

**RECIENTE OPERATIVO DE LA AFIP SOBRE CASAS DE CAMBIO Y  
BANCOS**

**Por el Dr. Oswaldo H. Soler**

El miércoles 21 de septiembre del corriente año la AFIP lanzó un operativo dirigido a fiscalizar a las casas de cambio y Bancos con el objetivo aparente de impedir la operación de “coleros” y “arbolitos” a fin de evitar cualquier atisbo de corrida cambiaria. Dicho operativo se verificó en la primera hora y media de la rueda de ese día.

Con el factor sorpresa jugando a su favor los inspectores actuantes, invocando el ejercicio de las facultades otorgadas por los artículos 33 a 36 de la Ley 11.683, advirtieron que de no mediar colaboración con el objetivo del operativo, requerirían el auxilio de la fuerza pública, soslayando en un primer momento la obligatoria comunicación al inspeccionado de sus derechos relativos a no permitir el acceso de los funcionarios al establecimiento.

La clara connotación intimidatoria y coercitiva de dichos operativos deviene en la conclusión de que, por fuera de la loable intención de tomar iniciativas dirigidas a evitar desajustes macroeconómicos, la Administración Tributaria debe ejercer su cometido con fundamento en los dictados de la Carta Magna en punto a su potestad recaudadora pero, al mismo tiempo, debe respetar, por así exigirlo el postulado de justicia, el resto del ordenamiento constitucional y en particular los principios, derechos y garantías que protegen a los ciudadanos de los excesos de los poderes públicos.

El propósito del presente trabajo consiste en resaltar los límites dentro de los cuales debe moverse la inspección tributaria en cuanto al acceso de los inspectores al domicilio del inspeccionado.

### **Inicio de la inspección**

El inicio de la inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota en la que, además de informársele que se ha resuelto emprender la misma, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor. La notificación fehaciente puede efectuarse por cualquiera de los medios previstos por el art. 100 de la ley 11.683 (t.o.1998). La nota debe contener, además, el o los impuestos y el período fiscal sobre los cuales habrá de versar la fiscalización.

Para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, sólo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Además, la publicidad del acto administrativo constituye una garantía a favor de los administrados ya que sólo así estos pueden imponerse del contenido del acto, pudiendo, en base a ello, articular las defensas que el caso amerite.

## **Acceso de los inspectores al domicilio del inspeccionado**

Habitualmente, el primer paso de una inspección consiste en el ingreso de los funcionarios al lugar en que habrá de llevarse a cabo su cometido, para lo cual, en principio, deben contar con la autorización del responsable del lugar.

Para que el consentimiento del interesado pueda considerarse válido debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, no debe haber mediado fuerza o intimidación y se le debe haber hecho saber a la persona que lo preste, que tiene derecho a negar la autorización.

Forma parte indisoluble del derecho a la inviolabilidad del domicilio el derecho de excluir del mismo a cualquier persona. Quien permanece en él una vez que el custodio del lugar ha exigido su salida comete el delito de violación de domicilio.

Esto resulta de real significación puesto que, aun cuando los funcionarios del organismo fiscal se encuentren dentro del domicilio del contribuyente, éste, una vez que aquellos se han identificado (mediante la exhibición de las credenciales pertinentes), puede exigirles que se retiren, salvo que cuenten con una orden de allanamiento.

Si se permite el acceso de los funcionarios fiscales al domicilio comercial o particular, el inspeccionado o quien lo represente en ese momento, deberá firmar un acta de iniciación de inspección, en cuyo caso ya no podrá oponerse ese día a que los funcionarios realicen las tareas de verificación, pues si opusiese resistencia, aun pasiva (falta de colaboración), el Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados, podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública con competencia en el lugar, la que deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

Para que el consentimiento del inspeccionado al ingreso de los funcionarios pueda considerarse válido debe ser expreso, comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, y plasmado en el acta de inicio de inspección.

De no mediar la debida observancia de estos requisitos, inspirados en el debido respeto a la inviolabilidad del domicilio, los allanamientos realizados sin orden judicial resultan nulos por violar el art. 18 de la Constitución Nacional. En consecuencia, los secuestros practicados son ilegales, careciendo de eficacia probatoria todas aquellas diligencias derivadas del procedimiento ilegal.

En caso de no permitirse el ingreso, los funcionarios de la AFIP podrán requerir orden de allanamiento al juez competente, la que deberá ser despachada por éste dentro de las 24 hs.

El allanamiento es una excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional, y por tal motivo, debe usarse siempre con criterio restringido y la resolución del Juez debe ser fundada.

El allanamiento no tiene una finalidad en sí mismo, sino que tiene por efecto franquear

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

el acceso al domicilio venciendo la resistencia del inspeccionado, para realizar otra diligencia, como un registro domiciliario o un secuestro de documentación.

La orden de allanamiento no constituye una delegación de facultades del juez en el funcionario de la AFIP, sino un mandato para un acto único, que se agota con el cumplimiento de la orden y no habilita nuevas entradas sin nueva orden.

