

Voces: ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ~ COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ~ POLITICA TRIBUTARIA ~ DELITO TRIBUTARIO ~ DELITO PENAL TRIBUTARIO ~ ALLANAMIENTO DE DOMICILIO ~ ALLANAMIENTO DEL FISCO ~ ACCION DE AMPARO ~ Ilicito TRIBUTARIO ~ PRESUNCION DE EVASION ~ DENUNCIA ANONIMA

Potestades coercitivas de la AFIP en el proceso penal (primera parte) **Gianotti, Germán L.**

Título: Potestades coercitivas de la AFIP en el proceso penal (primera parte)

Autor: Gianotti, Germán L.

Publicado en: PET 26/04/2012, 1

I. Introducción

A los fines que el título del presente trabajo no dé lugar a equívocos, creemos de suma importancia delimitar adecuadamente su alcance, especialmente respecto de lo que decidimos llamar potestades coercitivas del ente recaudador.

Es evidente que la AFIP, como órgano autárquico encargado de ejecutar la política tributaria y aduanera del Estado nacional –según los arts. 1° y 3° del decreto 618/97–, no posee facultades autónomas de restricción de las libertades individuales y demás derechos en un proceso penal. En consecuencia, nos referimos a las facultades de coerción real (1), delineadas en textos legales como los contenidos en los arts. 35, inc. e), de la ley 11.683 (t.o. en 1998) –en adelante, ley 11.683–, y 21 de la ley 24.769, que autorizan al organismo a solicitar órdenes de allanamiento de domicilios.

En el contexto de nuestro análisis sólo nos abocaremos a las potestades de la Dirección General Impositiva, integrante de la AFIP –art. 2°, segundo párrafo, decreto 618/97–, con la responsabilidad de aplicar la legislación impositiva y los recursos de la seguridad social –art. 4°, octavo párrafo, decreto 618/97–. Sin perjuicio de ello, para simplificación nos referimos a AFIP en forma genérica, como comprensiva de la AFIP-DGI.

Adicionalmente, no podemos soslayar la trascendente reforma de la ley 24.769 por la ley 26.735, que extendió la aplicación de la primera a los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre otras importantes modificaciones. No obstante, nuestro estudio se halla centrado en las potestades del organismo recaudador nacional, en el marco del proceso penal tributario, con las aclaraciones que fueren del caso sobre sus posibles proyecciones en el ámbito provincial, cuando ello lo amerita.

Usaremos en forma indistinta la expresión delito tributario y delito penal tributario como comprensivas de todos los delitos tipificados en la ley 24.769, según la modificación aludida en el párrafo precedente.

II. Potestad coercitiva: allanamiento de domicilios(2)

La AFIP, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización e inspección, cuenta con la posibilidad de requerir, dentro de determinadas circunstancias, una orden de allanamiento al juez competente, según el art. 35, inc. e), de la ley 11.683. Asimismo, en la ley 24.769, el art. 21 autoriza a la AFIP para solicitar medidas urgentes al juez competente, entre las cuales el allanamiento resulta la más común y usada por sus funcionarios (3).

Estas normas, como se observa a simple vista, son muy caras a nuestro Estado de derecho, toda vez que autorizan la intromisión en uno de los ámbito de reserva de la intimidad más importantes para los individuos, como es el domicilio. Tanto es así que dicha esfera de intimidad posee resguardo expreso en el art. 18 de nuestra Constitución nacional (4).

Con meridiana claridad, Joaquín V. GONZÁLEZ, señala: "Si la persona es inviolable y está protegida tan ampliamente por la Constitución, es porque ha sido considerada en toda la extensión de sus atributos: así comprende la conciencia, el cuerpo, la propiedad y la residencia u hogar de cada hombre. La palabra domicilio abraza estos dos últimos sentidos. Hogar es la vivienda, y por excelencia el centro de las acciones privadas que la Constitución declara reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados (art. 19), allí donde se realizan la soberanía del individuo y los actos y sagrados misterios de la vida de la familia; la residencia es quizá menos íntima pero lleva el mismo sentido de independencia y caracteres menos fundamentales y permanentes. El domicilio es el espacio en el cual un hombre tiene poder superior al del Estado mismo" (5).

