



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas Escuela de Estudios de Posgrado

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE INTEGRACIÓN

ALLANAMIENTO DE DOMICILIO EN EL MARCO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO N° 11.683 Y EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA N° 27.430

ALUMNO/A: MARIA CELESTE GUARALDO

REGISTRO: 862.934

TUTORA: SARA DIANA TELIAS

AÑO: 2023

DICIEMBRE 2023



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I. Marco jurídico del allanamiento de domicilio	7
a) La Constitución Nacional	7
b) Los supuestos de procedencia del allanamiento en la Ley N° 11.683	8
I. Citación del contribuyente	10
II. Presentación de comprobantes	11
III. Inspección libros, anotaciones, papeles y documentos	11
IV. Auxilio de la fuerza pública	12
V. Allanamiento	13
VI. Consentimiento	16
VII. Secuestro de documentación	18
VIII. Clausuras preventivas	21
IX. El agente fiscalizador encubierto	22
X. La facultad de AFIP de disponer medidas preventivas	24
c) Los supuestos de procedencia del allanamiento en la Ley penal tributaria N° 27.430	24
I. Allanamiento	25
II. La orden como medida de urgencia.	26
III. Motivos para presumir la existencia de un “delito tributario”.	27
CAPÍTULO II. Elementos comunes del allanamiento en las Leyes N° 11.683 y 27.430	28
a. Protección de derechos	28
b. Autorización judicial	29
c. Procedimientos y requisitos	29
d. Secreto profesional	29
CAPÍTULO III. Requisitos del procedimiento de allanamiento	30
a. Orden judicial	30
1. Alcance y elementos	30
2. Notificación al contribuyente: ¿Qué ocurre si no hay nadie en el domicilio?	31
b. Procedimientos previos a un allanamiento	32
1. Los preparativos	32
2. La designación de funcionarios	32
c. Testigos	33
1. ¿Quién puede ser testigo?	33
2. Cambio de testigos	33
3. ¿Se puede negar a intervenir?	34
d. Caso especial: allanamiento a estudios profesionales	34
1. Facultades de inspectores y deberes del contribuyente	34



2. Los veedores	36
2.1. Requisitos para ser veedor	37
3. El secuestro de documentación y la requisita personal	37
CAPÍTULO IV. Requisitos del acta de allanamiento	38
a. Objetivos y formalidades	38
b. Contenido del acta	40
c. Confección del acta	40
CAPÍTULO V. Procedimiento del allanamiento	41
a. Inicio del procedimiento	41
b. Consentimiento por parte del allanado	41
c. Secuestro de documentación	41
d. Intervención de la documentación	43
e. Destino de los elementos secuestrados	44
f. Desintervención de la documentación	45
g. Destino final de la documentación	45
CONCLUSIÓN	46
BIBLIOGRAFÍA	48

INTRODUCCIÓN

El objeto de mi trabajo es plantear los problemas que surgen de la aplicación de las dos leyes que habilitan el procedimiento de allanamiento de domicilio en materia tributaria, esto es, la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. 1998, sus modif. y compl.) en su artículo 35 y la Ley Penal Tributaria N° 27.430 (t.o. 2017) en su artículo 21, siendo que la primera está previsto para el ámbito administrativo y la segunda para el penal, con distintos requisitos de procedencia cada una de ellos.

La facultad del Fisco de allanar está limitada por las garantías establecidas en el artículo 18 de la Constitución Nacional, que consagra: “*la defensa en juicio, la seguridad personal, la irretroactividad penal, juez natural y la inviolabilidad del domicilio*”. El allanamiento es una excepción al derecho de inviolabilidad del domicilio, por lo tanto toda disposición legal que coarte la libertad personal deberá ser interpretada con criterio restrictivo conforme el artículo 2° del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN)¹ y la resolución del juez debe ser fundada conforme al artículo 224 de dicho Código.

Los supuestos de procedencia del allanamiento previsto en el artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 sus modif. y compl.) y en el artículo 21 de la Ley N° 27.430, se desarrollan en los puntos b) y c) del Capítulo I.

Dicha facultad se justifica en las propias características de nuestro sistema tributario, basado principalmente en la **autodeterminación tributaria**, según lo establece el artículo 11 de la Ley N° 11.683, que consiste en el reconocimiento de la *existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo de la obligación tributaria*

La autodeterminación se cumplimenta a través de la presentación de una declaración jurada, la cual está sujeta a verificación por parte del fisco y tal como indica el artículo 13 de la Ley N° 11.683 (t.o. por dec. 821/98 y mod.), “*sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte(...).El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.*”².

Asimismo, el artículo 16 de la ley referida establece los casos de procedencia de la determinación de oficio diciendo que “*Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE*

¹Código Procesal Penal Federal T.O. 2019. Artículo 2°: *Toda disposición legal que coarte la libertad personal, que limite el ejercicio de un derecho atribuido por este Código, o que establezca sanciones procesales, deberá ser interpretada restrictivamente. Las leyes penales no podrán aplicarse por analogía.*

² Villegas, Héctor B. (2001). “Curso de Finanzas”. pag. 329/332.

INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Jarach³ define a la determinación de oficio como “un acto de la administración fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas”.

Por lo tanto, es esencial que el fisco esté dotado de las herramientas necesarias para llevar a cabo controles sobre los contribuyentes, verificando la veracidad de las declaraciones y la correcta liquidación de los impuestos y fiscalizando.

Para fiscalizar el fisco lleva a cabo **investigaciones e inspecciones** en los domicilios de los contribuyentes, según lo establecido en el inciso c) del artículo 35 de la Ley N° 11.683, como así también puede recurrir a información en poder de terceros. Las inspecciones en los domicilios no incluyen la facultad excluye la de secuestrar documentación, pues sólo se limita a inspeccionar libros, anotaciones, documentos y formular requerimientos.

Por lo tanto, si bien surge de la propia ley la facultad que tiene la AFIP para inspeccionar, debe efectuarse con el **consentimiento** expreso del contribuyente, de lo contrario estaríamos en presencia de un allanamiento que supone la inexistencia del mismo. Solo cuando existan indicios suficientes para presumir ocultamiento de pruebas u obstáculos ilegítimos, el fisco solicitará la ejecución de una orden de allanamiento que deberá ser emitida por un juez nacional.

Sobre esto, es el inciso e) del artículo 35 que establece que las órdenes de allanamiento: (...) *deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación*”

Carlos M. Giuliani Fonrouge, sostiene que tal obligatoriedad del juez de despachar la orden de allanamiento dentro de las 24 horas, “(...) *ocasionó resistencias por parte de las autoridades judiciales, que en todos los casos sostuvieron que la función del magistrado no es puramente mecánica y que la primitiva redacción del inciso e) solo aplicaba la fijación de un término para expandirse, pero no la obligatoriedad pretendida por DGI; el juez, agregaban los fallos, debe informarse acerca de los indicios que fundamentaban la medida, y al no especificar la ley en qué*

³ Dino Jarach: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. ABELEDO- PERROT- Bs. As. - 1996- pág. 429-430

casos y con qué justificativos puede proceder al allanamiento, debían recurrir al Código de Procedimiento en lo Criminal.”⁴

La jurisprudencia señala que el papel del juez va más allá de simplemente cumplir con un plazo establecido por la ley. Se espera que el juez realice un análisis reflexivo y metódico, considerando la justicia del pedido a la luz de la constitución y la ley. Tal es así que en la causa "*Opal S. C. A. e Ibarra, Evaristo s/órdenes de allanamiento*"⁵, donde también se cita el fallo de la misma sala en la causa "*Banco Central c/Sodimex s/embargo preventivo*", se destaca la importancia de que la actividad jurisdiccional: "*no podría ser meramente mecánica*" y subraya la necesidad de que los jueces ejerzan su función de manera independiente y sin someterse a la autoridad administrativa. La intervención del magistrado es importante para garantizar derechos y justicia y en conformidad con el principio de separación de poderes⁶.

En materia de proceso penal tributario, el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria establece: "*cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el Organismo Recaudador podrá solicitar al juez competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.*"

Esta norma contempla una situación de excepción no prevista por el Código Procesal Penal de la Nación. De ahí el fundamento por el cual se autoriza al organismo recaudador a solicitar al juez penal competente las **medidas de urgencia** y las autorizaciones que se estimen necesarias⁷.

El fisco tiene la facultad de solicitar al juez las medidas de coerción penal, estas medidas de urgencia permiten al fisco actuar como "**auxiliar de justicia**" y no en un papel de "**poder de policía**", limitándose a identificar elementos relacionados con la comisión de un ilícito tributario⁸. En ese sentido, se ha declarado la nulidad de la actuación, por haberse violado normas procesales que afectan la garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio, lo que conlleva a la caducidad del procedimiento.

Tal como se indicó en autos "N.N. Medidas Precautorias, incidente de nulidad interpuesto por la defensa de Juan José Orriola" de CNPE "*(...)las medidas de urgencia y las autorizaciones que puede solicitar el organismo recaudador no*

⁴ Fonrouge, Carlos M. Giuliani y Navarrine "*Procedimiento Tributario*" 5ta edición. Edición: Depalma. Bs. As. PAG 252-253

⁵ "*Opal SCA e Ibarra, Evaristo*" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 17/9/1970 - ERREPAR - PF - T. II; en el mismo sentido, "*Banco Central c/Sodimex SRL*" - CNFed. Cont. Adm. - 20/5/1960; "*Banco Central c/Blasco, Enrique*" - CNFed. Cont. Adm. - 7/6/1960 - ERREPAR - PF - T. II

⁶ GRUN, ERNESTO. Los profesionales y el secreto profesional frente al allanamiento de domicilio e incautación de libros y papeles por la Dirección General Impositiva. p. 705 a 723.

⁷ Gómez, Teresa (2013). Las medidas de urgencia previstas en el artículo 21 de la ley penal tributaria -allanamiento- constituyen situaciones de excepción. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR

⁸ Yebra, Pablo (2017). El allanamiento como medida de urgencia en el proceso penal tributario. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR



*constituyen, como regla general, la denuncia de un hecho presuntamente ilícito, sino que tienen **una finalidad cautelar, precautoria o asegurativa.***⁹. El uso de estas medidas ha llevado a abusos por parte de la AFIP generando investigaciones injustas y arbitrarias.

Por último, en muchas ocasiones, los funcionarios de la AFIP, han llevado a cabo allanamientos sin orden expedida por un juez, lo que conlleva a que se genere la nulidad del mismo, y en consecuencia, las pruebas colectadas en dicho procedimiento carecen de validez, por aplicación de la “**teoría del fruto del árbol venenoso**”, donde la prueba obtenida en forma ilegal no puede ser utilizada en ese proceso ni en ningún otro posterior que tenga como origen ese acto viciado¹⁰.

⁹ N.N. Medidas Precautorias, incidente de nulidad interpuesto por la defensa de Juan José Orriola. CNPE. 05/04/2006

¹⁰ Iglesias Araujo, Fabiana (2010). Potestades fiscales. Inspección y Allanamiento. Buenos Aires: Errepar.

CAPÍTULO I. Marco jurídico del allanamiento de domicilio

Resulta importante destacar el marco jurídico del allanamiento porque permite determinar, de acuerdo con las necesidades del fisco, qué tipo de orden se solicitará al juez competente y la forma en que los funcionarios de la AFIP habrán de actuar en cada tipo de registro respetando el mandato establecido en nuestra Constitución Nacional.

a) La Constitución Nacional

La Constitución Nacional es la norma suprema mediante la cual se establecen los derechos y garantías de los ciudadanos y la forma de organizar los poderes del Estado. En su sección dogmática se estudia la teoría Constitucional de la Libertad y da lugar al Estatuto de Garantías de los Derechos de los Contribuyentes.

Tanto es así que, el artículo 18 refiere que al allanamiento de domicilio como una excepción a la inviolabilidad del mismo, cuya procedencia está sujeta a limitaciones y garantías que surgen de forma implícita como así también de la interpretación que la justicia ha hecho.

Dicho artículo establece: *“El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación (...)”*. Se interpreta que bastaría con **“una ley”** para habilitar medidas que afecten la inviolabilidad del domicilio y los papeles privados.

En consecuencia, no se permite ingresar o registrar el domicilio sin consentimiento del titular o resolución judicial, siempre y cuando no se hubiera cometido en él un delito.

Seguidamente, el artículo 19 establece que *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*. Por lo tanto, en caso de que exista una orden judicial previa que autorice el allanamiento, este puede llevarse a cabo siempre y cuando se respeten los derechos y garantías constitucionales del ciudadano.

De los antecedentes jurisprudenciales, se desprende la causa *“Agritur San Luis S.A.”*, Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de fecha 1 de febrero de 2012, mediante el cual se ha expedido sobre las solicitudes de órdenes de allanamiento por parte del fisco a domicilios comerciales y profesionales de los contribuyentes.

En su considerando IV, el juez establece:

“Que como se ha señalado ya en varios precedentes de este tribunal, el domicilio y los papeles privados son inviolables por expresa disposición de la Constitución Nacional que sólo contempla su allanamiento y ocupación en casos de excepción que deben ser determinados por ley (...)” (Agritur San Luis S.A. s/medidas precautorias, 2012)

Esto surge a raíz del argumento utilizado por parte de la Cámara donde se defiende el hecho de que, si bien existe sospecha sobre el contribuyente de la forma de justificar el origen de fondos a través de un préstamo destinado a la adquisición de divisas generando un importante quebranto en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, no amerita justificativo por parte del fisco para proceder al allanamiento de domicilio del contribuyente.

Este precedente es un claro ejemplo para entender que el artículo 18, efectivamente es una garantía para el contribuyente cuando se encuentra en una situación de vulnerabilidad frente a un organismo nacional como lo es la AFIP.

b) Los supuestos de procedencia del allanamiento en la Ley N° 11.683

La Ley N° 11.683 (t.o. 1998, sus modif. y compl.), da cumplimiento con lo dispuesto en la Carta Magna y es quién delega la orden de ejecutar por parte del fisco en cumplimiento de una orden judicial emitida por un juez nacional sólo cuando existan indicios suficientes para presumir ocultamiento de pruebas u obstáculos ilegítimos¹¹.

Los artículos 33 y sig. de la citada ley, otorga amplias facultades para llevar a cabo las funciones de verificación y fiscalización a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos y regular los cursos de acción a seguir por parte de sus funcionarios en el desempeño de sus tareas asegurando la transparencia y garantías de los contribuyentes.

