

Instituto de Estudios de las  
Finanzas Públicas Nacionales

Universidad Nacional de  
La Matanza

Especialización en Procedimiento  
Tributario y Ley Penal  
Tributaria y Previsional

ANALISIS LEGAL, DOCTRINARIO Y JURISPRUDENCIAL DEL  
DESEMPEÑO DEL AGENTE FISCALIZADOR

Autor: Cr. Guillermo N. BORGARELLO

Director: Cr. Alfredo COLLOSA

## INDICE GENERAL

1. INTRODUCCIÓN.....	3.-
1.1. Fundamentos para su implementación.....	4.-
1.2. Debate Parlamentario.....	6.-
1.3. Dispositivo Legal.....	7.-
1.4. Definición del término.....	10.-
2. ANTECEDENTES.....	13.-
2.1. Antecedente Normativo.....	13.-
2.2. Antecedente Jurisprudencial.....	15.-
3. ANÁLISIS LEGAL.....	17.-
3.1. Operatoria del Procedimiento.....	17.-
3.2. Distintas Situaciones que contempla la Norma.....	18.-
3.3. Aspectos controvertidos.....	19.-
3.3.1. Autorización mediante Orden del Juez Administrativo	19.-
3.3.2. Orden Fundada en Antecedentes Fiscales.....	20.-
3.3.3. Relevación de la Obligación de exigir la factura.....	22.-
3.3.4. Simulación Absoluta y Relativa.....	25.-
3.3.5. Reproche Etico de la actuación oculta del Estado.....	27.-
4. ANALISIS DE PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.....	29.-
4.1. Derecho a la Intimidad y Razonabilidad.....	29.-
4.2. Derecho al Debido Proceso Adjetivo.....	32.-

4.3. Derecho a la Inviolabilidad del Domicilio.....	33.-
4.4. Presunción de Inocencia.....	35.-
4.5. Derecho a no declarar contra si mismo.....	35.-
5. ANÁLISIS PROCESAL E INFRACCIONAL.....	38.-
5.1. El Acto Administrativo.....	38.-
5.2. Actas de Constatación.....	39.-
5.3. Horario Administrativo.....	42.-
5.4. Aspecto Infraccional de la Ley 11.683.....	43.-
6. ANÁLISIS DOCTRINARIO.....	47.-
6.1. A favor.....	47.-
6.2. En contra.....	49.-
7. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA.....	57.-
7.1. Evaluación de los fallos.....	57.-
7.2. Fundamentos de la Justicia.....	58.-
7.3. Síntesis de los Fallos más Relevantes.....	59.-
8. CONCLUSIONES FINALES.....	67.-
9. BIBLIOGRAFÍA.....	72.-
ANEXO I - Aspectos Relevantes del Debate Parlamentario.....	74.-
ANEXO II – Detalle de FALLOS de la Justicia en lo Penal Económico.....	79.-

## 1. INTRODUCCIÓN

El Agente Fiscal Encubierto como lo denominan los medios de comunicación es, aun hoy, la incorporación a la ley de procedimiento tributario más polémica y controvertida.-

A mas de dos años de la creación de este nuevo instrumento dentro del denominado Plan Antievasión II por la Ley N° 26.044 (BO: 06/07/2005), dentro de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, como una más de las amplias Facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el artículo 35 inc. g) de la Ley N° 11.683, casi todos los sectores de la doctrina tributaria nacional cuestionan la implementación de esta figura y la constitucionalidad de sus facultades, y ya son varios los casos en que se han interpuesto presentaciones ante la justicia ordinaria solicitando la nulidad de las sanciones impartidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, dando origen a sentencias de la Cámara en lo Penal Económico al respecto.-

Desde su habilitación en junio de 2005 hasta marzo de este año, fueron 297 los procedimientos realizados en el interior y 230 los efectuados en el área metropolitana (Capital Federal y Gran Buenos Aires) detectándose infracciones en el 87,2 % de los casos y 61,3 % respectivamente. <sup>1</sup>

Teniendo en cuenta las experiencias recogidas de la actuación del nuevo Agente Fiscalizador, el presente trabajo está orientado al estudio del mismo desde distintos ángulos, procurando un análisis pormenorizado de la norma, doctrina de autores autorizados y de la jurisprudencia existente sobre el tema hasta el momento, a efectos de evaluar el desempeño de esta nueva figura con análisis crítico.

En primer lugar, se realizará un análisis de los fundamentos del Administrador Federal para avalar la creación de esta figura y se expondrá la parte del debate parlamentario analizó y aprobó la incorporación a la ley de procedimiento tributario mediante la sanción de la Ley 26.044; a su vez se le dará una denominación a esta nueva figura.

Previo a entrar al análisis legal del nuevo dispositivo legal, se detallarán los antecedentes normativos y jurisprudenciales que existan en nuestro país; para luego si analizar la operatoria del procedimiento del agente fiscalizador y los aspectos controvertidos de la norma.

A continuación se desarrollarán los distintos preceptos constitucionales que pudieran encontrarse comprometidos con la nueva figura, como ser el derecho a

---

<sup>1</sup> Publicación en Revista FORTUNA- Jaque al Agente Encubierto - Mayo 2007

la intimidad, al debido proceso adjetivo, a la inviolabilidad del domicilio, a la presunción de inocencia y a no declarar contra si mismo.

Seguidamente se realiza el análisis procesal en cuanto, al acto administrativo, actas de constatación y horario del procedimiento; y de las sanciones a aplicar de la ley 11683. También se transcriben las conclusiones de los autores reconocidos que forman parte de la dividida doctrina sobre este tema.

Antes de terminar se realiza un análisis de la jurisprudencia de primera instancia y de cámara, y se transcriben parte de los fallos más relevantes sobre el tema en estudio. Por último, se dan las conclusiones haciendo una evaluación de la actuación del agente fiscalizador a la luz de la jurisprudencia y de todos los preceptos analizados.

