

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

**STEINCO, GUSTAVO ALEJANDRO - APELACIÓN - 12/2/08
CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL SALA V**

**PROCEDIMIENTO. FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN.
DISTINCIÓN ENTRE ALLANAMIENTO E INSPECCIÓN. ORDEN DE
ALLANAMIENTO. CONSENTIMIENTO. GARANTÍA ART. 18 DE LA
CONSTITUCIÓN NACIONAL. INTERPRETACIÓN.**

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó -por mayoría- el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación que -a su vez- confirmó las resoluciones apeladas. El tema central fue el relativo al planteo de nulidad incoado por la actora, que sostuvo que el procedimiento que el ente fiscal efectuó fue un allanamiento en su domicilio fiscal sin orden judicial y sin que medie consentimiento voluntario y expreso.

Para así resolver, el Dr. Morán distinguió entre un allanamiento y una inspección de la AFIP, indicando que el organismo tiene facultad para inspeccionar pero dicha inspección debe efectuarse con el consentimiento expreso del inspeccionado, de lo contrario se estaría ante un allanamiento que supone la inexistencia de la misma. En su caso, el contribuyente pudo haberse negado a la inspección oponiéndose a suscribir las actas labradas durante la misma, lo que no hizo.

Destacó que la recurrente, al momento de expresar agravios, no sólo omitió referirse a dicha circunstancia sino que además intentó asimilar el procedimiento fiscalizador a un allanamiento, desvirtuando dicha afirmación ella misma al prestar declaración testimonial uno de los socios presentes durante el procedimiento, quien declaró que los funcionarios le pusieron en conocimiento que en caso de no acceder a los pedidos que se le efectuaban, acudirían a una orden de allanamiento, lo cual demuestra claramente que pudo negarse al acceso de los funcionarios fiscalizadores, actitud que no adoptó.

Afirmó que el contribuyente pudo también rechazar la verificación, es decir, impidiendo que dichos funcionarios ingresaran al domicilio y tomaran contacto con la documentación contable pero no por la garantía de inviolabilidad del domicilio -que no es un extremo debatido en autos, porque no se trata de un allanamiento-, sino solamente de una inspección del FN. Reiteró que la actora tenía la facultad de negarse a la inspección y ahí sí, la AFIP de acuerdo a las facultades del art. 35. inc. e) de la ley 11.683 debería haberse presentado con una orden de allanamiento.

Por su parte el Dr. Alemany hizo hincapié en que el art. 18 de la Constitución Nacional al declarar que el domicilio y los papeles privados de las personas son "inviolables", se refiere al domicilio como lugar de residencia, morada o habitación, pero no al fiscal ni a los papeles que constituyen la documentación contable que las sociedades comerciales deben obligatoriamente llevar para ser debidamente fiscalizadas por las autoridades competentes. Destacó que la garantía mentada no alcanza al domicilio fiscal ni a la contabilidad de una sociedad comercial, y por ello es que el art. 35 de la ley 11.683 dispone que los funcionarios de la DGI tendrán en cualquier momento amplios poderes para inspeccionar los libros anotaciones papeles y documentos de responsables o terceros que puedan registrar las negociaciones y operaciones sujetas a fiscalización.

Disidencia del Dr. Gallegos Fedriani: Entendió que en el presente procedimiento, los funcionarios de la AFIP efectuaron un allanamiento sin orden judicial. Luego de citar numerosos fallos de la CSJN, destacó que carece de toda lógica derivar la existencia de un supuesto consentimiento tácito por ausencia de oposición expresa al registro, cuando ya se había consumado el ingreso de los inspectores. Afirmó que la ausencia de objeciones por parte del interesado respecto de la inspección no resulta por sí sola equivalente al consentimiento de aquél en la medida de que tal actitud debe hallarse expresada de manera que no queden dudas en cuanto a la plena libertad del individuo al formular la autorización. Además, no hubo ratificación judicial por parte del titular del domicilio de su voluntad de otorgar el consentimiento lo que lleva a la conclusión de que el procedimiento no satisface los requisitos que enumera.