La amplitud de estas facultades se justifican en las propias características de nuestro sistema tributario referidas a la determinación y recaudación de impuestos, basado principalmente en la **autodeterminación tributaria**¹², esto es que el propio sujeto pasivo —contribuyente o responsable del pago del tributo— reconozca la existencia del hecho imponible y determine su obligación tributaria, mediante la presentación de la declaración jurada¹³.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "*Interpauta SA*", Sala D fecha 7/8/2000, establece que la ley exige simultáneamente con su gestión, que el contribuyente vaya dejando rastros "*ostensibles*" de su operatoria y de hechos exteriores de directa relevancia. El rol de la Administración, además de facilitar ese cumplimiento,

¹¹Caranta, Martín R. (2017). "*La inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados frente a cuestiones tributarias*". Buenos Aires: Errepar.

¹²

¹³ Diez, Fernando J.-Ruetti Germán J. (2016). *Procedimiento Tributario: Ley 11.683 comentada*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

es el de control posterior; debe esperar a que el contribuyente cumpla y luego verificar que lo ha hecho correctamente, a cuyo efecto la declaración, en tanto se encuentre respaldada por los comprobantes exigibles, goza de presunción de veracidad¹⁴.

Del artículo 33, nacen determinados deberes formales de carácter general a fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y responsables. Al respecto, se señala que podrá exigir a terceros, cuando fuere necesario¹⁵:

- ✓ la obligación de llevar libros o registros especiales de las negociaciones;
- ✓ el deber de otorgar comprobantes;
- ✓ obligación de conservar documentación;
- ✓ registraciones en sistemas informáticos.

En resumidas palabras, esto es el “**deber de colaboración**” por parte de los contribuyentes, responsables o terceros para con el organismo recaudador ante cualquier tipo de inspección cuyo incumplimiento traerá aparejado sanciones previstas en la misma ley de procedimiento tributario.

Ahora bien, este deber de colaboración no debe sobrepasar el límite a la autoincriminación.

Al respecto, la jurisprudencia se ha expedido en la causa “Papazian, Mario Tomás”¹⁶, del J.N.P.E N° 6, donde dispuso que la relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, queda limitado en el caso de autoincriminación de una conducta que pudiera considerarse delito por parte de los contribuyentes, habida cuenta de que si esto sucediera se verían lesionadas garantías constitucionales¹⁷.

Por otro lado, el artículo sin número a continuación del artículo 33¹⁸, pone en cabeza de los contribuyentes otra obligación que no es ni más ni menos que la constatación de las facturas o documentos equivalentes¹⁹ que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP.

La tarea se facilitó desde que la AFIP implementó la obligatoriedad de la emisión de las facturas electrónicas a través de la Resolución General N° 4.291 y sin perjuicio de la obligatoria constatación de la debida autorización de las facturas puesta en cabeza del contribuyente, el organismo recaudador podrá, en virtud del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, establecer la real existencia de las operaciones exteriorizadas en las facturas o documentos equivalentes recibidos.

¹⁴ Segundo párrafo del considerando IV. “Interpauta SA” - TFN - Sala D - 7/8/2000.

¹⁵ Abálsamo, Antonia; Judkovsky, Pablo; Sánchez Succar, María A.; Procedimiento. Verificación y fiscalización. Buenos Aires. La LEY

¹⁶ Fecha: 19 de marzo de 1999.

¹⁷ Gómez, T., & Folco, C. M. (2020). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. pag. 271.

¹⁸ Incorporado por el artículo 1° de la Ley N° 25795, B.O.: 17 de Noviembre de 2003.

¹⁹ Resolución General nro. 100

Es claro que lo que se busca es evitar la utilización de comprobantes apócrifos y advertir al contribuyente que la aceptación de este tipo de facturas dará lugar a la aplicación de las previsiones del artículo 34 de la Ley N° 11.683.

El artículo 35, prevé amplias facultades a la Administración Federal de Ingresos Públicos para recabar orden de allanamiento:

“La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá (...)”

En el mencionado artículo, se enuncian de manera taxativa diferentes supuestos: la citación del contribuyente, la exigencia de la presentación de papeles de responsables y terceros, requerir bajo ciertos requisitos el auxilio de la fuerza pública, recabar orden de allanamiento del juez nacional que corresponda (con ciertos requisitos), proceder a la clausura preventiva de establecimientos y hacer que funcionarios actúen como inspectores encubiertos.

Por lo tanto, para llevar a cabo las investigaciones e inspecciones en los domicilios de los contribuyentes, la AFIP no tiene la potestad de secuestrar documentación sino la de inspeccionar libros, anotaciones y documentos. De hecho, es el artículo 231²⁰ del CPPN, el que le otorga esta facultad al juez.

I. Citación del contribuyente

El inciso a) del artículo 35, establece que la AFIP tiene la facultad para poder citar al contribuyente firmante de la declaración jurada, quien tiene los conocimientos necesarios para informar verbal o por escrito los requerimientos solicitados por el fisco.

El fiscalizador tendrá el poder de solicitar todo tipo operación (ingresos, egresos) que estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas. Este tipo de solicitud debe respetar el derecho a la intimidad y privacidad amparándose en la Constitución Nacional, por lo que la actividad fiscalizadora debe poner foco sólo en la determinación de la obligación tributaria²¹. De lo contrario, el fisco está actuando con total arbitrariedad.

El TFN en la causa “Operti Ferias SA” de fecha 25/04/2001, indicó que “los

²⁰ Artículo 231 del CPPN: El juez podrá disponer el secuestro de las cosas relacionadas con el delito, las sujetas a decomiso o aquellas que puedan servir como medios de prueba.

²¹ Abálsamo, Antonia, Judkovsky, Pablo Sánchez Succar, María A. “Procedimiento. Verificación y fiscalización.” Buenos Aires: La Ley.

interrogatorios se hubieran celebrado en los propios domicilios de los interrogados, así como que los mismos hayan sido sin citación cursada con antelación, en la medida que las preguntas formuladas no hubieran requerido de una actividad previa para su contestación que justifique la existencia de un plazo a esos efectos”²².

De igual manera, el Tribunal concluyó que la actora no logró rebatir el argumento fiscal, el que se encontró sustentado en los elementos de prueba colectados.

II. Presentación de comprobantes

Consecuentemente, el inciso b) del artículo bajo análisis, establece que la AFIP puede exigir la presentación de todos los comprobantes y justificativos en relación al hecho imponible que se trate. Claro esta, que la norma solo menciona la posibilidad de la presentación y nada dice respecto de retener y secuestrar dicha documentación.

El artículo 49 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, indica que cuando el contribuyente se encuentre en esta situación deberá exhibir los libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos de juicio, en la forma ordenada y clasificada frente al fiscalizador o funcionario²³.

III. Inspección libros, anotaciones, papeles y documentos

El inciso c) del artículo 35 de la mencionada ley, se establece que la AFIP puede:

“Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.”

El secuestro de documentación trae aparejado una serie de requisitos esenciales, como la confección de las actas en virtud de su directa vinculación con la garantía de defensa en juicio y el debido proceso legal. El incumplimiento de tales requisitos

²² 2do párrafo del considerando IV: “Operti Ferias SA s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado”.

²³ Decreto N° 1.397. Art. 49 - Cuando el funcionario o empleado que realice una fiscalización exija la presentación de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos de juicio, el responsable deberá exhibirlos en la forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación que se realiza.

conlleva a la nulidad de los secuestros practicados y actos posteriores en mérito de la regla procesal de la exclusión o conocido como el “**fruto del árbol venenoso**”²⁴.

En la causa "Stenico, Gustavo Alejandro c/DGI" de la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dictado el 12 de febrero de 2008, se analiza el delicado e inquietante problema que se genera a raíz de los secuestros de documentación efectuados por el organismo recaudador dentro del marco de una inspección sin contar con una orden judicial de allanamiento pero convalidado a partir del consentimiento prestado en forma tácita por los contribuyentes inspeccionados²⁵.

En la causa se analiza que puede existir consentimiento por parte del contribuyente para ingresar al domicilio aun sin tener la orden de allanamiento emanada del juez competente, pero debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la fiscalización.

Sin embargo, ante este tipo de situaciones, los inspectores para garantizar de forma plena el principio constitucional de la privacidad, se deben ajustar a los siguientes requisitos establecidos por la jurisprudencia: 1. poner en conocimiento en forma concreta y positiva a los representantes de la firma; 2. en forma previa al ingreso del local; 3. haciéndoles saber que "no" tienen orden judicial para allanar; 4. que pueden negarse a dejarlos ingresar para efectuar allanamiento alguno; 5. dejando constancia -aunque resulte obvio- de que su objetivo constituye o puede constituir el posible allanamiento de objetos²⁶.

Para poder evitar estas situaciones, es de suma importancia que el sujeto allanado tenga acceso a la orden previamente al ingreso de los funcionarios y así comprobar que la misma haya sido expedida por un juez y contenga todos los elementos detallados en el artículo 224 Código Procesal Penal de la Nación (CPPN)²⁷.

IV. Auxilio de la fuerza pública

El inciso d) prevé que la AFIP podrá requerir auxilio de la fuerza pública a través del Director General o funcionarios autorizados cuando no se permita ejercer sus funciones ante la negativa de ingreso al domicilio del contribuyente o responsable u obstaculicen sus tareas.

Dicho auxilio, se debe entender como la asistencia o apoyo que las autoridades policiales o de seguridad pueden proporcionar durante un allanamiento. Este debe ser sin demora, de manera inmediata y sin retrasos innecesarios. Esto es importante para

²⁴ Gómez, T., & Folco, C. M. (2020). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E.

²⁵ El delgado límite entre una inspección y un allanamiento encubierto en un preocupante pronunciamiento judicial. Serrano, Gustavo - Rapisardi, Gustavo M. Errepar, Julio 2008.

²⁶ Causa "Stenico, Gustavo Alejandro c/DGI" de la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dictado el 12 de febrero de 2008.

²⁷ Artículo 224 del CPPN: la identificación de causa en la que se libra, la indicación concreta del lugar o lugares que habrán de ser registrados, la finalidad con que se practicará el registro y la autoridad que lo llevará a cabo.

garantizar la eficacia del allanamiento y, en algunos casos, para evitar la destrucción de pruebas o la evasión de personas sospechosas.

Una vez ingresado al domicilio o superado el obstáculo, la actuación de los funcionarios debe adecuarse a las facultades de fiscalización y verificación previstas en la Ley N.º 11.683.

Se destaca que, solo en los casos previstos en el artículo 227 (CPPN), la policía podrá proceder al allanamiento de morada sin previa orden judicial, como ser por incendio, explosión, inundación u otro estrago se hallare amenazada la vida de los habitantes o la propiedad o se denunciare que personas extrañas han sido vistas mientras se introducían en una casa o local, con indicios manifiestos de ir a cometer un delito, etc.

El Código marca a fuego la existencia de la presunción de elementos vinculados a la investigación del delito, o que allí puede efectuarse la detención de un imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad.

V. Allanamiento

La Constitución Nacional prohíbe los allanamientos arbitrarios y garantiza la protección de la privacidad de los individuos, pero permite que una ley establezca las condiciones en las que se pueden llevar a cabo una orden de allanamientos.

Esta orden de allanamiento debe ser ordenada directamente por el juez mediante la realización de una instrucción de oficio o a pedido del órgano acusador público -fiscal- o particular -querellante.

La orden solicitada bajo este supuesto (inciso e. del artículo 35), que sigue las previsiones del artículo 224 del CPPN²⁸, debe estar debidamente fundada, consistiendo el examen judicial previo en una evaluación de los antecedentes y razones que motivan el pedido por parte del Fisco, con una causa probable de por medio.

Solo en los casos previstos en el artículo 227 (CPPN), la policía podrá proceder al allanamiento de morada sin previa orden judicial, como ser por incendio, explosión, inundación u otro que se hallare amenazada la vida de los habitantes o la propiedad.

El Código marca a fuego la existencia de la presunción de elementos vinculados a la investigación del delito, o que allí puede efectuarse la detención de un imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad. Conforme señalan Gómez y Folco, la atribución de recabar órdenes de allanamiento procede ante la mera negativa de acceso a la documentación, sin que sea necesario que exista una presunción de fraude o evasión fiscal²⁹.

²⁸ Artículo 224 del CPPN: la identificación de causa en la que se libra, la indicación concreta del lugar o lugares que habrán de ser registrados, la finalidad con que se practicará el registro y la autoridad que lo llevará a cabo.

²⁹ Gómez, T., & Folco, C. M. (2020). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. pág. 279

Cuando ocurra que los allanados se limitan a colaborar, los funcionarios públicos deberán actuar en calidad de “**auxiliares de la justicia**” a partir de su conocimiento técnico en la materia, con los funcionarios judiciales o de la fuerza pública en los que el juez delegó el cumplimiento de la medida o cuando los funcionarios no son los titulares de la actuación, no les corresponde analizar la pertinencia de los elementos que se ordenan recabar.

La inspección como procedimiento desarrollado por la administración, tiene una naturaleza inquisitiva y es el primer paso en el proceso de cumplimiento tributario, lo que significa que se lleva a cabo con el propósito de investigar y reunir pruebas relacionadas con la situación fiscal de un contribuyente o entidad. Su función principal es obtener información y documentación relevante para determinar la obligación tributaria de acuerdo con la legislación fiscal vigente³⁰

Borka, Marcelo en su publicación sobre “*Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la AFIP*”, se pregunta: “*¿Es lo mismo una inspección que un allanamiento?*”. Es importante destacar la diferencia fundamental entre una inspección y un allanamiento en el contexto de la fiscalización y el cumplimiento tributario³¹. En resumen:

Una **inspección** es un procedimiento de revisión y fiscalización llevado a cabo por funcionarios de la Administración Tributaria (en este caso, la AFIP) con el consentimiento expreso del inspeccionado.

Durante una inspección, se examinan los libros, anotaciones, papeles y documentos relacionados con las declaraciones juradas y las operaciones fiscales. Se registra la existencia e individualización de los elementos revisados, así como las manifestaciones verbales del contribuyente.

El contribuyente puede dar su consentimiento (seguidamente, lo desarrollará en detalle), para que se realice la inspección, y esta no implica la entrada forzada o contraria a la voluntad del contribuyente.

Un **allanamiento**, por otro lado, implica el ingreso forzado a un domicilio o lugar contra la voluntad de su morador. Requiere una orden judicial específica que autorice a la fuerza pública (como la policía) a ingresar al lugar y buscar pruebas o evidencia relacionada con una investigación.

Se utiliza en situaciones en las que el contribuyente se niega a permitir la inspección, o existen razones para creer que se ocultan pruebas relevantes y no se ha obtenido consentimiento.