#### 1.1. Fundamentos para su implementación

A efectos de comprender los fundamentos de esta nueva figura resulta dable mencionar los párrafos principales del mensaje adjunto al proyecto de ley del Poder Ejecutivo elevado al Congreso de la Nación con fecha 18/11/2004 suscripto por el Jefe de Gabinete Dr. Alberto A. Fernandez y el Ministro de Economía Roberto Lavagna.-

Dicho mensaje expresó:

*" ... la ley 11.683 no contempla en forma explícita la facultad de ejercer la fiscalización a través de la simulación de compras de bienes y servicios ..."*

*"... para que el control sobre la facturación sea efectivo y que las infracciones detectadas lleguen a sancionarse, resulta necesaria la presencia del organismo fiscal al momento de efectivizarse la operación."*

*"En tal sentido, corresponde instituir a determinados funcionarios con el carácter de agente fiscalizador, en orden a fortalecer el control de la emisión de los comprobantes de las operaciones que realizan los responsables; tal medida se orienta a mejorar el control sobre la facturación, procurando la sanción efectiva de las infracciones detectadas."*

*"A tales efectos, se impulsa la implementación de facultades tales como las conferidas a los denominados fedatarios o agentes fiscalizadores para la verificación directa de facturación, requiriéndose relevar al agente fiscalizador del deber de exigir la entrega de facturas o comprobantes equivalentes (obligación prevista para los consumidores en el art. 10 de la ley 11.683)."*

*"Asimismo, debe preverse la posibilidad de la devolución de la compra realizada, una vez que se exterioriza la actividad fiscal del agente."*

Es decir que el Poder Ejecutivo en su mensaje, advirtió la necesidad de la presencia del Organismo Fiscal al momento de efectivizarse la operación, con el objeto que el control sobre la facturación sea efectivo, solicitando una herramienta antievasión que contemple en forma explícita la facultad de ejercer la fiscalización a través de la compra o consumición de bienes y servicios.-

Previo a la incorporación de la figura del agente fiscalizador al texto del artículo 35 de la ley 11683, el señor Administrador Federal, Alberto Abad, en la reunión de la Comisión de Presupuesto y Hacienda realizada el 12 de abril de 2005, avaló su inclusión con los siguientes argumentos: *"Cuando yo les explique, se van a dar cuenta de que es un instrumento claro, efectivo y reglamentado. Nos preocupamos para que esto no tuviera ningún 'tufillo' a introducirse por la ventana en la casa del contribuyente, ni hubiera ningún tipo de exceso legal y que estuvieran garantizadas las defensas que le corresponden al contribuyente. La figura es muy sencilla: inspectores nuestros, por lo menos dos, van a hacer una compra en cualquier local, la hacen, pagan y se retiran. Si no se les dio la factura se labrará un acta y, si corresponde, clausurarán el local. Ahora, ¿por qué buscamos este mecanismo? Entre otras cosas porque recibimos aproximadamente 13 mil denuncias anuales de contribuyentes que nos mandan cartas, mails o nos llaman por teléfono para denunciar al comercio del barrio, la panadería de la esquina, la tintorería de la vuelta o el estacionamiento. Y no le podemos dar respuesta a ese contribuyente que se sintió estafado y tomó conciencia, porque la mayoría de los que son afectados se quejan, después, de la presión tributaria; pero no se dan cuenta de que están pagando los impuestos del que nos cobró el IVA, se llevó a la casa el dinero y no lo depositó. Algunos de nosotros, por algún lado lo pagamos. Muchos se dan cuenta, nos llaman y los denuncian. Pero ¿qué pasa?, nosotros vamos a la semana siguiente y no tenemos el elemento para demostrar el incumplimiento. El único mecanismo es detectarlo en el momento en que efectivamente se comete. Esa es la idea para la creación del inspector fedatario."*-

Asimismo, mediante apariciones públicas y entrevistas en los medios de comunicación el Administrador Federal expresó:

- Respecto de la forma:

*"... esta nueva herramienta contra la evasión no se aplicará indiscriminadamente sino en forma selectiva y especialmente en aquellos casos voluminosos, dado que no tendría sentido perseguir al pequeño minorista con esta nueva técnica procesal."*<sup>2</sup>-

- Respecto de las características principales:

*"El inspector fedatario no es encubierto ni espía y su tarea se hará bajo control absoluto ... no va a haber ninguna fiscalización sin orden de juez administrativo y*

<sup>2</sup> Diario Clarín del 12/04/05

*vamos a hacer foco en aquellos negocios que son denunciados por otros ciudadanos que sistemáticamente nos plantean que no se les da factura o son reincidentes en esa actitud. ... Lo único que estamos haciendo con la instrumentación de esta medida es poner justicia y evitar la impunidad.”<sup>3</sup>-*

*“Pedirle a la gente que exija la factura, pese a reiterada campaña publicitaria, no surgió efecto. ... Al menos dos inspectores concurrirán a hacer una compra y, sino reciben la factura, al momento de retirarse labrarán un acta que podría culminar con la clausura del comercio. ... Se trata de un mecanismo para detectar la evasión en el momento en que se produce. Los inspectores irán con una orden a un comercio que ya tiene denuncias de otros compradores en contra.”<sup>4</sup>*

## 1.2. Debate Parlamentario

A continuación solo se hace una síntesis del debate parlamentario de la reforma sin entrar en detalle de las discusiones que se plantearon oportunamente, pues los fundamentos ya están expuestos y la sanción definitiva ya es ley:

El proyecto de ley tiene su primer antecedente en un proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación con fecha 18/11/2004; el mismo tuvo entrada en la Cámara de Diputados al día siguiente de su firma, el 19/11/2004. El texto del proyecto de ley tiene una estructura similar a la que en definitiva resultó sancionada como Ley 26.044

En las expresiones del Diputado por Jujuy Carlos Daniel Snopek (Partido Justicialista) en su carácter de Miembro Informante, al iniciar el debate sobre el proyecto de reforma en su conjunto, vaticinó, en cuanto al tema del nuevo agente, que: *“estamos intruduciendo algo que seguramente puede ser motivo de debate en algún momento: el instituto del agente fedatario.”*

Fue en la Cámara de Diputados donde se formularon las mayores objeciones referidas a la implementación de esta polémica figura, y donde se dio la redacción definitiva, pues el Senado solo se limitó a ratificar la misma. La media sanción de la Cámara de Diputados se obtuvo en la sesión del 06/04/2005, y la Cámara de Senadores la aprobó el 08/06/2005.

Aquí es de destacar que, por pedido expreso del Senado, el propio Administrador Federal, Dr. Alberto Abad, concurrió a las reuniones de bloque mayoritario para aclarar las dudas planteadas en torno a la implementación de la figura que nos ocupa; destacando que la Administración Tributaria necesita de este instrumento atento la gran cantidad de denuncias que recibe de contribuyentes que no entregan facturas, a efectos de constatar la infracción y poseer el elemento para demostrarla.

<sup>3</sup> Diario Clarín del 10/06/05

<sup>4</sup> Diario Infobae del 16/06/05

Con fecha 01/06/2005 el Senado sesionó pero sin conseguir el quórum necesario a efectos de tratar el proyecto, no obstante se generó un debate interesante en torno a la inclusión de esta figura, resultando éste el debate de fondo, donde el Senador por Chaco, Jorge CAPITANICH (Partido Justicialista) avaló su inclusión teniendo en cuenta las explicaciones dadas por el titular de la AFIP, siempre y cuando el inspector fedatario cumpla con todas las garantías del debido proceso.