Selección de jurisprudencia judicial

**Fuente: Impuestos comentados y Aplicación Práctica. Procedimiento fiscal.
Editorial Errepar**

Procedimiento. Facultades del fisco. Actas de verificación. Prueba

El artículo 35 de la ley penal tributaria enumera una serie de diligencias que la AFIP puede realizar con fines de fiscalización de las obligaciones tributarias. En el inciso c) de dicho artículo, se autoriza la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros por parte de los inspectores del Organismo Recaudador que tengan vinculación con los hechos que se investigan. Los informes que produzcan los citados inspectores forman parte de las actuaciones administrativas y son documentos que constituyen pruebas escritas y que se presumen auténticos, mientras no se pruebe lo contrario. Hacen fe de la fecha en que fueron suscriptos y de las declaraciones que haga el funcionario. Pero no hace falta la tacha de falsedad para desvirtuarlos, pudiendo ser destruidos con cualquier medida probatoria.

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

LA ESPERANZA SCC - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA IV - 28/12/2009

Actas. Notificación: el carácter fehaciente del acta acredita, en el caso, el hecho de haberse puesto un sobre conteniendo copia de la resolución, pero no que el destinatario de la comunicación la haya recibido. En este sentido, debe señalarse que no existe ninguna disposición de la ley de procedimiento tributario que autorice a dar por decaído el derecho de un contribuyente por el transcurso del plazo del que no ha podido enterarse.

"Zuliani, Lido Francisco A." - CNPEcon. - Sala A - 6/11/1998 - PET - Nº 174 - pág. 11

Allanamiento. Competencia del personal de la Dirección General Impositiva para efectuarlo.

Policía: el artículo 41, inciso e), de la ley de procedimiento tributario dispone que al ejecutarse la diligencia de allanamiento deberán observarse las disposiciones de los artículos 399 y siguientes del Código de Procedimientos en Materia Penal, siendo que este ordenamiento establece que es el juez quien indica la autoridad o funcionario que hubiere de practicarlo.

"Casal, Alfredo Enrique" - CSJN - 10/12/1998 - PET - Nº 177 - pág. 5

Allanamiento. Nulidad. Necesidad de acreditar el perjuicio ocasionado: el daño que las presuntas irregularidades ocasionan a quien solicita la nulidad debe ser acreditado, indicándose el perjuicio generado por el acto impugnado.

"N. N. s/inf. ley 24769" - CNPEcon. - Sala B - 8/2/1999 - PET - Nº 185 - pág. 12

Allanamiento. Orden de allanamiento. Arbitrariedad de la resolución que autorizó un allanamiento domiciliario en razón de no estar debidamente fundada: debe revocarse el pronunciamiento de la Cámara de Apelaciones que, a su vez, revocara la resolución del juez de Primera Instancia por la que se otorgó la orden de allanamiento, basándose para ello en la falta de fundamentación del proveído en cuestión, el que, en lo que aquí interesa, dispuso "expídase orden de allanamiento como se solicita precedentemente".

Es que, siendo que el funcionario de la Dirección General Impositiva que solicitó el allanamiento expuso las fundadas razones que justificaban la petición y que el juez la proveyó "como se solicita", el pronunciamiento recurrido incurre en un exceso ritual manifiesto que desnaturaliza el proceso al impedir el descubrimiento de la verdad real, en tanto omite todo comentario sobre aquella motivación.

"Yemal, Jorge y otros"- CSJN- 17/3/1998

Allanamiento. Traslado de documentación a la Dirección General Impositiva. Pedido de devolución: no obstante la naturaleza y limitaciones del artículo 41 -hoy art. 35- de la ley de procedimientos fiscales, resulta indudable el derecho que asiste, a quienes se estimen afectados, al planteo de sus agravios por las vías oportunas ante las autoridades administrativas y judiciales que correspondan, incluso mediante denuncia ante el propio juez que ordenó el allanamiento, de todo hecho que presuponga una alteración de las garantías constitucionales, desde 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 reparen 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.

"Fisco Nacional (DGI) s/orden de allanamiento" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 30/12/1971 - ERREPAR - PF - T. II

Dado que la documentación secuestrada fue obtenida sobre la base de un procedimiento ilegal, debido a que se decretó la nulidad de la orden de allanamiento, corresponde confirmar la resolución recurrida que dispuso la devolución de la misma.

