando en ciertos casos preeminencia a la víctima y restringiendo,

⁶ Código Procesal Penal de la Nación [CPPN]. Ley 27482 de 2018. Art. 80. 7 de enero de 2019 (Argentina)

acotando o —en ciertos casos— supliendo atribuciones del Ministerio Público Fiscal. Se amplía el protagonismo de la víctima sustancialmente, ya que puede influir concretamente en el proceso y no participa solo como mera observadora.

Estas ideas llevan implícita la aceptación de que el derecho penal puede cumplir con una función social más allá de la represión penal, que brinda nuevas alternativas en la resolución de conflictos humanos que subyace a la mayoría —si no en todos— de los casos penales. Asimismo, responde también al objetivo de hacer más efectivo el derecho de tutela jurídica de la víctima de fuerte arraigo constitucional⁷.

Definido de este modo el carácter de víctima y delineadas sintéticamente algunas de las prerrogativas esenciales de dicha posición, ahora, es necesario analizar concretamente la figura del querellante, como el mecanismo que permite a la víctima cumplir con su rol en el proceso penal acabadamente.

El querellante

Como se indicó, cuando se habla de la participación de la víctima en el proceso penal, no puede dejar de pensarse en la figura del querellante como máxima expresión de esa participación.

Cabe, no obstante, aclarar que el término de querellante comprende dos grandes acepciones que pueden diferenciarse claramente por su rol en el proceso. En efecto, por un lado, tenemos al querellante exclusivo, que es el ofendido por la comisión de un delito que ejerce la acción de instancia privada por sí, sin intervención del fiscal. En otras palabras, es el individuo que tiene potestad de participar como acusador. Este querellante podrá ejercer la acción penal en los casos expresamente establecidos en el artículo 73 y cc. del Código Penal. Este tipo de querellante actúa como un verdadero actor penal de manera autónoma, desplazando al órgano oficial, materializando sus pretensiones punitivas sobre un hecho delictivo que le da la calidad de víctima.

⁷ Convención Americana de Derechos Humanos. Art. 25. 11 de febrero de 1978; Constitución de la Nación Argentina [CN]. Ley 24430 de 1994. Art. 75. 15 de diciembre de 1994. (Argentina)

Por otra parte, se ubica el querellante particular de los delitos de acción pública, siendo este el que interesa a los fines del presente trabajo. Actúa en conjunto o de manera colindante con el Ministerio Público Fiscal en el ejercicio de las acciones públicas. Se trata de un sujeto cuya cualidad es la de ser eventual en el proceso, pues carece, en principio, de autonomía. El Ministerio Fiscal es el único legitimado para iniciar la acción penal en este tipo de delitos.

Como ya se delineó previamente, el querellante particular es en esencia la víctima de un delito de acción pública que aparece como ofendido y, precisamente por ello, se le reconoce el derecho de participar activamente del proceso, a los efectos de acreditar la existencia del hecho y aportar prueba dirimente para la comprobación de diferentes aspectos de la imputación. Cabe señalar que estas pruebas deben permitir definir la responsabilidad penal de los investigados y lograr el objetivo del proceso de averiguar la verdad real.

Para precisar el concepto de querellante, se cita a Cafferata Nores et al. (2004), quienes lo definen en los siguientes términos:

El querellante [...] es la víctima de un delito de acción pública que interviene facultativamente en el proceso penal, para acreditar la existencia de ese hecho delictuoso y la responsabilidad penal del imputado, y lograr la condena penal de los partícipes. (p. 289)

Por su parte, Clariá Olmedo (1984) señala que “en nuestro derecho es querellante el particular que produce querrela para provocar un proceso penal o que se introduce en un proceso en trámite como acusador, estando legalmente legitimado” (p. 30).

Asimismo, se pueden presentar la definición propuesta por Maier (2011), quien define al querellante de la siguiente manera:

En los llamados «delitos de acción pública», incluidos los dependientes de una instancia para su persecución, se denomina querellante —o querellante particular, o acusador particular—, en principio, a la persona, de derecho público o privado, portador del bien jurídico afectado o puesto en peligro

por el hecho punible concreto que es objeto del procedimiento, esto es, sintéticamente, al ofendido por ese hecho punible, en lenguaje usual para el derecho procesal penal, o a la víctima del hecho punible, en lenguaje usual para el derecho material o para los estudios criminológicos. (p. 681)

A partir de estas definiciones y del análisis previamente efectuado, se advierte como denominador común que, para ser legitimado como querellante, es regla que se trate del ofendido por la conducta ilícita, es decir, que debe ser el titular del bien jurídico que el delito afecta. Dicho ello, corresponde continuación consignando aquellas normas procesales que regulan precisamente los requisitos de constitución y admisibilidad del querellante particular.

Constitución y formación de la figura del querellante

La figura del querellante es receptada a nivel local tanto en el Código Procesal Penal de la Nación como en el Código Ritual de la Provincia. En efecto, en el ámbito nacional, el artículo 82 del CPPN establece que:

Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública, tendrá derecho a constituirse en parte querellante y, como tal, impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan. Cuando se trate de un incapaz, actuará por él, su representante legal.⁸

El CPPN faculta a ser querellante al ofendido, el cónyuge, el conviviente, los padres, los hijos y los hermanos de la persona que esté muerta, o bien, que se encuentre desaparecida; como así también al representante legal de un menor o incapaz.

⁸ Código Procesal Penal de la Nación [CPPN]. Ley 27482 de 2018. Art. 82. 7 de enero de 2019 (Argentina)

Por su parte, el artículo 82 *bis* amplía el concepto, en cuanto establece que los sujetos legitimados para constituirse en querellantes también pueden ser asociaciones o fundaciones registradas conforme a la ley. Esto aplica en los casos de hechos delictivos cuya naturaleza sea crímenes considerados de lesa humanidad o que se consignen como graves violaciones a los derechos humanos, siempre y cuando su estatuto esté directamente relacionado con el acto defensivo de los derechos que se consideren al respecto.

En la misma línea, y según lo previsto en el artículo 7 del Código Procesal Penal de la Provincia de Córdoba (CPPC), pueden constituirse como querellantes particulares “el ofendido por la comisión del ilícito penal, sus herederos forzosos, representantes legales o mandatarios”⁹.

En cuanto a los requisitos para constituirse en querellante, el artículo 83 del CPPN establece la forma y contenido de la querrela. Reza el artículo:

La pretensión de constituirse en parte querellante se formulará por escrito, con asistencia letrada, en forma personal o por mandatario especial que agregará el poder y deberá contener:

- a) Datos de identidad, domicilio y firma del querellante y, en su caso, también del mandatario.
- b) Datos de identidad y domicilio del querrellado o, si se ignora, cualquier descripción que sirva para identificarlo.
- c) Una relación clara, precisa y circunstanciada del hecho, con indicación del lugar y el momento en que se ejecutó.
- d) Las pruebas que se ofrezcan, indicando, en su caso, los datos que permitan llevar adelante su producción. Si se trata de testigos o peritos, además de los datos personales y domicilio, se deberán indicar los puntos sobre los que deberán ser examinados o requeridos.
- e) La acreditación de los extremos de personería que invoca, en su caso.

La presentación se deberá acompañar con una copia del escrito para cada querrellado. Si se omitiere alguno de los requisitos establecidos en este

⁹ Código Procesal Penal de la provincia de Córdoba. Ley 8123 de 1992. 16 de enero de 1992

artículo, deberá intimarse a quien efectuó la presentación para que en el plazo de tres (3) días corrija el error u omisión, bajo apercibimiento de inadmisibilidad.¹⁰

Por su parte, el CPPC, en su artículo 91, expresa las instancias y requisitos para ser querellante:

Las personas mencionadas en el artículo 7 podrán instar su participación en el proceso —salvo en el incoado contra menores— como querellantes particulares. Los incapaces deberán actuar debidamente representados, autorizados o asistidos del modo prescripto por la Ley. La instancia deberá formularse personalmente o por representante con poder general o especial, que podrá ser otorgado *apud acta*, en un escrito que contenga, bajo pena de inadmisibilidad:

- 1) Nombre, apellido y domicilio del querellante particular.
- 2) Una relación sucinta del hecho en que se funda.
- 3) Nombre y apellido del o de los imputados, si los supiere; 4) La petición de ser tenido como parte y la firma.¹¹

De acuerdo con lo que se trasluce de dichas normas —en lo que particularmente interesa a los efectos de este trabajo—, no quedan dudas de que la persona que pretende constituirse como querellante particular debe haber sido ofendida por un el hecho ilícito. En efecto, cabe señalar que la doctrina ha dejado sentado que:

Querellante es la persona que resulta directamente afectada por el delito [...], de tal manera que, para verificar esa circunstancia, se deberá conjugar el verbo a que alude la descripción típica acuñada en la ley penal [...]; por ello, puede concluirse que el derecho de querellarse (legitimidad) nace de la lesión a un bien jurídicamente protegido [...] y solo corresponde a su titular, no a quien ha sufrido un perjuicio, sin ser titular del derecho. (Navarro y Daray, 2016, pp. 373-374)

¹⁰ Código Procesal Penal de la Nación [CPPN]. Ley 27482 de 2018. Art. 83. 7 de enero de 2019 (Argentina)

¹¹ Código Procesal Penal de la provincia de Córdoba. Ley 8123 de 1992. 16 de enero de 1992

Es decir que, para ser legitimado como querellante, es regla que se trate del ofendido, es decir, el titular del bien jurídico que el delito afecta.

Establecido ello, en el siguiente capítulo me centraré en analizar si la Administración Federal de Ingresos Públicos reúne o no los requisitos para ser admitida como querellante particular en los procesos penales, donde se procura la investigación de delitos panales tributarios.

Capítulo III

AFIP como querellante particular

Ingresando al presente capítulo, y tal como antes se indicó, la Administración Federal de Ingresos Públicos interviene en múltiples fases y asume diversas funciones y roles dentro del proceso penal. En efecto —como también se mencionó—, este organismo fiscaliza, denuncia, reúne y aporta prueba. Además, opera como auxiliar en ciertos actos, y en lo que particularmente concierne al presente trabajo, AFIP se encuentra facultada para ejercer la querrela particular en los procesos penales tributarios.

Cabe señalar que dicha posibilidad de constituirse como querellante particular deriva de una disposición expresa del ordenamiento normativo que así la faculta. Concretamente, me refiero al artículo 23 del Régimen Penal Tributario, que textualmente prevé que “el organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación”¹².

Conforme lo previsto por dicha norma, y tal como se indicó en la introducción de presente proyecto de investigación, pareciera no haber lugar para una discusión sobre la potestad de la Administración Federal de Ingresos Públicos para querellar en el marco de un proceso penal formado en torno a delitos tributarios, por cuanto está efectivamente autorizada para dicho cometido a través de una disposición expresa del Régimen Penal Tributario.