La sesión de la Cámara de Senadores de fecha 08/06/2005 se inició con el tratamiento del Dictamen Elaborado por la Comisión de Presupuesto y Hacienda sobre el proyecto llevado a revisión. En el mismo se dejó constancia de haberse recibido las observaciones formuladas por los consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires y de la Provincia de Mendoza y por una Mesa Consultiva constituida al efecto, la que recomendaron que corresponderían concurrir, al momento de la verificación al comercio, al menos dos funcionarios, y que el costo del servicio consumido debería ser cancelado con una partida presupuestaria creada al efecto.

No obstante las recomendaciones, la Comisión aconsejó la aprobación sin reformas, que como ya se dijo, la Cámara de Senadores así lo hizo, por lo que la media sanción de la Cámara de Diputados quedó convertida en ley tras seis meses de su presentación, con cuarenta y cinco votos a favor, cuatro en contra y una abstención.

En **Anexo I** se transcriben las partes más interesantes del Debate Parlamentario respecto de la incorporación del Agente Fedatario a la Ley 11683 mediante la Ley 26.044 Artículo 1° Inciso IX.

Ahora bien, lo que merece ser destacado del debate parlamentario es que *“no se observa que la afectación o no a las garantías constitucionales haya sido un tema que despierte inquietud a los legisladores, tal vez por entender que la necesaria intervención del Juez Administrativo viene a poner freno a la utilización arbitraria de la figura.”*

*“Sin embargo, si solo se le requiere al funcionario que atienda a las 13000 denuncias, entendemos que la discrecionalidad ha quedado intacta.”*

*“La falta de debate de algunos aspectos, a nuestro criterio esenciales, nos obliga a detenernos en el análisis de las garantías constitucionales puestas en peligro por la actuación del Agente Fiscalizador ... ”<sup>5</sup>.*

### 1.3. Dispositivo Legal

---

<sup>5</sup> Raúl R. Sacani – El Agente Fiscal Encubierto – La Ley – 2005

Al incorporar como un nuevo y último inciso al artículo 35 de la ley 11.683, lo que se hizo en realidad es agregar una facultad más al repertorio de amplios poderes que el Estado atribuyó a la Administración Federal de Ingresos Públicos; puesto que es el art. 35 el que dispone que la AFIP *"tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento el cumplimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable"*.

Seguidamente viene la enunciación de la serie de atribuciones o facultades, que antes estaban contenidas en seis incisos -letras a) a f)- enumeración a las que se agregó este séptimo inc. g), el que prescribe:

*"g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.*

*La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inc. c) precedente y en el art. 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el art. 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.*

*Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el art. 10."*

Al respecto el mencionado Inciso c) del Art. 35 prescribe que "Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección que se elude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc. Se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de pruebas a los juicios respectivos."

Asimismo es de destacar que respecto de la Responsabilidad del Consumidor Final, el Artículo 10 de la Ley 11683, también mencionado en la norma bajo análisis establece que: "Los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, están obligados a exhibir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones. La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de diez pesos (\$ 10) será sancionado según los términos de primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a veinte pesos (\$20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante. La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión."

En resumen, a partir de la incorporación del inc. g) al art. 35 de la ley 11.683, los jueces administrativos podrán *autorizar* a los inspectores para que actúen como compradores de bienes, o locatarios de obras o servicios, y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes, con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la AFIP.

De acuerdo al texto de la ley, el procedimiento requiere previa autorización, excluyendo de esta manera operativos rastrillo de los inspectores y de ingresar a cualquier comercio al boleó. Asimismo se prevé que dicha autorización deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que, respecto de los vendedores y locadores, obren en la AFIP-DGI, para lo cual este acto administrativo deberá estar correctamente motivado, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 7°, inc. e), de la ley 19.549, de procedimientos administrativos.

Se interpreta que sobre la base de la redacción en plural del nuevo dispositivo legal, y de las experiencias recogidas las actuaciones de los agentes fiscalizadores deberían estar a cargo de, por lo menos, dos inspectores.

Teniendo en cuenta la autorización previa del juez administrativo, en la medida en que los funcionarios no se excedan en sus atribuciones, estarán exentos de responsabilidad, en razón de actuar según órdenes de su superior jerárquico.

Lo que se pretende con la actuación de estos agentes es perseguir los comercios que no emitan facturas, como así también los que emitan y no lo entreguen.

Para el caso de que se cometa alguna de las infracciones citadas, se prevé que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente. En su accionar, los inspectores deberán tener la seguridad de que la operación comercial se ha dado por finalizada, y que el contribuyente no podía llegar a emitir el comprobante antes de que se retiraran los seudosclientes.

También se contempla que si los inspectores no han consumido los bienes o servicios prestados, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido, que pudo o no haber sido entregado, con sus respectivos efectos. En el supuesto de que no se pudiera anular el comprobante emitido, se dispone que el contribuyente deberá confeccionar la pertinente nota de crédito.

Las constataciones que efectúen los inspectores deberán formalizarse mediante la confección de actas en las cuales se deje constancia de todas las circunstancias verificadas, las observaciones y/o aclaraciones que desee incorporar el contribuyente, en lo relativo a la prueba y al encuadramiento legal. De acuerdo a lo previsto en el art. 41 de la ley 11.683, también se contempla la notificación simultánea de una citación, para que el contribuyente comparezca a una audiencia para su defensa, que se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días. En el supuesto de que se hubiera constatado una infracción al régimen de facturación, se aplicará los procedimientos tendientes a aplicar las sanciones de multa y clausura previstas en el art. 40 de la ley 11.683.

Por último se observa que la ley exige a los funcionarios que actúen como agentes fiscalizadores, en su carácter de *consumidores finales*, del deber de exigir la entrega de comprobantes previsto en el art. 10 de la ley 11.683, aspecto muy cuestionado por la doctrina especializada y que desarrollaremos mas adelante.

#### 1.4. Definición del término

Esta nueva figura carece de denominación en el propio texto de la ley, pero en el Mensaje adjunto al proyecto de ley del Poder Ejecutivo elevado al Congreso de la Nación se le atribuye una denominación a la figura de este agente al decir que: *"...se impulsa la implementación de facultades tales como las conferidas a los denominados Fedatarios o Agentes Fiscalizadores para la verificación directa de facturación."*

No obstante, la nueva figura ha sido difundida con el nombre de "agente encubierto" por los medios de información. Asimismo se intentan imponer otras denominaciones tales como "agente fiscalizador", "agente fedatario", "agente instigador", "agente provocador", "inspector camuflado", etc.