"Lopolito Normandi, Astrid" - CNPEcon. - Sala B - 2/4/1993

Allanamiento. Validez de los elementos obtenidos en un allanamiento diligenciado dentro del marco de la ley 11683: si la investigación iniciada bajo la ley 11683 resulta determinante para formular una denuncia penal o una investigación por la presunta comisión de algún ilícito tributario, todo elemento de prueba obtenido merced al allanamiento diligenciado por el Organismo Recaudador dentro del ámbito administrativo, no podrá utilizarse en contra del sospechado-contribuyente dentro del proceso penal toda vez que ha sido incorporado por quien no tiene facultades para ello ni reviste carácter de auxiliar de la justicia. No obstante, el fracaso del proceso penal por falta de legitimidad en la incorporación de prueba no alcanza ni desvía los fines previstos en la ley 11683, los que se mantienen incólumes, juntamente con la potestad controladora y de fiscalización que a esos efectos ostenta la Dirección General Impositiva.

"Serio, Arnoldo"- C.Fed. de Mar del Plata- Sec. Penal- 21/2/1995

Allanamiento de domicilio y ocupación de papeles privados. Procedencia. Existencia de denuncia: el allanamiento de domicilio y ocupación de papeles privados es procedente si ha mediado una denuncia concreta ante la Dirección General Impositiva, referida a sujetos determinados, siendo necesario para la investigación de las supuestas infracciones tributarias contar con documentación perteneciente a los presuntos implicados.

"Fisco Nacional (DGI) s/orden de allanamiento" - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 7/4/1971 - ERREPAR - PF - T. II

-; en el mismo sentido, "Fisco Nacional (DGI) s/orden de allanamiento" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 4/10/1972 - ERREPAR - PF

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

Clausura preventiva: resulta inválido el sistema que permite que un contribuyente puede sufrir la aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma.

"Yu-Jian"- JNPEcon N°3- 24/05/1999

Clausura preventiva: la comunicación de la clausura preventiva al juez competente -artículo 75 de la ley 11683, t.o. 1998- puede ser realizada de forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o al domicilio particular del magistrado o del secretario del juzgado, razón por la cual el Fisco no puede aducir dificultades para procurar la comunicación como justificativo por no haberla efectuado.

Kriscaldis SCS"- CNPEcon- Sala B- 10/10/2000

Clausura preventiva. Improcedencia acción de amparo: el artículo 41, inciso f) de la ley 11683, texto introducido por la ley 24765, en cuanto faculta a los funcionarios de la Dirección General Impositiva a proceder a la clausura preventiva de locales comerciales, es una norma no autoaplicativa de cumplimiento discrecional para el órgano de ejecución, pues no se efectiviza hasta que se ejecuta el acto. Por ello, como ese acto es optativo o discrecional para el órgano respectivo, la ley en cuestión se asemeja a una cláusula programática, que prevé un acto lesivo remoto, no idóneo para viabilizar la acción de amparo. Si se procede a la clausura preventiva contemplada en el artículo precitado, prevista para supuestos de irregularidad en relación a las normas fiscales y en caso de flagrancia, el funcionario debe comunicarlo inmediatamente al juez competente (artículo 77 de la ley citada), de manera que no se viola el principio de defensa en juicio ni la división de poderes.

Carrefour Argentina SA"- CNPEcon - Sala de Feria- 30/1/1997

Inspección. Secuestro de documentación. Allanamiento encubierto. Inconstitucionalidad: dado que conforme lo normado por el inciso e), artículo 41, ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), 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 que la actividad de la policía se extienda hasta el desarrollo de una requisita con secuestro de documentación sin orden judicial, pues sin negar las facultades de verificación que posee el Ente Recaudador, se ha realizado un allanamiento encubierto. El allanamiento y secuestro de documentación, por ser medidas irreproducibles, fueron deferidas a un juez competente, quien puede o no ordenar fundadamente y por escrito tales diligencias, y aun concurrir personalmente. Autorizar un comportamiento contrario implicaría aceptar que, sin venia judicial, cualquier autoridad de prevención efectúe allanamientos y detenciones de personas, lo cual resultaría indudablemente inconstitucional.

"Marta Harff SRL" - JNP Econ. N° 2 - 20/8/1993

Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos. Actas. Carácter: el acta en el que constan datos volcados por un inspector y donde se informan montos de presuntas ventas en forma global, indicando como fuente de la información a una sociedad cliente, no puede ser equiparado a un instrumento público. Para que exista un instrumento público, es necesario que una ley -en sentido formal y material- confiera la facultad específica de otorgar esta clase de instrumentos. Tampoco puede considerarse que dicho formulario constituya un acta en los términos del artículo 35, inciso c) de la ley 11683 (t.o. 1998).

