



## **INSPECCIONES DE LA AFIP-DGI**

Néstor Cáceres y Asociados  
Auditoría Impuestos

### **I - INTRODUCCIÓN**

A partir del avance del aparato estatal en la intención de extraer la mayor cantidad de recursos de la actividad privada, a través del presente artículo se pretende describir, en forma resumida, los principales aspectos que se deben tener en cuenta a los fines de responder a las exigencias derivadas de la actividad fiscalizadora de la AFIP-DGI.

### **II. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES**

En el marco de la relación fisco-contribuyente, mediante la cual el Estado obtiene sus recursos tributarios, se deben contemplar diversos principios y derechos básicos en cada oportunidad en que los organismos recaudadores ejerzan el poder de policía que les ha sido otorgado.

En primer lugar, se debe partir del respecto al principio de legalidad, previsto en diversos artículos de nuestra Constitución Nacional y, en particular en su artículo 31, el cual establece que *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.....”*.

Asimismo, en su primera parte, la Constitución Nacional dispone en el artículo 18 que *“.....Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. 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...”* y en el artículo 19 *“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*.

Específicamente, en materia tributaria, la ley de Procedimiento Fiscal otorga a la AFIP-DGI la potestad de fijar deberes formales con el objeto de facilitar el control de las obligaciones tributarias, como asimismo amplias facultades para fiscalizar la situación de los contribuyentes, responsables e, incluso, terceros que no son parte de la relación jurídico tributaria sustantiva, tendientes a indagar respecto de la veracidad de las bases tributarias declaradas.

### III – INSPECCIONES Y LA LEY PENAL TRIBUTARIA

En forma previa al comentario de los alcances de las tareas de inspección que puede llevar a cabo la AFIP-DGI, se debe tener presente que dichas acciones pueden dar lugar, además del procedimiento de determinación de oficio, a la aplicación de las disposiciones previstas en la ley Penal Tributaria (Nº 24.769).

Al respecto, el artículo 18 de la citada ley dispone que el acto administrativo de determinación de oficio constituye una condición o presupuesto de procedibilidad, ante cuya ausencia no es posible promover la acción penal.

En ese sentido, se ha sostenido que *"El ejercicio de las atribuciones de los artículos 40, 41 y concordantes de la ley 11.683 es idóneo como acto de prevención administrativa de comprobación para su posterior ensamble en el acto de reconstrucción de las bases imposables, pero ello de manera alguna se asemeja a una investigación criminal"*<sup>1</sup>.

En base a lo expuesto, el fisco nacional debería aclarar al contribuyente el objeto de las diligencias que práctica por vía del artículo 35 de la ley 11.683, a los fines de que el mismo pueda abstenerse a declarar con sustento en el artículo 296 del Código Procesal Penal de la Nación y el artículo 18 de la Constitución Nacional.

### IV - FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN

Las facultades del Organismo Recaudador para llevar a cabo sus tareas de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se encuentran expresamente previstas en el artículo 35 de la ley 11.683, resultando de aplicación en forma supletoria la ley 19.549 de procedimientos administrativos.

Dentro de los deberes de colaboración que el ordenamiento impone a los sujetos pasivos tributarios e incluso a terceros, se encuentra el deber de colaborar con las actuaciones y diligencias que hacen a la potestad que en materia de comprobación e investigación detenta el Organismo Fiscal.

Dicha potestad se materializa a través de distintas acciones, previstas en el artículo 35 y concordantes de la ley 11.683, para verificar el cumplimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas respecto de cualquier presunto responsable.

La citada norma establece que la AFIP-DGI, podrá:

- a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable.....
- b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos.....
- c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros.....
- d) Requerir.... el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera

---

<sup>1</sup> Díaz, Vicente O.: "Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado" - Ed. De Palma

menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes del allanamiento.

**e)** Recabar..... orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las 24 (veinticuatro) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado...

**f)** Clausurar preventivamente un establecimiento cuando..... constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

**g)** Autorizar la actuación de "agentes encubiertos".

En razón de que nuestro sistema tributario está estructurado en base al método de la autodeclaración de las obligaciones tributarias, las amplias facultades de fiscalización se fundamentan en la necesidad de dotar al fisco de los medios necesarios para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago.

Las tareas de fiscalización pueden llegar a constituir el conjunto de actos preparatorios que den lugar a que se inicie el procedimiento de determinación de oficio.