³⁰ Caranta, Martín R. (2020) *Facultades de verificación y fiscalización (segunda parte)*. Buenos Aires: Errepar

³¹ BORKA, MARCELO. (2014). *Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip*. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

En el contexto legal, es fundamental que el consentimiento para una inspección sea otorgado de manera voluntaria y sin coacción. Si el contribuyente brinda su consentimiento de manera libre y sin objeciones, no se considera un allanamiento, y la Administración Tributaria puede llevar a cabo la inspección sin la necesidad de una orden judicial.

Sin embargo, si el contribuyente se niega o existe coacción en el consentimiento, puede ser necesario obtener una orden de allanamiento a través de un proceso judicial.

Esta distinción es crucial en términos de protección de los derechos y la privacidad de los contribuyentes, ya que garantiza que las autoridades fiscales no ingresen en un domicilio sin el debido consentimiento o autorización legal cuando sea necesario.

Por último, el inciso e) establece que las órdenes de allanamiento: *“(…)deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado.”*

Tanto Teresa Gomez como Carlos M. Folco³² sostienen que esta obligatoriedad del juez a emitir una orden de allanamiento de manera automática y sin justificación fundantes, dentro de un plazo específico, sería inconstitucional, *“el Juez, antes de emitir la resolución solicitada por el ente fiscal, debe analizar si se presentan los requisitos exigidos en la ley 11.683 y en la ley ritual penal, así como la razonabilidad y necesidad del allanamiento, pues su providencia debe ser fundada”*.

El propio Fisco Nacional, ha señalando que en el allanamiento y registro de un domicilio *“...el juez que da la orden no delega su función, permanece constantemente a cargo del conocimiento de la diligencia. Y en tal sentido se ha pronunciado la Sala II de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo el 30/12/1971, al expresar que ‘la intervención del magistrado no es puramente mecánica y hace a su cometido conocer en todo lo atinente tanto a la expedición de la orden de allanamiento solicitada como al examen del informe referido a su diligenciamiento, procediendo a adoptar todas aquellas medidas que, dentro de sus atribuciones, eviten y eventualmente separen un posible ejercicio irregular de las potestades fiscales en detrimento de la inviolabilidad del domicilio, de los documentos privados y de cualquier otro derecho fundamental’. Por tanto, una extralimitación de los funcionarios solo es posible si el magistrado no es informado debidamente sobre el fin de la diligencia y las alternativas que pueden surgir durante su desarrollo. De ahí que el juez gobierna todos los aspectos de su procedencia, primero para otorgarla, y luego para fijar sus límites o sus alcances. Por tanto, la decisión administrativa de solicitarla es una cuestión de hecho, basada en indicios, presunciones y otros elementos, cuya suficiencia o insuficiencia será juzgada en cada caso por el propio magistrado”*³³.

³² Gómez, T., & Folco, C. M. (2020). *Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. pag. 271.

³³ Dict. (DAL) 116/1990 del 21/8/1990

El juez no puede expedir una orden de allanamiento de manera arbitraria. Antes de hacerlo, debe evaluar si se cumplen los requisitos legales y si existe una justificación razonable y necesaria para llevar a cabo el allanamiento. Esto significa que la decisión del juez debe estar debidamente fundamentada y no ser un acto automático.

VI. Consentimiento

El consentimiento del allanado es algo importante en toda inspección porque el primer paso de inicio de un allanamiento es el ingreso del funcionario a su domicilio, por lo cual, en principio, el consentimiento debe manifestarse con anterioridad y de forma expresa al inicio del procedimiento.

Esto tiene su fundamento a raíz de que el contribuyente puede negarse ante la falta del funcionario a una orden judicial y puede exigirle que se retire ya que de lo contrario el proceso resultara nulo por violar el artículo 18 de la Constitución Nacional “*principio de la inviolabilidad del domicilio*”. En este caso, los inspectores podrán requerir orden de allanamiento al juez competente, la que deberá ser despachada dentro de las 24 hs.

Ahora bien, si se permite el acceso de los funcionarios porque existe una orden de allanamiento, deberá firmar un acta de iniciación de inspección. En este caso, el allanado ya no podrá oponerse a que los funcionarios realicen las tareas de verificación. Si quisiera oponerse, los funcionarios podrán requerir auxilio de la fuerza pública.

El consentimiento del inspeccionado al ingreso de los funcionarios debe cumplir ciertos requisitos para considerarse válido y legal:

1. **Expreso:** El consentimiento debe ser otorgado de manera explícita y directa por parte del inspeccionado. Esto significa que el inspeccionado debe dar su consentimiento de manera clara y sin ambigüedades. No se puede asumir o inferir el consentimiento, debe ser afirmado de manera inequívoca.
2. **Comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios:** El consentimiento debe ser obtenido antes de que los funcionarios comiencen la actividad de inspección. Esto asegura que el inspeccionado tiene la oportunidad de tomar una decisión informada antes de que la inspección comience efectivamente.
3. **Plasmado en el acta de inicio de inspección:** Es importante documentar el consentimiento en el acta de inicio de inspección. Esto proporciona evidencia de que se obtuvo el consentimiento y ayuda a garantizar la transparencia y la legalidad de la inspección.

El acta de inicio de inspección es un registro oficial que incluye detalles sobre la inspección, incluyendo la autorización del inspeccionado. Cumplir con estos requisitos

es fundamental para que el proceso de inspección sea legal y ético, protegiendo los derechos y la privacidad del inspeccionado.

El artículo 227 CPPN, enumera los supuestos de excepción cuando no se cuente con una orden judicial: *“la policía podrá proceder al allanamiento de morada sin previa orden judicial cuando:*

1º) Por incendio, explosión, inundación u otro estrago se hallare amenazada la vida de los habitantes o la propiedad.

2º) Se denunciare que personas extrañas han sido vistas mientras se introducían en una casa o local, con indicios manifiestos de ir a cometer un delito.

3º) Se introduzca en una casa o local algún imputado de delito a quien se persigue para su aprehensión.

4º) Voces provenientes de una casa o local anunciaren que allí se está cometiendo un delito o pidan socorro.

5º) Se tenga sospechas fundadas de que en una casa o local se encuentra la víctima de una privación ilegal de la libertad y corra peligro inminente su vida o integridad física.”

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Causa Sténico, Gustavo”³⁴, se discutió la validez de un allanamiento sin contar con una orden judicial pero convalidado por el juez a partir del consentimiento del allanado.

El contribuyente planteó ante el Tribunal Fiscal de la Nación la nulidad de todo lo actuado por la Administración, por cuanto la determinación de oficio practicada a la sociedad, y a él en particular, se ha basado en información proveniente de registros contables e informáticos extraídos de la empresa **sin orden de allanamiento**.

El Tribunal Fiscal rechazó la nulidad planteada porque consideró que los funcionarios fiscales obraron, en su función fiscalizadora, **con el consentimiento de los socios de la empresa**, ya que éstos no se resistieron a la actuación de los inspectores.

El voto minoritario -Doctor Gallegos Fedriani-, en su Considerando III, sostuvo *“Que, se agravia la recurrente en esencia, respecto a que el Tribunal Fiscal arbitrariamente desconoció la nulidad de todo lo actuado, en razón de que el allanamiento y secuestro fue practicado sin la correspondiente orden judicial y sin que medie consentimiento voluntario y expreso, en razón -esto último- de las intimidaciones y amenazas propiciadas por los funcionarios intervinientes. Por otro lado, manifiesta el arbitrario desconocimiento por parte del decisorio apelado, de la nulidad de los procedimientos seguidos contra los responsables solidarios.*

³⁴ Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V. Fecha: 12/02/2008. Declaró la validez del allanamiento con mayoría de dos votos contra uno.

El Doctor Morán (voto de mayoría), sostuvo: *“Es decir, surge de la propia ley la facultad que tiene la AFIP para inspeccionar pero dicha inspección debe efectuarse con el consentimiento expreso del inspeccionado sino estaríamos, ahí sí, en presencia de un allanamiento que supone la inexistencia del consentimiento, tal como lo define D'Albora "el allanamiento es la visita cumplida contra la voluntad expresa o presunta de quien podría oponerse al ingreso”*³⁵

Finalmente, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió convalidar la actuación del Organismo Recaudador y, en consecuencia, rechazar la petición de nulidad, destacando que de las actas labradas por personal fiscalizador surgía que los socios gerentes de la contribuyente conformaron el proceder fiscal así como que prestaron conformidad con la toma de inventario y dieron acceso al sistema informático existente³⁶.

VII. Secuestro de documentación

El artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998, sus modif. y compl.), dispone que una orden de allanamiento de domicilio debe ser emitida por un juez y se centra en autorizar el acceso al lugar para realizar una inspección o registro, pero no otorga automáticamente la facultad de secuestrar documentos u otros elementos probatorios.

Para ello, se requiere una disposición jurisdiccional expresa y adicional para llevar a cabo el secuestro de documentos u otros elementos como parte de la investigación. Es el primer párrafo del artículo 231 del Código Procesal Penal de la Nación el que establece: *“El juez podrá disponer el secuestro de las cosas relacionadas con el delito, las sujetas a decomiso o aquellas que puedan servir como medios de prueba. Sin embargo, esta medida será dispuesta y cumplida por los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad, cuando el hallazgo de esas cosas fuera resultado de un allanamiento o de una requisita personal o inspección en los términos del artículo 230 bis, dejando, constancia de ello en el acta respectiva y dando cuenta inmediata del procedimiento realizado al juez o al fiscal intervinientes.”*

Del propio texto deriva la posibilidad del secuestro de los elementos relacionados con un delito por lo tanto, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 21 de la LPT, analizado en el [Capítulo II](#) de este trabajo.

En autos "N.N. s/ medidas precautorias" C.N.Penal Econ., SALA A de fecha 01.02.2008, se indicó que: *“La ley procesal aplicable autoriza el secuestro de cosas relacionadas con el delito o bien sujetas a decomiso o que puedan servir como medio de prueba. No contempla, en cambio, ninguna confiscación para practicar investigaciones (conf. artículos 231 y 238 del Código Procesal Penal de la Nación). La ley que rige en*

³⁵ 4to párrafo de los fundamentos del Doctor Morán.

³⁶ SERRANO, GUSTAVO - RAPISARDI, GUSTAVO M. (2008). El delgado límite entre una inspección y un allanamiento encubierto en un preocupante pronunciamiento judicial. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR.

materia tributaria confiere, al organismo especialmente encargado de la fiscalización, atribuciones para inspeccionar libros, papeles y documentos de terceros”³⁷.

El secuestro de documentación tiene una finalidad conservativa, es decir, destinada a impedir la desaparición u ocultación de libros y documentos relevantes para una investigación, esto significa que su objetivo principal es asegurar la integridad de la evidencia. necesario para la investigación. En otras palabras, el allanamiento podría estar diseñado para evitar que el inspeccionado destruya o esconda pruebas de actividades ilícitas relacionadas con asuntos fiscales³⁸.

A tal efecto, es interesante mencionar la cita del libro “*Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*”, de los autores Folco y Gomez Teresa sobre la causa “Musimundo SA” de la Cámara Nacional de apelaciones en lo Penal Económico (sala B) de fecha 21/8/1996, en el que se resolvió:

“...por manda constitucional, no sólo el domicilio resulta inviolable, sino que también lo son los papeles privados (art. 18 de la CN) y la propiedad (art. 17, CN)... El hecho de que se haya autorizado el allanamiento de un domicilio no trae aparejada la facultad de proceder al secuestro de cuanto se encuentre en su interior, si no media expresa disposición jurisdiccional en tal sentido. La fundamentación exigida a la resolución que ordena un allanamiento de domicilio... encuentra su razón de ser en la apreciación de la necesidad y vinculación del registro domiciliario con los hechos que se investigan, y en la precisión del límite y objeto del ingreso dispuesto, de modo tal que no resulte en una inadmisibles transferencia de facultades legales exclusivas y en una deserción del deber de tutelar las garantías constitucionales”³⁹.

El secuestro de documentación es una acción que está sujeta a requisitos esenciales y procedimientos específicos debido a su importancia en relación con garantías fundamentales como el derecho a la defensa en juicio y el debido proceso legal. Algunos de los requisitos comunes asociados con el secuestro de documentación ya hemos mencionado y pueden incluir⁴⁰:

1. **Orden judicial:** por lo general, se requiere una orden judicial específica que autorice el secuestro de documentos. Esta orden debe ser emitida por un juez competente y debe estar debidamente fundamentada.
2. **Actas:** durante el proceso de secuestro de documentación, es común que se confeccionen actas que detallen el procedimiento. Estas actas suelen describir la

³⁷ Telias, Sara Diana “Base de datos de jurisprudencia penal tributaria”, disponible en <https://leadingcases.wordpress.com/>.

³⁸ Abálsamo, Antonia; Judkovsky, Pablo; Sánchez Succar, María A. “Procedimiento. Verificación y fiscalización.” Buenos Aires: La Ley.

³⁹ GÓMEZ, T., & FOLCO, C. M. (2019). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. Pag 294.

⁴⁰ GÓMEZ, T., & FOLCO, C. M. (2019). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. Pag 294.

ubicación de los documentos, el estado en el que se encontraron, quién los custodiaba y otros detalles relevantes.

3. **Testigos:** puede requerirse la presencia de testigos durante el secuestro de documentación para garantizar que el procedimiento se lleve a cabo de manera adecuada y se respeten los derechos del inspeccionado.

4. **Cadena de custodia:** es fundamental mantener una cadena de custodia adecuada para los documentos secuestrados, lo que implica registrar quién tiene acceso a los documentos y cómo se almacenan y manipulan para preservar su integridad como pruebas.

4. **Notificación al inspeccionado:** en algunos casos, el inspeccionado debe ser notificado de la incautación de sus documentos y se le proporciona una copia de la orden judicial que autoriza el secuestro.

El objetivo de estos requisitos es garantizar que el proceso de secuestro de documentación se realice de manera justa, transparente y respetando los derechos constitucionales del inspeccionado, como el derecho a la defensa en juicio y el debido proceso legal.

El incumplimiento de estos requisitos conlleva a la nulidad de los secuestros practicados y todos actos posteriores en mérito al principio del “fruto del árbol venenoso”. Esta teoría establece que cualquier evidencia obtenida de manera ilegal o en violación de derechos constitucionales debe ser excluida o declarada nula en cualquier proceso legal⁴¹.

La aplicación de esta regla tiene como objetivo proteger los derechos fundamentales de las personas y garantizar que se respeten los procedimientos legales y constitucionales.

Por medio del Dictamen 61/1996 (DAL)⁴², el órgano recaudador considera:

“(...)no corresponde mantener la validez de las actas de inspección, por estar éstas realizadas en base a la documentación obtenida en un procedimiento declarado nulo”.