En cuanto al allanamiento de domicilio, expresa Jorge A. CLARIÁ OLMEDO: "Es el acto de coerción real consistente en el franqueamiento compulsivo de un lugar cerrado. Importa una limitación a la garantía constitucional de la inviolabilidad del domicilio, y presupone la falta de autorización de quien está protegido por esa garantía. De aquí que sólo está legitimado cuando se han satisfecho las formalidades impuestas por la ley" (6).

Es evidente que el allanamiento de domicilio, como todo acto coercitivo, importa la restricción o limitación de derechos por parte de los particulares afectados por este tipo de medidas, en razón de lo cual deviene necesaria su interpretación, según el prisma axiológico dispuesto por el art. 2º del Código Procesal Penal de la Nación, que expresa lo implícitamente resultante de una armónica interpretación de lo plasmado en nuestra Carta Magna nacional y en pactos internacionales de derechos humanos constitucionalizados.

Estamos convencidos que este vector axiológico, convertido en derecho positivo mediante la manda del código adjetivo citado, debe iluminar toda la actuación judicial relativa tanto a la autorización de pedidos de órdenes de allanamiento por el fisco nacional, como también para la eventual discusión respecto d su legalidad y razonabilidad.

III. Allanamientos al amparo de la ley 11.683

Ya dijimos que el art. 35, inc. e), de la ley 11.683 autoriza a la AFIP a solicitar al juez competente órdenes de allanamiento, en tanto dispone:

"Art. 35 – **La Administración Federal de Ingresos Públicos 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 Administración Federal podrá:

...

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 veinticuatro [24] horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas será de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación..." (la letra negrita es nuestra)

Tanto del texto de la norma así como de su ubicación sistemática en la ley, esta facultad coercitiva otorgada a la AFIP se constriñe **exclusivamente a las facultades de verificación y fiscalización de los contribuyentes y responsables**, no respecto a tareas encaradas en el marco de la investigación de un delito penal tributario (7).

El referido deslinde conceptual es de suma importancia, pues tal como lo expone Facundo CORTÉS OLMEDO (8): "Cada una de las disposiciones citadas en el párrafo anterior (referidas a los arts. 35, inc. e], de la ley 11.683, y 21 de la ley 24.769), forma parte de un

marco normativo con finalidades y funciones claramente diferenciadas, de modo que el allanamiento tiene finalidad propia y distinta en cada caso. De allí la necesidad, como veremos más adelante, de que el organismo recaudador, cuando solicita el libramiento de orden de allanamiento, precise debidamente en ejercicio de qué facultades lo hace, por cuanto esas facultades son distintas según el marco normativo en el cual actúe. Si no procediese de esa manera, la actuación fiscal puede verse anulada de modo total, absoluto e insanable".

A tal punto es distinta la finalidad de cada dispositivo que, en casos donde existiera un fuero penal tributario específico –como sucede en la CABA–, los tribunales competentes para conceder estas medidas son diferentes. Así, si ellas son requeridas en virtud del citado art. 35, inc. e), lo será la justicia federal en lo contencioso-administrativo; pero si es solicitada en función del art. 21 de la ley 24.769, será competente el fuero en lo penal tributario.

De la conclusión precedente podemos decir que este dispositivo legal no regula una potestad coercitiva a ser ejercida en un proceso penal; sin perjuicio que de los elementos recabados por el ente recaudador –luego de ejecutar el allanamiento así dispuesto–, surjan algunos que acrediten la posible comisión de un ilícito penal tributario. En tal caso, el organismo recaudador debe practicar la correspondiente denuncia y, de corresponder, se inicia –requerimiento mediante (9)– la correspondiente instrucción penal, según los cánones del código de rito nacional.

Otra de las diferencias sustanciales entre ambas normas es relativa a su alcance. Así, la ley 11.683 no autoriza el secuestro de documentación, como sí lo autoriza el art. 21 de la ley 24.769. Esto es: dicho extremo no está contemplado expresamente en la ley 11.683, ni cabe entenderlo comprendido en ella con su razonable interpretación, en razón que la finalidad de la medida coercitiva se restringe a los efectos de la verificación y fiscalización exclusivamente; máxime si entendemos que al estar en presencia de una medida que limita derechos y garantías constitucionales su interpretación debe ser necesariamente restrictiva, conforme ya fuera expuesto supra. En forma coincidente, el autor antes citado expresa que "...hay que tener presente que de actuar la AFIP en ocasión de ejercer las facultades previstas en el art. 35 de la ley 11.683, tampoco puede secuestrar la documentación que fiscaliza y/o verifica. Ello es así, pues la facultad que la ley otorga al organismo recaudador es a los efectos de verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones, pero no de secuestrar la documentación, toda vez que esta atribución no le está concedida como para formar parte del procedimiento administrativo en estudio (10)".