Aún así, como lo ha señalado el Tribunal Fiscal de la Nación: "*...estas facultades no son discrecionales, sino que pertenecen a la esfera en que la Administración activa debe actuar, respetando la letra y el espíritu de la ley que las otorga, dicho más brevemente, se trata de facultades regladas*"<sup>2</sup>.

## **V. INSPECCIONES**

A los fines de que el acto administrativo goce de pleno efecto jurídico, resulta necesario que cumpla con las condiciones de validez y eficacia, siendo requisito indispensable para ello la comunicación al sujeto afectado en base a lo previsto en el artículo 19 de la Constitución Nacional ("ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe").

Las inspecciones pueden desarrollarse en cualquier domicilio, en el legal, fiscal o en el lugar en donde el inspeccionado realice las actividades.

En la notificación de la apertura de la inspección se deberá verificar la identificación de los inspectores y supervisores actuantes<sup>3</sup> y comunicarse con su asesor para determinar los pasos a seguir.

Se debe proceder a verificar en el acta de Inspección el o los impuestos y el período fiscal por los cuales se realizará la fiscalización y corresponde tener presente que los funcionarios pueden exigir la exhibición de documentación, libros, anotaciones, papeles de comercio en el domicilio del inspeccionado o del fisco, pero no su entrega.

---

<sup>2</sup> En autos "Melian, Julio E." - TFN - Sala A - 12/3/75

<sup>3</sup> Se pueden constatar vía telefónica al N° 0810-999-2347 y/o a través de la credencial virtual en [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

Lo anterior, en razón de que el artículo 18 de la Constitución Nacional garantiza la inviolabilidad de domicilio y los papeles privados *"...y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación"*.

También, mediante vía jurisprudencial<sup>4</sup>, se ha concluido que el artículo 35 de la ley 11.683 autoriza al fisco a realizar inspecciones a los fines de controlar a los contribuyentes, pero las mismas de ninguna manera pueden comprender el secuestro de documentación, porque tal actividad de debe hallarse necesariamente comprendida en el marco de una orden de registro extendida por juez competente.

Asimismo, la C.S.J.N. sostuvo que la pretensión del traslado de los libros de comercio para su exhibición fuera de la sede principal de los negocios de una empresa, resultaba violatorio de lo dispuesto por el artículo 60 del Código de Comercio<sup>5</sup>.

En lo que respecta a eventuales verificaciones de los funcionarios del fisco, sin que constituyan formalmente el inicio de inspecciones, cabe señalar que la jurisprudencia ha establecido que *"...la ley de procedimiento fiscal permite afirmar que la Dirección General Impositiva carece de las denominadas facultades investigativas para recabar información en abstracto. Esto no significa que el citado Organismo esté impedido de realizar tareas de investigación en cumplimiento de su poder de policía tributario, sino que para realizar tal tarea deberá respetar los procedimientos establecidos, desarrollando su labor en el marco de un procedimiento administrativo concreto, con un contribuyente (o contribuyentes) individualizado, donde se le haga saber los cargos o impugnaciones que se le formulan. Todos estos elementos hacen al debido proceso en sede administrativa, agregándose, más adelante que, "Cuando el obrar excede los límites de la razonabilidad, se trasluce un claro abuso de derecho por desviación de poder del funcionario de turno, cuyo actuar con sesgo de marcada arbitrariedad lesiona, restringe o amenaza derechos constitucionales de rango superior..."<sup>6</sup>.*

Es decir, que no se pueden realizar inspecciones y/o verificaciones en abstracto. La última parte del inciso a) del artículo 35 de la ley 11.683 obliga a que dichas actuaciones *"... estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas"*.

Al respecto, más allá de la responsabilidad penal del funcionario cuando su conducta encuadre en el tipo previsto en el respectivo Código, también le podrá resultar atribuible la responsabilidad personal prevista en el título IX de la Sección 2da del libro II del Código Civil, titulado "De las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos" el cual en su artículo 1112 establece que *"Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este título"*.

El inciso a) del artículo 35 de la ley 11.683, señala que la información requerida puede ser suministrada por escrito o verbalmente, la que deberá ser contestada en un plazo razonable y en atención al domicilio del citado.