En la causa “KAHAN, CARLOS Y OTRO”⁴³ se establece que apoderarse de documentos o fotocopias certificadas, no relativos a la orden de allanamiento es ilegítimo, porque es proveerse de elementos probatorios de forma espuria, y es

⁴¹ Abálsamo, Antonia; Judkovsky, Pablo; Sánchez Succar, María A. “Procedimiento. Verificación y fiscalización.” Buenos Aires: La Ley.

⁴² Fecha 9/8/1996. Atento a que las actas previsionales labradas a las firmas TALCOMIN MINERALES S.A., MARIO LUI Y ALBON S.R.L. tuvieron como fundamento y origen, el análisis de la documentación secuestrada en el allanamiento realizado en el domicilio sito en Santa Fe 205 y 215 de Neuquén, sin que existiera actividad fiscalizadora anterior a dicho acto procesal que luego fuera declarado nulo por el tribunal de segunda instancia interviniente, no corresponde mantener la validez de las Actas de Inspección, por estar éstas realizadas en base a la documentación obtenida en un procedimiento declarado nulo.

⁴³ C.N.A.C.A.F. 12/09/1992

inconciliable con las garantías constitucionales, violación de papeles privados y de defensa en juicio, valiendo de una medida excepcional retirando algo no autorizado por el juez.

La cautela de pruebas y/o la detención de una o más personas, en el marco de una investigación preliminar, respetando las garantías constitucionales ya que de ello deriva el límite probatorio. Esto es, de no cumplirse con las garantías constitucionales en la adquisición de los elementos de prueba deberán ser excluidos como tal, no pudiendo ser valorados por el juez al momento de sentenciar

En relación a esto, citamos el considerando IV:

“Sentado lo que antecede, cabe poner de resalto que no le corresponde a este tribunal juzgar el motivo o el acierto de dicha resolución, sino sólo si el secuestro de documentación realizado en el estudio contable, en oportunidad de efectuarse el allanamiento, se ajustó o no a los términos de lo dispuesto por el magistrado. Y en tal punto, ha de concluirse que ha sido ilegítimo el apoderamiento por parte de los funcionarios de la D.G.I. de los documentos que no estaban vinculados a la Asociación Pro Ayuda a Niños Atípicos, pues ello constituyó un exceso de los términos de la orden de allanamiento decretada por el a quo, cuyo alcance ha sido precedentemente precisado. Por lo tanto, se ajusta a derecho el proveído de fs. 36, al ordenar que se restituyeran aquellos instrumentos”

En cuanto a las actas y formularios que hacen al secuestro de documentación deberán ser firmados por funcionarios de AFIP, contribuyentes, sus representantes, testigos, etc. En caso de negación por parte de algunos involucros, debe dejarse en actas las razones⁴⁴.

El Fisco a través de una Instrucción General⁴⁵ considera necesario que *“en la acta que se confeccione con motivo del secuestro de documentación, deberá notificarse al interesado el día, lugar y hora en que tendrá lugar el acto de desintervención. Cuando el interesado no concurriere al acto de desintervención para el cual fue citado en la oportunidad en que se realizó el secuestro de la documentación, se le notificará de modo fehaciente una segunda vez, para que concurra el nuevo día, hora y lugar que se designe, debiendo contener dicha notificación la prevención de que la desintervención de la documentación se llevará a cabo con o sin su presencia(...)”*

VIII. Clausuras preventivas

La clausura preventiva se configura cuando se dan dos o más hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de la Ley de Procedimiento Tributario. Puede también que existiere un grave perjuicio o bien el responsable registrare antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que

⁴⁴ Artículo 228 del Código Procesal Penal.

⁴⁵ Fecha 17/02/1968 punto 2.12 en igual sentido dictamen 203/1990 (DAL) del 21/12/1990.

se detectó la anterior, cuando se contare con resolución condenatoria y aun cuando la misma no haya quedado firme.

La clausura preventiva, en el contexto del artículo 40 de la Ley de Procedimiento Tributario, se configura en base a ciertos requisitos específicos como ser: la existencia de dos o más hechos u omisiones⁴⁶ previstos en ese artículo y concurrentemente exista un grave perjuicio sobre infracciones cometidas por el responsable.

En este caso puede ocurrir que el contribuyente registre como antecedentes infracciones cometidas por un mismo hecho en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior. Esto sugiere una reincidencia en la conducta infractora. Incluso, cuando se contare con una resolución condenatoria independientemente de si esta resolución ha quedado firme. Esto significa que el proceso de apelación o revisión de la resolución aún puede estar en curso⁴⁷.

Estos requisitos están diseñados para permitir la clausura preventiva en situaciones en las que se han cometido infracciones graves y repetidas en el ámbito tributario.

Sin embargo, es importante recordar que la aplicación de la clausura preventiva debe cumplir con los procedimientos legales y respetar los derechos del responsable, y el proceso específico puede variar según la legislación y regulaciones aplicables en cada jurisdicción.

IX. El agente fiscalizador encubierto

La Ley N° 11.683, autoriza a los funcionarios públicos a actuar como agentes fedatarios. Esta figura también es conocida como “agente fiscalizador” y, su objetivo es simular la compra de bienes y/o servicios, a efectos de practicar la verificación directa de facturación con la posibilidad de la constatación de infracciones⁴⁸.

Los requisitos para cumplir con esta figura son, en primer lugar, la existencia de una orden de un Juez Administrativo en función de los antecedentes del contribuyente, como ser, por ejemplo, las denuncias de consumidores al encontrarse con la falta de entrega de facturas.

Esto permite darle pie al fisco para presumir falta de cumplimiento de obligaciones por parte del contribuyente.

Ahora bien, para llevar a cabo este supuesto, es necesario la presencia de más de un funcionario, debe ir acompañado y designados específicamente. Cuando se

⁴⁶ Se refiere a: no emitieren facturas o comprobantes, no llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios, etc.

⁴⁷ GÓMEZ, T., & FOLCO, C. M. (2019). Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E. Pag 289

⁴⁸ Artículo 35 inciso c) y artículo 41 de la Ley N° 11.683, sus mod y compl.

compruebe la irregularidad, se tienen que identificar y ahí mismo, van a labrar un acta de constatación de la infracción.

Esto trajo aparejado varios planteos ante la justicia. Uno de ellos, es la causa Cafhelar S.A., del Juzgado Nacional de Primera instancia en lo Penal Económico de fecha 05/04/2006, que se constituye en uno de los primeros públicamente conocidos, en los que se utilizaba la "novedosa" figura del agente fiscal encubierto.

El contribuyente planteó diversas nulidades y cuestionó la intervención de los funcionarios de la AFIP solicitando la inconstitucionalidad del artículo 35, inciso g), de la Ley N° 11.683 y que a su vez éstos actuaron como agentes provocadores. Los funcionarios habían aplicado sanción de multa y clausura de su local comercial, por la omisión de emitir y entregar factura o documento equivalente bajo las facultades conferidas en el mencionado artículo.

Respecto del agente en cubierto, en el considerando V, el tribunal sostuvo:

“V. Que en el caso, no se trata de un agente que se presenta en cualquier comercio para hacer una compra. Se trata de un agente que cumple su función de conformidad a la orden dada por un juez administrativo en un caso en que, de acuerdo con los antecedentes fiscales obrantes en la Administración Federal de Ingresos Públicos, da lugar al procedimiento previsto en el artículo 35, inciso g) de la ley 11683.”

Por otro lado, “*Legumes SRL s/infracción L. 11683*”⁴⁹ de la Cámara Nacional Penal Económico, donde los agentes de la AFIP, en su actuación de agentes fedatarios, llevaron la clausura del local por 4 días⁵⁰ por la ausencia de emisión de factura, tique o documento equivalente por un monto de \$ 113,69 y que, a su vez, no cumplía con las formas y condiciones que establece dicho organismo⁵¹.

El inicio de la investigación surgió a partir de una denuncia anónima que no fueron suficientes para acreditar per se la existencia de antecedentes fiscales por no poseer nombre de comercio emisor, dirección o dato alguno que indique que podría pertenecer a la contribuyente, además de poseer fecha 01/01/2013, (5 años antes de la fecha de la denuncia anónima).

Los magistrados afirmaron que el requisito referido a la existencia de antecedentes fiscales implica un límite impuesto por el legislador al accionar del Fisco, a efectos de que las facultades de verificación y fiscalización no sean ejercidas abusiva o ilegítimamente⁵².

⁴⁹ 23/05/2019.

⁵⁰ En los términos del artículo 40 de la Ley de Procedimiento Tributario.

⁵¹ artículo 8 de la R.G. de AFIP 1415/2003.

⁵² Devita, Francisco (2020). “Un análisis sobre la figura del agente fedatario en la Ley N° 11.683”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

X. La facultad de AFIP de disponer medidas preventivas

A través de este inciso incorporado por la Ley N° 27430 de reforma tributaria, se establece que la AFIP tiene la autoridad para tomar medidas preventivas para evitar la evasión fiscal.

Estas medidas pueden afectar la condición de inscriptos de los contribuyentes, la autorización para emitir comprobantes fiscales y su capacidad para generar créditos fiscales, así como su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y la realización de ciertos actos económicos y sus implicaciones fiscales.

Los contribuyentes o responsables afectados por estas medidas preventivas tienen el derecho de plantear su desacuerdo ante la AFIP. El reclamo presentado por el contribuyente se tramitará con efecto devolutivo, a menos que se trate de la suspensión de la condición de inscripto, en cuyo caso tendrá efecto suspensivo y devolutivo.

Esto significa que, en casos de suspensión de la condición de inscripto, la suspensión se mantendrá mientras se resuelve el reclamo. La AFIP debe resolver el reclamo en un plazo máximo de cinco (5) días.

La decisión tomada por la AFIP se considera definitiva y solo puede ser impugnada siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.

Esta disposición otorga a la AFIP la capacidad de tomar medidas preventivas para evitar la evasión fiscal y establece el proceso que los contribuyentes pueden seguir si desean impugnar esas medidas.

c) Los supuestos de procedencia del allanamiento en la Ley penal tributaria N° 27.430

Tal como señala Graciela Nora Manonellas⁵³, el allanamiento se debe distinguir entre dos escenarios: por un lado aquella relacionada con hacer efectivas las **facultades de control y determinación de las obligaciones tributarias** por parte del Fisco mientras que las otras medidas "**urgentes**" —las del mentado artículo 21 de la Ley N° 27.430— serían aquellas a obtener y asegurar los elementos de juicio que demuestren un posible delito.

Por lo tanto, el allanamiento se debe diferenciar entre dos situaciones. Por un lado, la finalidad específica contenida en el inciso e) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 que otorga a la autoridad tributaria la autorización para llevar a cabo actividades de verificación y fiscalización.

⁵³ Graciela Nora Manonellas (2027): "El procedimiento Penal Tributario". Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

Por otro lado, las **medidas "urgentes"**, mencionadas en el artículo 21 de la Ley N° 27.430, que tienen como objetivo obtener, resguardar y asegurar pruebas que indiquen la posible comisión de un delito. Sin embargo, el uso de estas medidas sin pruebas sólidas puede llevar a abusos por parte de la AFIP y generar investigaciones injustas o arbitrarias, conocidas como la **"teoría de exclusión de pesca"**.

I. Allanamiento

Toda vez que hubiere motivos para presumir que existen elementos de juicio relacionados con la presunta comisión de delitos, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal como medida de urgencia, orden de allanamiento y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos⁵⁴.

La justificación es esencial para evitar que los allanamientos se conviertan en **"excursiones de pesca"** o **"cazas de brujas"**. Esta teoría establece que el fisco no puede solicitar una orden para ver qué encuentra, tiene que existir una mínima sospecha razonable.

Es por esto que es de vital importancia los elementos probatorios que justifiquen allanar al sujeto, como una denuncia o elementos de cruce con terceros que parecen indicar que el sujeto está evadiendo. En la causa I.S.A. Cornejo Informática S.A.: C.A.F. SALA I 23/10/89⁵⁵ la jurisprudencia estableció que:

Considerando I: "Que frente a su solicitud de una orden de allanamiento por D.G.I., la función del magistrado no es puramente mecánica, estableciendo expresamente la legislación fiscal la aplicación de los dispuesto en los arts. 399 y siguientes y concordantes del Código de Procedimiento en lo Criminal, que requieren la presencia de indicios suficientes aquellos que pueden dar razonablemente una opinión sobre la existencia de hechos determinados (art. 357, cod) para presumir que en el lugar a allanar pueden allanarse objetos útiles para el descubrimiento y comprobación de la verdad fiscal perseguida".

Es decir que, frente a la solicitud de una orden de allanamiento por AFIP- DGI la función del magistrado no es puramente mecánica, requieren la presencia de indicios suficientes que puedan dar razonablemente una opinión sobre la existencia de indicios determinados.

En este caso el fisco acompaña un legajo de documentación de la que surge la existencia de un mercado informático de notas periodísticas, por lo que no corresponde hacer lugar a la orden de allanamiento.

⁵⁴ Yebra, Pablo (2017). El allanamiento como medida de urgencia en el proceso penal tributario. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR

⁵⁵ I.S.A. CORNEJO INFORMATICA SA CAF SALA I 23-10-89. Se refiere a la "excursión de pesca". Y se estableció que el juez debe exigir indicios suficientes para justificar la orden.

II. La orden como medida de urgencia.

Siguiendo con las previsiones del artículo 21, la orden de allanamiento como medida de urgencia debe ser solicitada ante el juez penal competente. Coincidimos nuevamente con Manonellas en cuanto “(...) *el juez no puede autorizar toda orden de allanamiento en forma automática, sino que debe merituar cada pedido con prudencia y, siendo así la jurisprudencia ha entendido que la nueva reticencia del contribuyente a colaborar con la Administración, no brindando información no autoriza el allanamiento, debiendo existir indicios serios que justifiquen la urgencia de la medida así como el presunto delito en que la medida se funda*⁵⁶”.

La ley habilita a los funcionarios de la AFIP actuar como “**auxiliares de la justicia**” en conjunto con el organismo de seguridad competente. Tal como expresa Pablo Yebra en su nota publicada en Errepar en junio del 2017: “(...) *consideramos que su actuación como “auxiliar de justicia” debe limitarse -dada la idoneidad de sus agentes- a identificar los elementos que posiblemente se encuentren relacionados con la comisión de un ilícito tributario*”⁵⁷.

Esta actuación ha llevado a diversas nulidades por haberse violado la garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio y el fiel cumplimiento de los jueces de analizar, evaluar la razonabilidad de las situaciones fácticas que autorizan y fundamentan un allanamiento⁵⁸.