Cueros Korselina SRL"- TFN- Sala C- 27/2/2004

Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos. Actas. Carácter de instrumento público: en el marco de la ley 11683, cuando el legislador ha querido conferir a determinadas actas el carácter de instrumento público, así lo ha hecho. Tal es el caso de las actas de notificación previstas en el artículo 100, inciso b), in fine. Es indudable que éstas son instrumentos públicos, porque dicho carácter proviene de la voluntad expresa de la ley.

"Bolis, Ricardo"- TFN- Sala A- 9/3/1999

Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos. Actas. Carácter de instrumento público: el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables constituye, en cuanto a las obligaciones formales, un instrumento público, habida cuenta de que es extendida por aquéllos en ejercicio de sus funciones. En consecuencia, su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias que consigna, así como de la ejecución del procedimiento llevado a cabo.

"Gambaro, Francisco I."- CSJN- 28/9/1993

Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos. Actas. Carácter de instrumentos de prueba: las actas labradas en los términos del artículo 35 de la ley de rito no son instrumentos públicos y cumplen la función de "servir de prueba en los juicios respectivos", sin que la ley les haya conferido un carácter especial. Por lo tanto, su valor probatorio puede ser desvirtuado por otros medios de prueba, sin necesidad de acudir a la redargución de falsedad, propia de los primeros.

"Procesamiento Industrial de Laminados Argentinos Residuales SA"- TFN- Sala A- 14/7/2003

Interrogatorios llevados a cabo sin citación previa y en el domicilio de los interrogados.

Validez: se rechazó la nulidad de la determinación por la pretendida violación por parte de los

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

inspectores fiscales de las normas referentes a las facultades de verificación y fiscalización previstas en la ley de procedimiento, por la arbitrariedad e ilegalidad del procedimiento. Las actas labradas por la inspección en los términos del artículo 35 de la ley de procedimiento lo fueron dentro de los límites de la normativa, no surgiendo de las actuaciones que los funcionarios intervinientes hubieran obligado a declarar contra sí misma a ninguna persona, o que acosaran de algún modo a los individuos interrogados, siendo las preguntas por ellos formuladas, las propias de los procedimientos de este tipo. No afecta la legalidad de lo actuado, la circunstancia de que los 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 en que las preguntas formuladas no hubieran requerido de una actividad previa para su contestación que justifique la existencia de un plazo a esos efectos.

"Operti Ferias SA"- TFN- Sala B- 25/04/2001

Orden de allanamiento. Ausencia de determinación de las causas y del objeto. Agravante. Domicilio profesional. Necesidad de justificativo concreto y expreso: habiéndose dispuesto una orden de allanamiento sin determinar las causas ni personalizar su objeto, la misma posee un carácter indiscriminado que permitiría a los funcionarios autorizados el acceso a toda documentación, por lo que en su pedido debió establecerse específicamente dicho objeto, a fin de evitar cualquier exceso y la afectación de derechos de terceros resguardados por precisas normas constitucionales (art. 18, CN). Constituyendo el allanamiento de domicilio una limitación de la libertad individual, la orden para su ejecución debe ser expresa y concretamente justificada y no, como en el "sub judice", en el cual no se ha cumplido con estos requisitos esenciales. Por otra parte, conforme con lo establecido por el artículo 41 -hoy art. 35- de la ley de procedimientos fiscales, las medidas que esta disposición legal autoriza están dirigidas a contribuyentes, obligados y responsables que en el presente no han sido invocados, y menos mencionados; medidas que deben dictarse con el examen prudente y cuidadoso de las causas que las justifiquen.

Dicca I.C.S.A."- CNCont.Adm.Fed.- Sala II- 23/12/1998

Orden de allanamiento. Ausencia de objeciones: la ausencia de objeciones por parte del interesado respecto de la inspección domiciliaria que pretenda llevar a cabo el personal policial, no resulta por sí sola equivalente al consentimiento de aquél, en la medida en que tal actitud debe hallarse expresada de manera que no queden dudas en cuanto a la plena libertad del individuo a formular la autorización. La mera ausencia de reparos no puede razonablemente equipararse a una autorización válida. La regla es la exclusión de cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas, porque de lo contrario se desconocería el derecho al debido proceso.