A fin de hacer cumplir la orden judicial los inspectores de la AFIP pueden requerir la ayuda de la fuerza pública, esto es, de la Policía u organismo prevencional sucedáneo.

Finalizada la pesquisa, se considera que ha concluido la diligencia y el titular de la morada recupera su derecho a oponerse a la entrada de un tercero ajeno.

Si los funcionarios autorizados para el allanamiento se retiran del domicilio, por cualquier causa, la orden se ha agotado, y no podrán reingresar al domicilio, ese día, o en los siguientes sin el consentimiento del morador o una nueva orden judicial.

## **Allanamientos ilegales**

La Corte Suprema entendió que el allanamiento es ilegal si se llevó a cabo sin orden judicial y sin que mediara autorización válida del inspeccionado para prescindir de dicho recaudo.

La mera ausencia de reparos u objeciones de parte del inspeccionado no puede considerarse autorización suficiente; la inviolabilidad del domicilio es una garantía renunciable, pero para ello deben reunirse varios requisitos, entre ellos, que el custodio del lugar allanado conozca que puede negar el acceso de los funcionarios que no tienen orden judicial, y que el consentimiento haya sido prestado libremente, esto es, sin mediar error o coacción.

Los allanamientos realizados sin orden judicial resultan nulos por violar el art. 18 de la Constitución Nacional. En consecuencia, los secuestros practicados son ilegales, careciendo de eficacia probatoria todas aquellas diligencias derivadas del procedimiento ilegal.

Los actos administrativos que derivan en la obtención de pruebas ilegítimas por el modo en que han sido colectados, son verdaderos actos ilícitos opuestos también al derecho a la intimidad contemplado en el artículo 1071bis del Código Civil, tornándose forzosamente en prueba ilegítima, de por sí indadmisible e ineficaz en y para los procedimientos judiciales, adquiriendo plena vigencia el principio de la ineficacia de la prueba ilícita.

Asimismo, tales allanamientos ilegales configuran el delito de violación de domicilio, al que nos habremos de referir a continuación.

## **Los excesos de los funcionarios que constituyen delitos**

La actuación de los funcionarios públicos debe tener necesariamente una base moral, quedando incluido en dicha noción el concepto de "buenas costumbres" y el de "buena

fe”, debiéndose ejercitar con absoluto respeto al orden jurídico y a la dignidad de los administrados. La íntima relación entre el derecho administrativo y la moral eleva a esta última a nivel de principio general.

El objeto de la actuación administrativa puede ser, en sí mismo, moral, pero ello debe complementarse con una manera también moral de alcanzarlo, de modo que la ética gobierne tanto al objeto cuanto al procedimiento empleado para concretarlo.

Los funcionarios de la AFIP, en el transcurso de los procedimientos administrativos o penales en que intervienen, no deben incurrir en irregularidades o excesos que lesionen derechos de los particulares.

Nos interesa analizar aquellos supuestos en los que, de existir tales excesos, estos pueden constituir delitos tipificados en el Código Penal, y, en particular, aquellos que implican un menoscabo de la libertad síquica o física de los particulares.

## **Amenazas y coacciones**

El artículo 149 bis del Cód. Penal sanciona con prisión de 6 meses a 2 años al que hiciere uso de amenazas para alarmar o amedrentar a una o más personas (1er. párrafo) reprimiéndose, en cambio, con prisión o reclusión de 2 a 4 años el delito de coacción, es decir al que hiciere uso de amenazas con el propósito de obligar a otro a hacer, no hacer, o tolerar algo contra su voluntad (2do. párrafo).

En el delito tipificado por el primer párrafo del art. 149 bis, la amenaza ataca la libertad síquica de una persona, impidiendo a ésta autodeterminarse por existir un condicionamiento proveniente de su exterior. Se crea un estado de temor o inquietud que impiden ejercer la libertad en plenitud perturbando el normal ejercicio de su conciencia.

En el delito tipificado por el 2do. párrafo de dicho artículo las amenazas anulan la determinación del sujeto, pues prevalece ilegítimamente la voluntad ajena sobre la propia, quedando eliminada esta última totalmente tanto en su etapa de formación como en la de ejecución.

Constituye una típica coacción que decide la voluntad del sujeto, impulsándolo o inhibiéndolos mediante la influencia decisiva que proviene del exterior de su ser.

## **Vejaciones y apremios ilegales**

El art. 144 bis, inciso 2do. del Código Penal, reprime con prisión o reclusión de 1 a 5 años e inhabilitación especial por doble de tiempo al funcionario público que emplea ciertos procedimientos que mortifican a la víctima atacando su libertad, patentizándose esta última en el derecho a no sufrir malos tratos de parte de los funcionarios públicos que tienen el poder otorgado por la función.

La vejación puede entenderse como todo trato humillante que mortifica moralmente a una persona, atacando su sentimiento de dignidad o de respeto que merece como tal y con el que espera ser tratada.