Sin embargo, contrariamente a lo predicho —y más allá de dicha autorización expresa—, se han asumido distintas posturas sobre el asunto. Así, se cuestiona dicha potestad para querellar desde otros puntos de vista más sustanciales o profundos en sí y que van más allá del mero contenido específico del citado artículo 23 del Régimen Penal Tributario.

Entonces, la cuestión radica en determinar si intrínsecamente puede considerarse que, más allá de aquel dispositivo legal del artículo 23 precitado, reúne AFIP los

¹² Ley 24769 de 1996. Régimen Penal Tributario. Art. 23. 19 de diciembre de 1996

presupuestos necesarios para justificar su participación como querellante dentro del proceso penal.

Cabe así recurrir, en primer término, a los requisitos previstos por el artículo 82 del CPPN y su correlato en la legislación provincial. Recuérdese que dicha norma dispone que:

Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública, tendrá derecho a constituirse en parte querellante y, como tal, impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan.¹³

Revisado dicho dispositivo, del cual surgen los presupuestos para la constitución de querellante particular, se advierte que, en primera medida, aparece la víctima de un ilícito penal como la facultada para constituirse como tal.

Cabe entonces preguntarse, ¿el organismo recaudador es efectivamente víctima del delito tributario? Se presenta aquí una interesante discusión que tiene como punto de inicio la consideración del bien jurídico tutelado en este tipo de delitos.

Bien jurídico protegido en los delitos fiscales

Atendiendo al interrogante antes planteado, y sin perjuicio de la posición que concretamente se asuma en torno al bien jurídico protegido —ya sea considerando la Hacienda Pública en sentido dinámico, la protección del sistema tributario u otras construcciones que se han elaborado—, el punto central de este análisis es discernir si se está ante un bien jurídico individual o, por el contrario, supraindividual. En este sentido:

Los delitos de carácter tributario son, para la gran mayoría de los autores, considerados como «delitos económicos o socioeconómicos», coincidiendo que

¹³ Código Procesal Penal de la Nación [CPPN]. Ley 27482 de 2018. Art. 82. 7 de enero de 2019 (Argentina)

una de las características centrales es que el bien jurídico de este tipo de delitos es supraindividual. (Romera, 2004 citado en Cesano, 2011, pp. 7-8)

Por su parte, García Soriano (2020) cita a Bajo Fernández y Bacigalupo (2001), quienes manifiestan que:

Diferentes autores describen el bien jurídico protegido por las normas penales tributarias como el erario público, el aspecto patrimonial de la Hacienda Pública como sistema de recaudación y realización del gasto público, las funciones de los tributos, la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de derecho, el deber de lealtad del contribuyente al Estado, la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, para concluir exponiendo su criterio, según el cual todos los mencionados se encuentran en un segundo plano detrás de la protección del patrimonio de la Hacienda Pública, afectando, de este modo, los delitos fiscales toda la política económica social. (<https://lc.cx/dT9EI7>)

En función de ello, García Soriano (2020) explica que:

No obstante las disimilitudes de los autores citados, en cuanto a la denominación del bien jurídico tutelado por el ilícito en cuestión, estos consideran que el bien jurídico protegido por los tipos delictivos contemplados en el Régimen Penal Tributario Argentino es la Hacienda Pública del fisco nacional, de los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (conforme el artículo 1 del Régimen Penal Tributario). Ello así, cualquier conducta ilícita que afecte estos bienes jurídicos contraviene el orden público económico. (<https://lc.cx/dT9EI7>)

Además, citando a Romera (2004), la autora agrega que “el concepto de bien jurídico, tratándose de esta rama del sistema jurídico, es necesariamente supraindividual, ya que lo que se lesiona con la conducta prohibida es el orden público económico” (<https://lc.cx/dT9EI7>).

Por otra parte, Chiara Díaz (1997):

Coincide también en que el bien jurídico de este tipo de delitos busca proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no entendida esta como patrimonio propio del fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público. Así se diferencia una protección de la propiedad del Estado con la protección de la Hacienda Pública en sentido dinámico. (citado en García Soriano, 2020, <https://lc.cx/dT9EI7>)

Jurisprudencialmente, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, señaló que:

El bien jurídico es de carácter macrosocial y económico, siendo definible como la Hacienda Pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económica financiera del Estado y que se constituye mediante la dinámica en dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, unidos de hecho por la actividad económica del Estado moderno. Hay que buscar el bien jurídico en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no en un sentido de patrimonio del fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público, o sea, bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad quede asegurado con el régimen de tributos.¹⁴

Más allá de distintos matices sobre el tópico, la mayoría ha coincidido en que se está frente a un bien jurídico de carácter supraindividual. En efecto, en los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario no se protege el patrimonio individual, sino que se tutela un interés supraindividual, macroeconómico y social, que resulta bien representado en la protección de la Hacienda Pública. Ahora, como se delineó en las citas previas, esta no

¹⁴ CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala 1. 29 de agosto de 1996. Caso Amoreno, H.J.; CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala 2. 17 de noviembre de 1996. Caso Etime S.R.L.; CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal). 11 de agosto de 1998. Caso Pardo García, H.

puede ser entendida como protección del patrimonio del fisco, sino, en un sentido dinámico, como sistema de recaudación de ingresos para solventar el gasto público.

Esto implica, en definitiva, que de acuerdo con la caracterización del bien jurídico, no hay en principio un sujeto identificado en sí mismo como titular de la protección. Sin perjuicio de ello, se ha considerado que el destinatario de las lesiones a ese bien resulta ser la Administración de Ingresos Públicos, como órgano del Estado encargado de establecer la política tributaria y recaudar los recursos para solventar la hacienda del Estado.

La consideración de la AFIP como víctima o no de los delitos fiscales puede generar diversas opiniones, reflejando perspectivas variadas en la comunidad legal. Así, se han formado distintas posturas a favor y en contra de tal concepción, cada una con incidencia en la aceptación o no de AFIP como querellante particular en los procesos penales.

Posiciones en contra de la concepción de víctima

En razón de ello, se ha interpretado que, sin perjuicio de la facultad que otorga el artículo 23 de la Ley 27430, AFIP no puede ser considerada víctima en los términos de la Ley 27372, por no ser la persona ofendida directamente por el delito. Se entiende, en tal sentido, que la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene como función recaudar fondos que, en definitiva, no forman parte de su patrimonio; surgiendo ello palmariamente cuando se trata de los recursos de la seguridad social, en donde la auténtica víctima serían los trabajadores.

En esta posición, puede decirse que, cuando la ley de víctimas y los demás instrumentos internacionales contemplan a la víctima y le reconocen ciertos derechos, evidentemente se refieren a personas vulnerables, más no al organismo recaudador de impuestos, que se encuentra revestido de innumerables prerrogativas y ocupa un lugar de preponderancia en la administración pública del país, con ilimitado acceso a la información sobre los contribuyentes y terceros.

En este sentido, se ha sostenido jurisprudencialmente que la AFIP no puede ser considerada víctima en los términos de la Ley 27372, sin perjuicio de la facultad que le

otorga el artículo 23 de la Ley 27430 de constituirse en querellante particular. Al respecto, tal como se menciona en el caso *GRUPO FMS S.A.S. CUIT N° 30-71704504-8 s/ Infr. Ley 27430*, no debemos olvidar que:

La AFIP es el organismo técnico especializado más poderoso de la administración pública del país. Que es claro que cuando la ley, los tratados internacionales y la jurisprudencia nacional y supranacional reconocen a la víctima en su condición de tal, una serie de derechos se están refiriendo a **personas físicas, psíquicas y/o económicamente vulnerables** y no, claramente, al organismo recaudador de impuestos nacionales.

Si bien la Ley 27372 habla de **persona ofendida directamente por el delito**, y no aclara que se trata de una persona física, lo cierto es que, cuando en el inc. b) se refiere a las víctimas indirectas, menciona a **“al cónyuge, conviviente, padres, hijos, hermanos, tutores o guardadores en los delitos cuyo resultado sea la muerte de la persona con la que tuvieren tal vínculo, o sí el ofendido hubiere sufrido una afectación psíquica o física que le impida ejercer sus derechos”**.

Es claro, entonces, que la AFIP en modo alguno responde al concepto de víctima previsto por la Ley 27342.¹⁵

El citado fallo indica que ninguno de los antecedentes e instrumentos aplicables en la materia permite considerar como víctima a un organismo público cuya función es la de recaudar impuestos, gozando para el ejercicio de su función de inmensas facultades, muchas de las cuales ejecuta, incluso, de manera coercitiva.

Dicho en otros términos, la normativa tiende a proteger a las víctimas vulnerables o débiles frente al Estado y su eventual inacción; pero no dota de más facultades a uno de los organismos del Estado que goza de mayores potestades.

En conclusión, según esta posición, la Administración Federal de Ingresos Públicos no puede ser considerada víctima en los términos de la Ley 27372, por no ser la persona ofendida directamente por el delito. A esto, se puede agregar que es casualmente la imposibilidad de considerar a AFIP como víctima lo que justifica y torna necesario el dictado de una norma expresa, a saber, el artículo 23 del Régimen Penal Tributario, que

¹⁵ Juzgado Federal N.º 3 de Córdoba. 27 de julio de 2023. Caso GRUPO FMS S.A.S. CUIT N° 30-71704504-8 s/ Infr. Ley 27430.

la faculte a constituirse como querellante en las causas seguidas por delitos de índole tributario, para dotarla de una intervención más activa.

En este sentido, se ha expedido también la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, en los autos *N.N. s/violación de secretos-denunciante: Fiscal Federal N.º 1 de cba. s/denuncia*, del 14 de marzo de 2023. En este caso, se hizo concreta referencia a la Unidad de Información Financiera (UIF) y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), dejándose sentado que los titulares de algunos organismos estatales no resultan necesariamente víctimas de aquellos delitos que ofenden bienes jurídicos colectivos, aun cuando —conforme a las previsiones legales— pueden eventualmente intervenir en los procesos penales como querellantes.

Posiciones a favor

Como contrapartida, se ubican quienes consideran que la Administración Federal de Ingresos Públicos sí reviste la condición de directa ofendida y, por ende, de víctima. Estas posiciones argumentan no sólo su constitución como querellante, sino el acceso a todas las facultades que otorga aquella condición.

Se alega, en tal sentido, que la Ley 27372 contiene importantes reformas y otorga amplias facultades a la víctima, aun cuando no se constituye en querellante particular, a fin de garantizar la tutela de sus derechos y el acceso a la jurisdicción. Conforme dicha Ley, se entiende por víctima a toda persona directamente ofendida por el delito. De modo similar, el artículo 82 del Código de Procedimiento Penal de la Nación permite que se constituya como querellante toda persona con capacidad civil que sea afectada por un delito de acción pública, pero sin realizar ninguna diferenciación entre personas físicas o jurídicas, ni tampoco respecto a su condición económica o posicionamiento en la estructura social.