En cuanto al deber de fundamentación de la orden, debemos recordar que el artículo 224 del Código Procesal Penal de la Nación establece: “*Si hubiere motivo para presumir que en determinado lugar existen cosas vinculadas a la investigación del delito, o que allí puede efectuarse la detención del imputado o de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad, el juez ordenará por auto fundado el registro de ese lugar.*”, es decir que el juez ordenará por auto fundado el registro del lugar.

Como se comentó en el apartado anterior “[I. Allanamiento](#)”, es el organismo recaudador quien podrá solicitar al juez penal como medida de urgencia, siempre que hubiere motivos para presumir que existen elementos de juicio relacionados con la presunta comisión de delitos, solicitud que deberá estar debidamente fundada para evitar que los allanamientos se conviertan en “**excursiones de pesca**”.

En autos “*Yemal, Jorge Gabriel y otros s/ley 23771*” de CSJN (Fallos: 321:510) de fecha 17/03/1998, el fisco había solicitado allanamiento de domicilio como medida de urgencia y expuso sus fundamentos que así lo justificaban. El juez la proveyó “*como se solicita*”. Sobre esto, la Corte y también por mayoría, establecieron que “*...si el*

⁵⁶ Graciela Nora Manonellas (2027): “El procedimiento Penal Tributario”. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

⁵⁷ Yebra, Pablo (junio 2017). El allanamiento como medida de urgencia en el proceso tributario. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR.

⁵⁸ HIRSCH, M. (2011). El allanamiento de domicilio en materia impositiva. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

*funcionario de la DGI que solicitó el allanamiento expuso las fundadas razones que justificaban la petición y el juez la proveyó ‘como se solicita’, el fallo que declaró la nulidad de las providencias que disponían registros domiciliarios y sobreseyó a los procesados, al omitir todo comentario sobre aquella motivación, incurre en un excesivo rigor ritual manifiesto que desnaturaliza el proceso al impedir el descubrimiento de la verdad real*⁵⁹

Es sumamente interesante destacar el voto en disidencia del doctor Petracchi, quien sostuvo “*Que por virtud de la garantía de la inviolabilidad del domicilio, se ha establecido que una orden de registro sólo puede ser válidamente dictada cuando median elementos objetivos idóneos para fundar una mínima sospecha razonable de que en el lugar podrían encontrarse elementos que probasen la comisión de algún ilícito penal (confr. domicilio penal disidencia del juez Petracchi en el caso registrado en Fallos: 315:1043, considerandos 9 y sges.). Y la mera expresión de la sospecha de un funcionario público no constituye per se esa base objetiva*”⁶⁰.

III. Motivos para presumir la existencia de un “delito tributario”.

Es esencial identificar claramente cuál es el delito previsto en la ley que se imputa al obligado tributario. Esto implica citar la disposición legal específica que establece el delito en cuestión, lo que proporciona claridad y transparencia en el proceso⁶¹.

En el caso de que se afirme que las condiciones objetivas de punibilidad (por ejemplo, montos mínimos de evasión) se han superado, es importante proporcionar las razones o argumentos que respalden esta afirmación.

Por su parte, la Sala B de la Cámara⁶², en la causa “*AFIP-Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social c/G., L. s/medidas precautorias - recurso de queja*” – en el considerando 8º, sostuvo que:

“...los argumentos utilizados por la AFIP para formular el pedido de órdenes de allanamiento y el secuestro de documentación no se cumple en el caso con las exigencias establecidas por el artículo 21 de la ley 24769, pues aquella solicitud estaría encaminada a la producción de medidas de prueba tendientes a develar un estado de incertidumbre relacionado con la actividad que desempeñaría LG, la capacidad contributiva del nombrado, si habría algún perjuicio fiscal y, en su caso, a cuánto ascendería el monto de aquel perjuicio. Por lo tanto, las medidas pretendidas no se relacionan con la finalidad establecida por la norma mencionada, esto es, la obtención y el resguardo de

⁵⁹ Sala B de la Cámara de Apelaciones en los Económico. Considerando 6.

⁶⁰ Disidencia del señor ministro doctor Enrique s. Petracch: Considerando 5.

⁶¹ Yebra, Pablo (junio 2017). El allanamiento como medida de urgencia en el proceso tributario. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR.

⁶² AFIP-Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social c/G., L. s/medidas precautorias - recurso de queja. Cám. Nac. Penal Ec. Sala B. 28/04/2014

los elementos de prueba vinculados con la comisión presunta de un delito previsto por aquel régimen, circunstancia que, como regla general, resulta un presupuesto ineludible a los fines de hacer lugar a las medidas solicitadas, de conformidad con los requisitos establecidos por la norma invocada en sustento de la pretensión. Este Tribunal se ha expedido anteriormente en sentido similar por los pronunciamientos de los Regs. Nos. 340/11 y 338/13 (...)”

Para la procedencia del allanamiento en casos de delitos tributarios, es necesario que existan "**motivos para presumir**" que estén respaldados por indicios sólidos, es decir, hechos o circunstancias que, al ser evaluados de manera lógica, permiten concluir que se ha cometido un delito fiscal y que la obtención y resguardo de elementos probatorios es necesaria para acreditarlo⁶³.

CAPÍTULO II. Elementos comunes del allanamiento en las Leyes N° 11.683 y 27.430

a. Protección de derechos

Tanto la Ley N° 11.683 (t.o. 1998, sus modif. y compl.) y la Ley N° 27.430, establecen que los contribuyentes tienen derechos durante el proceso de un allanamiento, como ser estar presente durante el proceso o ser asistidos por un representante legal.

También se garantiza el derecho a no declarar en su contra ni a responder preguntas que pudieran autoincriminarse.

Aunque es un funcionario público quien ejecuta el allanamiento, este está sujeto a las directrices y límites impuestos por la orden judicial. El funcionario no puede excederse ni tomar medidas que no estén expresamente autorizadas por el juez en la orden de allanamiento. La autorización judicial establece los parámetros dentro de los cuales se debe llevar a cabo el allanamiento.

Esta exigencia emana de un órgano judicial y es crucial para proteger los derechos fundamentales de las personas, como el derecho a la privacidad y la presunción de inocencia. La revisión judicial asegura que el allanamiento se realice de manera proporcionada y respetando los derechos de las personas involucradas.

⁶³ Gianotti, Germán L. (2016). “Potestades coercitivas de AFIP y organismos recaudadores provinciales en el proceso penal”. Doctrina Tributaria ERREPAR.

b. Autorización judicial

En ambas leyes, se establece que los allanamientos deben ser autorizados por un juez. Esto significa que la AFIP debe obtener una orden judicial que permita realizar el allanamiento.

Para llevar a cabo un allanamiento, se requiere que un juez o una autoridad judicial emita una orden que autorice la entrada y registro de una propiedad privada. Esto garantiza que la medida esté respaldada por una autoridad imparcial que ha evaluado la evidencia y considerado la legalidad y la necesidad del allanamiento.

c. Procedimientos y requisitos

Tanto la Ley N° 11.683 como la Ley N° 27.430 establecen procedimientos detallados que la AFIP debe seguir al llevar a cabo un allanamiento. Esto incluye la notificación previa al contribuyente, la presencia de testigos, la obligación de entregar un acta del allanamiento, entre otros requisitos que se analizarán en el Capítulo III de este trabajo.

A su vez, ambas leyes establecen que la AFIP puede utilizar la información obtenida durante el allanamiento como prueba en un proceso fiscal. Sin embargo, se establecen ciertas restricciones y garantías para garantizar que la información se obtenga de manera legal y justa.

Si durante la ejecución del allanamiento se hace necesario llevar a cabo otras medidas que no estaban expresamente incluidas en la orden, como requisas, interrogatorios u otras pruebas, los funcionarios deben solicitar al juez la autorización para llevar a cabo estas medidas adicionales. Esto asegura que se resguarden los intereses de la AFIP y que se sigan los procedimientos legales adecuados de la orden de allanamiento.

d. Secreto profesional

En estas leyes se establece que la AFIP debe mantener el secreto profesional en relación con la información obtenida durante el allanamiento. Esto significa que lo obtenido no puede ser divulgado públicamente y solo puede ser utilizado para fines relacionados con la fiscalización tributaria.

Es importante proteger este deber ya que esto garantiza la confidencialidad de la información proporcionada por los ciudadanos y permite equilibrar la protección del secreto profesional con la necesidad de garantizar que la justicia se cumpla de manera eficiente y efectiva en casos penales.

CAPÍTULO III. Requisitos del procedimiento de allanamiento

Hasta aquí, hemos recorrido las principales características que regulan los aspectos del allanamiento. A continuación, ya con una orden de allanamiento autorizada y librada por un juez competente, se establecerán los puntos claves del procedimiento.

a. Orden judicial⁶⁴

1. Alcance y elementos

El procedimiento de allanamiento comienza con la lectura de la orden judicial donde se especifica quién puede llevar a cabo el allanamiento, el objeto del mismo y las tareas durante el procedimiento. Esta lectura es fundamental para informar a los funcionarios y a las personas presentes sobre los detalles de la autorización del allanamiento.

A su vez, esta orden debe ser expresa y concretamente justificada y fundada⁶⁵. Como mínimo, deberá contener el día, lugar, hora, causa, datos de registro de la causa, objeto, personas autorizadas a diligenciar, el expediente en que se libró la orden y el juzgado y secretaría donde se tramita. También, el domicilio de la diligencia, el día y la hora en que se efectuará la misma, el cual se tramita por separado⁶⁶.

También es fundamental que se especifiquen los impuestos y períodos de la fiscalización, tal como se indicó en la causa ANSONNAUD, RICARDO⁶⁷ donde se declaró la nulidad parcial de las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto sobre los Bienes Personales debido a que la orden de intervención no incluyó uno de los períodos fiscales que, con posterioridad, fue objeto de fiscalización.

En base a esto, se tuvo en consideración la declaración de nulidad en el mismo sentido que había dispuesto la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán en la causa “Carradori, Santiago Walter” de fecha 29/04/2014, donde la Cámara rechaza la declaración de nulidad por no incluirse algunos de los períodos objeto de fiscalización. Sin embargo, la cámara no hace lugar a dicho planteo considerando:

“En tal sentido, corresponde señalar que esta Sala ha sostenido que no corresponde declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por ende, de la determinación contenida en la resolución apelada, exclusivamente con fundamento en que no se habría incluido alguno de los períodos que fuera objeto de fiscalización si de las constancias de la causa resulta, de modo inequívoco, que el contribuyente tuvo conocimiento, mediante los requerimientos formulados en el

⁶⁴ Instructivo de medidas básicas a tener en cuenta por el profesional contra quien se dicte una orden de allanamiento-FACPCE de la Provincia de Salta.

⁶⁵ Artículo 144 CPPF, T.O. 2019.

⁶⁶ Artículo 224 y art. 225 del CCP.

⁶⁷ “Ansonnaud, Ricardo Sixto c/DGI s/recurso directo de organismo externo.” Sala V. CNCAF. 27/12/2017.

curso de la investigación o bien por haberse incluido la totalidad de los períodos fiscales al correrse la vista prevista en el artículo 17 de la ley 11.683, de todos los períodos fiscales en cuestión, y pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (cfr. esta Sala V, en la causa “Carradori, Santiago Walter (TF 28.626- I) c/DGI”, expediente n° 11.299/2013, del 29 de abril de 2014)⁶⁸”

En ese sentido, cabe recordar que la Ley N° 27.430, incorporó en la Ley N° 11.683 como artículo sin número a continuación del artículo 36, específicamente que la orden de intervención debe emitirse como paso previo a la verificación y fiscalización de los contribuyentes estableciendo, expresamente, que deben consignarse en la misma todos los datos del fiscalizado, los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización, aclarando que toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en la misma norma.

Se resalta que: “*el sujeto allanado tenga acceso a la orden de allanamiento en forma previa al ingreso por parte de los funcionarios a su domicilio, de forma tal de comprobar que la misma ha sido suscripta por un juez*”⁶⁹ y que se cumplan todos los requisitos detallados en el primer y segundo párrafo de este punto.

En ocasiones, suele suceder que los agentes del Fisco Nacional **solicitan el consentimiento** del administrador antes de ingresar al domicilio, punto que fue analizado el punto VI. del b) del CAPÍTULO I. Luego el funcionario labrará el acta con los requisitos que serán analizados en el CAPÍTULO IV.

En el caso que se requiera secuestro de documentación, se deberá tener en cuenta lo analizado en el [CAPÍTULO I, punto b\), punto VII](#) y en el punto [d\) de este capítulo](#), según corresponda. Otro de los requisitos es la presencia de “testigos”, el cual será analizado en el [punto c\) de este apartado](#).

2. Notificación al contribuyente: ¿Qué ocurre si no hay nadie en el domicilio?

La notificación en el proceso de inspección es esencial para proteger los derechos del contribuyente porque marca el inicio de un procedimiento que puede resultar en una determinación de oficio, la aplicación de sanciones establecidas por la ley e incluso la posibilidad de enfrentar un proceso penal tributario en casos graves⁷⁰.

La notificación cumple un papel crucial para garantizar que el contribuyente esté al tanto de sus derechos y de las posibles implicaciones legales de su cooperación durante la inspección.

⁶⁸ Segundo párrafo del Considerando IV: “Ansonnaud, Ricardo Sixto c/DGI s/recurso directo de organismo externo.” CNCAF Sala V.

⁶⁹ CARANTA, MARTÍN R. (2020) Facultades de verificación y fiscalización (segunda parte). Buenos Aires: Errepar

⁷⁰ Zarini, Roberto (2016). Fiscalización y verificación en la ley 11.683. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR

Inicialmente, se notifica al que habite, posea o se encuentre encargado del lugar donde deba llevarse a cabo la medida, o en su defecto a un mayor de edad preferentemente familiar que allí hubiere.

El nuevo CPPF t.o. 2019, establece que al notificar la medida a realizar, deberá entregarse una copia de la orden (art. 145). Si no se encuentra nadie en el domicilio, se hace constar en acta el mismo.

La medida se libra contra un domicilio determinado⁷¹, es decir, se dirige respecto del inmueble identificado topográficamente, catastralmente o cuanto menos geográficamente y con los signos de identificación de este (localidad, dirección, numeración si existiere, rasgos de la construcción, orientación, linderos).

En la causa de D'Acosta, Miguel A., la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 9/1/1987⁷², se indicó que con el primer ingreso, se agota el objeto del allanamiento, con ello la policía no estaba habilitada para una nueva entrada, por lo tanto, los funcionarios autorizados para el allanamiento se retiran del domicilio, la orden se ha agotado no pudiendo ingresar al mismo sin una nueva orden de allanamiento o con el consentimiento del morador.

b. Procedimientos previos a un allanamiento

1. Los preparativos

El funcionario a cargo del allanamiento deberá: designación de personal habilitado para intervenir en la ejecución de la orden; conformar equipos de trabajo⁷³; preparar los insumos materiales que correspondan a todos aquellos elementos necesarios para desarrollar su labor; guardia administrativa, operativa y jurídica.