En el mismo sentido, la Cámara Federal de General Roca, el 15 de febrero de 2011, en la causa "AFIP s/solicitud orden de registro ("Cervecería Blest ") (11) ha dicho: "Se aprecia, del cotejo de ambas leyes, que el legislador ha diseñado una arquitectura que, en materia de resguardo de garantías, se aprecia gradual: **para la actividad de la AFIP que no excede la fiscalización e inspección para la determinación de los tributos, la máxima injerencia en el ámbito de privacidad es el allanamiento de morada, esto es, el ingreso irrestricto al domicilio del contribuyente para ejercer allí las facultades que la ley 11.683 le confiere.** Mas cuando se trata de investigar conductas de otro rango de disvalor, acudiéndose a la ley que castiga delitos tributarios, se permite una actuación estatal más profunda que el allanamiento puesto que, aquí sí, puede la AFIP desapoderar al imputado de los registros y elementos relacionados con el delito que se persigue. **Esta delimitación a la que se ha hecho mención es clara. No hay en la ley 11.683 norma que faculte a los magistrados a disponer secuestro de documentos o elementos contables ni de otra naturaleza, como sí la hay en la ley 24.769.** De donde es conclusión válida que **la orden de coerción** -que encuentra su licitud en la medida en que provenga de una decisión judicial basada en la ley, puesto que los magistrados, necesariamente, deben contar con ese instrumento que "determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse" (art.18, CN)- **admite distinta extensión según se enmarque en la norma procedimental tributaria o en la penal**

tributaria. " (la letra negrita es nuestra).

En conclusión, la autorización conferida por el art. 35, inc. e), de la ley 11.683 tiene una finalidad específica: se refiere a las funciones de fiscalización e inspección propias del organismo recaudador, que no están enmarcadas en un proceso penal, ni se proponen investigar delito tributario alguno; más allá de que al ejecutar dicha medida surjan elementos de convicción suficientes para iniciar un proceso instructorio en los términos de que da cuenta el código adjetivo. Por lo señalado, nos centraremos en lo regulado en el art. 21 de la ley 24.769.

IV. Allanamientos al amparo de la ley 24.769

IV.A. Introducción

En cuanto a la facultad de solicitar órdenes de allanamiento, el legislador nacional incorporó una disposición de índole procesal en una ley de fondo (12), destinada a punir ilícitos tributarios. Así, el art. 21 de la ley 24.769 regula la posibilidad de que el ente recaudador solicite órdenes de allanamiento, al establecer:

"Art. 21.– 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 penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos.

"Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente" (la letra negrita y lo subrayado son nuestros)

Este dispositivo, eje central sobre el cual desplegaremos nuestro análisis, plantea varias cuestiones para ser profundizadas.

IV.B. Alcances de la potestad coercitiva: ¿la norma incluye sólo allanamientos de domicilio, o comprende otras medidas como, por ejemplo, intervenciones telefónicas?

Una cuestión no menor es relativa al alcance que se puede dar a esta norma en cuanto a qué medidas coercitivas autoriza a la AFIP a solicitar (13). No es una discusión banal, en tanto la práctica demuestra que la AFIP suele solicitar órdenes de intervención telefónica al amparo de este art. 21 (14).

Aparte de la autorización que, en muchos casos, dan los tribunales a este tipo de solicitudes, estamos convencidos que esa norma sólo posibilita solicitar allanamientos de domicilio (15), pero jamás otro tipo de medidas coercitivas, como las denominadas escuchas telefónicas. Fundamos esta conclusión en la literalidad del texto legal (16), que expresamente alude a la existencia de elementos relacionados con la posible comisión de ilícitos tributarios **en uno o varios lugares**: en forma diáfana, ello comprende un **espacio físico** al cual se desea acceder, en virtud de una orden de allanamiento. **Dentro del marco delimitado por el sentido literal posible, en el lenguaje corriente del texto de la ley**, de ningún modo surge la intervención telefónica, o cualquier otra medida distinta al allanamiento, toda vez que con estas otras medidas no se obtienen ni resguardan elementos situados en un lugar, tal como exige esa disposición (17). Dicha literalidad, sumada a la interpretación necesariamente restrictiva de este tipo de medidas, nos convence de la conclusión apuntada.