"Rayford, Reginald; Baintrub, Alvaro Ezequiel; Loubet, Alejandro Miguel"- CSJN- 13/05/1986

Orden de allanamiento. Doctrina del fruto del árbol venenoso: es rechazada la pretensión de la actora respecto a la nulidad por abuso en la obtención de datos por parte del ente administrativo. Aceptando la teoría del fruto del árbol venenoso en materia penal procesal tributario, el Tribunal Fiscal sostiene que los ajustes practicados no fueron sólo consecuencia de la confrontación de la documentación obtenida en allanamientos sino además pruebas aportadas por la actora pero también de otras fuentes de conocimiento.

"Baldimar SA"- TFN- Sala A- 30/4/2004

Orden de allanamiento. Doctrina del fruto del árbol venenoso: no puede desconocerse la aplicación en el campo del derecho procesal tributario de la doctrina del fruto del árbol venenoso, siendo su fundamento último la salvaguardia del debido proceso adjetivo. No obstante, la "regla de exclusión" probatoria, que deriva de su vigencia, debe ceder ante la existencia de una fuente independiente de convicción de los hechos; es decir, cuando existieran otras pruebas que no sean consecuencia inmediata de la irregularidad, y que pudieron obtenerse por otros medios. En el caso, surgía de las actuaciones administrativas que los ajustes practicados por el Fisco partieron no sólo como consecuencia de la confrontación de la documentación obtenida en los allanamientos, sino también de la prueba aportada por el mismo contribuyente y la suministrada por terceros relacionados con la firma comercialmente.

"Ávila Humboldt SA"- TFN- Sala A- 15/12/2000

Orden de allanamiento. Domicilio profesional. Viabilidad del pedido. Delimitación respecto de firmas y un sujeto determinado: las circunstancias informadas por la Dirección General Impositiva en el escrito inicial, unidas a los nuevos elementos de juicio aportados en su presentación, permiten concluir que las aludidas exigencias constitucionales, cuya observancia condiciona la viabilidad del pedido, aparecen cumplidas. En efecto, se trata de la investigación de una presunta infracción tributaria -defraudación de impuesto a los réditos- originada en una denuncia concreta, unida a presunciones instrumentadas en actuaciones administrativas preexistentes que se refieren a sujetos determinados. Además, y en torno de los alcances de la medida con relación a las oficinas de la profesional titular del domicilio indicado, se aclara que ella queda circunscripta "al solo y único efecto de secuestrar documentación, libros de comercio y demás elementos probatorios relacionados con las firmas... y con el señor..."

"Fisco Nacional (DGI) s/orden de allanamiento" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 28/12/1971 - ERREPAR - PF - T. II

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

Orden de allanamiento. Facultades del juez. Posibilidad de análisis de lo requerido o carencia de la misma. Secuestro de documentos: debe señalarse que aunque el artículo 41 -hoy art. 35-, inciso e), de la ley de procedimientos fiscales, dispone que la orden de allanamiento "deberá ser despachada por el juez dentro de las 24 horas...", la misión de éste no es ni puede ser mecánica, debiendo entender que esa norma ha establecido sólo un plazo para expedirse el magistrado, ya que, de lo contrario, si fuese imperativo para él disponer el allanamiento, su injerencia carecería de toda justificación, porque teniendo ésta por objeto ofrecer la garantía que surge de su investidura, ese propósito no se lograría de manera alguna con la sola circunstancia de poner simplemente su imperio al servicio de la autoridad administrativa. Por otra parte, se estaría violando el principio de la separación de los poderes si se aceptara que los jueces están obligados en el caso a cumplir órdenes de autoridades administrativas, como podría sostenerse en virtud de una interpretación puramente gramatical, pero al margen de los principios referidos. La ocupación de documentos privados no ha sido literalmente prevista por la ley de procedimientos fiscales. No obstante, y sin abrir juicio al respecto, debe observarse que ella podría resultar procedente como consecuencia del ejercicio de la facultad para investigar las infracciones tributarias, como prevé el artículo 41 -hoy art. 35- de aquella ley, cuando en virtud de lo actuado se conociesen concretamente las infracciones que se imputen y cuya prueba se buscase completar por aquel medio, ya que la inviolabilidad que al respecto consagra el artículo 18 de la Constitución Nacional exige que el poder para allanar domicilios, como para ocupar papeles privados, sea entendido en función de la existencia de "caso" y "justificativo", lo que implica inferencias razonables de la prueba producida por otros medios.