Previo a dar una opinión al respecto, resulta de interés hacer una breve distinción entre las denominaciones otorgadas que prodrían prestar a confusión, como

también para que la figura no genere reacciones adversas o, al menos, que ellas sean mínimas.-

a) El agente encubierto previsto en la ley de estupefacientes (Art. 31 Bis Ley N° 23.737) es aquel que se infiltra en una organización preparada para cometer delitos a efectos de conseguir información. El agente no instiga pues sus miembros ya están motivados para delinquir; solo presta colaboración al juez para frustrar la actividad delictual o lograr la captura. Su actividad es directamente supervisada y autorizada por el magistrado interviniente y se utiliza para delitos de gran envergadura.

El agente encubierto no provoca el delito, sino que al haberse infiltrado en la comisión de un delito ya iniciado debe actuar como partícipe para no ser descubierto y así recabar información para lograr el esclarecimiento del mismo. El agente encubierto se limitará a investigar y luego reproducir para el proceso todo aquello de lo que fue testigo durante su actuación.

b) El agente provocador interviene antes de la comisión del ilícito por lo tanto es él como instigador quien induce a otro a la comisión del delito. La Cámara en lo Penal Económico ha caracterizado el agente provocador como aquel que, con el ánimo de procurar el castigo correspondiente se involucra de tal manera que con su actuar crea las condiciones necesarias para la consumación del delito o instiga al delincuente para su comisión,. Cuando el agente del Estado no limita su actuación a la de un observador o un informante de la conducta del otro, participando de alguna manera en la producción del ilícito su proceder resulta reñido con las reglas del estado de derecho e invalida todo lo actuado en consecuencia, pues esta figura es ILEGAL y la prueba así adquirida será ilegítima, ello de acuerdo al artículo 45 del Código Penal<sup>6</sup>.

El agente encubierto y el agente provocador reconocen como característica común, el ocultamiento de su función y de la finalidad de su obrar; por lo tanto, más allá de la denominación que se les asigne o de tratar de establecer una diferenciación entre ellos, el accionar del agente, en ambos casos, debe ser **simulado**, ya que esa es una de las notas esenciales del proceder, pues lo que hacen no es otra cosa que trastocar la realidad, disimulando una situación o calidad que no lo es, con la finalidad de comprobar un ilícito<sup>7</sup>.

3) El agente Fedatario Esta denominación es dada a la figura por el propio Administrador Federal en reiteradas oportunidades, no obstante es sabido que no cualquiera es fedatario, por mas que en una norma se lo instituya como tal, ya que dicho nombre le corresponde exclusivamente a los escribanos que dan fe de lo

---

<sup>6</sup> "Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores en auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida por el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otros a cometerlo."

<sup>7</sup> Juan OKLANDER y Gustavo POLICILLA, "La nueva figura del Inspector camuflado o el camaleón fiscal", Suplemento especial La Ley - "Ley antievasión II", julio 2005, págs. 71/72

que tienen antes sus sentidos; así lo entiende el Dr. Daniel Malvestiti<sup>8</sup>. Asimismo la Dra. Graciela Manonellas<sup>9</sup> entiende al respecto que: “no es acertado el nombre de fedatario con que se lo identifica, dado que fedatario alude a los escribanos”.

Ahora bien el agente del artículo 35 inc. g) de la Ley 11.683, si bien no se ajusta a la figura del Encubierto ni del Provocador tiene algo de ambas, en este sentido coincide con lo expuesto por el Dr. Calos Lopez Trasmonte, en cuanto la figura se asimila al agente encubierto en cuanto ambos no dan a conocer su identidad de agentes estatales y coadyuvan al esclarecimiento y prueba de un ilícito. No obstante ello, el agente encubierto actúa cuando el ilícito ya ha tenido comienzo de ejecución y se está investigando, en cambio nuestro agente actúa con anterioridad a la comisión de la infracción. En cuanto al agente provocador, la similitud se da también en el ocultamiento de su carácter de agente estatal y su actuación anterior a la comisión del ilícito pero se diferencia claramente en que el agente provocador instiga o induce al otro a cometer el ilícito y en el caso del agente fedatario esta circunstancia no se da.<sup>10</sup>.-

De acuerdo a la normativa vigente el agente en estudio sólo se limita a efectuar una operación lícita, compra de un bien o locación de un servicio simulando su condición de inspector bajo la de consumidor final, pagando por dicha compra y al final del operativo anulando la operación, por lo que la operación también resulta simulada, a efectos de sancionar al comerciante que actúa ilícitamente no emitiendo o entregando una factura o documento equivalente en los términos y condiciones que establece la AFIP.

En consecuencia a nuestro criterio la figura del agente no puede ser denominado ni encubierto, ni provocador, ni fedatario, pero sí podríamos llamarlo “Agente Simulador”, pues simula ser consumidor final cuando en realidad es un inspector de la Administración Federal de Ingresos Públicos. No obstante, a efectos de no meter más leña a la hoguera de críticas recibidas, creemos que lo más apropiado es el nombre de “Agente fiscalizador”.-

---

<sup>8</sup> Una primera impresión de la Ley Antievasión II – Errepar - 05/2005

<sup>9</sup> “El agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683” Errepar DT Tomo XXV pág. 764- 08/2004

<sup>10</sup> Jornadas conjuntas Aspectos controvertidos de la Realidad Tributaria – jueves 30/08/07 CPCE de Córdoba

## 2. ANTECEDENTES

Antes de entrar de lleno a los antecedentes sobre la implementación de la figura del Agente Fiscalizador, resulta importante destacar que la mayoría de los países reconocen que conducir una investigación en forma clandestina viola el derecho fundamental de todo individuo que está siendo objeto de una investigación oficial. Y por ello países como España, Francia, Chile han reservado la figura del agente clandestino únicamente para combatir el crimen organizado y en las áreas de mayor trascendencia social: el tráfico de seres humanos, los secuestros extorsivos, el proxenetismo, el terrorismo, el lavado de dinero, etc.

Incluso en otros países para combatir ese crimen organizado se ha dado un paso más mediante la creación de la figura del agente "provocador"; que a diferencia del agente encubierto que es un mero testigo de una situación, el provocador estimula o provoca al investigado para que realice una conducta delictiva con fines de investigación, por ejemplo se ofrece dinero para cometer un atentado, o para secuestrar o matar a una persona o la venta de un cargamento de drogas. Uruguay creó por ley la figura del agente provocador, que solo puede operar para combatir casos de "delincuencia organizada" y previa autorización del Juez.