También tendrá a su cargo la dirección del desarrollo del allanamiento, la estrategia del inicio, fijar los puntos de reunión, fijar la modalidad de ingreso a los domicilios, la confección del acta respectiva, la decisión respecto a las comunicaciones al juzgado, la distribución del personal, etc.

2. La designación de funcionarios

Una vez recibida la orden, corresponde esclarecer quién es el comisionado para la ejecución y quien actuará en calidad de auxiliar. La orden de allanamiento debe indicar quién es la persona comisionada para su diligenciamiento⁷⁴.

Quien ejecuta la medida, es un funcionario público que actúa por delegación del juez, por lo cual, el funcionario debe limitar su actuación a lo ordenado por este y no

⁷¹ Artículo 143, inc. a, 144 Párr. 1, CPPF t.o. 2019.

⁷² D'Acosta, Miguel Angel sentencia de arma de guerra. CSJN 1987 (Fallos 310:85). Segundo párrafo del considerando 6º y sig.

⁷³ Según establecido en la IG N.º 231/89 DGI

⁷⁴ Artículo 224 del CPPN.

puede excederse ni disponer otras medidas. Esta orden será notificada de forma fehaciente de acuerdo con lo indicado en el artículo 100 de la Ley N° 11.683⁷⁵.

Según el tipo de allanamiento, podrá ocurrir que la comisionada sea a la fuerza de seguridad -Policía Federal, PSA, Prefectura, Gendarmería, etc.-, interviniendo el personal de AFIP-DGI en calidad de auxiliares técnicos o, el oficiado sea la propia AFIP-DGI, participando el personal de policía en su función de auxiliares para seguridad de personas y objetos durante la realización de las tareas, habilitados para el uso de la fuerza pública en la medida necesaria.

Por otro lado, el auxiliar prestará la colaboración que específicamente se le otorga a DGI o DGSS mediante la inspección y detección de los elementos que hacen a sus conocimientos técnicos, o bien, a la policía procurando el seguro, normal y eficaz desarrollo de la actuación del personal fiscal.

c. Testigos

1. ¿Quién puede ser testigo?

La presencia de dos testigos de actuación hábiles es requisito de validez del acto de registro domiciliario⁷⁶. La ausencia de sus firmas en el acta o de la constancia de la imposibilidad de firmar, acarrea la nulidad del acto⁷⁷.

Los testigos deben ser dos mayores de DIECIOCHO (18) años, no pertenecientes a ninguna de las Fuerzas ni, al organismo encomendado. No deben guardar ningún tipo de relación con el imputado y deben estar presentes durante todo el procedimiento.

2. Cambio de testigos

Pueden ser reemplazados cuando existan causas razonables que justifiquen dicha medida, previa comunicación a la autoridad judicial. Además, deben ser los primeros en ingresar. Solo podrán ser los primeros las fuerzas cuando pueda existir riesgo para su seguridad y se deberá dejar constancia de ello en el acta.

La autoridad policial comisionada para el allanamiento se encarga de ubicarlos e identificarlos, porque es la que monopoliza el uso de la fuerza pública en caso de necesario arresto del testigo.

⁷⁵ Artículo 100 de la Ley N° 11.683, sus modif. y comple. Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes forma: por carta certificada con aviso especial de retorno, personalmente, por nota o esuela numerada, por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, por cédula, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, por telegrama, por comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable.

⁷⁶ art. 138 CPPN.

⁷⁷ arts. 139 y 140 CPPN y art. 110 CPPF t.o. 2019.

3. ¿Se puede negar a intervenir?

No pueden negarse porque está legalmente obligado. Es una carga pública (art. 240 CPPN) y como tal es exigible. Los arts. 247 y 248 del CPPN establecen las medidas de coerción para los testigos remisos (arts. 158 y 159 CPPF t.o. 2019).

d. Caso especial: allanamiento a estudios profesionales

Son dos las normas que regulan la posibilidad del allanamiento, en este caso, a estudios profesionales. Como ya hemos analizado, por un lado tenemos el inciso e) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 y por el otro el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria N° 27.430, por lo cual podemos estar frente a una orden de allanamiento firmada por un juez en lo contencioso administrativo o una orden de allanamiento firmada por un juez en lo penal económico.

1. Facultades de inspectores y deberes del contribuyente

Cuando corresponda allanar estudios profesionales, la Administración Federal notificará por nota y solicitará la presencia de un veedor mediante oficio dirigido al Consejo Profesional correspondiente, quien deberá observar el debido proceso y resguardar el secreto profesional⁷⁸.

Cabe diferenciar si la orden de allanamiento fue ordenada contra el profesional o contra un cliente del profesional⁷⁹:

1. En el caso de allanamientos ordenados en relación con el profesional, no se encuentran autorizados a secuestrar o intervenir la documentación perteneciente a sus clientes y que resulte ajena al profesional indicado en la orden o a los contribuyentes referidos en la misma.
2. Si se trata de allanamientos ordenados en relación con un cliente, el mandamiento necesariamente debe tener un carácter discriminatorio, indicando el o los clientes cuya documentación y elementos, exclusivamente, serán objeto de resguardo, intervención o secuestro.

El secreto profesional nace como consecuencia del conocimiento adquirido por una persona con motivo del ejercicio de la profesión, teniendo la obligación de no

⁷⁸ Consejo Profesional de Ciencias Económicas, 2017. Reglamento de procedimiento para veedores en allanamientos de estudios contables. Consejo Profesional de Ciencias Económicas ANEXO I – (Resolución 111/2017)

⁷⁹ Hirsch, Mario (2011). El allanamiento de domicilio en materia impositiva. Hirsch, Mario. Publicado en: Práctica Profesional 2011-152, 14. La ley.

comunicarlo ni transmitirlo a terceros, por constituir ese desconocimiento una conducta sancionada por el derecho penal y contraria al Código de Ética Profesional.

La sala B de la Camara Federal de Cordoba en autos “Sr. Fiscal Federal de la ciudad de San Francisco, Dr. Gonzalo Andrés Gil, solicita órdenes de allanamiento” de fecha 26-07-2011, dejó en claro que *“Sin perjuicio de que no exista norma específica dentro del Código Procesal Penal que exija un examen más riguroso a la hora de disponer el allanamiento de contadores, abogados o cualquier profesional que pueda guardar secretos de las personas que requieren sus servicios (la L. 23187, art. 7, obliga la comunicación al Colegio de Abogados), lo cierto es que su especial resguardo surge de las posibles repercusiones que tienen los secretos que puedan haber sido confiados en el marco de la relación que los vincula, lo que sin lugar a dudas se trasunta en la intimidad de las personas protegida constitucionalmente (art. 19, CN).”*

Frente a este tipo de allanamientos, Borka Marcelolos⁸⁰ resume una serie de recomendaciones para que el contribuyente tenga en cuenta frente a este tipo de situaciones y que durante este trabajo estamos analizando:

1. Solicitar la orden y leerla detenidamente. Se analizo en el punto a. del Capítulo III.
2. No impedir el allanamiento, es decir no negarse. Se analizó en el punto VI. del Capítulo II.
3. Delimitar si la orden es al profesional o a su cliente.
4. Suele ser común que los funcionarios de la AFIP hagan firmar una autorización de ingreso o consentimiento de la orden o lo actuado: para evitar ser encuadrados en el consentimiento o para evitar subsanar alguna irregularidad del procedimiento. Se analizó en el punto VI. del Capítulo II.
5. Requerir la confección del acta, de la cual deberá ser entregada una copia antes de retirarse. Se analizó en el punto c) del Capítulo IV.
6. Constatar los límites de la orden de allanamiento: de los documentos a compulsar y secuestrar.
7. Reclamo de la asistencia al acto del representante institucional.
8. Posibilidad de que el profesional pueda contar con la asistencia de un asesor letrado.
9. No pueden realizarse interrogatorios. El allanado debe negarse a contestar de manera justificada, dejando constancia de ello en el acta.
10. Secuestro solo de la documentación estrictamente necesaria. Se analizó en el punto 3. de este apartado. .
11. La presencia de dos testigos hábiles es requisito para la validez del allanamiento. Ni los funcionarios policiales ni los de la AFIP pueden ser testigos. Se analizó en el punto 2. de este apartado.

⁸⁰ BORKA, MARCELO. (2014). *Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).*

12. Dejar constancia de cualquier irregularidad en el acta respectiva. Para solicitarla debe existir un vicio, un perjuicio y no haberse convalidado el acto por parte de quien la plantea.
13. Establecer en qué lugar y bajo qué responsable será conservada la documentación secuestrada.
14. Una vez finalizado el allanamiento, no se puede continuar o reingresar.

2. Los veedores⁸¹

La Administración Federal solicitará la presencia de un Veedor mediante oficio dirigido al Consejo Profesional correspondiente. El consejo emite una nota designando a la persona que actuará como veedor en el procedimiento de allanamiento incluyendo sus datos específicos.

Tanto el profesional como el veedor tienen el derecho de solicitar que se lea en voz alta la orden de allanamiento antes de que comience el procedimiento. Una vez leída, comienza el proceso.

El veedor tiene:

1. **la responsabilidad** de asegurarse de que se resguarde el secreto profesional del escribano involucrado y que el procedimiento se realice con diligencia.
2. debe **asegurarse** de que los funcionarios judiciales y el personal de la AFIP revisen únicamente la documentación que está relacionada con las personas o aspectos imputados en la orden de allanamiento, evitando revisar documentos no relacionados.
3. **supervisa** el proceso de inventariar la documentación que se retira como parte de la diligencia. Asegurar que los documentos se empaquen adecuadamente en caso de secuestro y que se sellen adecuadamente para evitar la pérdida de información.
4. puede **solicitar** que se le proporcione una copia legible del acta para respaldar sus acciones y para futuros reclamos o control de documentación. Además, debe firmar el acta relacionada con el procedimiento.
5. puede **solicitar** una copia legible del acta de cierre de la diligencia para justificar y concluir su participación en el procedimiento.

El veedor desempeña un papel importante en garantizar que el allanamiento o inspección se lleve a cabo de manera justa, respetando los derechos y la privacidad del profesional involucrado, y evitando posibles irregularidades o nulidades en el proceso. Su presencia y supervisión son esenciales para mantener la integridad del procedimiento.

⁸¹ Borca, Marcelo. (2014). "Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip". Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CA.B.A. considera que la presencia de un veedor resulta de valioso aporte, no sólo para el adecuado resguardo del secreto profesional sobre la documentación del estudio, que pueda ser ajena a la diligencia que se realiza, sino también evitando los riesgos de potenciales nulidades⁸².

2.1. Requisitos para ser veedor

Quienes quieran ser veedores deberán ser Contadores Públicos y poseer matrícula vigente en este Consejo Profesional, estar al día con el pago de la matrícula y cumplimentar con la capacitación solicitada.

El proceso de inscripción estará a cargo de la Gerencia Técnica y el Comité Seleccionador quienes confeccionarán un informe preliminar que contendrá un listado total de inscriptos. Dentro de 20 días hábiles de finalizada la inscripción se realizará un sorteo público y por la Gerencia Técnica.

3. El secuestro de documentación y la requisa personal

La orden que autoriza el allanamiento a un domicilio es solo para registrarlo, por lo cual en caso de que se requiera la requisa personal y el secuestro de documentación, debe estar expresamente detallado ella y, claro está, que solo se permite retirar aquello que esté relacionado con el objeto de la investigación.

Es el primer párrafo del artículo 230 del CPPN el cual dispone que la requisa personal debe: *“El juez ordenará la requisa de una persona, mediante decreto fundado, siempre que haya motivos suficientes para presumir que oculta en su cuerpo cosas relacionadas con un delito.”*

Seguidamente, en el primer párrafo del artículo 231 del mismo código establece: *“El juez podrá disponer el secuestro de las cosas relacionadas con el delito, las sujetas a decomiso o aquellas que puedan servir como medios de prueba”*, por lo tanto se requiere una orden de secuestro.

Cuando se permita el secuestro de documentación, debe especificarse claramente en qué lugar y bajo la responsabilidad de quién se conservará dicha documentación. Esto se hace para garantizar que la documentación se mantenga separada de otros elementos que puedan incautarse en el procedimiento y para prevenir su pérdida o deterioro⁸³.

En la sentencia “Dgi s/solicita orden de allanamiento (beninca) - c. apel. Santa Fe -”. Cámara Federal de Santa Fe. Sala A penal. 10/11/93, se establece *“la solicitud de*

⁸²Hirsch, Mario (2011).El allanamiento de domicilio en materia impositiva.. Publicado en: Práctica Profesional 2011-152, 14. La ley.

⁸³ Borca, Marcelo. (2014). “Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

marras debe contener -mínimamente- especificaciones del lugar y oportunidad en que la diligencia habrá de practicarse, pudiendo ser requerida siempre dentro del ámbito de aplicación del primer párrafo del artículo 41 de la ley 11683, esto es, para la verificación del cumplimiento por parte de los obligados, de las leyes, reglamentaciones, resoluciones e instrucciones administrativas, de forma tal de lograr así la fiscalización de los contribuyentes (...) el pedido requiere la habilitación de días y horas; peticona autorización para proceder al secuestro de elementos probatorios de omisiones y contravenciones tributarias, y para proceder a la detención de personas involucradas en los ilícitos que se detecten.”

En el caso “Marta Harff SRL” JNPE N° 2 resolvió que el secuestro de documentación debe efectuarse necesariamente en el marco de una orden de allanamiento extendida por juez competente, las inspecciones de ningún modo pueden abarcarlo, deviniendo en irregular la prueba de cargo obtenida en este último supuesto. No puede permitirse el desarrollo de una requisita con secuestro de documentación sin orden judicial, pues sin negar las facultades de verificación que posee el Ente Recaudador, en tal supuesto lo que se ha realizado es un allanamiento encubierto⁸⁴.

Para la custodia de la documentación secuestrada, se debe establecer un plazo temporal. Esto implica que la autoridad debe devolver el material secuestrado dentro de un período definido. En la medida de lo posible, se buscará que la custodia de la documentación secuestrada se mantenga dentro de la órbita notarial. Esto puede significar que la documentación quede en poder del propio escribano o bajo la custodia del colegio profesional respectivo. Mantener la custodia en un entorno confiable y relacionado con la profesión puede ser crucial para asegurar la integridad de la documentación.