Recurriendo nuevamente al bien jurídico protegido por los delitos tributarios, en posiciones más extremas se ha puesto énfasis en la actividad de recaudación y protección del erario público de AFIP, posicionando así al órgano recaudador como afectado directo por las conductas que interfieran en dicha tarea que por excelencia despliega.

En este sentido, doctrinariamente se ha citado a la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, en cuanto:

Estableció que el bien jurídico protegido por el delito de evasión tributaria es la intangibilidad de la recaudación de los tributos para permitirle cumplir al Estado sus objetivos específicos (CSJN, Fallos: 314:1376; 320:1962) y también la reafirmación de la vigencia del régimen impositivo, sancionando los quebrantamientos típicos y antijurídicos de los deberes normativos impuestos por otras ramas especiales del derecho, amparando también la fe pública respecto de maniobras, artilugios y otras conductas enderezadas a incumplir el pago de tributos. (Borinsky et al., 2012, pp. 33-34)

De tal modo, si el bien jurídico protegido en los delitos de la Ley Tributaria concierne de manera principal a la expectativa de recaudación y corresponde a AFIP arbitrar los mecanismos para cumplimentar con dicha expectativa, indefectiblemente se verá afectada orgánicamente frente a las conductas ilícitas que vulneren dicho objeto. Recuérdese que el artículo 3 del Decreto 618/1997 establece que:

La AFIP será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, aplicando las normas legales correspondientes. Tendrá las funciones y facultades de los organismos fusionados mencionados en el artículo 1 del presente y, en especial, las detalladas en este artículo, sin perjuicio de las conferidas por otras normas [...]: **la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas** [negrita añadida].¹⁶

Así, se entiende que los delitos tributarios afectan de modo directo a la Hacienda Pública y que, siendo AFIP la encargada —entre otras actividades— de la recaudación y la fiscalización en representación del Estado, resulta en definitiva destinataria del bien jurídico lesionado. Por ende, reviste la condición de ofendida directa y, en consecuencia, de víctima, por las lesiones a dicho bien jurídico.

¹⁶ Decreto 618 de 1997. Administración Federal de Ingresos Público. Organización y competencias. Autoridades Administrativas. Requisitos. Art. 3. 10 de julio de 1997

No hay dudas de que la Hacienda Pública se ve afectada por la comisión de los delitos de índole tributario y, entonces, desde esta óptica, tomando en cuenta las previsiones de la Ley 27372, la Ley Penal Tributaria y las funciones propias de AFIP, se entiende que esta goza de la condición de ofendida directa y víctima, estando así plenamente justificada su aceptación dentro del proceso penal como querellante para actuar en defensa directa de sus intereses y en representación del Estado.

Cabe invocar la jurisprudencia de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos García Moritán, donde se dijo que:

La Ley 17516 regla la facultad de ser querellante del Estado nacional, ya que, como persona jurídica, tiene la capacidad de estar en juicio y constituirse como tal. Esto es así, a partir de lo dispuesto en el artículo 10 de la mencionada norma, en cuanto establece que salvo los casos en que por ley se autorice un régimen especial, el Estado nacional y sus entes descentralizados serán representados y patrocinados ante los tribunales judiciales y organismos jurisdicciones y administrativos, nacionales o locales [...] en Capital Federal, por los letrados dependientes de los servicios jurídicos de los respectivos ministerios, secretarías de Estado, reparticiones o entes descentralizados. En esa misma línea, en su artículo 4, dispone que el Estado podrá asumir el carácter de parte o querellante en todos los casos en que esté comprometido el orden público o el interés público, y particularmente cuando se cometan delitos contra la seguridad de la Nación, los poderes públicos y el orden constitucional.¹⁷

Puede también, en esta línea, citarse jurisprudencia que ha reconocido expresamente el carácter de AFIP como víctima de los delitos de orden tributario, otorgando efectiva y activa participación, aun cuando no se hubiera constituido en querellante particular; pese estar habilitada para hacerlo en los términos del artículo 23 del RPT, con lo cual se realza aún más su papel de ofendido directo.

Así, atendiendo a los diferentes aspectos que se han ido tratando, cabe comenzar citando el voto del Dr. Hornos de la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos *TECRAN SA s/ recurso de casación*, donde se hizo lugar al recurso de casación

¹⁷ CFCP (Cámara Federal de Casación Penal). 5 de septiembre de 2014. Caso García Moritán, Roberto s/recurso de casación

contra el archivo de una denuncia, que fuera deducido por AFIP en carácter de víctima. Allí, luego de indicar que la víctima del delito es la persona directamente ofendida, el magistrado señaló que:

Las personas jurídicas pueden reunir esta condición, pues la norma no efectúa distinción alguna en el sentido pretendido, y es entonces que resultan plenamente aplicables las consideraciones que se han efectuado, aun en relación con las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación, en cuanto al concepto de persona «particularmente» ofendida por el delito, en tanto sea la persona, de derecho público o privado, portadora del bien jurídico afectado o puesto en peligro por el hecho punible concreto que es objeto del procedimiento; esto es, sintéticamente, al ofendido por ese hecho punible. En consecuencia, no se advierte que corresponda efectuar la distinción en la que se sustenta la decisión cuestionada, mediante la que se concluye que la AFIP no reúne la calidad de víctima a la que el Código Procesal Penal Federal le otorga el derecho de recurrir el archivo de las actuaciones (artículo 80, inciso j), por no tratarse de una persona física o humana, en tanto, el artículo 79 de dicho cuerpo normativo no efectúa la aludida diferenciación.¹⁸

Otros fallos del mismo tribunal también han reconocido la calidad de víctima de AFIP. En este sentido, se hizo lugar al recurso de casación deducido por AFIP desde la posición de víctima en los autos *Legajo N.º 1 – Víctima: Administración Federal de Ingresos Públicos. Imputado: Ferreyra, Héctor Daniel s/ legajo de casación*, del 8 de mayo de 2023, donde se investigaban conductas relacionadas con el delito de retención indebida de tributos de la seguridad social; como así también en autos *MC CORMACK Carlos Alberto S/Infracción Ley 24769*, del 14 de octubre de 2020, relativos al delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

Por su lado, la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal también ha reconocido el carácter de damnificada de AFIP en autos *Chiozzi, Osvaldo Francisco y*

¹⁸ CFCP (Cámara Federal de Casación Penal), Sala IV. 2019. Caso *TECRAN SA s/ recurso de casación*

otro *s/recurso de casación*, de fecha 28 de septiembre de 2022, sustanciado con motivo de la presunta comisión del delito de contrabando documentado agravado.

También, le reconoció la calidad de víctima a AFIP, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N.º 1, en autos *Principal en Tribunal Oral TO01 - Imputado: Lorenzo, Néstor Osvaldo s/infracción Ley 24769. Querellante: AFIP*, en sentencia dictada el 14 de septiembre de 2022. En este caso, se señaló que:

En las circunstancias vinculadas no se verifica un «acuerdo» conforme a la normativa vigente, ya que la AFIP-DGI, en su calidad de víctima, no ha prestado conformidad al ofrecimiento efectuado por Néstor Osvaldo Lorenzo, imposibilitan la aplicación del instituto pretendido.¹⁹

En similar sentido, la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico, en autos *C. A. C. D. S. S.A. s/infracción Ley 24769*, del 27 de septiembre 2019, hizo referencia a la condición de víctima de AFIP al resolver una cuestión relativa a la aplicación del instituto de la reparación integral del daño (artículo 59, inciso 6, del CP).

En esta misma línea, cabe citar jurisprudencia local de la Justicia de Córdoba. Una de ellas emana del Tribunal Oral en lo Criminal Federal N.º 1, en autos *Principal en Tribunal Oral TO01 – Denunciado: San Lucio S.A. y otros s/infracción Ley 24769. Víctima: Diez, María Elisa*, de fecha 28 de junio de 2023. En este caso, la Administración Federal de Ingresos Públicos fue convocada a participar como víctima en el incidente de reparación integral, por no haberse constituido como querellante particular.

Del mismo modo, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N.º 2 de Córdoba, en los autos caratulados *Principal en Tribunal Oral TO01 – Denunciado: Bugnone, Luciano Emanuel s/infr. Ley 24769. Denunciante: AFIP*, del 25 de noviembre de 2022, reconoció a AFIP como víctima de delitos fiscales.

Finalmente, cabe mencionar la resolución dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en autos *Vasconi, Aldo Luis s/evasión simple tributaria. Denunciante: AFIP (DGI), Dirección Regional Río Cuarto*, de fecha 8 de julio de 2021. Allí se señala que:

¹⁹ Tribunal Oral en lo Penal Económico N.º 1. 14 de septiembre de 2022. Caso Principal en Tribunal Oral TO01 - Imputado: Lorenzo, Néstor Osvaldo s/infracción Ley 24769. Querellante: AFIP

El organismo recaudador podría ser considerada como aquella institución damnificada por el accionar del imputado. Si bien es cierto que la víctima del delito investigado es la comunidad y más precisamente el erario público de la comunidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene justamente a su cargo el cuidado de las arcas del Estado, como así también el deber de recaudar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Podríamos decir entonces que se encuentra legitimada para representar los intereses difusos de las víctimas del delito de evasión simple tributaria.²⁰

En esta línea de pensamiento, el Fisco —como órgano de recaudación del Estado— se encarta en la posición de titular del bien jurídico y, justamente por ser el destinatario de la protección de este bien jurídico supraindividual, se acepta que, representado por los funcionarios designados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, actúe como querellante dentro del proceso penal.

Cabe señalar que el término «directo ofendido» en las posiciones más laxas y amplias comprende, en primer término, al titular del bien jurídico protegido; pero también engloba y acoge, en segundo término, a quien, sin ser específicamente titular del bien, haya sufrido un perjuicio real y directo como consecuencia de alguna de las conductas lesivas.

La condición de damnificado queda comprendida en la interpretación de «ofendido penalmente» que legitima su actuación en este proceso, de acuerdo con una exegesis armónica y compatible con los derechos de las víctimas y el efectivo acceso a la justicia y tutela judicial. Esto, conforme a la Ley de Víctimas —Ley 27372— y artículos 82, concordantes y siguientes del CPPN. En este sentido, Daray (2021), al referirse a la víctima, señala que:

Para determinar la «persona ofendida» en forma directa por el delito, debe diferenciarse entre lesión u ofensa y daño o perjuicio causado por el delito. La primera será la razón de ser del proceso penal, y hará que quien la sufra deba ser

²⁰ Juzgado Federal de Bell Ville. 8 de julio de 2021. Caso Principal en Tribunal Oral TO01 – Denunciado: Bugnone, Luciano Emanuel s/infr. Ley 24769. Denunciante: AFIP

considerado como víctima, desde tal óptica; mientras que el segundo solamente podrá ser introducido en este proceso mediante el ejercicio de la acción civil. Por ejemplo, si A sufre la sustracción de un vehículo de su propiedad, B —su aseguradora— no resultará ser la persona «ofendida directamente» por la comisión del delito de hurto, por más que deba sufragar el valor del seguro contratado por A y, así, soportar el daño o perjuicio.