Sin embargo existen precedentes en Estados Unidos en un tema de evasión tributaria, donde se había autorizado la actuación del agente encubierto. Fue el caso "López Versus United States" (373 U.S. 427, 446 1963, Pág. 439), donde se resolvió que los agentes secretos no atacan la privacidad lo suficientemente como para convertirse en una limitación a la Cuarta Enmienda.<sup>11</sup>

En conclusión, teniendo en cuenta lo antes expuesto, no existen antecedentes de inspecciones clandestinas en el ámbito tributario en nuestro país, siendo la Argentina el precursor en este tipo de figura fiscal, y los inspectores del Ente Recaudador designados por el Juez Administrativo, los "conejos de india", que deben actuar al límite de la ley, procurando no violentar las garantías constitucionales estatuidas en nuestra Carta Magna.

Como ya se dijo, no existen antecedentes normativos de la figura de un agente clandestino en el ámbito tributario en nuestro país ni en el derecho comparado; no obstante ello, creemos oportuno traer al análisis las figuras del agente encubierto de la ley de estupefacientes y agente provocador del art. 45 del Código Penal.-

### 2.1. Antecedente Normativo

El único antecedente que se registra en nuestro país sobre la utilización de una figura similar al agente que nos ocupa es el previsto en el art. 31 bis de la ley 23.737 (*Ley de estupefacientes -B.O.: 11/10/89-*):

<sup>11</sup> Manonellas, Graciela N. "Experiencias recientes en la aplicación del agente fiscalizador" Práctica Profesional 2006-35, 14

*"Durante el curso de una investigación y a los efectos de comprobar la comisión de algún delito previsto en esta ley o en el art. 866 del Código Aduanero, de impedir su consumación, de lograr la individualización o detención de los autores, partícipes o encubridores, o para obtener y asegurar los medios de prueba necesarios, el juez por resolución fundada podrá disponer, si las finalidades de la investigación no pudieran ser logradas de otro modo, que agentes de las fuerzas de seguridad en actividad, actuando en forma encubierta: a) se introduzcan como integrantes de organizaciones delictivas que tengan entre sus fines la comisión de los delitos provistos en esta ley o en el art. 866 del Código Aduanero; y b) participen en la realización de alguno de los hechos previstos en esta ley o en el art. 866 del Código Aduanero. La designación deberá consignar el nombre verdadero del agente y la falsa identidad con la que actuará en el caso, y será reservada fuera de las actuaciones y con la debida seguridad. La información que el agente encubierto vaya logrando, será puesta de inmediato en conocimiento del juez. La designación de un agente encubierto deberá mantenerse en estricto secreto. Cuando fuere absolutamente imprescindible aportar como prueba la información personal del agente encubierto, éste declarará como testigo, sin perjuicio de adoptarse, en su caso, las medidas previstas en el art. 31..."<sup>12</sup>.*

Este es el verdadero Agente Encubierto, un integrante de fuerzas de seguridad que se infiltra en organizaciones criminales ocultando, lógicamente, su verdadera identidad, a efectos de recabar información.

Como puede observarse, la designación de este tipo de agente debe ser efectuada mediante resolución fundada de un juez, y en forma subsidiaria, **sólo en aquellos casos en que la investigación no pudiera ser lograda de otro modo**, es decir, una vez que se hayan agotado todas las medidas para lograr individualizar o detener a los delincuentes.

Una vez obtenida la prueba por parte del agente, la norma lo obliga a informarle de inmediato al juez interviniente en la causa acerca de los detalles de la situación.

La tarea del agente se circunscribe a investigar y luego a reproducir para el proceso todo aquello de lo que fue testigo; lo que luego será corroborado con otro material probatorio distinto.

El art. 31 ter de la Ley 23.737 establece que si el agente encubierto se hubiese visto compelido a "incurrir en un delito" no será pasible de pena; pero ello no debe confundirse con la figura del "agente provocador", toda vez que no provoca, sino que entra en una organización ya preparada para delinquir y hasta puede llegar a actuar como partícipe para no ser descubierto. No obstante, si el agente encubierto se transforma en provocador, la prueba así adquirida será ilegítima.-

---

<sup>12</sup>Artículo 31 bis de la ley 23.737 (Ley de estupefacientes -B.O.: 11/10/89-)

## 2.2. Antecedente Jurisprudencial

Aunque referidas a ámbitos diferentes al tributario, consideramos que algunos antecedentes jurisprudenciales aportan elementos de juicio interesantes para el análisis de las consecuencias que traerá aparejada la actuación del agente que nos ocupa:

- En la causa "*Prefectura Naval Argentina*", (*Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala A c. 35.989 15/5/96 L.L. t.1996-D, p. 505.*) se caracterizó al agente encubierto como aquel que se infiltra en una organización delictiva y actúa como "mero observador o informante" de la actividad ilícita de aquélla. En esa causa se declaró la nulidad de todo lo actuado, pues cuando el agente estatal deja de ser un mero observador generando con su conducta condiciones de realización del hecho, "la actividad asumida por el Estado mediante sus organismos pierde sustento ético".

- La misma línea de pensamiento parece seguir la Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional Federal Sala II, "*Cuenca Textil*" JA 1991-I-677 que, refiriéndose al delito experimental, caracteriza la conducta del agente provocador como la del que "*organiza las circunstancias para que el delito sea cometido, induciendo de alguna manera a su comisión*". Como se ve, esta postura comprende casos en los que, si bien el agente no determina a otro en forma directa a cometer un ilícito, crea las condiciones necesarias para que ello suceda participando así en la producción del delito.

- En la causa "*Carrefour S.A.*" (*Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico 30/1/97*) se dispuso que el funcionario debe informar en forma inmediata al Juez de la Constitución.

- En la causa "*Fiscal c/Fernández, Victor Hugo s/av. Infracción Ley 20771*" (CSJN 11/12/1990, Fallo 313:1305) la Corte Suprema dijo: "...El empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales. Además se regula su actuación de la siguiente manera: La conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del estado de derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente ... Hay que distinguir los casos en que el agente encubierto o colaborador sólo se limita a reproducir para el proceso aquello de lo que fue testigo por la actitud voluntaria de quien tenía el derecho de exclusión sobre su ámbito constitucionalmente protegido, de aquellos en los que se configura una verdadera intrusión a la intimidad excediendo los límites de lo que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño".

De lo anterior se tiene que nuestro más Alto Tribunal, si bien convalidó la actuación de los agentes encubiertos, lo hizo cuando medió una decisión judicial y

en actuaciones motivadas por aplicación de la ley 23.737 destinada, nada más y nada menos, que al régimen penal de "estupefacientes"; muy lejos se estaba de aceptar agentes encubiertos en actuaciones fiscales destinadas a constatar omisiones a los deberes de colaboración.