"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

La facultad acordada al Ente Recaudador de requerir órdenes de allanamiento no sólo no significa que la expedición deba ser automática, sino que tampoco desvirtúa la ponderación del juez interviniente, en el sentido de considerar más atinado el ejercicio previo de otras atribuciones de las que es también titular el Organismo.

"Establecimientos Comerciales Oba-Oba" - CNPEcon. - Sala II - 19/6/1992 - del voto en disidencia del Dr. Hendler

Orden de allanamiento. Secuestro de documentación: la resolución que ordena el allanamiento de un domicilio es nula si no consta en ella la firma del juez, pues omite la observancia del requisito acreditante de la intervención del juez natural. Dicha nulidad es absoluta, insubsanable y puede ser declarada de oficio. La nulidad del secuestro de efectos llevado a cabo en oportunidad de realizar el allanamiento de domicilio ordenado por el juez, nulidad derivada de la circunstancia de no haberse ordenado tal secuestro, no queda modificada por el hecho de que hayan participado en la diligencia el autorizado y el secretario del juzgado. La exigencia de fundamentar la resolución que autoriza el secuestro de cosas en oportunidad de llevar a cabo el allanamiento de un domicilio es directa reglamentación de la garantía constitucional que establece la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados. En consecuencia, la omisión de tal fundamentación configura un vicio sustancial que no queda subsanado por la circunstancia de que luego resulte útil o exitoso el arbitrio discrecionalmente adoptado. 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. Si la resolución que ordena el allanamiento de un domicilio carece de la firma del juez configura un acto procesal inexistente por ausencia de uno de sus elementos connaturales. En efecto, dicha resolución es una especie de los actos jurídicos, razón por la cual la manifestación de voluntad de quien la suscribe se acredita al insertar la firma.

"Musimundo SA" - CNPEcon - Sala B- 21/08/1996

Orden de allanamiento. Secuestro de libros y documentación de comercio. Validez del mismo.

Condición: la Cámara Federal de Apelaciones confirma la anulación de las órdenes de allanamiento y todo lo actuado, sobre la base de que aquéllas carecían de legitimidad, al haberse dispuesto el secuestro de libros y documentación de comercio en violación de lo dispuesto por el artículo 41 -hoy art. 35- de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y artículo 60 del Código de Comercio. Al respecto, manifestó que la validez del secuestro quedaba supeditada a la existencia de motivos debidamente invocados por el funcionario requirente "como para presumir que dicha documentación pueda desaparecer o ser ocultada por el contribuyente, o que directamente se está en presencia de una contravención o delito que por su naturaleza y circunstancias ameriten su secuestro". Añadió que en el caso "el juez federal se limitó a ordenar el secuestro -alterando tal principio-, sin que se advierta que hubieran motivos para sospechar la existencia de alguna de las situaciones de excepción que habiliten tal medida". El representante fiscal se agravia por la errónea interpretación que la Cámara efectuó en contra de sus pretensiones, señalando que el Fisco requirió al juez federal el allanamiento del local comercial por existir indicios de que podría hallarse documentación expedida en contravención de las normas tributarias, con habilitación de horas inhábiles y feriados "por mediar en el caso razones de urgencia que no admiten demora en la ejecución de diligencia sin correrse graves riesgos de que desaparezcan los elementos probatorios" y solicitó autorización para recabar el auxilio de la fuerza pública y "colocar la documentación que se recogiera en el lugar seguro a disposición del juzgado". La Suprema Corte ha señalado que son arbitrarias las sentencias que se limitan a efectuar un examen parcializado y aislado de los elementos de juicio obrantes en la causa, sin integrarlos ni armonizarlos en su conjunto (Fallos: T. 303 - pág. 2080), circunstancia que desvirtúa la eficacia que, según las reglas de la sana crítica, corresponde a los