En forma coincidente con lo antes señalado, la Cámara Federal de General Roca, en fallo del 27 de julio de 2000 (La Ley: 2001-A, 301; "Impuestos": 2000-B, 2012), rechazó la posibilidad de solicitar intervenciones telefónicas"; lo hizo en los siguientes términos: "Repárese en primer término que el precepto aludido, si bien no acota las medidas a alguna modalidad específica, **contiene una precisa limitación objetiva: la obtención y resguardo de elementos de juicio existentes, probablemente relacionados con alguno de los delitos tributarios.** De este modo, la norma posibilita que puedan **colectarse ("obtener") y poner a**

disposición de la autoridad estatal ("resguardar") todo elemento (libros, documentación o registros contables de cualquier tipo) existente en el lugar indicado. Armoniza con esta descripción del contenido objetivo del precepto la segunda parte del mismo, cuando establece que las medidas ordenadas por el juez serán encomendadas al órgano recaudador: esta calidad de auxiliar judicial expresamente prevista en la norma difícilmente pueda comprender actividades como las ordenadas por el magistrado en este supuesto" (considerando 8, segundo y tercer párrafos) (la letra negrita es nuestra).

Compartimos totalmente la opinión vertida por esa Cámara Federal en la causa citada, porque hace correcta delimitación conceptual de los términos utilizados por el art. 21 de la ley 24.769, de cuya literalidad no surge posibilidad alguna de comprender medidas como las comentadas.

IV.C. Condiciones objetivas de procedencia de las medidas coercitivas previstas en el art. 21.

Delimitado el alcance de las medidas coercitivas comprendidas en el art. 21 –que sólo incluye el allanamiento de domicilio–, importa dejar en claro los presupuestos que habilitan conceder tal potestad al organismo recaudador.

La norma requiere la existencia de "**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". Al margen de las imperfecciones legislativas (18), estas presunciones servirán para habilitar el indicado dispositivo. Nada surge de la norma sobre qué se deba entender por motivos para presumir y cómo se deben acreditar tales extremos. Creemos necesarias algunas precisiones al respecto.

Al hablar de motivos para presumir entendemos por motivos las razones fundadas en indicios con suficiente entidad como para concluir que se ha cometido un delito tributario, el cual se intentará probar mediante la obtención y resguardo de los elementos que lo acrediten. La norma no indica que dichos motivos deben ser suficientes: entendemos que no cabe otro requisito, a la luz de las máximas hermenéuticas que deben guiarnos en este tipo de medidas restrictivas de derechos y garantías constitucionales.

Resulta claro, a nuestro juicio, lo expuesto por la Cámara Nacional de Casación Penal, sala segunda (5 de junio de 2000, Álvarez JA 2002-III), al sostener: "Los motivos suficientes del art. 230 CPPN. no se asemejan a las presunciones, sino a los indicios, en tanto estos últimos son hechos de los cuales, mediante una operación lógica, se puede inferir la existencia de otros hechos". Aunque allí se aluda a otra norma legal, ella guarda atinencia con la que es objeto de nuestro análisis.

En afirmación que vendría a corroborar el sentido que adscribimos a la mentada expresión, distinguidos autores expresan: "No obstante, comúnmente, la ley y la jurisprudencia utilizan el término "presunción" en sentido impropio, como expresión equivalente a "indicio", o bien intentando captar con aquella palabra la conclusión a que se puede llegar partiendo del indicio. En este sentido, el indicio es considerado como la causa de la presunción, y ésta viene a ser el efecto de aquél" (19).

En definitiva, se requieren **indicios(20)fundados, debidamente acreditados mediante constancias objetivas**, de los cuales se pueda inferir lógicamente que se ha cometido algún delito tributario; en virtud de ello es dable entender que existan elementos o constancias acreditativos de los extremos objetivos –y eventualmente subjetivos– de la imputación delictiva presumida sobre la base de dichos indicios; y siempre que no exista otro medio de obtención de prueba menos gravoso (21).

Lo que se debe presumir es la comisión de un delito y no la existencia de elementos probatorios de ello, por cuanto, en realidad, los elementos que se buscan van de la mano con el delito presumiblemente cometido, y al cual están dirigidos a comprobar. Así, primero se

presume la comisión de un delito, para luego, en función de dicha presunción, obtener y resguardar los elementos que dan cuenta de haberlo cometido.