En el ejemplo dado, solo A podrá ser considerado víctima en los términos de la disposición en comentario y quien, con arreglo a las disposiciones pertinentes podrá constituirse en parte querellante, por ser titular del bien jurídico protegido y lesionado en el caso dado. Los otros solamente tienen derecho a exigir la reparación mediante la acción civil resarcitoria (CNCP, Sala II, JPBA, 112-113-266).

[...] Así es porque el derecho a ser tenido como víctima y la consecuente legitimidad para querellarse nace de la lesión a un bien jurídicamente protegido. (p. 372)

Sobre la cuestión, la jurisprudencia ha entendido que “la invocación del bien jurídico protegido para determinar la legitimación procesal activa no resulta una pauta definitoria, puesto que no se ha de excluir la protección subsidiaria de otros bienes garantidos; siempre que derive un perjuicio directo y real, quien lo sufre se encuentra legitimado para ejercer el rol de querellante” y que no corresponde excluir a aquellos bienes que podrían encontrarse garantizados en forma secundaria o subsidiaria en aquellos casos en los que el accionante no coincide con el titular del bien jurídico afectado por el delito (pp. 199-100)

En este punto, resulta oportuno traer a colación los autos *Michante, Valentina Rebeca*, de la Sala III del CNCP, donde se discutió la participación de AFIP como querellante en un caso de asociación ilícita en los términos del artículo 210 del Código Penal; en tanto a la fecha del hecho no se encontraba legislada concretamente como figura autónoma de la asociación ilícita fiscal. Ante el cuestionamiento sobre la participación de AFIP, la Cámara Nacional en lo Penal Económico dio, en un principio, razón a la defensa, determinando la exclusión del organismo recaudador como querellante particular.

Recurrido ello, la Cámara Nacional de Casación Penal analizó las condiciones de legitimación activa para constituirse en querellante particular, especialmente en este caso,

teniendo en cuenta el delito imputado que, como se dijo, era el de asociación ilícita — artículo 210 del CP—. El citado Tribunal hace concreta referencia al artículo 82 del CPPN y señala, como característica fundamental del dispositivo, que tiene tal calidad el particularmente ofendido por un delito de acción pública, brindando luego precisiones para definir si AFIP reunía o no tal carácter.

Efectúa, así, una distinción entre los conceptos de «ofendido» y «damnificado». Sobre primero, expresa que siempre se le ha reconocido legitimación para constituirse en parte querellante, por cuanto es el titular del bien jurídico tutelado que el hecho delictuoso lesiona y, por ende, se erige como persona que ha sufrido las consecuencias del delito de un modo directo e individual, resultando ser el sujeto pasivo del delito.

Respecto del damnificado, se indica en el fallo de cita que, si bien no es el titular del bien jurídico afectado por el ilícito, es quien ha recibido un perjuicio real y concreto que lo habilita para accionar. El fallo continúa indicando que, de este modo, no se protege solamente el bien jurídico tutelado por la norma penal y que aparece violado por la conducta que constituye el contenido de la imputación, sino que no quedan excluidos aquellos bienes garantizados secundaria o subsidiariamente, entendiéndose que quienes sufren un perjuicio directo y real pueden constituirse como querellantes particulares.

En dicho precedente, más allá de encontrarse frente a una asociación ilícita en los términos del artículo 210 del CP y no ante una asociación ilícita fiscal, por considerar la Cámara que había afectaciones de tipo tributario, concluyó que, si bien AFIP no tenía calidad de ofendido particular, sí tenía claramente el carácter de damnificado, lo que la habilitaba a querellar.

Expuestas estas diferentes posiciones, la discusión en torno a si AFIP reúne o no los requisitos intrínsecos para constituirse como tal, resulta una cuestión sumamente debatible. Como se ha ido señalando, hay posturas que rechazan esa posibilidad frente a otras que sí la aceptan y justifican su intervención en tal carácter; incluso, bajo el visto bueno del artículo 82 del CPPN. Ello, ya sea posicionando a AFIP como particular ofendido frente a delitos tributarios específicos o, incluso, por vía de la consideración de su carácter de damnificado que también lo habilitaría a querellar.

Posición personal

Desde mi punto de vista, pese a que gran parte de la doctrina y la jurisprudencia ha acordado a AFIP el carácter de víctima, entiendo que más allá del ilógico de brindar sobreprotección a uno de los organismos más poderosos de la administración, tampoco reúne en esencia dicha calidad, al menos no desde la óptica de la Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos, —Ley 27372—, en cuanto define a la víctima como la persona «ofendida directamente» por el delito. Del mismo modo, tampoco podría ser concretamente AFIP considerada como la «damnificada».

En este sentido, como se ha ido delineando a lo largo del presente trabajo, el bien jurídico protegido en los delitos tributarios —más allá de algunas disquisiciones— tiene su eje en la protección de la Hacienda Pública en sentido dinámico, coincidiendo la mayoría que se trata de un bien jurídico de carácter supraindividual o colectivo, lo que redundaría en que no haya un sujeto particular identificado en sí mismo como titular.

Dicho ello, cabe indicar que al Estado se le concede la atribución de representar ciertos intereses colectivos y actuar como garante de bienes jurídicos de carácter supraindividual, no escapando a ello la protección de la Hacienda Pública.

Así, el Estado —o por qué no, la sociedad en general pero personificada en el Estado— resulta ser en definitiva quien mejor se identifica como destinataria de la protección y quien recibe la ofensa o soporta un perjuicio frente a los delitos de índole fiscal.

Desde esta concepción y por ser el Estado, como personificación de la sociedad, el destinatario de la protección de este bien jurídico supraindividual, es que puede en cierto modo justificarse su intervención en aquellos procesos seguidos por conductas que la ofendan, haciéndose presente a través de los distintos organismos que mejor representan sus intereses según cada materia, concretamente, en este caso, AFIP.

Reitero, entonces, que justamente por esta circunstancia y por ser el Estado el garante de la protección de este bien jurídico supraindividual es que se ha aceptado legislativamente que -representado por los funcionarios designados de la Administración Federal de Ingresos Públicos- actúe como querellante dentro del proceso penal.

Ahora bien, el Organismo recaudador no es víctima directa o la persona particularmente ofendida por el delito en términos conceptuales ni legales, sino que actúa en representación de quienes serían los verdaderos ofendidos o, en último término, damnificados.

En este sentido, no obstante que corresponda a AFIP dirigir la política tributaria y sea la encargada de la recaudación, entiendo que los delitos de índole tributario no le ocasionan una ofensa o perjuicio directo como para posicionarla en calidad de víctima, más allá de la injerencia que puedan tener en el desarrollo de su actividad.

Justamente en razón de ello, por no surgir de manera evidente la calidad de víctima y ofendido directo de AFIP, es que ha tenido que preverse y admitirse —a través de una norma expresa, a saber, el artículo 23 del Régimen Penal Tributario— la participación de la Administración Federal de Ingresos Públicos como querellante particular dentro del proceso penal. Dicho de otra manera, si fuera evidente que es el particularmente ofendido en los términos previstos procesalmente, no sería necesaria una disposición expresa que así lo prevea.

Plasmadas las diferentes posiciones, cualquiera sea la que se asuma, y más allá de la dificultad para llegar a un consenso absoluto, es indiscutible que, conforme la disposición expresa del artículo 23 del Régimen Penal Tributario, AFIP está expresamente facultada para constituirse como querellante particular en el proceso penal, con lo cual la discusión pareciera infecunda.

No obstante, ello no es así, toda vez que sirve de base para responder a otros interrogantes y da lugar a plantearse si desde la aceptación como querellante -y más aún como víctima- no se deriva de una afectación a otros principios que conforman el debido proceso legal, tal como la paridad de armas, cuestión que será abarcada en los siguientes capítulos, planteando el problema y proponiendo algunas posibles soluciones a los cuestionamientos.

Capítulo IV

La paridad de armas

Tras el análisis efectuado en el capítulo precedente, se ha dejado establecido que, más allá de las discusiones y cuestionamientos en torno al carácter de víctima u ofendido de la AFIP en relación con los delitos de carácter tributario, para ser admitida como querellante —en los términos del artículo 82 del CPPN—. Dicho organismo indudablemente ostenta tal prerrogativa en el proceso penal, en virtud de la previsión expresa del artículo 23 del Régimen Penal Tributario que expresamente hoy lo prevé.

Ahora bien, saldado ello, cabe ingresar a otra cuestión que también despierta interrogantes a la hora de considerar la participación de AFIP como querellante particular y que, al menos, produce un llamado de atención para valorar su actuación interesada en el proceso, en contraste a sus demás funciones y la de otros organismos que representan también los intereses del Estado.

En efecto, se debe tener en cuenta que, en todo proceso penal, como contracara de la querrela hay un imputado, con lo cual la intervención otorgada al Estado a través de sus distintos órganos, en particular a AFIP como querrela, da lugar a la siguiente pregunta: ¿se respeta la igualdad o paridad de armas?

Es sabido que un aspecto fundamental del sistema acusatorio, que ha sido receptado por los tratados de derechos humanos con rango constitucional (Pacto de San José de Costa Rica, aprobado por Ley 23054 y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aprobado por la Ley 23313; ambos instrumentos internacionales incorporados en el artículo 75, inciso 22, de nuestra Constitución Nacional), está constituido por el principio de igualdad de armas. Es decir, por la paridad relativamente real que debe existir dentro del proceso penal entre acusador y acusado, debiendo garantizarse a ambos, de manera igualitaria, la posibilidad de acceso a la protección de sus intereses y derechos.

La paridad de armas constituye un principio básico del derecho que forma parte, a su vez, del conjunto de garantías previstas normativa y convencionalmente para la consecución del denominado debido proceso legal; es decir, para obtener un proceso justo y equitativo que respete el colectivo de principios y garantías previstas para las distintas partes intervinientes en la contienda.

Concretamente, el principio de igualdad de armas consiste en reconocer y otorgar a las partes que comparecen a proceso, tanto a la parte acusatoria como a la contraria, las mismas herramientas y medios de ataque y de defensa, de modo de asegurar a todos, igualdad de posibilidades a la hora intervenir y defender sus derechos. Esto, además, bajo el control objetivo e imparcial de un juez, que actúa como director del proceso.