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

distintos medios probatorios (Fallos: T. 315 - pág. 632). El caso sometido a estudio del tribunal constituye uno de esos supuestos, pues frente a los motivos alegados por el funcionario de la Dirección General Impositiva al requerir la orden de allanamiento, resulta arbitraria la decisión adoptada por la mayoría de los jueces de la instancia anterior, al anular las órdenes de allanamiento sobre la base de la inexistencia de razones que avalen el secuestro de documentación. Lo expuesto es especialmente así porque la Cámara omitió valorar las constancias obrantes en las respectivas solicitudes de allanamiento que plantean cuestiones de significativa importancia para ser consideradas por el tribunal "a quo", cuya omisión de tratamiento descalifica el pronunciamiento por arbitrariedad. La valoración de estos elementos resultaba imprescindible en el caso, conforme con lo dispuesto por el artículo 41 -hoy art. 35-, inciso e), de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), según el cual el juez interviniente debe despachar las medidas cautelares requeridas por la Dirección General Impositiva dentro de las veinticuatro horas, en cuya ejecución "serán de aplicación los artículos 399, siguientes y concordantes del Código de Procedimientos en Materia Penal".

"Benzadon, Héctor C." - CSJN - 6/8/1998 - ERREPAR - PF - T. II

Procedimiento deficiente. Inspección. Promedio de productos: la metodología empleada por el ente fiscalizador se muestra deficiente, toda vez que no se advierte una conjugación de elementos concurrentes que permitan reflejar una verosímil situación fiscal frente al gravamen, arrojando razonables dudas sobre la auténtica capacidad contributiva de la actora, aspecto que no se subsana convalidando un procedimiento que pretendió superar toda dificultad práctica, con olvido de los recaudos legales necesarios para conferir certeza a su pretensión. En síntesis, siendo función de la administración recaudar sólo lo que la ley impone, las razones apuntadas hacen que carezca de consistencia lógica la estimación practicada, resultando en consecuencia, inhábil para fundar los pronunciamientos apelados. La resolución determinativa tiene dos errores sustanciales: el primero, rechazar con insuficientes fundamentos la rectificación de la información aportada por la actora al requerimiento; el segundo, relativo al criterio seguido por la inspección que confronta con lo que opina el perito en cuanto no ha realizado un promedio simple de todos los productos de la línea, no ha efectuado un promedio ponderado ni un promedio de los productos más vendidos, siendo -en función de la mezcla de productos que conformen la venta total de la empresa-, el promedio ponderado mucho más representativo que el simple.

"Sagyd SA"- TFN- Sala A- 17/9/1999

Impugnación de gastos y créditos fiscales. Facturas descalificadas. Revocación del ajuste: Se revocó el ajuste fiscal al considerar que la prueba no resultaba concluyente para calificar como inexistente a la firma proveedora del recurrente. Ante la falta de cumplimiento de los requerimientos efectuados a los directores de dicha firma como a la imprenta, el Fisco debió recurrir a las facultades inquisitorias que le reconoce la ley 11683 a efectos de dar certeza a la investigación y fundar adecuadamente el acto determinativo. Cabe destacar que el propio organismo reconoció que la firma proveedora realizó presentaciones en el IVA por los períodos involucrados y que, de acuerdo con la prueba informativa producida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, surge la inscripción de la misma ante la Inspección General de Justicia reconociendo como objeto uno vinculado a la operación impugnada.

Admitir la solución contraria llevaría a hacer responsable al contribuyente de la conducta tributaria de un tercero.

ALEJANDRO LARREA Y OTROS - TFN - SALA C - 25/6/2007

Determinación de oficio sobre base presunta. Método infundado de estimación. Casa de Bar y Confitería: Se revocó el ajuste fiscal pues el método utilizado por el Fisco para estimar la obligación de la actora, dedicada al servicio de bar y confitería, no resultaba coherente con las conclusiones a las que se arribó, presentando graves deficiencias. Por ejemplo, se descartaron los tickets de ventas, estimándose a partir de las compras de mercaderías, se presumió que toda la mercadería comprada fue vendida en el mismo mes de compra; en las actas labradas para establecer rindes comparativos por kilo de café en negocios del ramo no se aportaron los datos de los declarantes ni las especificaciones del rubro, amén de que en varias de ellas se manifestó la imposibilidad de establecer los citados rindes en razón de los distintos tamaños y variedades en que se ofrece al público.