---

<sup>4</sup> "Marta Harff SRL s/Ley 23711" - JPE N° 2 - Secretaría N° 4 - 20/8/93

<sup>5</sup> "Bodegas y Viñedos Castro Hnos. SA c/Provincia de Tucumán" - CSJN - 15/3/67

<sup>6</sup> Vollenweider, Roberto L; Juzg. Fed. Río Cuarto; 28/04/99

Aún así, cabe mencionar que el artículo 8º de la ley 19.549 exige que el acto administrativo se manifieste expresamente y por escrito. Cuando la respuesta fuera verbal deberá labrarse un acta de conformidad a lo previsto en el inciso c) del citado artículo 35 de la ley de Procedimiento Fiscal.

La doctrina<sup>7</sup>, ha señalado que por tratarse de un acto preparatorio, los requerimientos no son impugnables en forma directa, en forma coincidente con la opinión exteriorizada por el fisco<sup>8</sup>, al sostener que “...los requerimientos, por constituir un acto preparatorio o de gestión tributaria, no son apelables en forma independiente...”.

Los plazos para contestar los requerimientos deben ser fijados por los funcionarios “prudencialmente”. En su caso, resultará aplicable supletoriamente la ley de Procedimientos Administrativos, la cual dispone un plazo mínimo de diez días<sup>9</sup>, sin que resulte justificada una opinión en contrario exteriorizada por el fisco<sup>10</sup>.

El artículo 35, inciso b) de la ley procedimental, faculta al fisco a exigir de los responsables y terceros la presentación de comprobantes que se vinculen con algún hecho imponible, disponiendo el artículo 33 de la citada ley y el 48 del decreto reglamentario de la misma ley, que se deben conservar los documentos o comprobantes que acrediten sus operaciones por un término que se extenderá hasta cinco años después de operada la prescripción. Finalmente, el artículo 49 del citado decreto reglamentario, prevé que el contribuyente deberá exhibirlos en forma ordenada y clasificada; de lo contrario, será considerado como resistencia pasiva a la fiscalización.

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la AFIP-DGI en el domicilio fiscal<sup>11</sup>.

## V.1 ACTAS. REQUISITOS

Como acto administrativo, las actas labradas por los funcionarios gozan de la presunción de legitimidad que consagra el artículo 12 de la ley 19549, en la medida en que reúnan los requisitos esenciales a que alude el artículo 7º de la citada ley.

Dichas actas son instrumentos públicos en virtud de lo previsto por el artículo 979, inciso 2), del Código Civil<sup>12</sup> y, de acuerdo a lo previsto por el artículo 993 de dicho Código el instrumento público hace plena fe, mientras no sea redargüido de falsedad, de la existencia material de los hechos que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él o que han pasado en su presencia.

Respecto de las manifestaciones del contribuyente o de terceros, basta la simple prueba en contrario como medio para contradecir su contenido.

---

<sup>7</sup> Díaz Sieiro, Horacio D.; Veljanovich, Rodolfo D. y Bergroth, Leonardo: "Procedimiento tributario. Ley 11.683" - Ed. Macchi

<sup>8</sup> Dictamen (DALyTT) 209/89

<sup>9</sup> El art. 1º, inc. e) pto. 4 de la L. 19549 dispone que: "Cuando no se hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites... citaciones, cumplimiento de intimaciones..., aquel será de diez días"

<sup>10</sup> Dictamen (DALyTT) 221/89

<sup>11</sup> Ley 11.683; art. 33; ult. Pfo.

<sup>12</sup> Dict. (D.A.T.J.) Nº 72/82

Resta destacar que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35, inciso c) de la ley 11.683, la ausencia de firma del contribuyente en el acta no afecta la fuerza probatoria de dicho instrumento.

Aún así, si el contribuyente no está de acuerdo con el texto del acta o no está en condiciones de evaluar su contenido, más allá de que puede dejar constancia de sus observaciones, resultará prudente no firmarla a los fines de evitar convalidar, por aplicación de la "teoría de los actos propios", las expresiones incluidas en la misma.

## **VI. SECUESTRO DE DOCUMENTACION. RECIENTE JURISPRUDENCIA**

Recientemente, a través de la sentencia emitida por la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal el 12 de febrero de 2008, en la causa "Stenico, Gustavo Alejandro c/DGI", se ha puesto en duda la garantía de inviolabilidad del domicilio y de secuestro de documentación, cuando las actuaciones del fisco son efectuadas en el domicilio fiscal de personas de existencia "ideal" (voto del doctor Alemany).

En los fundamentos del segundo voto que conformó la decisión mayoritaria de la citada Cámara de Apelaciones, se ha sostenido el criterio de que si el contribuyente no niega el acceso a los inspectores, implícitamente, está convalidando la libre actuación de los funcionarios (voto del doctor Morán).