Sin embargo, y pese a la gravedad del tema, la Corte Suprema resolvió que se configura una verdadera intrusión a la intimidad cuando se exceden aquellos "...límites de lo que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño...", y luego señala: "...la conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del Estado de Derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente".-

En ese sentido es acertado lo sostenido por Carlos E. Edwards, para quien: "*No debe confundirse al agente provocador con el agente encubierto, si bien ambos son funcionarios o empleados públicos: mientras el agente provocador es quien instiga a otro a cometer un determinado delito o infracción, el agente encubierto, que ha sido receptado por la legislación sobre estupefacientes, es quien se infiltra en una organización para obtener información, no instigando a la comisión de ningún delito; en el primer caso, hay una actitud activa por parte del provocador que incita a cometer el delito o contravención, en cambio, en el supuesto del agente encubierto, su postura es pasiva, recepcionando información.*"<sup>13</sup>.

En síntesis, cuando el agente del Estado no limita su actuación a la de un observador o un informante de la conducta de otro, participando de alguna manera en la producción del ilícito, su proceder resulta reñido con aquellas reglas e invalida todo lo actuado en consecuencia.

---

<sup>13</sup> Carlos E. EDWARDS, "El agente fiscalizador de la D.G.I. es un agente provocador", en La Ley: 2004-D, 1144

### 3. ANÁLISIS LEGAL

#### 3.1. Operatoria del Procedimiento:

Conforme los términos de la ley a continuación se hace una descripción del procedimiento a llevar por los agentes "simuladores":

En primer lugar es de destacar que previo a salir a inspeccionar a los contribuyentes los agentes fiscalizadores requieren para su actuación de una orden del juez administrativo que deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la AFIP.

Los funcionarios designados por el Juez Administrativo competente, en un mínimo de dos, se constituirán en el domicilio objeto de la verificación que surge de la Autorización del Juez Administrativo, a fin de ejercer las facultades conferidas como compradores o locatarios según corresponda. No se identificarán como inspectores hasta la finalización del procedimiento, siendo necesaria la presencia de ambos agentes al momento de perfeccionarse el hecho imponible a fin de cumplimentar adecuadamente el mandato legal.

Los agentes simularán ser compradores de bienes o servicios para constatar el no cumplimiento, por parte del responsable, de la obligación de emitir y entregar la factura o el comprobante respectivo con las formalidades exigidas por la AFIP por operaciones por más de diez pesos (\$ 10). Una vez en el comercio, adquirirán un bien o se solicitará la prestación de un servicio y se realizará el pago correspondiente.

Es de destacar que la norma legal sólo previó su actuación, respecto de los bienes o servicios adquiridos por los propios funcionarios y no por terceros, por lo que la figura no será aplicable si tales agentes verifican una infracción, por ejemplo, en otra mesa de un restaurant.

Nótese que si el responsable emite la factura, con algún incumplimiento formal, de los tantos vigentes por aplicación de las normas reglamentarias, corresponderá igualmente la aplicación de la figura.

Observado que el contribuyente no entregue ningún tipo de comprobante o que el entregado no cumpla con los requisitos de facturación que establece la AFIP, los funcionarios se dirigirán hasta la salida del recinto donde efectuaron el procedimiento sin salir del mismo. Si durante ese trayecto el sujeto verificado no rectifica su conducta, los funcionarios se identificarán exhibiendo el Formulario de Autorización suscripto por el Juez Administrativo pertinente, la orden de intervención respectiva, las credenciales identificatorias y procederán a labrar el acta de infracción pertinente en los términos del art. 41 de la ley 11683.

En el supuesto de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

Como surge del propio dispositivo legal, los funcionarios actuantes deberán labrar un acta de comprobación en la que deberán dejar constancia detallada de todos los hechos relativos a las omisiones sancionadas por el inc. a) del art. 40 y de las circunstancias relativas a los mismos. Es decir, que toda la **simulación** llevada a cabo por los agentes fiscalizadores y toda circunstancia que se produzca a partir de su entrada al comercio deberá quedar plasmada en el acta referida.

Por otra parte, también permitirá incluir todos los hechos y aseveraciones que desee incorporar el interesado, prueba y encuadramiento fiscal; y contendrá además una citación para que el responsable, munido de las pruebas que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días. El acta será firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo, a quien se notificará en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el art. 100 de la ley 11.683, en caso de no hallarse presente en el acto del escrito.

### 3.2. Distintas Situaciones que contempla la Norma

Una vez que se constata en la práctica el incumplimiento, por parte del contribuyente o responsable de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes respectivos, por parte de los funcionarios fiscalizadores hasta ese momento no identificados, se pueden generar una serie de situaciones que hemos de analizar:

Vamos a hacer la distinción entre los bienes y/o servicios consumidos durante la verificación de los que no son consumidos.

a) Para el caso de bienes o servicios **no consumidos** durante el procedimiento, por ejemplo, la compra de un electrodoméstico, una prenda de vestir, o la entrada a un espectáculo público que una vez comprada no se recibe constancia alguna; la ley prevé que *"...de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos se procederá a anular la operación, y en su caso la factura o documento equivalente. De no ser posible se emitirá la pertinente nota de crédito"*., por lo que corresponde cancelar la operación y en su caso el documento emitido, en caso de no ser posible la eliminación del comprobante se emitirá la pertinente nota de crédito. Si la factura no fue emitida, se cometió la infracción y no hay comprobante a anular pero sí igualmente corresponde anular la operación y devolver el dinero abonado por la misma.

Conforme los términos de la ley, y tratándose de una compra, en caso de recibir el comprobante, el funcionario debería devolver los bienes para que se anule el comprobante o se emita una nota de crédito que tenga similar efecto. En caso contrario, el funcionario, recién entonces se identificará como tal y labrará el acta pertinente en la cual se de cuenta de tal omisión, a los fines de iniciar el procedimiento tendiente a aplicar las sanciones relativas a ese tipo de infracciones.

b) Para el caso de bienes o servicios **consumidos** durante el procedimiento, por ejemplo una consumición o cena en un restaurante, o el alojamiento en un hotel, de la normativa se desprende que la operación no se anula, es abonada como si fuera un consumidor final, y en caso de haberse emitido la factura o comprobante equivalente este tampoco se anulara y será válido a efectos de documentar la operación.-

Entonces, tratándose de servicios o bienes consumibles en el acto, se supone que deberán ser pagados para completar el control. En la medida en que no exista la posibilidad de devolución por haberse consumado la prestación, en lugar de la devolución y de la correlativa anulación de la factura o emisión de la factura de crédito, se pagará lo consumido, y si el contribuyente no entrega la factura antes que los funcionarios salgan del local, estos regresaran, se identificarán e iniciaran el procedimiento.