No llegamos a sostener que el indicio o los indicios sean unívocos (22), o se erijan en una semiplena prueba, pero ciertamente deben ser de tal entidad que, sopesados en el contexto de la situación integral examinada, según las reglas de la sana crítica racional, inclinen el fiel de la balanza decididamente a favor de la posible comisión de un delito tributario. En ese caso la medida coercitiva estará dirigida a obtener los elementos probatorios de dicho ilícito. Remarcamos: los indicios deben estar debidamente probados, toda vez que si ellos sólo fueran una presunción fundada en otros hechos, estaríamos ante una cadena de presunciones que restarían fuerza convictiva alguna para erigirse en motivos suficientes a fin de proceder a tamaña medida.

Como bien lo sostiene Graciella N. Manonellas (23): "La solicitud al juez penal competente deberá individualizar el lugar donde se practicará la medida y deberá estar apoyada en **suficientes afirmaciones concretas y evidencias que tomen verosímil la probable existencia del hecho ilícito** . Asimismo se **deberá fundamentar la urgencia en conseguir tales piezas probatorias, su demostración de que no es viable conseguirlo por otro medio y la posibilidad de su pérdida, si no se procede de inmediato**" (la letra negrita es nuestra).

La seriedad de los indicios –insistimos– han de dar cuenta de una pretensión que no está fundada en meras conjeturas, y se llegue a utilizar este art. 21 para cohonestar excursiones de pesca como las censuradas por añeja jurisprudencia, no sólo nacional sino internacional (24). En el sentido señalado, vale traer a colación la autorizada opinión del ministro del Alto Tribunal de la República, doctor ENRIQUE S. PETRACCHI, en la causa "Jorge Gabriel Yemal y otros", el 17 de marzo de 1998 (Fallos: 321-510), al emitir su voto en disidencia: "... 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. disidencia del juez Petracchi en el caso registrado en Fallos: 315-1043, considerandos 9º y siguientes). Y la mera expresión de la sospecha de un funcionario público no constituye per se esa base objetiva" (considerando 5º, primer párrafo) (la letra negrita es nuestra).

Por todo lo expuesto, decididamente, no compartimos la jurisprudencia de la Cámara Federal de Córdoba (25), cuando sostuvo: "Conforme este entendimiento, se encontraban presentes aquellas circunstancias que habilitan el libramiento de una orden de allanamiento. Efectivamente, en el caso concreto existía la sospecha de la comisión de un delito de evasión de tributos, basada en circunstancias que había constatado la AFIP, y **que si bien no estaban respaldadas con pruebas en el caso concreto, cuestión que será objeto de la instrucción judicial**, la experiencia en materia tributaria, permitía conjeturar que lo señalado por el ente recaudador indicaba que se podría estar cometiendo un ilícito tributario. En otras palabras, no resulta necesario tener acreditado con probabilidad positiva o certeza respecto de la comisión de un delito para el libramiento de una orden judicial de allanamiento, siempre y cuando se satisfagan el principio de razonabilidad que debe regir en este tipo de actos de intromisión por parte del Estado" (la letra negrita –con excepción de la palabra sospecha, que así figura en el original– es nuestra).

Ciertamente, la doctrina emanada de este último fallo nos parece peligrosa, toda vez que otorga una verdadera patente de corso para autorizar allanamientos basados sobre la sola sospecha del organismo recaudador, que se dice fundada en la experiencia en materia tributaria (sic). Para mayor sorpresa, la Cámara Federal llega a reconocer, en forma indubitable, que las sospechas no estaban respaldadas con pruebas en el caso concreto (¡!), pero le resta importancia a ese hecho, cuando alega que dicha cuestión sería objeto de la instrucción

judicial. Nos causan honda preocupación afirmaciones de este calibre, en cuanto trasuntan una posición poco exigente, a nuestro criterio, para permitir el avasallamiento de garantías tan caras al Estado de derecho, como son las de la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados. Decimos esto porque, verdaderamente, qué interés habrán de tener los funcionarios de la AFIP en demostrar y arrimar pruebas ciertas que justifiquen su sospecha, si el mensaje de nuestros tribunales (26) es que dicha circunstancia puede basarse sobre la sola experiencia tributaria, y se admita la absoluta falta de pruebas que fundamenten tal presunción, al dejar la cuestión de las pruebas para la posterior instrucción.