En este punto, cabe citar el fallo de la Cámara Federal de Casación Penal, Sala II, en autos *Zaccaria Juan Antonio y otros s/ recurso de casación*, sentencia de fecha 20 de noviembre de 2013, donde se expresa:

El principio de igualdad de armas, como garantía fundamental que resguarda la efectividad de la contradicción, significa reconocer a las partes los mismos medios de ataque y de defensa, es decir, idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación. Ahora bien, esta igualdad no debe ser interpretada como la exigencia de garantizar una igualdad matemática. Lo que se requiere es que exista igualdad de oportunidades y, fundamentalmente en la etapa del plenario, donde delimitado ya el objeto del juicio, se proponen y producen pruebas, se las controla y se alega sobre su mérito.²¹

Esto implica que “cada parte debe tener una oportunidad razonable para presentar su caso en condiciones que no la pongan en desventaja con respecto a su oponente”²².

A fin de comprender el alcance e implicancias del este principio, cabe efectuar algunas consideraciones sobre los dos términos o conceptos que lo conforman, a saber, «igualdad» y «armas».

Respecto al primer término, es decir, «igualdad», se puede señalar que el Estado tiene la responsabilidad de tratar igualitariamente a todos los sujetos que se encuentren frente a una misma situación y que se sometan a su órbita de actuación y decisión.

Esta obligación del Estado se traspa también al proceso penal, donde el concepto de igualdad está dirigido a ordenar que todas las partes, de acuerdo con sus respectivas

²¹ CFCP (Cámara Federal de Casación Penal), Sala II. 20 de noviembre de 2013. Caso *Zaccaria Juan Antonio y otros s/ recurso de casación*

²² Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sentencia del 22 de febrero de 1996. Caso *Bulut v. Austria*

posiciones y funciones, reciban un igual trato procesal y que no se desbalancee el poder hacia alguno de los extremos que participan del pleito.

En esta línea doctrinaria, Caferatta Nores et al. (2004) enseñan que la igualdad ante los tribunales deriva de la dignidad personal. Dicen los autores que:

Como corolario del principio de igualdad ante la ley (artículo de la 16 de la Constitución Nacional), la legislación supranacional sobre derechos humanos de nivel constitucional (artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional) establece que «todas las personas son iguales ante los tribunales y las cortes de justicia» (artículo 14.1, PIDCP [Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos]). (p. 127)

Continuando, Caferatta Nores et al. (2004) explican que:

Ello requiere que se acuerde tanto a la víctima, que reclama investigación y juicio, como al imputado, durante el proceso penal, un trato que será igual, cualquiera sea su condición personal. [...] A la vez, cualquiera que sea el sentido que esa adopte, deberá ser equitativa e imparcial y fundarse solamente en la prueba y en la ley. Esto exige que no se hagan (ni en la ley ni en la práctica) excepciones personales respecto a la formación o a la prosecución de causas penales, ni a la posibilidad de intervenir en ellas.

[...] Tampoco podrá admitirse un tratamiento diferencial (ni mejor ni peor) de las víctimas que reclaman penalmente, ni de los imputados, por razones económicas, sociales, religiosas, políticas o culturales, etc. (pp. 127-128)

La igualdad se ve aquí representada en el ofrecimiento de las mismas oportunidades de participación y la misma predisposición a la hora de receptar los aportes que cada parte efectúe, de modo tal que la participación acordada no sea meramente ilusoria o formal. En este sentido, se ha dicho también que:

La normativa supranacional que integra el nuevo sistema constitucional exige que la defensa del imputado se desarrolle en condiciones de plena igualdad con la acusación, lo que se grafica con la alocución paridad de armas. Esto ocurrirá

cuando aquel tenga no solo en teoría, sino también en la práctica, las mismas posibilidades (reales) que el acusador para influir en las decisiones de los jueces, sobre el caso. (Cafferata, 2011, p. 124)

Por otra parte, con el término «armas», se engloba a los diferentes mecanismos de ataque y defensa que precisamente poseen las distintas partes que interactúan en el proceso para materializar sus pretensiones y articular la defensa de sus intereses.

Si bien la determinación de tales armas derivará concretamente de las diferentes normas procesales, resultando de gran variedad, puede concentrárselas en el acceso a toda la información, a contar con asistencia técnica y la posibilidad de activar todas las herramientas procesales para confrontar los planteos de las demás partes; tales como la posibilidad de producir y acceder a la prueba, participar de los diferentes actos y contar con los recursos para cuestionar decisiones.

Plasmados brevemente estos conceptos, puede metaforizarse el principio de igualdad de armas, señalando que el proceso penal representa una interacción o diálogo entre partes, donde, mediante el intercambio de ideas y pareceres, se intenta defender las posiciones de cada uno. Todo ello encaminado al logro de un objetivo superior, que es el de alcanzar la verdad real y que, si bien no siempre es acompañado por los propios oradores o partícipes del debate, debe ser siempre procurado por quien dirige esta interacción, a saber, el juez.

Ahora bien, para que ese intercambio de pareceres, ideas, propuestas, etc., sea posible y enriquecedor, debe otorgarse a las partes las mismas posibilidades de participación, contando cada una desde su rol con herramientas eficaces para defender sus intereses.

Solo así será viable un verdadero intercambio de posturas que sea productivo para el planteamiento y defensa de intereses, permitiendo el enriquecimiento y profundización de los diversos aspectos debatidos y que contribuirá al objetivo final del proceso de arribar a la verdad real.

De lo contrario, si solo se da preeminencia a una de las partes y no se otorga participación a las demás o se hace caso omiso a sus planteos, se estaría frente a un

monólogo que ahogará indefectiblemente las ideas de la otra parte, ensordeciendo al receptor del mensaje.

Allí entra en juego el principio de igualdad de armas, para corregir desbalances propios de las diferentes posiciones que ocupan los sujetos procesales. Este principio aspira a lograr una equiparación de su poder de fuego, aun cuando objetivamente aquella no pueda ser absoluta.

En efecto, si bien se busca el equilibrio, este objetivo no puede desconocer diferencias radicales entre las distintas partes que intervienen en el proceso. En este sentido, los órganos del estado, tales como la Fiscalía, o en el caso que aquí puntualmente nos atañe, la AFIP como querellante, por su propia esencia, estructura y función, gozan en la mayoría de los casos de una posición considerablemente más ventajosa que aquella que detenta el simple individuo que es llamado a proceso, el cual no dispone del mismo poder de acción.

Esta diferencia, que resulta prácticamente inescindible de la propia naturaleza de cada una de las partes, no puede ser desatendida y exige ahondar en esfuerzos para evitar aquellas circunstancias que puedan profundizar el desequilibrio, estableciendo mecanismos de moderación del más fuerte y protección de la parte débil, para jerarquizar su participación e influencia en el proceso.

Esto no significa dar siempre preeminencia al imputado por sobre el resto de las partes y sujetos intervinientes, que también gozan del derecho a que se respeten sus oportunidades; pero, dada la clara ventaja que detentan los organismos estatales, se advierte necesario realzar la posición de quien es considerada la parte más desfavorecida para contrarrestar el poder del Estado.

¿La participación de AFIP vulnera la paridad de armas?

Este principio fundamental, que busca equilibrar las fuerzas en el ámbito judicial, se entrelaza con la presencia activa de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como parte querellante. Se vuelve aquí al interrogante respecto si la participación de distintos órganos del Estado en el proceso penal, en particular de la Administración

Federal de Ingresos Públicos como querellante, no vulnera en definitiva el principio de paridad de armas.

Este análisis explorará, a continuación, la sinergia entre la paridad de armas y el rol de la AFIP, desentrañando las implicancias legales y estratégicas que surgen cuando la búsqueda de justicia se fusiona con la defensa de los intereses fiscales.

En la práctica, se advierte que, en los procesos en los que el Estado participa activamente, dicha paridad puede verse diluida y la intervención de AFIP dentro del proceso penal como querellante particular genera efectivamente desafíos en relación con el mencionado principio.

Los obstáculos que se presentan en el camino de la paridad de armas, con la AFIP actuando como querellante particular, son diversos y desafiantes.

En primer lugar, la disparidad de recursos entre las partes puede socavar la igualdad procesal, ya que aquellos que cuentan con mayores capacidades financieras pueden acceder a defensas más robustas. Además, la complejidad de los casos fiscales y la evolución constante de las leyes tributarias generan un desafío adicional, dificultando la tarea de mantener un equilibrio informativo entre ambas partes.

En este sentido, al ser AFIP un organismo gubernamental con recursos y poderes significativos —para no decir ilimitados dentro de su esfera de actuación—, puede contar con evidentes ventajas en términos de acceso a información, pruebas y expertos técnicos que pueden no estar al alcance de la defensa del acusado y no se corresponden con su poder de acción para contrarrestar los ataques y articular una efectiva defensa.

Téngase en cuenta, en este aspecto, que la Administración Federal de Ingresos Públicos posee una elaborada ingeniería para la recolección de información y cuenta con acceso a datos reservados de las personas que, inclusive, hasta en oportunidades son desconocidos por estas. Asimismo, cuenta con el respaldo del Estado en materia de recursos económicos, pudiendo obtener colaboración de otros organismos del ente para ejercitar su actividad procesal de manera acabada.

Esto la posiciona en una situación mejorada frente al particular y podría sostenerse que genera asimetría en el proceso penal, donde la defensa enfrenta dificultades para obtener y presentar pruebas de manera equitativa frente a la acusación.

Se ha sostenido que:

El estudio de los estándares fijados por el sistema interamericano de derechos humanos indica que, durante el proceso, es frecuente que la disímil situación social o económica de las partes litigantes impacte en una desigual posibilidad de defensa en juicio. La desigualdad procesal puede darse también en el litigio de casos vinculados a derechos sociales frente al Estado, como resabio de posiciones tradicionales del derecho administrativo que suelen conferir privilegios al estado con relación a sus administrados. (Yani, s.f., <https://lc.cx/FB14MI>)

Asimismo, la posible influencia de intereses estatales en casos fiscales puede distorsionar el terreno de juego, afectando la imparcialidad del proceso. La necesidad de salvaguardar la integridad del sistema judicial, mientras se persiguen objetivos fiscales concretos, presenta un delicado equilibrio que, a menudo, se ve amenazado por intereses externos.

Así, los reparos a la actuación de AFIP y su consideración como un organismo omnipotente genera una resistencia cultural a su participación como querellante particular, motivada por una percepción de desequilibrio que mina la confianza de su intervención en el proceso.

Por otra parte, cabe tener aquí en cuenta, más allá de divisiones de competencia y funciones, que el Estado funcionalmente es uno solo. Pese a ello, en procesos penales puede advertirse que —en algunos casos— tiene múltiples organismos actuando en su representación y en defensa de sus intereses.