Se añadió que el propio juez administrativo se hizo cargo de la arbitrariedad expuesta en manifestaciones que restan seriedad al ajuste practicado -y que aquí se omite reproducir-.

Así, se destacó que la elección de los indicios que deben servir de base, así como el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse a la postre en decisiones discrecionales.

PAN Y MANTECA SRL - TRIB. FISCAL NAC. - SALA C - 03/10/2006

FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

CONFEDERACIÓN ARGENTINA DE MUTUALIDADES - ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA - CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL SALA III PROCEDIMIENTO. RESOLUCIONES DE AFIP. DETERMINACIÓN DE AGENTES DE INFORMACIÓN. COOPERATIVAS. 26/8/09

El ente fiscal apeló el fallo del juez de grado en tanto hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la actora a fin de que se ordene al ente fiscal que se abstenga de ejecutar la Resolución General 2525/08 de la AFIP-DGI en tanto fijó que las mutuales quedan obligadas a actuar como agentes de información en operaciones de colocaciones de fondos, tanto propios como de terceros, cuando tales entidades no realizan dichas operaciones así como tampoco ninguna actividad financiera.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia apelada. En efecto, sostuvo que el ente fiscal no desvirtuó el argumento de la sentencia que apeló en lo tocante a que el art. 35 de la ley 11.683 no ofrece sustento normativo adecuado a la resolución general que dictara (2525/08), en atención a que ese artículo se inserta en el capítulo de la ley que hace referencia a la Verificación y Fiscalización e importa el ejercicio de potestades desplegadas en el ámbito singular de una investigación tributaria.

Puntualizó que ello no es un antecedente válido que justifique el dictado de una reglamentación con alcance general donde son fijadas obligaciones de información a una pluralidad de sujetos.

Tampoco puede considerarse válido como antecedente para el dictado de dicha resolución general, el art. 7 del dto. 618/97, en atención a que el contenido y la finalidad de la misma exceden el carácter reglamentario, determinando en verdad los elementos constitutivos del deber de información.

PROCEDIMIENTO. VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN. ORDEN DE INTERVENCIÓN. DEBER DE INDICAR LOS IMPUESTOS BAJO FISCALIZACIÓN: Le asiste razón al contribuyente en cuanto a que la fiscalización resulta nula parcialmente, pues la orden de intervención no habilitaba ni comprendía el impuesto al valor agregado, ya que lo contrario desvirtuaría la finalidad misma de dicho instituto, es decir que exista un acto escrito que defina los alcances del poder de verificación del Organismo Fiscal. Por ello, se hizo lugar al recurso y se revocaron, en cuanto a este punto, tanto la sentencia apelada como las resoluciones determinativas de dicho tributo por los períodos 1/2001 a 12/2001, y la que aplicó multa por tales períodos.

Otto, Héctor Emilio c/DGI s/recurso directo de organismo externo - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala III - 24/11/2016

BALLESTERO ANÍBAL ALBERTO SOBRE INFRACCION LEY 24.769 - APELACION -13/06/11 CAMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO PENAL ECONOMICO SALA B

PROCEDIMIENTO. DERECHO CONSTITUCIONAL. INVOLABILIDAD DE DOMICILIO. DENEGACIÓN DE ORDEN DE ALLANAMIENTO.

La AFIP no puede solicitar una orden de allanamiento para obtener información relativa a una persona que habría efectuado operaciones de compra de dólares por montos significativos (\$ 22.000.000.-) pues está en colisión con el principio constitucional de inviolabilidad de domicilio garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional.

La Cámara resolvió rechazar las medidas solicitadas por la AFIP al considerar que "no se cumple en el caso con las exigencias establecidas por el art. 21 de la ley 24.769, 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 A.A.B., la eventual capacidad contributiva del nombrado, si habría algún perjuicio fiscal y, en su caso, a cuánto ascendería el monto de aquel perjuicio; por lo tanto, aquéllas no se relacionan con la finalidad establecida por la norma mencionada, esto es, la obtención y el resguardo de las medidas de prueba vinculadas con la presunta comisión 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."

De esta forma, la Sala B puso un límite a las facultades de los funcionarios de AFIP, quienes deberán denunciar la existencia de un delito, en pos de salvaguardar las posibles violaciones a los derechos personales de los contribuyentes