Por lo expuesto, estamos más convencidos que nunca de un requisito: la solicitud de esta medida excepcional debe venir acompañada de pruebas que sean de cierta entidad, como para demostrar los indicios que habilitan la presunción de haber sido cometido un delito tributario. En esa rigurosa inteligencia, somos contrarios a la validez de un allanamiento con fundamento en una denuncia anónima, por cuanto ella no acredita el cumplimiento de las exigencias inherentes a una medida tan gravosa (27).

De más está decir que el auto que autorice tal medida debe estar debidamente fundado – según surge de lo preceptuado por los arts. 224 y 123 del CPPN–, como también expresar claramente los hechos –indicios– que dan motivo suficiente a la presunción de un delito tributario y, en razón de lo cual, se justifica la procedencia de la medida solicitada por el organismo recaudador (28), así como la urgencia requerida, con la paralela demostración de que no es viable conseguir los elementos probatorios por otro medio.

Por otra parte, conviene resaltar que toda medida coercitiva debe estar regida por los principios de **proporcionalidad y necesidad**(29), como requisitos indispensables que ha de reunir a fin de justificar la razonabilidad de adoptarla (30).

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Jorge A. CLARIÁ OLMEDO, en su "Derecho procesal penal" (ed. Rubinzal-Culzoni, actualizado por Carlos Alberto CHIARA DÍAZ), divide la coerción procesal en personal o real, "...según que recaiga sobre la persona, afectando su libertad, o sobre los bienes sujetándolos a los fines procesales o impidiendo su disponibilidad" (tomo II, pág. 351).

(2) No nos extenderemos en las distintas formalidades y pautas a seguir según las características del domicilio a allanar (morada, local comercial, nocturnidad, domicilio profesional, etc.).

(3) No desconocemos que podría darse la posibilidad de un allanamiento consentido, sin que él haya sido requerido a la autoridad judicial competente, en alguna de las normas legales mencionadas. Esta cuestión resulta de importancia mayúscula, pero no será objeto de análisis específico. Entonces, salvo expresa mención en contrario, siempre nos referiremos a allanamientos dispuestos en virtud de aquellas normas legales.

(4) Ha sido reforzado por previsiones contenidas en Pactos Internacionales de Derechos Humanos, constitucionalizados por el art. 75, inc. 22. Por ejemplo, los arts.: 11.2. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica); 17.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

(5) Joaquín V. GONZÁLEZ, "Manual de la Constitución Argentina 1853/1860", ed. Estrada, págs. 204/205.

(6) Jorge A. CLARIÁ OLMEDO, ob. cit. en nota 1, pág. 392.

(7) La AFIP no posee potestades autónomas de prevención e investigación de delitos penales tributarios: su competencia se limita exclusivamente a todo lo relacionado **con la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas**. No obstante, si a resultas de sus tareas de verificación y fiscalización descubre la comisión de posibles ilícitos penales tributarios, debe efectuar la

correspondiente denuncia –así como de cualquier otro que llegue a conocimiento del personal de AFIP en el ejercicio de sus funciones, según lo dispone el art. 177, inc. 1º, del CPPN– para que el Ministerio Público Fiscal requiera el inicio de la investigación penal (instrucción).

(8) Facundo CORTÉS OLMEDO, "Facultad de allanamiento por la A.F.I.P.: marco legal y límites", en Periódico Económico Tributario 357, del 27 de septiembre de 2006, pág. 3.

(9) La AFIP sólo tiene el carácter de auxiliar de la justicia en la investigación de delitos tributarios; al tomar conocimiento de la posible comisión de alguno de estos delitos, debe comunicarlo a las autoridades pertinentes –arts. 18, ley 24.769, y 174 y concordantes del CPPN– para que, de corresponder, el Ministerio Público, en uso de sus atribuciones legales –conferidas por el art. 120 de la Constitución nacional, y la ley 24.946– disponga realizar la pertinente investigación, con el correspondiente requerimiento de instrucción, en los términos de que dan cuenta los arts. 5º y 188 del CPPN. Adicionalmente, la AFIP puede constituirse en querellante –art. 23, ley 24.769–, y proponer todas las medidas de prueba que considere convenientes (art. 199, CPPN)

(10) Facundo CORTÉS OLMEDO, ob. cit. en nota 8. En apoyo de su posición cita la autorizada opinión de GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE.

(11) "Régimen Penal Tributario y Previsional", ed. Errepar, tomo. I., pág. 600.017. Voto del vocal preopinante, doctor Ricardo GUIDO BARREIRO, al cual adhirió el doctor Carlos A. MÜLLER.