En efecto, más allá de la intervención del Ministerio Público Fiscal como titular de acción y en representación de la sociedad en general, ante la eventualidad de encontrarse investigados delitos de distinta naturaleza, se advierte la posibilidad de intervención activa de otros órganos estatales, tales como el Banco Central de la República Argentina —en cuestiones relativas al régimen penal cambiario—; la Unidad de Información Financiera (UIF) —en relación con el delito de lavado de activos—, y AFIP —en infracciones al régimen penal tributario—. Todos los organismos interactúan en un mismo proceso penal y velando, en definitiva, por los intereses del Estado.

Cabe hacer hincapié en que, más allá de las divisiones funcionales y competencias propias de cada uno de los organismos antes referidos, lo cierto y concreto es que todos ellos son parte del mismo Estado y actúan mancomunadamente en la persecución penal de los ilícitos.

Se plantea, de este modo, si no se está dando notoria preeminencia al lado acusador en desmedro de quien está sujeto a la investigación, violentando la pretendida y deseada igualdad de armas.

Quienes se posicionan en una línea de pensamiento contraria a la multiplicidad de organismos del Estado actuando dentro del proceso, particularmente como querellantes, entienden que aparece inclinada la balanza a favor del Estado, aun cuando a cada uno de tales organismos le interesen cuestiones distintas, por cuanto el objetivo de persecución resulta común a todos.

Del lado contrario, se entiende que cada uno de estos órganos defienden intereses diferentes del Estado, relativos a los distintos bienes jurídicos en juego, según los delitos que se investiguen. Por ello, no podría entenderse que exista identidad alguna de intereses y funciones entre los organismos, que permita concluir que en estos casos se multiplique la intervención del Estado.

Más allá de esta discusión, lo cierto es que, como antes se indicó, la normativa que rige el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país admite que la AFIP actúe como querellante particular en procesos penales, en virtud de lo cual, más que discutir si puede o no hacerlo, tendremos que plantearnos cómo repercute este rol de acusador privado con las demás funciones que cumple dentro del proceso penal.

El principio de igualdad de armas tendrá un mayor o menor grado de participación, dependiendo de qué valores se prioricen. Por lo tanto, si se prefiere la persecución penal a cualquier costo y por sobre el respeto por los derechos individuales, el principio casi no tendrá lugar. En última instancia, el objetivo del principio que rige la paridad de armas es garantizar que el proceso sea justo para todas las partes involucradas, asegurando que se respeten los derechos de defensa del acusado, el acceso a la información y participación a todas las partes por igual según derecho y se cumplan todos los principios fundamentales del proceso penal.

Capítulo V

Repercusiones de la aceptación de AFIP como querellante particular en torno a sus demás funciones

Impacto del rol de querellante en las demás funciones de AFIP

Aceptada —al menos, normativamente— la participación de AFIP en los procesos penales tributarios y delineadas las implicancias del principio de paridad de armas, cabe analizar cómo juega dicho precepto a la hora de considerar de manera integral la actividad de AFIP dentro del proceso, tanto en el referido rol de acusador privado como en el ejercicio de las demás funciones que ocupa.

En este sentido, corresponde recordar que la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra inevitablemente presente en todas las etapas y a lo largo de todo el proceso de investigación y juzgamiento de los delitos de índole tributario, asumiendo diversas funciones. En efecto, interviene en las diversas fases procesales, fiscalizando, denunciando, reuniendo y aportando prueba, efectuando dictámenes, operando como auxiliar de justicia en algunos actos y, como si ello no bastara, se encuentra también facultado para ejercer la querrela particular.

En la resolución dictada por el Juzgado Federal N.º 3 de Córdoba, con fecha 27 de julio de 2023, en autos *Grupo FMS S.A.S. CUIT N.º 30-71704504-8 s/infr. Ley 27.430*, se puso en relieve que:

La AFIP es el organismo técnico especializado más poderoso de la Administración pública del país; tiene libre acceso a la totalidad de la información existente sobre los contribuyentes y terceros familiares o que operen con ellos; tiene amplísimas facultades de fiscalización e investigación —pudiendo recurrir a la fuerza pública, solicitar y ejecutar órdenes de allanamiento—; puede obligar a los contribuyentes a aportar información y prueba —bajo apercibimiento de sanciones pecuniarias—, aun cuando esa información vaya a ser luego utilizada para perseguirlo criminalmente; puede, sin procedimiento previo alguno, impedir o limitar la posibilidad de facturar o realizar sus actividades a los contribuyentes;

puede impugnar las DDJJ de los contribuyentes y determinar de oficio la deuda tributaria; puede ejecutar coactivamente a los contribuyentes y trabar medidas cautelares; puede denunciar penalmente a los contribuyentes a partir de deudas cuya existencia y monto ella determinó; puede constituirse como querellante en los procesos penales iniciados por sus denuncias, y suele obrar reiteradamente como auxiliar de la justicia en las causas que ella denunció —vinculadas a los impuestos o recursos de la seguridad social—. ²³

Además de todas esas atribuciones que ostenta como organismo del Estado investido de todo su poder de fuego, a AFIP se le otorga —como se dijo— el carácter de querellante particular que intrínsecamente corresponde al ofendido directo, es decir, a la víctima e interesado principal en el proceso.

De tal modo, la actuación de la Administración Federal de Ingresos Públicos aparece constante, dirigiendo prácticamente en los hechos el proceso. Asume diversos roles de trascendencia a la hora de definición del resultado, presentándose complejo discriminar la objetividad que algunas de sus participaciones requieren y demandan frente a la inherente parcialidad que, en principio, caracteriza otras funciones, como la de querellar.

Para quienes se sitúan en la postura según la cual AFIP no es intrínsecamente víctima u ofendido directo, resulta más sencillo conciliar las diferentes participaciones del organismo dentro del proceso; en cuanto no estaría direccionada su actuación por un desmedido interés en el resultado del proceso. Su participación como querellante obedece, en esta concepción, a una disposición legal expresa, sin que colisione de manera tan evidente con las demás facultades procesales que le han sido también reconocidas por ley.

En cambio, para quienes consideran que la Administración Federal de Ingresos Públicos es ofendida directa por los delitos de índole fiscal, la cuestión se torna más compleja y difícil de superar.

Podría ponerse en duda la objetividad requerida al organismo en la producción de ciertos actos de relevancia para el desarrollo del proceso y cuestionarse la credibilidad de

²³ Juzgado Federal N.º 3 de Córdoba. 27 de julio de 2023. Caso Grupo FMS S.A.S. CUIT N.º 30-71704504-8 s/infr. Ley 27.430

sus aportes para la determinación de variadas circunstancias, debiendo adoptarse reparos a la hora de su valoración por parte del director del proceso.

Debe tenerse en consideración que, conforme lo prevé el artículo 82 del CPPN, el querellante reúne la condición de particularmente ofendido por el delito que se investiga, es decir, tiene interés determinado y concreto en la causa y, movido por ello, aspira a dar impulso del proceso y satisfacer en definitiva sus intereses.

Cabe señalar que el querellante particular, desde la concepción de víctima y como acusador privado, tiene como objeto perseguir, decidida y enérgicamente, al imputado y, más allá de ajustarse a la ley, no puede exigírsele que su actuación sea imparcial. Esto lo diferencia precisamente del Ministerio Público Fiscal como acusador público, el cual en la defensa de los intereses de la sociedad debe responder a la demanda de objetividad. En tal sentido, se ha sostenido jurisprudencialmente que:

Si bien ambos son identificados como acusadores, uno público y el otro privado, el querellante particular tiene en miras bregar por la persecución penal a ultranza de los imputados, sin que le sea exigible objetividad o imparcialidad en su actuar ante la Justicia.

En efecto, conforme lo prevé el artículo 82 del CPPN, el querellante particular reúne la calidad de particularmente ofendido por el delito que se investiga, es decir, tiene interés determinado en la causa y justamente motivado por ello interviene para lograr el impulso del proceso.²⁴

Se advierte, así, un posible choque entre el peso y relevancia que tiene y se otorga a los aportes y material probatorio que continuamente brinda el organismo fiscal durante el proceso y la definición de la contienda, frente al carácter de querellante que este asume en el proceso.

La circunstancia señalada traerá aparejado el deber de analizar, con prudencia y concienzudamente, los aportes que en las diferentes etapas y roles efectúe AFIP, por cuanto podrían verse influenciados por su propio interés.

²⁴ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba. 11 de noviembre de 2011. Caso Legajo de Apelación de Tovfigh Raffi Ramin por prevención.

Análisis prudencial de los aportes de AFIP

Como se delineó, el problema planteado en torno a este choque o conflicto entre las diferentes funciones que despliega AFIP, sumado al rol que ocupa como querellante particular, encuentra una posible salida virtuosa en el análisis prudencial de sus aportes por parte de los órganos de administración de Justicia.

La circunstancia conflictiva señalada implicará para los demás sujetos procesales, la obligación —particularmente para quienes dirigen el proceso con facultades de impulso y decisión— de analizar con mayor recaudo los aportes probatorios que provengan del organismo recaudador, debiendo verificarse que no obedezcan a una visión sesgada y movilizadas únicamente por el objetivo de satisfacer su interés puntual en el proceso.

La consideración de AFIP como directo ofendido lleva al riesgo de que el desempeño objetivo que se espera de su parte en ciertos actos del proceso se vean afectados por razones ajenas a la legalidad y justicia que le son también exigibles como órgano del Estado frente al particular. Precisamente por ello, se torna necesario realizar un control de su actividad por parte de los demás órganos de administración de Justicia, a fin de salvaguardar el debido proceso legal.

Aparecen así las figuras del Ministerio Público Fiscal y del juez, como filtros de los problemas para conciliar los diferentes roles que asume el organismo recaudador y nivelar las desigualdades que derivan de la posición ventajosa de este frente al particular.

Más allá de asegurar iguales condiciones de participación a las diferentes partes del proceso, estos sujetos procesales deberán poner especial cuidado al momento de valorar los aportes por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, cotejándolos con otras pruebas independientes y elementos de convicción autónomos, a fin de evitar la tentación de dar por ciertas y como verdades absolutas las contribuciones que el ente realiza.

En este sentido, el análisis de la prueba llevado a cabo tanto por el fiscal, para impulsar la acción como por el juez, al decidir luego sobre el mérito, deberá ser elevado, ya que teniendo en cuenta los poderes que posee AFIP y su poder de contribución al proceso, su posición será difícilmente combatida por los demás intervinientes; pero,

atendiendo a su invocado carácter de ofendido, sus opiniones y actuaciones no puedan ser tomadas como plenamente neutrales.

El control por parte del fiscal y del juez

El fiscal

Cabe referir, en torno al representante del Ministerio Público Fiscal, que si bien, al igual que el querellante, ejerce función acusadora —uno particular y el otro público—, su actividad no queda reservada puramente a ello, sino que tiene también en miras objetivos trascendentes, como la defensa de la legalidad y de los intereses de la sociedad, todo a efectos de contribuir a una correcta administración de justicia.