En síntesis, el inspector tiene por función **simular** una operación determinada, como si fuera un cliente del contribuyente, a fin de comprobar si el comerciante le entrega espontánea y oportunamente el comprobante correspondiente. Una vez hecha la comprobación, si el comerciante entrega el comprobante solo se dejará constancia en actas, y si el comerciante no entrega la factura el inspector labrará un acta de constatación de la infracción a efectos de aplicar la sanción del Art. 40 de la ley.-

### 3.3. Aspectos controvertidos

#### 3.3.1. Autorización mediante Orden del Juez Administrativo

De acuerdo a como quedó plasmado en el texto de la ley, la actuación de los agentes fiscalizadores no queda sujeta a su libre albedrío, no se trata de funcionarios que van en operativo rastrillo e ingresan arbitrariamente a cualquier comercio a los fines de su actuación. La norma expresamente establece que este modo de constatar por parte de los inspectores del Fisco debe estar precedido de una orden de un juez administrativo.

Reconocidos autores entienden que esta exigencia no brinda protección suficiente a los derechos y garantías de los contribuyentes en tanto quien debe juzgar la procedencia de la autorización no deja de ser un funcionario del propio organismo

que actuaría en su caso como juez y parte. Los sostenedores de esta tesis consideran que hubiera sido más acertado que la autorización estuviere a cargo de la Justicia en lo Penal Económico a los efectos de asegurar imparcialidad en el control del cumplimiento de los requisitos que establece la ley.

Como ya se dijo, se ha criticado este aspecto de la normativa en el entendimiento de que la orden debería emanar de un juez de la Constitución pero, compartiendo el criterio del Dr. Carlos Lopez Trasmonte, "... ello no sólo sería impracticable por el abarrotamiento de causas que tiene la justicia sino que lentificaría mucho el trámite dado que implicaría una doble actuación judicial dado que además el contribuyente contaría con el derecho de obtener el control judicial que se hace con posterioridad a la aplicación de la sanción de clausura, control que resguarda debidamente sus garantías constitucionales."<sup>14</sup>.-

### 3.3.2. Orden Fundada en Antecedentes Fiscales

La norma requiere, asimismo, que la orden del juez administrativo, se encuentre fundada previamente en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la AFIP.

Se ha debatido sobre el alcance y la significación del término "antecedentes fiscales" y se ha criticado esta mención por ser imprecisa y difusa y ello ha sido objeto de distintos pronunciamientos judiciales.

Respecto a lo que se entiende como antecedentes fiscales, compartimos el criterio de Lucas Caeiro Palacio, en cuanto entiende que "*No podrían serlo las presuntas infracciones respecto de las cuales los contribuyentes hubieran interpuesto recursos administrativos o judiciales, y que por tanto no se encuentran firmes. Es de esperar que la reglamentación de la ley 26.044 tenga especial cuidado con este aspecto, pues pretender incluir entre esos antecedentes sanciones que no están firmes sería violatorio de garantías constitucionales.*"<sup>15</sup>

Lo cierto es que la AFIP mediante instrucciones internas utiliza como antecedentes fiscales: a) las denuncias por omisión de facturación, b) las resoluciones de clausura firme dictadas por falta de emisión o entrega, c) denuncias penales, d) multas formales y/o materiales firmes y e) los ajustes de inspección.

No obstante ello, es importante destacar que recientemente la Justicia Nacional en lo Penal Económico ha establecido que la simple denuncia es suficiente como antecedente para generar la orden del juez administrativo.

<sup>14</sup> Jornadas conjuntas Aspectos controvertidos de la Realidad Tributaria – juevez 30/08/07 CPCE de Córdoba

<sup>15</sup> "Algo más sobre el denominado plan antievasión II" PET 2006 (marzo – 344) La Ley

En efecto, con fecha 4 de julio del corriente año, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en los autos "PENIBIANC SRL" con la firma de los Dres Marcos Grabivker y Roberto Hornos revocó una sentencia del Juzgado en lo Penal Económico N° 1 Secretaría N° 2 y concluyó que al aludir el art 35 inc g) a "antecedentes fiscales", no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones fiscales anteriores como entendió el juzgado, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier otro origen por los cuales el juez administrativo tomara conocimiento de la eventual omisión de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con las formalidades que exige la AFIP por parte de algún contribuyente.

Sostuvo además que las denuncias aportadas a la causa tuvieron entidad suficiente para motorizar la orden del juez administrativo no advirtiendo motivos para que la falta de ratificación de dichas denuncias obstara a valorar las manifestaciones efectuadas por el denunciante máxime cuando aquella exigencia no se establece en la normativa aplicable.

*"Atender exclusivamente a la existencia de una infracción previa conduce, por un lado, a la injusticia de fundar en un antecedente del pasado una sospecha razonable de la conducta actual; y por el otro, tomar una conducta pasada como antecedente excluyente, sin considerar otras, limitaría la aplicación de la figura sólo a los reincidentes".* Carolina Godoy Cotonat <sup>16</sup>

Asimismo, la CNAPE tuvo en cuenta la voluntad del legislador, puesto que en los antecedentes parlamentarios de la norma destacan:

"Diputado Carlos Daniel SNOPEK...En este marco y en este contexto se inscribe el tema del inspector fedatario..Se trata de un agente que va a trabajar en función del juez administrativo pertinente en aquellos casos en que se hallan detectado claramente, a través de una serie de procedimientos de comparación, grupos de riesgo o aquellas vendedores que habitualmente son reticentes a entregar facturas **habiéndose denunciado esto en varias ocasiones**...(confr. Versión taquigráfica de la sesión ordinaria del 6 de Abril de 2005, de la cámara de diputados de la Nación; el resaltado es de la presente). En este sentido se expreso el Senador José Milton CAPITANICH, en la cesión ordinaria del Senado de la Nación del 1 de Junio de 2005, manifestó: ...Lo que quiero transmitir es la esencial del procedimiento, esto va a permitir que el juez administrativo, de la AFIP –digamos- pueda, mediante resolución fundada, en base a datos obrantes, es decir, **a contribuyentes que previamente haya sido denunciados por el público**, establecer la factibilidad de que participen dos inspectores".(el resaltado me pertenece)

---

<sup>16</sup> Carolina Godoy COTONAT – Facultades de verificación del Fisco: art. 35 inc. g: Agente Fiscal Encubierto-El Dial.com. 05/07/07

En síntesis, de la resolución adoptada por la CNAPE en el fallo citado se concluye que, no debe atenderse solamente a los antecedentes fiscales – conducta infraccional anterior- sino también a toda otra información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias de particulares o de cualquier otro origen. (En dichos autos no existía antecedente de infracción previa pero si denuncias de contribuyentes – suficientes a criterio del Tribunal- para sustentar la autorización del Fisco).