(12) Aunque se trata de una ley penal especial, podemos sostener que forma parte del Código Penal. Cabe preguntarse si este tipo de normas procesales resultan constitucionales, en su proyección a los organismos recaudadores provinciales, dado que la ley 26.735 extendió la aplicación de la ley 24.769 a todos los tributos provinciales y de la CABA; ello como consecuencia que la potestad de dictar los códigos procesales es de resorte exclusivo de las provincias (arts. 5; 75, inc. 12 y 121, Constitución nacional).

(13) Independientemente de los argumentos que justifiquen su pedido.

(14) Una cuestión central es la referida a la posibilidad de solicitar escuchas telefónicas por la AFIP: nos lleva necesariamente a pensar en tareas de investigación de delitos penales tributarios; a nuestro juicio ello está vedado al referido organismo. No es posible pensar que tales medidas, dirigidas contra medios de comunicación, tengan un carácter meramente para asegurar supuestas pruebas demostrativas de un ilícito tributario, sino que claramente indican una actividad de averiguación y descubrimiento de la posible comisión de un delito de tal naturaleza.

(15) Y, eventualmente, la requisita de las personas que se encuentren en el lugar allanado; esa requisita deberá ser ordenada en el mismo auto que autoriza los allanamientos.

(16) Vale traer a colación las sabias palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para quien la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado (Fallos: 321:2010; 323:3215) y que esa voluntad es la letra de la ley, cuyos términos deben ser comprendidos en el sentido más obvio del entendimiento común, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma como éste la concibió (Fallos: 321:1614). Asimismo, ha sostenido en reiteradas oportunidades que no cabe introducir distinciones cuando el precepto no lo hace pues, según el conocido adagio, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (Fallos: 302:226; voto del doctor Gabrielli). A ello, cabe también agregar que "la exégesis de la ley requiere de la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no puede llevar a la pérdida de un derecho..." (Fallos 303:578).

(17) Aduna lo señalado el vocablo diligencias utilizado en el segundo párrafo del mismo artículo, en tanto ello hace clara alusión a un procedimiento encomendado al organismo, el cual debe dejar constancia escrita de lo actuado –tercera acepción del término en el avance de

la 23ª edición del Diccionario de la Lengua Española–, situación que no puede darse en una intervención telefónica.

(18) Decimos que hay imperfecciones legislativas, pues, a nuestro juicio, lo que se debe presumir es la comisión de un delito, mediante indicios serios y fundados, y no la existencia de elementos probatorios de un tal delito. La secuencia lógica es que, primero, se presume la comisión de un delito y, sobre la base de tal conclusión lógica, se intenta encontrar pruebas que afirmen apodícticamente su verificación, para poder arribar a una condena. Por lo demás, se puede observar la similitud de la primera parte de este dispositivo con el art. 224 del CPPN.

(19) José I. CAFFERATA NORES y Maximiliano HAIRABEDIÁN, "La prueba en el proceso penal", séptima edición, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 248.

(20) Tal como lo definen los autores citados en la nota 19, el indicio es "un hecho (o circunstancia) del cual se puede, mediante una operación lógica, inferir la existencia de otro" (pág. 248).

(21) En forma coincidente, con la claridad que lo caracteriza, FACUNDO CORTÉS OLMEDO ("La falacia de la teoría de los actos preprocesales para rechazar planteo de nulidad de allanamiento", Periódico Económico Tributario año 2005, pág. 361): afirma en el párrafo final: "A modo de corolario, sólo nos cabe expresar que el allanamiento, como medida de coerción procesal, sólo puede y debe ser despachado frente a elementos de convicción suficientes que permitan suponer con un grado de probabilidad cierto, y ante la inexistencia de otros medios de obtención de los elementos de prueba, que un contribuyente ha cometido un delito tributario (art. 21, ley 24.769)..."

(22) Los autores citados en la nota 19 distinguen entre indicios unívocos y anfibológicos (págs. 250 y 251).

(23) Graciela N. MANONELLAS: "Los allanamientos domiciliarios y la protección constitucional", Práctica Profesional 2006-25, 4, ed. La Ley.