En este aspecto, se puede invocar el artículo 1 de la Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal, el cual define a dicho organismo en los siguientes términos:

El órgano encargado de promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y los intereses generales de la sociedad. En especial, tiene por misión velar por la efectiva vigencia de la Constitución Nacional y los instrumentos internacionales de derechos humanos en los que la República sea parte y procurar el acceso a la justicia de todos los habitantes.²⁵

Esta norma encuentra respaldo en la Constitución Nacional que, en su artículo 120, dispone que:

El Ministerio Público es un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera que tiene por función promover la actuación de la justicia en

²⁵ Ley 27184 de 2015. Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal. Funciones. 10 de junio de 2015

defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad en coordinación con las demás autoridades de la República.²⁶

De tal modo, la actividad del fiscal no obedece a un irrestricto objetivo de impulsar el proceso para lograr el castigo, sino que tiene en miras alcanzar una correcta administración de justicia a través del respecto a la legalidad. En este sentido, se ha dicho que:

A diferencia del querellante particular, el proceder del representante del Ministerio Público Fiscal debe estar guiado por el respeto de la legalidad y la justicia, debiendo actuar de modo objetivo en procura de un proceso justo y respetuoso de las garantías constitucionales.²⁷

Vinculado esto al análisis que se espera por parte del fiscal al momento de valorar los distintos aspectos con relevancia en el proceso y la prueba en que se basa, concretamente en el supuesto del presente trabajo, cabe recurrir nuevamente a la Ley Orgánica del Ministerio Público que, en su artículo 9, enumera ciertos principios funcionales que deben guiar la actuación del fiscal. Específicamente, en su inciso d, este artículo hace expresa mención al principio de objetividad, indicando que “requerirá la aplicación justa de la ley, procurando el resguardo equilibrado de todos los valores y principios jurídicos vigentes y el ejercicio racional y ponderado del poder penal del Estado”²⁸.

En la misma línea, Lucila E. Larrandart (2017) —citando a Maier (1996)— señala que:

En la construcción del Estado de derecho que se desarrolló con punto de partida en la Revolución francesa, el ministerio público fue construido como órgano objetivo e imparcial, con la tarea de colaborar en la averiguación de la verdad y

²⁶ Constitución de la Nación Argentina [CN]. Ley 24430 de 1994. Art. 120. 15 de diciembre de 1994. (Argentina).

²⁷ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba. 11 de noviembre de 2011. Caso Legajo de Apelación de Tovfigh Raffi Ramin por prevención.

²⁸ Ley 27184 de 2015. Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal. Funciones. Art. 9. 10 de junio de 2015

actuar el derecho penal material, con la obligación de proceder tanto en contra como a favor del imputado, como custodio de la ley. (p. 2)

Asimismo, Clariá Olmedo (1960) expresa que:

Si el ministerio fiscal es un órgano de justicia, el ejercicio de sus poderes legales debe estar organizado con todos los recaudos propios de una función de esa jerarquía. En eso ha de radicar su prestigio y la confianza de los ciudadanos en los funcionarios. No son órganos de persecución, sino de justicia; no procuran el castigo (*a outrance*) de quien sea sometido a proceso, sino la reconstrucción del orden alterado que más de una vez ha de conseguirse con la absolución. De ahí que ha de cumplir satisfactoriamente su cometido legal cuando ejercita la acción en sentido desincriminador o cuando, no obstante ser el órgano acusador, evita la iniciación del proceso. (citado en Larrandart, 2017, p. 2)

Jurisprudencialmente, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, en autos *Cho Joon Hee s/ Rec. de Casación*, con fecha del 20 de diciembre de 2005, señala en orden al principio de objetividad que:

La ley fundamental, al igual que lo hacen la ley orgánica del Ministerio Público y el Código Procesal Penal de la Nación, ha encomendado a los representantes del Ministerio Público Fiscal como función esencial, no solo la de excitar la actuación del órgano jurisdiccional del Estado, sino también la de velar; ya que ello necesariamente incumbe a los intereses generales de la sociedad para que el proceso penal por él instado se desarrolle en un marco de respeto a las normas que lo regulan. De ello se sigue que, más allá de su posición de parte en sentido formal, por cierto, en el expediente judicial, en escalón más elevado aún, se encuentra la de garante de la legalidad del proceso.

[...] En realidad, si bien es cierto que el fiscal resulta la contraparte formal del imputado, esa posición que adquiere en el marco del proceso no lo revela, sobre todo cuando el acto cuya validez constitucional se discute en autos se emparenta más con la defensa que con la misión acusatoria de una actuación conforme a la

ley, circunstancia que, a nuestro modo de ver, implica, en cuanto a esa actuación se refiere, la de conducirse con imparcialidad, [...] los elementos característicos de la previsión de imparcialidad (falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de personas o cosas) o el proceder con rectitud. [...] Ello no puede ser de otra manera, toda vez que, si bien al tribunal no se le escapa que el fiscal en virtud del desdoblamiento de las funciones estatales de acusar y juzgar, enfrenta los intereses del acusado, lo cierto es que la puja existente entre ambos sujetos procesales siempre deberá llevarse a cabo, pues así lo ordena la Constitución Nacional, en el ámbito de la legalidad y teniendo como norte el hallazgo de la verdad material. Muestra de esto último son los derechos que le asisten y la obligación en que se halla el fiscal de solicitar, cuando corresponda, la desestimación de la denuncia, el sobreseimiento o la absolución del imputado, y hasta recurrir en su favor.²⁹

De tal modo, la objetividad que debe guiar la actuación del fiscal en su tarea de impulsar la acción penal bajo el respeto de la legalidad y los intereses de la sociedad general, deberá estar presente al momento de valorar los aportes de AFIP al proceso y convalidar su participación activa en la determinación de circunstancias trascendentales para el arribo de una solución.

La objetividad del fiscal, al analizar la prueba presentada por la AFIP en un proceso penal, es esencial para asegurar la integridad del proceso judicial. Tiene la responsabilidad de examinar la evidencia de manera neutral, evaluando su relevancia, autenticidad y legalidad, e implica no considerar únicamente las pruebas presentadas por esta parte, sino también estar abierto a cualquier otra evidencia que pueda surgir durante el proceso, a fin de sopesar las desventajas de las demás partes.

El fiscal debe buscar la verdad y la justicia, independientemente de la fuente de la prueba. Así, la transparencia en la presentación de pruebas y su admisión como fuente de verdad, bajo parámetros elevados y exigentes, son cruciales para mantener la confianza en el sistema judicial. De este modo, la objetividad del fiscal contribuirá a garantizar que el proceso penal sea justo y que todas las partes involucradas tengan un trato equitativo.

²⁹ CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala I. 20 de diciembre de 2005. Caso Cho Joon Hee s/ Rec. de Casación

El juez

Por otro lado, aparece la figura del juez. Este será por excelencia el director del proceso y quien, en definitiva, decida el resultado de la contienda. Debe garantizar que, durante el procedimiento penal, se respeten los principios del derecho y las garantías, de conformidad con lo establecido en la Constitución Nacional, los tratados internacionales y las leyes.

En el desarrollo de su labor, además de requerírsele idoneidad e independencia, se destaca —en lo que aquí interesa— el requisito de la imparcialidad.

Ello consiste en ubicar al juez como un tercero frente a las partes, que no comparta sus intereses y no tenga prejuicios, ya sea respecto de los hechos que debe juzgar como de sus protagonistas, tanto a favor como en contra de estos. Se expresa como una actitud de distancia de la acusación y de la hipótesis defensiva durante todo el proceso y hasta el acto mismo de sentencia.

El proceso debe estar en manos de un juez neutral, por lo que se necesita que atienda igualitariamente los datos o argumentos favorables como los contrarios a los intereses sobre los que debe decidir. No podría concebirse un proceso dirigido por un juez que tome partido o tenga algún interés concreto en el resultado, tal como sí se evidencia en quienes son, por su condición de víctima, aceptados en el rol de querellante.

Jurisprudencialmente, cabe citar el fallo *Llerena*, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación expuso que la imparcialidad del juzgador “es uno de los pilares en que se apoya nuestro sistema de enjuiciamiento, ya que es una manifestación directa del principio acusatorio y de las garantías de defensa en juicio y debido proceso”³⁰. De este modo, se identificó a la imparcialidad como la ausencia de prejuicios o intereses del juez respecto del caso sobre el que le corresponde decidir.

Para dar cuenta de la importancia de la imparcialidad, Alberto Bovino (2005) —citando a Maier y Lozada— señala que es “la esencia misma de un juez en un estado de

³⁰ CSJN (Corte Suprema de Justicia de la Nación). 17 de mayo de 2005. Caso *Llerena*

derecho”, agregando que constituye un principio básico del proceso penal, cuya vulneración impide "la existencia de un juicio penal justo” (p. 45).

Por su parte, Julio Maier (1999) explica que "imparcial refiere, directamente, por su origen etimológico (*in-partial*), a aquel que no es parte en un asunto que debe decidir, esto es, que lo ataca sin interés personal alguno" (p. 739).

Esta imparcialidad del juez es precisamente la que lo diferencia de otros sujetos, tales como el querellante; particularmente en el supuesto de este análisis, la Administración Federal de Ingresos Públicos, si se la considera como víctima de los delitos tributarios.

De tal modo, así como la objetividad debe guiar la actuación del fiscal en su tarea de impulsar la acción, la imparcialidad debe comandar el papel del juez como director esencial del proceso; siendo su función primordial, valorar la prueba que lo conduzca en definitiva a una sentencia. La mentada imparcialidad deberá estar también presente al momento de valorar los aportes de AFIP y evaluar su relevancia para definir aspectos sustanciales del proceso.

En otros términos, la imparcialidad y objetividad del juez al analizar la prueba presentada por AFIP en un proceso penal son fundamentales para asegurar la equidad y la justicia. El juez debe evaluar la evidencia de manera imparcial, sin prejuicios y basándose en los hechos presentados durante el juicio. En esta tarea, es esencial que examine la prueba, particularmente, en este caso, la emanada de AFIP, con un enfoque objetivo, considerando su relevancia, credibilidad y legalidad.

Asimismo, el juez debe garantizar que la recolección y presentación de pruebas cumplan con los estándares legales, respetando los derechos fundamentales del acusado, tal como el secreto fiscal, de cuyo cumplimiento dependerá la verdadera administración de justicia.

Conclusión final

A lo largo de este trabajo, se realizó un análisis en torno a las funciones principales de la Administración Federal de Ingresos Públicos. A la vez, se caracterizó el concepto de querrela particular, se plantearon las posturas en torno a la posibilidad que AFIP sea o no víctima de los delitos tributarios y las implicancias de su aceptación como querellante en relación al resto de sus funciones dentro del proceso penal, definiéndose en este sentido el principio de paridad de armas. Me permito ahora en función de aquellos aspectos efectuar las siguientes apreciaciones a modo de conclusión personal.