Estas medidas buscan garantizar que la documentación secuestrada se maneje de manera adecuada, protegiendo su integridad y evitando su pérdida o deterioro. Además, la limitación temporal de la custodia asegura que el material secuestrado se devuelva en un plazo razonable. La custodia de la documentación en la órbita notarial o bajo la responsabilidad del colegio profesional agrega un nivel adicional de protección y confidencialidad⁸⁵.

CAPÍTULO IV. Requisitos del acta de allanamiento

a. Objetivos y formalidades

El acta de allanamiento es un instrumento público labrado por la autoridad pertinente en el que se deja constancia de lo realizado en cumplimiento del procedimiento de registro ordenado por el juez competente, ajustándose a los requisitos

⁸⁴ “Marta Harff SR” del Juzg. Nac. Penal Ec. 20/8/1993

⁸⁵ BORKA, MARCELO. (2014). Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

que establecen los artículos 138 y 139 del CPPN, dando plena fe o prueba de aquello que en ella se relata.

Dicho instrumento público, goza de presunción de legitimidad porque todo lo sucedido durante el procedimiento será absolutamente cierto y el único modo de que pierda autenticidad será probar y lograr que, judicialmente, se declare su falsedad. Esto mismo, en la jerga se conoce como redargución de falsedad.

El objetivo es poder detallar las acciones llevadas a cabo en estricto cumplimiento de la orden y las circunstancias relevantes al desarrollo del operativo. Vale la pena destacar que el acta busca describir objetiva y secuencial de cómo se desarrolló el procedimiento, enfocándose en los aspectos operativos y las decisiones tomadas en el transcurso de la ejecución de la orden, sin adornos ni ficciones temporales.

En la causa “Gambaro, Francisco Isidoro s/apelación de clausura”⁸⁶ de CSJN de fecha 28-9-93, la Corte estableció: *“Cabe entender que el acta de comprobación labrada por funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquellos en ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias que da cuenta, como la de la ejecución del procedimiento cumplido”*.

Las actas emitidas por el funcionario en el procedimiento de verificación y fiscalización como un instrumento público que harán plena fe, por lo cual, para ir en contra de lo redactado en ellas, debían ir por redargución de falsedad. Ahora bien, si faltara firma del funcionario actuante, o la del secretario o testigos de actuación, como también la falta de indicación de la fecha, como también la falta de formalidad en el caso que la persona sea ciega o analfabeta, dicha acta será nula.

El artículo 140 CPPN establece que si faltase la firma del funcionario actuante, o la del secretario o testigos de actuación, como también la falta de indicación de la fecha, como también la falta de formalidad en el caso que la persona sea ciega o analfabeta, dicha acta será nula.

El acta de allanamiento es un documento legal que debe ser redactado de manera cuidadosa y precisa para garantizar su validez en un juicio posterior y se debe asegurarse de que el acta se redacte de manera imparcial y objetiva para garantizar su validez en el proceso judicial⁸⁷.

⁸⁶ Considerando 5°. Causa citada en Fallos (316:790).

⁸⁷ BORKA, MARCELO. (2014). Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

b. Contenido del acta

De conformidad con el art. 139, párrafo 1, CPPN, las actas deben esencialmente contener y reflejar con la mayor exactitud posible y absoluta veracidad el desarrollo del procedimiento. El acta indicará: cuándo inició/terminó, por quiénes, dónde, cómo, con qué objeto, qué se realizó, si acaeció alguna circunstancia que deba ser apreciada para la investigación, qué tareas se realizaron, cuál fue el resultado de las tareas, y otras constancias que sea necesario acreditar (citaciones, detalles, inventarios, etc.)⁸⁸.

c. Confección del acta

El acta debe ser confeccionada por el funcionario a quien se haya encomendado el orden de allanamiento, específicamente respecto de los funcionarios de AFIP:

- **Allanamientos según el artículo 35 de la Ley N.º 11.683:**
 - Oficiante: DGI (Dirección General Impositiva).
 - Actuante: Supervisor del Organismo o designado por este.
 - Función de la Policía: Auxiliares para la seguridad de los funcionarios fiscales.
 - Responsabilidad del Acta: Corresponde al supervisor del Organismo o su designado.
- **Allanamientos según el artículo 224 CPPN (139 CPPF t.o. 2019):**
 - Oficiante: Fuerza policial.
 - Actuante: Agente policial a cargo y con dirección del procedimiento.
 - Función de la AFIP: Meros auxiliares técnicos para la identificación de documentación.
 - Responsabilidad del Acta: Corresponde al agente policial a cargo del procedimiento.
- **Allanamientos según el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria:**
 - Oficiante: AFIP-DGI (Dirección General Impositiva).
 - Actuante: Titular de la orden, ya sea DGI o fuerza de seguridad.
 - Función de la Policía y AFIP: Varía según la orden, pudiendo actuar como auxiliares de seguridad o técnicos.
 - Responsabilidad del Acta: Corresponde al titular de la orden.

La asignación de roles y responsabilidades en el procedimiento de allanamiento depende del tipo de orden y la autoridad que la emite, ya sea la fuerza policial o la AFIP. La estructura y redacción del acta se ajustarán a la entidad u autoridad que esté a cargo del procedimiento, siendo siempre el titular de la orden quien actuará como "actuante".

⁸⁸ El labrado, es impuesto a los funcionarios encomendados a la realización del allanamiento por el art. 224 del CPPN (arts. 110 y 146 CPPF t.o. 2019).

CAPÍTULO V. Procedimiento del allanamiento

a. Inicio del procedimiento⁸⁹

Tal como hemos comentado en punto “[a- Orden judicial del Capítulo III](#)”, el procedimiento comienza con la lectura de la orden judicial, la cual especifica quiénes están autorizados para llevar a cabo el allanamiento, el propósito del mismo y las acciones que deben realizarse durante el procedimiento.

Es fundamental destacar que el proceso debe ejecutarse de manera continua, sin interrupciones temporales. No se permite iniciar un allanamiento, suspenderlo y retomarlo al día siguiente. Además, debe ser realizado por los mismos funcionarios designados y con la presencia de las mismas personas que estuvieron presentes desde el inicio.

En la implementación de la ley penal tributaria, la AFIP aplicaba el procedimiento de manera rigurosa, llegando incluso a restringir la salida de clientes de las oficinas o establecimientos allanados una vez iniciado el procedimiento. Esta situación generó numerosas denuncias por privación ilegítima de la libertad. También se prohibía la comunicación telefónica con abogados durante el transcurso del operativo.

Con el tiempo, se realizaron ajustes en los procedimientos, permitiendo incluso allanamientos simultáneos en distintas jurisdicciones para mejorar la efectividad y evitar situaciones conflictivas.

b. Consentimiento por parte del allanado

Se mencionó que el consentimiento expreso del contribuyente implicaría que el contribuyente ha dado su aprobación voluntaria y específica para permitir a los funcionarios fiscales ingresar a su domicilio sin la necesidad de una orden judicial.

Recordemos que, en el [Capítulo I, punto b\) apartado VI](#), se menciona que el consentimiento válido para la verificación fiscal debe ser expreso, previo al inicio de la fiscalización, sin intimidación ni fuerza por parte de los inspectores. El contribuyente tiene derecho a pedir la retirada de los funcionarios fiscales de su domicilio después de su identificación, incluso si ya están dentro. En caso de negativa del contribuyente, los inspectores pueden solicitar una orden de allanamiento⁹⁰.

c. Secuestro de documentación

Tal como se mencionó en el [Capítulo I, punto b\) apartado VII](#), al ejecutar una orden que permita el secuestro de documentación, se debe especificar el lugar y el responsable de la custodia, asegurándose de mantener la documentación separada de

⁸⁹ BORKA, MARCELO. (2014). Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

⁹⁰ IGLESIAS ARAUJO, FABIANA. Potestades fiscales. Inspección y Allanamiento. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

otros elementos incautados para evitar pérdidas o deterioros. Si la custodia se traslada fuera del lugar de estudio, se deben establecer las mismas condiciones, limitando temporalmente el plazo para la restitución del material. Se sugiere que, en la medida de lo posible, la custodia permanezca en el ámbito notarial, ya sea a cargo del propio escribano o bajo la supervisión del colegio respectivo.

Es importante diferenciar las dos posibilidades de allanamiento amparadas por las leyes respectivas que permiten o no el secuestro de documentación:

a. **Allanamiento sin secuestro de documentación:** se deriva del artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.). En el primer párrafo del Capítulo I, punto b) apartado VII de este trabajo se recordó que dicho artículo: “*dispone que una orden de allanamiento de domicilio debe ser emitida por un juez y se centra en autorizar el acceso al lugar para realizar una inspección o registro, pero no necesariamente otorga automáticamente la facultad de secuestrar documentos u otros elementos probatorios.*” Por lo cual, bajo este supuesto la orden de allanamiento no conlleva implícitamente una autorización para la requisa personal ni el secuestro de documentación, donde el fisco cumple con la obligación de inspeccionar, fiscalizar y verificar.

En este caso, Martín Caranta⁹¹ enumera los elementos que debe contener el expediente de la inspección:

- Carátula; Formulario F. 8000 con la orden de intervención que da inicio a la inspección; Impresiones de información relevante del contribuyente desde la base de datos de la AFIP (información de declaraciones juradas presentadas, bienes registrables, bienes embargables, domicilios alternativos, autoridades del ente, etc.);

- Formulario F. 3283 o poder administrativo de quien haya intervenido en representación del contribuyente durante la inspección; Requerimientos de inspección, plasmados en formularios F. 8600; Actas de notificación de la orden de intervención y de requerimientos; Documentación e información aportada por el contribuyente en respuesta a requerimientos; Actas de inspección (F. 8400) en las que se dejará constancia de la documentación recibida o de la información aportada verbalmente por el contribuyente o su representante; Información aportada por terceros (clientes, proveedores, entidades bancarias, etc.).

- En caso de existir elementos que resulten de un allanamiento y secuestro de documentación, existirá un cuerpo con las copias certificadas u originales de las actas de desintervención y de la prueba documental obtenida.

- Papeles de trabajo de la inspección elaborados en formularios F. 1500, conteniendo las liquidaciones administrativas del gravamen. Deben manifestar en forma pormenorizada de dónde surgen (cuerpo y fojas), los datos tenidos en cuenta y la metodología de ajuste utilizada para arribar a la pretensión fiscal, debidamente inicialados por los funcionarios actuantes (inspector y supervisor).

⁹¹ CARANTA, MARTÍN R. (2021) “*El expediente de inspección*”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

- Declaraciones juradas pro-forma; Propuesta de ajustes o “pre-vista”; Informe final de inspección; Formulario de cierre de inspección (F. 8900); Pases internos a Revisión y Recursos.

b. **Allanamiento con secuestro de documentación:** La posibilidad de secuestrar documentación o elementos relacionados con el delito está prevista en el artículo 231 del Código Procesal Penal de la Nación: *“El juez podrá disponer el secuestro de las cosas relacionadas con el delito, las sujetas a decomiso o aquellas que puedan servir como medios de prueba (...)”* Claro está que del texto deriva la posibilidad del secuestro de los elementos relacionados con un delito por lo tanto, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 21 de la LPT, punto que analizamos en el [Capítulo II, punto c\).](#)

Si el marco del allanamiento de domicilio debe realizarse en un estudio contable, se deberá tener en cuenta lo analizado en el [Capítulo III, punto d\).](#)

Para el secuestro de documentación, solo se deberá tener en cuenta lo descrito en la orden de allanamiento; indicación puntual y precisa de la documentación a secuestrar. En caso de hallazgo de prueba cabal y contundente de la comisión de un delito no comprendida en el detalle de la orden se deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 224 último párrafo del CPPN el cual indica: *“Si en estricto cumplimiento de la orden de allanamiento, se encontrare objetos que evidencien la comisión de un delito distinto al que motivó la orden, se procederá a su secuestro y se le comunicará al juez o fiscal interviniente”*.

Por otro lado, el artículo 149 del nuevo CPPF t.o. 2019 establece que debe previamente comunicarse al juez o al representante del Ministerio Público Fiscal quienes, en caso de estimarlo, ordenarán su secuestro.

d. Intervención de la documentación

De estar frente a un secuestro de documentación es necesario tener presente que el funcionario procede a la intervención de la documentación. Se realiza un acta de toma de inventario con los elementos intervenidos para su secuestro con el detalle de los elementos secuestrados con descripción de cada elementos que se encuentra en las cajas o bultos cerrados.

El artículo 157 del CPPF, indica que los argumentos de la intangibilidad deben ser puestos en sobres cerrados o cajas, según la cantidad, cuyo cerramiento sea inviolable fajados, con las fajas firmadas y selladas en sus aperturas de modo que no puedan abrirse sin romper la faja de seguridad, la que deberán suscribir los actuantes junto con los dos testigos de actuación y el contribuyente si lo desea.

En el caso de secuestro se requiere, además y como requisito indispensable la firma de los testigos de la actuación en las fajas, sellos, etc. con que se aseguren las cajas, sobres o envoltorios.

e. Destino de los elementos secuestrados

El artículo 233 CPPN indica: *“Los efectos secuestrados serán inventariados y puestos, bajo segura custodia, a disposición del tribunal. En caso necesario, podrá disponer de su depósito. El juez podrá ordenar la obtención de copias o reproducción de las cosas secuestradas cuando éstas puedan desaparecer, alterarse, sean de difícil custodia o convenga así a la instrucción...”*

Así es que, una vez secuestrados los elementos, inventariados, asegurados con su respectiva intervención, sellado, faja, etc. el destino de los mismos será el que se asigne expresamente en la orden. En caso que nada indique la orden sobre el destino de los elementos, se efectuará consulta telefónica al juzgado.

En la Instrucción General N.º 213/89 (DGI), establece:

- Sobre la constancia en acta: *“Siempre que con motivo de un allanamiento se incautare documentación deberá precisarse en el acta respectiva el lugar al que la misma será trasladada, consignándose, en lo posible, el número de oficina en la cual quedará depositada y el nombre del funcionario que asumirá la responsabilidad de su custodia”* (2.12, últ. párr.).
- Documentar que queda depositada en poder del Organismo, la dependencia a la que se remite: *“deben quedar resguardados en la agencia o distrito que corresponde al domicilio del allanado”* (IG 231/89, 2.12, 2º párr.).

Pra la custodia de los elementos secuestrados, es el artículo 156 y 157 del CPPF, los que establecen:

“Artículo 156 - Los efectos secuestrados serán inventariados y puestos bajo segura custodia, a disposición del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL. Se podrá ordenar la obtención de copias o reproducciones de las cosas secuestradas si estas pudieran desaparecer, alterarse o fueran de difícil custodia. Será obligación de las autoridades devolver los objetos secuestrados que no estén sometidos a decomiso, restitución o embargo a las personas legitimadas para poseerlos, inmediatamente después de realizadas las diligencias para las cuales se obtuvieron. Esta devolución podrá ordenarse provisionalmente, en calidad de depósito judicial y al poseedor se le podrá imponer la obligación de exhibirlos”.