(24) Como dijo el juez HOLMES, de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América, en el caso "Federal Trade Commission v. American Tobacco Co", en el año 1924: "El allanamiento no debe responder a un intento a la manera de una "expedición de pesca" en los papeles privados por la posibilidad de que puedan revelar pruebas de delitos". (citado por Rodolfo R. SPISSO, en su libro "Acciones y recursos en materia tributaria", tercera edición, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2010). También cita el autor profusa jurisprudencia nacional –relacionada la actuación de AFIP– que ha expuesto el mismo criterio restrictivo de estas medidas cuando no hay elementos probatorios suficientes que lo justifiquen: "DGI v. ISA S.A.", Juzgado Nacional en lo Contencioso-administrativo Federal 1, secretaria. 2, 23/10/1989, Impuestos L-A-1076; mismo juzgado en la causa "Fisco Nacional (DGI) v. Cartonería General Paunero SRL s/allanamiento" del 21/12/1990; y "DGI v. Financiera Mazzare y otros s/allanamiento" del 13/5/1991).

(25) Sala B, autos "Señor Fiscal Federal de la ciudad de San Francisco, Dr. Gonzalo Andrés Gil, solicita órdenes de allanamiento" (expediente 162/2011), del 26 de junio de 2011.

(26) Custodios como son, por cierto, del debido respeto de los derechos y garantías constitucionales, que están puestos para la protección de los individuos, ante el eventual abuso del Estado, y no a la inversa. Como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Jorge Daniel Arce" (Fallos: 320-2145; La Ley: 1997-F, 697, con nota "Los derechos humanos no son para, sino contra el Estado"), en que recuerda y aplica la obligatoria jurisprudencia consultiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: "los Estados [...] asumen varias obligaciones, no en relación con otros Estados, sino hacia los individuos bajo su jurisdicción" (considerando 6º in fine). Ya lo había dicho ALBERDI en el siglo XIX, los derechos se otorgan en contra del gobierno y a favor del pueblo: "La Constitución se

supone hecha por el pueblo y emanada del pueblo soberano, no para refrenarse a sí mismo, ni para poner límite a su propio poder soberano, sino para refrenar y limitar a sus delegatarios, que son los tres poderes que integran el gobierno nacional" ALBERDI, Juan Bautista, Escritos póstumos, tomo X, Buenos Aires, 1899, p. 125.

(27) Excedería con creces el objetivo de este trabajo un análisis exhaustivo de la validez de las delaciones anónimas, pero dejamos sentada nuestra opinión en contra de ellas mismas, y compartimos en un todo lo dicho por la sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico el 21 de octubre de 1997, al sostener: "Los allanamientos fundados en una denuncia anónima se hallan viciados de nulidad, pues de una delación de tales características no surge un motivo suficiente para justificar tales medidas" (del voto de los doctores. Repetto y Hendler). (autos "M., M.", JA 1999-II-589). Si con motivo de la denuncia anónima el organismo recaudador recaba elementos suficientes como para en sustentar la presunción de la comisión de un delito, ello no estará vedado de forma alguna; pero remarcamos que será así a condición de que el pedido de esta medida excepcional se fundamente en los indicios comprobados por la AFIP, y no en la mera denuncia anónima, sin otro sustento.

(28) Ello, sin perjuicio de la necesaria existencia de requerimiento fiscal de instrucción, en los términos del art. 180 del CPPN, según la opinión que sustentamos.

(29) Así, el Tribunal Superior Español, sala 2ª, el 15 de marzo de 2007, en la sentencia 515, expresó: "El juez deberá realizar un juicio racional sobre el hecho investigado, los indicios concurrentes, la proporcionalidad y necesidad e la medida, para tomar la decisión de dictar el auto valorando las circunstancias fácticas concurrentes, con base en unos indicios probatorios y contemplando otras posibilidades menos gravosas e igualmente útiles a la investigación" (de la obra mencionada en nota 19, pág. 271).

(30) Esta razonabilidad debe ser acreditada de conformidad con el siguiente test: 1) adecuar la medida al fin propuesto; 2) determinar si no hay otra medida menos lesiva para lograr el mismo fin; y 3) proporcionalidad de la medida, en sentido estricto, o considerada en sí misma. Así, como sostiene en forma contundente Facundo CORTÉS OLMEDO (ob.cit. en nota 21) "En otros términos, el magistrado actuante no sólo debe fundamentar con razones suficientes la necesidad de allanar un domicilio, sino también merituar si dicha medida no puede ser evitada y lograr el objetivo perseguido a través de otro medio, que no implique soslayar la garantía constitucional antes referida".