En primer término, en relación a la discusión sobre si AFIP reúne o no la calidad de víctima, ya he expresado mi postura a modo de conclusión luego de detallar las diferentes posiciones existentes tanto a favor o en contra de otorgar dicho carácter. Me remito a lo allí considerado, siendo del caso reiterar que pese a que gran parte de la doctrina y la jurisprudencia le ha acordado ese carácter, entiendo que dicho Organismo no lo reúne en esencia, al menos no desde la óptica de la Ley de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos, —Ley 27372—, en cuanto define a la víctima como la persona «ofendida directamente» por el delito. Tampoco podría ser considerada AFIP como «damnificada».

En este sentido, conforme el razonamiento oportunamente expuesto y atendiendo a la caracterización del bien jurídico protegido en materia de ilícitos tributarios, el Organismo recaudador no sería a mi entender la víctima directa o la persona particularmente ofendida por el delito en términos conceptuales, sino que actúa por vía indirecta en representación de los verdaderos ofendidos o, en último término, damnificados por la lesión al bien jurídico colectivo y supraindividual, que en términos generales y más allá de algunos supuestos más específicos, podría identificarse en la sociedad toda.

En este sentido, no obstante que corresponda a AFIP dirigir la política tributaria y sea la encargada de la recaudación, entiendo que los delitos de índole tributario no le ocasionan una ofensa o perjuicio directo como para posicionarla en calidad de víctima, más allá de la injerencia que puedan tener en el desarrollo de su actividad.

Justamente en razón de ello y como dije, por no surgir de manera evidente la calidad de víctima y ofendido directo de AFIP, es que ha tenido que preverse y admitirse a través de una norma expresa, a saber, el artículo 23 del Régimen Penal Tributario, la participación de la Administración Federal de Ingresos Públicos como querellante particular dentro del proceso penal.

Dicho de otra manera, si fuera evidente que es particularmente ofendida en los términos previstos procesalmente, no sería necesaria una disposición expresa que así lo prevea. A contrario sentido, como no es víctima, debe establecerse de manera expresa una vía de aceptación que se aparte de la generalidad.

Esta salida, que no posiciona a AFIP como víctima y particular ofendida, sino que funda su participación en la Ley -con lo cual no debería, en principio, tener en vista un interés directo propio y parcial-, torna más sencillo conciliar su rol como querellante particular con las otras funciones y atribuciones que ostenta dentro del proceso penal que reclaman objetividad y que no parecen propias de una víctima, debido a su injerencia en el resultado del proceso.

Ahora, esta participación multifacética de AFIP trae desafíos en cuanto al principio de igualdad de armas, dado el poder de fuego notablemente ventajoso frente al particular y, a su vez, crea un conflicto a la hora de valorar sus aportes. Esto, porque, si bien he postulado que no es víctima directa, por la propia naturaleza y esencia del organismo, tiene un interés en el resguardo de la Hacienda Pública. De tal modo, su participación puede ser cuestionada desde el punto de vista de la objetividad.

Allí es donde aparece con suma relevancia tanto el papel del juez como del fiscal. El primero como director del proceso y el segundo como titular de la acción, para conciliar en todas las etapas los desbalances propios de las situaciones de desigualdad que se generan, otorgando igual participación, información y posibilidades de defensa de sus intereses a todas las partes de la relación procesal.

A su vez, uno y otro, desde su rol, procurarán asegurar el debido proceso legal, debiendo enfatizar la imparcialidad y objetividad a la hora de valorar los aportes de AFIP al proceso, verificando su legalidad, veracidad y exactitud, valiéndose de todos los medios y herramientas procesales para cumplir en definitiva con la finalidad del proceso penal.

Esto es, la averiguación de la verdad real mediante el respeto de la legalidad y una correcta administración de justicia.

Bibliografía

Libros y doctrina

Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001). *Delitos Tributarios y Previsionales*. Editorial Hammurabi

Bovino, A. (2005). *Principios políticos del procedimiento penal*. Editores del Sur

Cafferata Nores, J.; Montero, J.; Vélez, V.; Ferrer, C.; Novillo Corbalán, M.; Balcarce, F.; Hairabedián, F.; Frascaroli, M. y Arocena, G. (2004). *Manual de derecho procesal Penal*. Universidad Nacional de Córdoba

Cafferata, J. (2011). *Proceso penal y derechos humanos. La influencia de la normativa supranacional sobre derechos humanos de nivel constitucional en el proceso penal argentino*. Centro de Estudios Legales y Sociales

Cesano, J.D. (2011). *El Bien Jurídico Protegido en los Delitos contra el Orden Económico: una contribución para su determinación*. Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico

Clariá Olmedo, J. (1984). *Derecho procesal penal*. Editorial Marcos Lerner

Fantón, B. (2021). *La inviabilidad del daño psicológico como categoría autónoma* [tesis de grado]. Universidad Nacional de Río Negro

García Soriano, M. (2020). El Régimen Penal Tributario Argentino: ¿un Derecho Penal Simbólico? *SAIJ*. <https://lc.cx/dT9EI7>

Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C. y Baptista, P. (1997). *Metodologías de la investigación*. McGraw Hill

Larrandart, L. (2017). La función del Ministerio Público y la Justicia. *Revista de Pensamiento Penal*. <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/44838-funcion-del-ministerio-publico-y-justicia>

Maier, J. (1999). *Derecho procesal Penal. Fundamentos*. Tomo I. Editores del Puerto

- Maier, J. B. J.** (2011). *Derecho Procesal Penal: parte general: sujetos procesales*. Tomo II. Editorial Del Puerto
- Navarro, N. y Daray, R.** (2016). *Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y jurisprudencial*. Editorial Hammurabi
- Vázquez Sotelo, J. L.** (2007). Los procesos colectivos. En AA.VV., V. Gimeno Sendra (Coord.) *El tribunal Supremo, su doctrina legal y el recurso de casación. Estudios en Homenaje del profesor Almagro Nosete*. Iustel
- Yani, C.** (s.f.). Pluralidad de querellantes y paridad de armas. *Comercio y Justicia*. <https://comercioyjusticia.info/leyes-y-comentarios/pluralidad-de-querellantes-y-paridad-de-armas/>
- Yuni, J. y Urbano, C.** (2006). *Técnicas para investigar y formular proyectos de investigación*. Editorial Brujas
- Yuni, J. y Urbano, C.** (2014). *Técnicas para investigar. Recursos metodológicos para la preparación de proyectos de investigación*. Editorial Brujas

Jurisprudencia

- CFCP (Cámara Federal de Casación Penal)**, Sala III. 28 de septiembre de 2022 *CHIOZZI*. Caso Osvaldo Francisco y otro s/recurso de casación
- CFCP (Cámara Federal de Casación Penal)**, Sala IV. 2019. Caso *TECRAN SA* s/ recurso de casación
- CFCP (Cámara Federal de Casación Penal)**. 14 de octubre de 2020. Caso *MC CORMACK Carlos Alberto S/Infracción Ley 24769*
- CFCP (Cámara Federal de Casación Penal)**. 5 de septiembre de 2014. Caso *García Moritán, Roberto* s/recurso de casación

CFCP (Cámara Federal de Casación Penal). 8 de mayo de 2023. Caso Legajo N.º 1 – Víctima: Administración Federal de Ingresos Públicos. Imputado: Ferreyra, Héctor Daniel s/ legajo de casación

CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 19 de febrero de 1999. Caso Villagrán Morales y otros vs. Guatemala -Caso de los Niños de la calle.

CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 25 de noviembre de 2000. Caso Bámaca Velásquez vs. Guatemala.

CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos). Sentencia del 27 de enero de 1998. Caso Blake vs. Guatemala.

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala 1. 29 de agosto de 1996. Caso Amoreno, H.J

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala 2. 17 de noviembre de 1996. Caso Etime S.R.L.

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala I. 20 de diciembre de 2005. Caso Cho Joon Hee s/ Rec. de Casación

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal), Sala III. 29 de marzo de 2016. Caso Michante, Valentina Rebeca

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal). 11 de agosto de 1998. Caso Pardo García, H.

CNCP (Cámara Nacional de Casación Penal). 20 de diciembre de 2005. Caso *Cho Joon Hee s/ Rec. de Casación*

CPE (Cámara en lo Penal Económico). 27 de septiembre 2019. Caso C. A C. D. S. S.A. s/infracción Ley 24769

CSJN (Corte Suprema de Justicia de la Nación). 17 de mayo de 2005. Caso Llerena

Juzgado Federal N.º 3 de Córdoba. 27 de julio de 2023. Caso GRUPO FMS S.A.S. CUIT N° 30-71704504-8 s/ Infr. Ley 27430.

Juzgado Federal N.º 3 de Córdoba. 27 de julio de 2023. Caso Grupo FMS S.A.S. CUIT N.º 30-71704504-8 s/infr. Ley 27.430

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sentencia del 22 de febrero de 1996. Caso Bulut v. Austria

Tribunal Oral en lo Criminal Federal N.º 1 de la provincia de Córdoba. 28 de junio de 2023. Caso Principal en Tribunal Oral TO01 – Denunciado: San Lucio S.A. y otros s/infracción Ley 24769. Víctima: Diez, María Elisa, de fecha

Tribunal Oral en lo Criminal Federal N.º 2 de Córdoba. 25 de noviembre de 2022. Caso Principal en Tribunal Oral TO01 – Denunciado: Bugnone, Luciano Emanuel s/infr. Ley 24769. Denunciante: AFIP

Normativa

Código Penal de la Nación Argentina [CPNA]. Ley 11179 de 1984. 21 de diciembre de 1984 (Argentina).

Código Procesal Penal de la Nación [CPPN]. Ley 27482 de 2018. 7 de enero de 2019 (Argentina)

Código Procesal Penal de la provincia de Córdoba. Ley 8123 de 1992. 16 de enero de 1992

Constitución de la Nación Argentina [CN]. Ley 24430 de 1994. 15 de diciembre de 1994. (Argentina).

Convención Americana sobre Derechos Humanos. 11 de febrero de 1978

Declaración sobre los Principios Fundamentales de Justicia para las Víctimas de Delitos y Abuso de Poder. 29 de noviembre de 1985

Decreto 1156 de 1996. Constitúyese la Administración Federal de Ingresos Públicos por la fusión de la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva. interviénese la Administración Nacional de Aduanas. 14 de octubre de 1996

Decreto 618 de 1997. Administración Federal de Ingresos Público. Organización y competencias. Autoridades Administrativas. Requisitos. 10 de julio de 1997

Ley 24769 de 1996. Régimen Penal Tributario. 19 de diciembre de 1996

Ley 27184 de 2015. Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal. Funciones. 10 de junio de 2015

Ley 27372 de 2017. Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos. 13 de julio de 2017