Finalmente, si bien sólo constituyeron los fundamentos del voto de la minoría, se reafirmó la garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio y, por ende, la imposibilidad de allanar sin orden judicial.

A través del voto en minoría del Dr. Gallegos Frediani, se concluyó en que las facultades de los funcionarios de acceder al domicilio del contribuyente, sólo resultan procedentes cuando se cumplan los siguientes requisitos: 1) poner en conocimiento en forma concreta y positiva a los representantes de la firma; 2) en forma "previa" al ingreso al 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- que su objetivo constituye o puede constituir el posible allanamiento de objetos.

Es decir, que el voto de la minoría interpretó que la suscripción del acta por parte del inspeccionado no implica la aceptación del ingreso de los inspectores al interior del inmueble donde desarrolla su actividad ni el secuestro de documentación.

Cabe concluir que, atento a los disímiles argumentos exteriorizados por los tres integrantes de la Cámara de Apelaciones, no surge una doctrina uniforme respecto de las facultades del fisco para el ingreso al domicilio fiscal y secuestro de documentación de los contribuyentes, razón por la cual, quedará a cargo de la Corte Suprema la tarea de establecer un determinado criterio respecto del cual, cabe esperar, sea coincidente con las conclusiones del Dr. Gallegos Frediani.

## **VII. ALLANAMIENTOS**

En el marco de las atribuciones del fisco nacional, existen dos formas para vulnerar la garantía de la inviolabilidad del domicilio. La primera, es la que se desprende de las amplias facultades de fiscalización a partir de la cuales los funcionarios pueden

solicitar orden de allanamiento al juez competente según lo previsto en el artículo 35, inc. e) de la ley 11.683. El otro modo que otorga dichas posibilidades, es la que contempla el artículo 21 de la ley penal tributaria (Nº 24.769), en función del cual se puede autorizar a los funcionarios de la AFIP-DGI a que soliciten los citados instrumentos.

## **VII.1 EN EL MARCO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL**

Respecto de las órdenes de allanamiento previstas en el artículo 35 inc. e) de la ley 11.683, sólo serán necesarias cuando el contribuyente no autorice el ingreso de los inspectores al domicilio donde deben llevar adelante su inspección, y sólo a los fines de verificar el cumplimiento de dichas obligaciones.

Es decir, que el citado accionar por parte del fisco solo podrá ser llevado a cabo en forma excepcional, a los fines de que los inspectores puedan acceder acceso al domicilio en el cual se encontraren la documentación y/o elementos relacionados al sujeto fiscalizado.

Como se mencionó anteriormente, la orden de allanamiento debe ser emitida por juez competente y la resolución que así lo disponga debe estar fundada en los términos del artículo 224 del Código Procesal Penal de la Nación.

Tanto en la solicitud de la orden de allanamiento dirigida al Juez, como así también en la resolución que emita este último en caso de hacer lugar al pedido del fisco, deben constar los motivos por la cual se solicita y se otorga, la documentación que se intenta secuestrar y/o verificar, los lugares a inspeccionar y los demás datos relacionados a tal actividad.

## **VII.2 EN EL MARCO DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

Como se mencionó más arriba, la otra posibilidad de solicitar órdenes de allanamiento por parte del fisco es la que emana del artículo 21 de la ley 24769, para lo cual se debe comprobar en forma previa la ejecución de alguno de los delitos previstos en dicha ley o, en caso, que exista la presunción en relación a la comisión de algún ilícito tipificado en la mencionada ley penal.

Al respecto, cabe mencionar la interpretación de la doctrina<sup>13</sup> respecto del citado artículo 21 de la ley 24769: "... las medidas estarán dirigidas a la comprobación de un delito y no a la búsqueda de elementos para determinar si existe un delito".

## **VII.3 ALLANAMIENTOS. REQUISITOS DEL PROCEDIMIENTO**

A partir del momento en que fue emitida la orden de allanamiento por parte de la autoridad judicial competente, el allanado no puede negarse o resistirse a la ejecución de la misma, ya que esa medida es coercitiva. Aún así, debe dejarse constancia de todas las cuestiones que se estimen convenientes.

El procedimiento se inicia con la lectura de la orden judicial, que detalla el objeto a compulsar y las tareas autorizadas, pudiendo sólo ejecutarse dentro de esos límites.