Artículo 157 - Con el fin de asegurar los elementos de prueba, se establecerá una cadena de custodia que resguardará su identidad, estado y conservación. Se identificará a todas las personas que hayan tomado contacto con esos elementos, siendo responsables los funcionarios públicos y particulares intervinientes.

Por lo tanto, en todo momento debe garantizarse la “cadena de custodia” de los elementos secuestrados, esto es, además de asegurarse su intangibilidad, tiene que documentarse todo traslado, resguardo, cambio de depositario de los mismos, etc. mediante las actas de entrega y recibo correspondiente y su adecuado resguardo.

f. Desintervención de la documentación

El Dictamen 203-1990⁹², el organismo establece que el acta que se confeccionara con motivo del secuestro de documentación, deberá notificar al interesado el día, lugar y hora en que tendrá lugar el acto de desintervención. Cuando el interesado no concurriera al acto de desintervención para el cual fue citado en la oportunidad en que se realizó el secuestro de la documentación, se le notificará de modo fehaciente una segunda vez, para que concurra el nuevo día, hora y lugar que se designe, debiendo contener dicha notificación la prevención de que la desintervención de la documentación se llevará a cabo con o sin su presencia⁹³.

g. Destino final de la documentación

Después de realizar una desintervención (posiblemente la intervención de algún tipo de propiedad o actividad), se informará al juzgado sobre los resultados de dicha acción. En el caso de allanamientos realizados en el marco de una causa penal en curso, se puede optar por remitir la información al juzgado responsable de la causa o producir informes adicionales según lo que el juzgado requiera.

Si los allanamientos se llevan a cabo antes de que se inicie formalmente una causa judicial, el juzgado puede ordenar la aplicación de ciertas medidas, como la aplicación del artículo 18 del Régimen Penal Tributario. Esto podría implicar la finalización de la inspección y, en caso necesario, la determinación de oficio de la deuda. Además, se menciona la posibilidad de presentar denuncias penales si corresponde. En este contexto, se entrega al juzgado toda la documentación recopilada durante el allanamiento como evidencia.

⁹² DGI - Dict. (DAL) 203/1990

⁹³ Conforme dictamen 72/82 de la ex-Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos, de fecha 18 de octubre de 1982.

CONCLUSIÓN

A lo largo del presente trabajo, abordamos las problemáticas derivadas de la implementación de las dos leyes que habilitan el procedimiento de allanamiento de domicilio en el ámbito tributario. Nos referimos concretamente a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (texto ordenado en 1998, con sus modificaciones y complementos) en su artículo 35 y la Ley Penal Tributaria N° 27.430 (texto ordenado en 2017) en su artículo 21 y, a su vez, a los requisitos de procedencia que corresponden para cada caso.

Hemos diferenciado que la Ley N° 11.683, se aplica exclusivamente en el ámbito administrativo, mientras que la Ley N° 27.430, se aplica en el ámbito penal autorizando al juez competente a allanar domicilios en situaciones de urgencia y siempre que existan motivos para presumir la comisión de un delito tributario.

Es crucial distinguir entre estas dos situaciones y aplicar medidas de manera proporcional, respetando los derechos y garantías de los contribuyentes involucrados. Se han resaltado los contratiempos durante el procedimiento, desde la emisión de la orden judicial hasta situaciones donde no se ajusta rigurosamente al contenido establecido por el juez.

Enfatizamos que el accionar del Fisco no debe ser excesivo ni violatorio de las garantías de los administrados, debiendo respetar las garantías constitucionales. Las facultades discrecionales otorgadas por la Ley N° 11.683, sólo prevén la posibilidad de que la AFIP solicite al juez una orden de allanamiento, sin mayores precisiones en cuanto a los límites. precisar una guía clara para establecer límites, los que en cambio surgen de la Constitución Nacional en lo referido al allanamiento de domicilio y a la reglamentación del Código Procesal Penal.

Se estableció que sin el consentimiento del allanado, los funcionarios de la AFIP no tienen la autorización para ingresar o permanecer en un domicilio. Esta autorización debe ser explícita y otorgada previamente a la verificación. Se subrayó que la autorización otorgada por el contribuyente para el ingreso o permanencia de los inspectores en su domicilio puede ser revocada en cualquier momento.

Además, se puntualizó que, a menos que exista una orden de allanamiento y secuestro emitida por un juez competente, la AFIP no tiene la facultad de secuestrar documentación ni ningún otro elemento del domicilio fiscal sin una autorización judicial expresa. En caso de que un allanamiento sea realizado vulnerando normas procesales o se trate de un "allanamiento encubierto" llevado a cabo por personal de la AFIP sin una orden extendida por un juez competente, la consecuencia será la posibilidad de plantear la nulidad del mismo con fundamento en la teoría del fruto del árbol venenoso o regla de exclusión probatoria, según la cual las pruebas obtenidas de manera ilegal no pueden ser utilizadas en el proceso en el que fueron recolectadas ni en



ningún otro posterior que se base en ese acto viciado, proyectando sus efectos sobre todo el procedimiento.

En relación al despacho de la orden de allanamiento, se destacó que, según el texto literal del artículo 35 inciso e) de la Ley N° 11.683, el juez debe realizarlo dentro de las 24 horas, lo que en realidad vulnera el principio de división de poderes dado que es una facultad del Poder Judicial analizar la procedencia o no del pedido de allanamiento.

También, hemos marcado qué es innegable que las medidas de urgencia establecidas en el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria, son de naturaleza excepcional, por lo cual esta facultad no debe ser ejercida en forma indiscriminada por el Fisco en lugar de la orden prevista en el art. 35 de la ley 11683 que rige en el ámbito administrativo. Esto significa que la facultad del Fisco de actuar como "auxiliar de justicia" no le confiere el mismo "poder de policía" que poseería una fuerza u organismo de seguridad designado.

La solicitud de la orden de allanamiento invocando la ley penal tributaria requiere identificar aquellos elementos que puedan estar vinculados con la comisión de un delito, específicamente aquellos contemplados en la ley penal tributaria.

Por otro lado, se destaca que la jurisprudencia ha abordado una amplia gama de casos en los que se planteó lo mencionado.

Por último, en cuanto al secuestro de documentación la ley procesal vigente autoriza el secuestro de elementos relacionados con el delito, sujetos a decomiso o que puedan servir como medio de prueba, pero no contempla la confiscación para llevar a cabo investigaciones, según los artículos 231 y 238 del Código Procesal Penal de la Nación.



BIBLIOGRAFÍA

JURISPRUDENCIA

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“D’Acosta, Miguel A.” C.S.J.N. 9/9/1987 (Fallos 310:85)

“Gambaro, Francisco Isidoro s/apelación de clausura” C.S.J.N. 28/09/1993.

“Yemal, Jorge Gabriel y otros s/ley 23771” C.S.J.N. 17/03/1998 Fallos: (321:510)

CÁMARA NACIONAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

“Ansonnaud, Ricardo S.” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V 27/12/2017.

“Kahan, Carlos”, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II 12/06/1992.

“Sténico, Gustavo”, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V 12/02/2008.

CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO PENAL ECONÓMICO

“AFIP-Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social c/G., L. s/medidas precautorias - recurso de queja”. Cám. Nac. Penal Ec. Sala B. 28/04/2014.

“Agritur San Luis S.A. s/medidas precautorias”. Cám. Nac. Apel. Penal Ec. Sala A 01/02/2012.

“Legumes SRL s/infracción L. 11683”. Cám. Nac. Apel. Penal Ec.. - Sala A -23/05/2019.

“N.N. Medidas Precautorias, incidente de nulidad interpuesto por la defensa de Juan José Orrijola”. Cám. Nac. Apel. Penal Ec. 05/04/2006

CÁMARA FEDERAL DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA

“Sr. Fiscal Federal de la ciudad de San Francisco, Dr. Gonzalo Andrés Gil, solicita órdenes de allanamiento” Cámara Federal de Córdoba. Sala B. 26-07-2011

CÁMARA FEDERAL DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

“Dgi s/solicita orden de allanamiento (beninca) - c. apel. santa fe -”. Cámara Federal de Santa Fe. Sala A penal. 10/11/1993.

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE TUCUMÁN



“Carradori, Santiago Walter” Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán. fecha 29/04/2014.

JUZGADO NACIONAL DE PRIMERA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

“I.S.A. Cornejo Informática S.A.” Cont. Adm. Fed. Sala I 23/10/1989.

JUZGADO NACIONAL DE PRIMERA INSTANCIA EN LO PENAL ECONÓMICO

Cafhelar S.A., del Juzg. Nac. Penal Ec. 05/04/2006.

“Marta Harff SR” del Juzg. Nac. Penal Ec. 20/8/1993.

Papazian, Mario Tomás”, del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 6. 19/3/99.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

“Interpauta SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 07/08/2000.

“Operti Ferias SA s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado”. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 24/04/2001.

NORMATIVA

AFP. (7 de 08 de 1996) Dictamen 61. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Boletín Oficial.

AFIP. (11 de 05 de 2022). Disposición 81. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Boletín Oficial.

Constitución de la Nación Argentina. (15 de 12 de 1994).

Dictamen (DAL) 116/1990 (21 de 8 de 1990)

Ley N° 11.683. (20 de 07 de 1998). Ley de Procedimiento Tributario. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Infoleg.

Ley N° 27.430. (28 de 12 de 2017). Régimen Penal Tributario. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Buenos Aires, Argentina: Infoleg

Ley N° 23.984. (21 de 08 de 1991). Código Procesal Penal de la Nación. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Infoleg.

DOCTRINA

ALLENDE, M. P. (2015). *El principio constitucional de razonabilidad: entre las razones justificatorias y la relevancia del derecho. Argumentos.*

ALTAMIRANO, ALEJANDRO C. Y RUBINKSA, RAMIRO M. (2008). *Derecho penal tributario TOMO I Y II. Buenos Aires: Marcial Pons.*

ABÁLSAMO, ANTONIA; JUDKOVSKY, PABLO; SÁNCHEZ SUCCAR, MARÍA A.; *Procedimiento. Verificación y fiscalización. Buenos Aires: La LEY*

BORKA, MARCELO. (2014). *Allanamiento a estudios y escribanías. facultades de verificación y fiscalización de la Afip. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).*

CARANTA, MARTÍN R. (2020) *Facultades de verificación y fiscalización (segunda parte). Buenos Aires: Errepar*

CARANTA, MARTÍN R. (2021) “El expediente de inspección”. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).*

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (2017). *Obtenido de https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/Reglamento_veedores.pdf-7cRQ2OhKRg.pdf*

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE. (s.f.). *Obtenido de INSTRUCTIVO DE MEDIDAS BÁSICAS A TENER EN UN ALLANAMIENTO: <https://www.cpcesfe2.org.ar/wp-content/uploads/2017/11/informacion-unificada-allanamientos-para-web.pdf>*

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (2022). GRUN, ERNESTO. *Los profesionales y el secreto profesional frente al allanamiento de domicilio e incautación de libros y papeles por la Dirección General Impositiva. p. 705 a 723.*

DEVITA, FRANCISCO (2020). *Un análisis sobre la figura del agente fedatario en la Ley N° 11.683. Doctrina Tributaria ERREPAR.*

GIANOTTI, GERMÁN L. (2016). *Potestades coercitivas de afip y organismos recaudadores provinciales en el proceso penal. Doctrina Tributaria ERREPAR.*

FONROUGE, CARLOS M. GIULIANI Y NAVARRINE “Procedimiento Tributario” 5ta edición.. Depalma. BUENOS AIRES. Bs As.

GÓMEZ, TERESA (2013). *Las medidas de urgencia previstas en el artículo 21 de la ley penal tributaria -allanamiento- constituyen situaciones de excepción. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR.*

GÓMEZ, T. (2016). *Una práctica casi habitual: el allanamiento de estudios contables*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR).

GÓMEZ, T., & FOLCO, C. M. (2019). *Procedimiento Tributario: Ley 11.683. Decreto 618/97*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley S.A.E.

HARO, R. (2015). *Nuevos perfiles del control de Razonabilidad constitucional*. Obtenido de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Cordoba: <http://secretarias.unc.edu.ar/acaderc/doctrina/articulos/nuevos-perfiles-del-control-de-razonabilidad>

HIRSCH, M. (2011). *El allanamiento de domicilio en materia impositiva*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La ley.

HIRSCH, M. (2012). *La obtención de pruebas impositivas y las garantías constitucionales*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.

IGLESIAS ARAUJO, FABIANA. *Potestades fiscales. Inspección y Allanamiento*. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).

JARACH, DINO (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*- Buenos Aires: ABELEDO-PERROT.

LABORDE, P. (18 de 02 de 2004). *Sistema Argentino de Informacion Juridca- SIAJ*. Obtenido de http://www.saij.gob.ar/doctrina/dasf060048-prunotto_laborde-reflexiones_sobre_allanamiento.htm

MANONELLAS, GRACIELA N. (2017). *El procedimiento Penal Tributario*. Ciudad autónoma de Buenos aires: La Ley

MARCONI, ANA CLARA. *La garantía de la inviolabilidad del domicilio y el allanamiento. Las pruebas en el proceso penal*. Ciudad autónoma de Buenos aires: La Ley.

PRUNOTTO LABORDE, A. (18 de 02 de 2004). *Reflexiones sobre el allanamiento*. Obtenido de http://www.saij.gob.ar/doctrina/dasf060048-prunotto_laborde-reflexiones_sobre_allanamiento.htm

SERRANO, GUSTAVO - RAPISARDI, GUSTAVO M. (2008). *El delgado límite entre una inspección y un allanamiento encubierto en un preocupante pronunciamiento judicial*. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR.

SOLER, OSVALDO H. *Reciente operativo de la AFIP sobre casas de cambio y bancos*. Ciudad autónoma de Buenos aires: La Ley.



TELIAS, SARA DIANA “Base de datos de jurisprudencia penal tributaria”, disponible en <https://leadingcases.wordpress.com/>.

VILLEJAS, H. B. (2001). Curso de Finanzas. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: OS&KW.

VALDEMARIN, LUCAS R. (2014). Las inspecciones, repaso breve del procedimiento. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar.

YEBRA, PABLO (2017). El allanamiento como medida de urgencia en el proceso penal tributario. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR

ZARINI, ROBERTO (2016). Fiscalización y verificación en la ley 11.683. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: ERREPAR