Los apremios ilegales generalmente persiguen el propósito de lograr una determinada conducta en el apremiado como ser una manifestación sobre un hecho determinado. El apremio puede estar constituido tanto por vejaciones, cuanto por amenazas, imprecaciones, órdenes intimidatorias, etc.

Así, el art. 144 bis, inc. 2do., sanciona con la pena antedicha al funcionario que desempeñando un acto de servicio cometiera cualquier vejación contra las personas o les aplicare apremios ilegales.

Adviértase que para que el funcionario incurra en este delito tiene que estar actuando como tal, es decir el hecho debe ocurrir en un acto de servicio.

## **Violación de domicilio**

El art. 150 del Código Penal expresa que "será reprimido con prisión de 6 meses a 2 años, si no resultare otro delito más severamente penado el que entrare en morada o casa de negocio ajena, en sus dependencias o en el recinto habitado por otro, contra la voluntad expresa o presunta de quien tenga derecho a excluirla".

La voluntad de exclusión actúa como límite entre el allanamiento legal y el antijurídico; y es por ello que la ilegalidad queda excluida cuando medie consentimiento de quien tenga facultad para otorgarlo.

El art. 151 del Código Penal además impone inhabilitación especial por seis meses a dos años a aquellos funcionarios y agentes de la autoridad, sujetos activos del procedimiento, que allanen un domicilio sin las formalidades prescriptas por la ley o fuera de los casos que ella determine. La pena se torna más gravosa pues se presume que el funcionario ha actuado con abuso de autoridad en el ejercicio de sus funciones específicas.

## **Conclusión**

La discrecionalidad administrativa está limitada constitucionalmente en su ejercicio por el valladar impuesto por los derechos y garantías de rango constitucional a favor de los administrados.

Las facultades que le acuerda a la AFIP la ley 11.683, estrechamente vinculadas con los deberes de sujeción a los cuales están sometidos los contribuyentes y responsables, están enmarcadas en una realidad jurídica integrada por un conjunto de derechos y obligaciones irrestricto subordinado a los preceptos constitucionales.

La AFIP, como órgano inserto dentro del ámbito de actuación del Poder Ejecutivo, debe circunscribir su función a una actuación administrativa conducente a que las leyes tributarias se cumplan, fiscalizando e investigando con el propósito de conocer la verdad de los hechos y tal función discrecional no puede rebasar los límites de la racionalidad, estando subordinada a los principios que prohíben la arbitrariedad. Queda vedado, pues, el abuso de derecho en el ejercicio de esas funciones quedando, por ello, las conductas anómalas de la Administración neutralizadas por la protección

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los particulares.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la Ley N° 11.683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de medios con los cuales se pueda alcanzar el objetivo de descubrir la verdad pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

La presión síquica o física no es un medio legítimo para descubrir la verdad. Ni siquiera los jueces están facultados a emplearla, pues frente a ella se levanta como escollo infranqueable el art. 18 de la Constitución Nacional, que vela por la seguridad de las personas, estableciendo principios fundamentales que todos, sin excepción, deben respetar.

Así, ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. 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, siendo el Código Procesal Penal el que determina en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y secuestro.

Por su parte el párrafo final del art. 19 de la Constitución Nacional dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

La actuación del organismo fiscal quedaría descalificada cuando invada abusivamente la propiedad privada del inspeccionado. En tal contexto, el contribuyente no está obligado a aportar información sin trascendencia tributaria y que, por ello, forma parte de su ámbito de intimidad. Toda manifestación del administrado podría transformarse en una confesión por el reconocimiento de un hecho con connotaciones penales, adquiriendo virtualidad, como una derivación del principio de la presunción de inocencia, el de no autoincriminarse, como valladar frente a la coerción ejercida por la inspección.

Desde el punto de vista del carácter de la información solicitada por la inspección a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que une al Fisco con el contribuyente inspeccionado, la misma debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias de este último y, por ello, se constituya en un aporte necesario para determinar la existencia de consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de verificación. Asumir lo contrario implica consentir las reiteradas “expediciones de caza y pesca” a que nos tiene acostumbrados el organismo recaudador y convalidar la violación al principio de confidencialidad.

En tal contexto, se impone tener en cuenta la finalidad perseguida por el funcionario al requerir la información acerca de los clientes. Si ella va dirigida a obtener datos relativos a la determinación impositiva del inspeccionado, a quien se le formula el pedido, tal solicitud se compadece con su deber de colaboración. Si, en cambio, la misma está orientada a coleccionar antecedentes del cliente con el objeto de verificar el comportamiento de éste frente a las normas tributarias, en nuestra opinión, sólo la

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable, en este caso el cliente, le otorga a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre el mismo. En cambio, si dicho procedimiento de fiscalización sobre el cliente no puede ser acreditado por el organismo recaudador, no se darían los presupuestos legales para darle legitimidad a los requerimientos, por no cumplir con la condición de la existencia previa de una inspección realizada sobre el sujeto por el cual se solicita información.

Así, el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe dentro de aquellos requerimientos que exceden el deber de colaboración al que está sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.

Buenos Aires, 22 de septiembre de 2011