---

<sup>13</sup> Macchi, Miguel; Sistema penal tributario y de la seguridad social; Edit. Ábaco, 1999

Debe contener, entre otros datos día, lugar, hora, causa, carátula, objeto, personas autorizadas a diligenciarlo, y motivos (fundamentos).

En los casos en que el objeto de la orden de allanamiento sea excesivamente amplio, sin perjuicio que dicha amplitud podrá ser atacada en la vía judicial, es necesario que al momento de la diligencia se marque tal circunstancia dejando constancia de la disconformidad de ello, y de que en tal forma la medida causa un perjuicio al allanado, de manera de no convalidar el acto.

Una vez delimitados los alcances de la medida, la ejecución de ésta debe ceñirse estrictamente a lo ordenado, no pudiendo ser examinados, personas, lugares, documentación y/o libros ajenos o extraños a la misma.

Si bien quien ejecuta la medida es un funcionario público que actúa por delegación del juez, éste, si bien otorga mandato, no delega su "imperium", en función de lo cual el funcionario debe limitar su actuación a lo ordenado por el Juez, sin excederse ni disponer otras medidas. En caso contrario, además de originar la nulidad del procedimiento, por dicho accionar el funcionario asumirá las consecuencias civiles y penales dispuestas en los respectivos códigos.

La orden se "agota" con el cumplimiento, es decir, no puede ser utilizada nuevamente, y debe cumplirse en el mismo acto de manera continua, sin intervalos de tiempo por los mismos funcionarios y con las mismas personas presentes (nadie puede ausentarse), todo ello bajo pena de nulidad.

De todo lo actuado debe dejarse constancia en el acta. El funcionario que confeccione ese documento no puede negarse, bajo ningún motivo a dejar constancia de lo requerido por parte del allanado y/o representante o apoderado de éste.

El acta es el instrumento necesario y más importante para poder, posteriormente, petitionar la nulidad del acto, ya que ella debe corroborar todo lo actuado en el mismo y la existencia en ese momento del vicio que se pretende.

No puede realizarse acto alguno sin que se haya comenzado con la confección del acta, bajo pena de nulidad ni pueden realizarse interrogatorios. El allanado debe negarse a contestar de manera justificada, dejando constancia de ello en el acta.

Los testigos deben reunir, además de las condiciones generales, la capacidad para entender el acto que están testificando, es decir, tener un mínimo de idoneidad o preparación para comprender el acto.

Se debe permitir la presencia de asesor letrado, quien puede estar expresamente facultado (por ejemplo mediante un poder) o autorizado en el mismo dejando constancia de ella en el acta. En este caso hasta podrá responder por el allanado.

El allanamiento no trae aparejada la facultad de secuestrar, tiene que haber disposición expresa para ello. El secuestro es otra medida que debe estar ordenada. Todas las medidas accesorias que se adopten como por ejemplo, auxilio de cerrajero, de fuerza pública, etc., deben estar expresamente autorizada por el Juez.



La compulsión y el secuestro de la documentación debe ceñirse a la orden judicial, bajo pena de nulidad, no sólo del acto sino de todas las pruebas recabadas en el procedimiento efectuado, haciendo ilegítimo el apoderamiento de la documentación no vinculada.

## VIII. CONSIDERACIONES FINALES

Argentina; junio de 2008. Hace 50 años una genial escritora<sup>14</sup>, sin pretenderlo, efectuó una magistral descripción de la realidad actual de nuestro país al expresar: *“Cuando advierta que para producir necesita obtener autorización de quienes no producen nada; cuando compruebe que el dinero fluye hacia quienes trafican no bienes, sino favores; cuando perciba que muchos se hacen ricos por el soborno y por influencias más que por el trabajo, y que las leyes no lo protegen contra ellos sino, por el contrario, son ellos los que están protegidos contra usted; cuando repare que la corrupción es recompensada y la honradez se convierte en un autosacrificio, entonces podrá afirmar, sin temor a equivocarse, que su sociedad está condenada.”*

Saludamos atentamente

Néstor Cáceres y Asociados  
Achaval Rodríguez N° 70. Piso 2. Ofic.5  
Córdoba  
T.E. 0351-4283532  
[www.ncaceresyasociados.com.ar](http://www.ncaceresyasociados.com.ar)  
[nestorcaceres@arnet.com.ar](mailto:nestorcaceres@arnet.com.ar)

---

<sup>14</sup> Ayn Rand, La Rebelión de Atlas, 1957