En consecuencia, esta interpretación del término “Antecedentes fiscales” da lugar a una amplia discrecionalidad del organismo en la valoración de los datos.

### 3.3.3. Relevación de la Obligación de exigir la factura

No obstante que la normamativa bajo análisis faculta a los funcionarios a actuar “como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios” el inciso g) del nuevo artículo 35 de la ley 11.683 establece en su último párrafo que: “...Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10...”. De modo que conforme la reforma introducida, los funcionarios actuantes se encuentran relevados de exigir -como cualquier contribuyente- la entrega de la factura o comprobante que documenten las operaciones concertadas. Sin duda este debe ser uno de los puntos que más controversia ha generado.

Se trata del deber que en principio tienen, como consumidores finales de bienes o servicios, de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten las operaciones. De esta manera, si se verifica tal incumplimiento de parte del responsable, los funcionarios no serán objeto de la multa de \$150 a \$2.500, sanción establecida en el Art. 39 primer párrafo.

La eximición de solicitar la factura, a primera vista, parece razonable ya que al exigir la entrega nunca se darían los supuestos del art. 40 y no se podría corroborar la conducta habitual del contribuyente, volviendo a la figura inoperante; pero según doctrina especializada, de un más detenido análisis se puede advertir que es una facultad que abre la posibilidad a irregularidades que desvirtúan la originaria intención legislativa.<sup>17</sup>

Esta tesitura se asienta en la base de que el inspector que no será –como en la mayoría de los supuestos- un tercero ajeno a la transacción, un mero observador de la misma, sino que pasará a ser uno de los actores de la operación comercial, simulando ser un comprador, pero al cual se lo ha relevado de la obligación de exigir factura.

<sup>17</sup> Carolina Godoy COTONAT – Facultades de verificación del Fisco: art. 35 inc. g: Agente Fiscal Encubierto-El Dial.com. 05/07/07

El problema, sobre el cual nada dice la norma, es hasta donde puede llegar el agente fiscal con su conducta, actuando como "consumidor final"; si debe mantenerse en la mera **complacencia** o puede incluso utilizar la **connivencia**.

Es decir, la definición normativa nada dice sobre si deberá esperar que el obligado no le entregue factura o bien si es dable que se involucre con éste para que no emita y no le descuente el impuesto, actuando en connivencia.-

Parte de la doctrina entiende que lo que se ha otorgado es una peligrosa facultad a los agentes fiscalizadores, quienes con la finalidad de detectar el "posible ilícito", puedan inducir al sujeto pasivo de la obligación tributaria a no emitir y/o entregar la factura o documento equivalente. Esta falta de especificación sobre el alcance de las facultades ha generado diversas consideraciones sobre si nos encontramos frente a un agente encubierto o a un agente provocador.-

Teresa Gomez entiende que este es un aspecto más que censurable de la norma sub examen, alega que esta excepción es una prerrogativa legislativa más que discutible, ya que es el texto de la propia ley el que, en su artículo 10, establece para los comunes consumidores finales de bienes y servicios, las obligaciones de: exigir la entrega de facturas que documenten sus operaciones de compra, conservar los documentos en su poder, y exhibirlos a los inspectores de la AFIP que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento.<sup>18</sup>

Según entienden Carlos Lucuy y Rocío Rivas, conforme surge de la ley 11.683, la infracción de no emitir requiere de dos sujetos que conforman con sus voluntades la infracción. Por un lado el comerciante que no emite y por otro el comprador que no exige. Así, si ante el requerimiento del cliente, el comerciante emite el correspondiente comprobante, resulta evidente que la infracción no se ha visto configurada. Si en forma previa a uno de los concurrentes al hecho (Agente Fedatario) se le quita la obligación, se estaría creando una nueva infracción autónoma de las otras, consistente en el solo hecho de no emitir, respecto de la cual -naturalmente y en base al principio constitucional de reserva de ley debe negarse desde ya, su existencia.<sup>19</sup> En igual sentido se expresan Humberto Bertazza y Norberto Marconi.<sup>20</sup>

Federico CASAL, uno de los autores que consideran que la redacción del art. 35 inc.) g ofrece más un agente provocador que un agente encubierto, o por lo menos, no excluye esa posibilidad; destaca que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Fiscal c/ Fernandez SCA"entendió que un agente provocador es aquel que tiene una conducta activa al **participar en la**

<sup>18</sup> Teresa GOMEZ "La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de Seudoagentes Fedatarios que restrinjan derechos individuales" Publicación Errepar XXVII pag. 764 Agosto/2006

<sup>19</sup>Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto - La Ley - Práctica Profesional 2006-29,35

<sup>20</sup> "Sobre el nuevo agente Fiscalizador" - La Ley - Practica Profesional 2005-4,17

**producción del hecho antinormativo**, de forma tal que el delito es el producto de la “actividad creativa” del funcionario encargado de hacer cumplir la ley.<sup>21</sup>

Esta parte de la doctrina que entiende al agente fiscalizador como un provocador sustenta su postura en que la participación del inspector es anterior al principio de ejecución y en su intervención directa en la producción del hecho imponible que genera la obligación de emitir, y en este sentido estaría el mismo creando la condición indispensable para que la infracción sea consumada.

La norma precisamente releva al agente de la obligación que recae sobre los contribuyentes de exigir la entrega de la factura; ahora, lo importante es determinar si puede esa conducta omisiva – de no exigir- que se le requiere, ser considerada una provocación.-

A decir por Raúl Sacanni, autores como Klaus Roxin consideran que la inducción necesariamente requiere participación y “la inducción por omisión” esta descartada, y ello por las mismas razones que la autoría mediata por requerir un “impulso” al autor por parte del no ejecutor que convertiría a la acción necesariamente en un hecho comisivo.”<sup>22</sup>

Es decir que para Roxin, en una postura contrapuesta a Casal, la inducción exige que el inductor participe, mas no puede considerarse que con una mera conducta omisiva lo esta haciendo; por lo que el hecho de relevar al funcionario de la obligación de solicitar la factura, no lo transforma “*per se*” en agente provocador.

Es así que el otro sector de la doctrina considera que si el agente mantiene su conducta en la complacencia, es decir, en meramente no exigir la factura, no estaría instigando ni provocando, en razón de que no esta interfiriendo en el accionar del contribuyente que ya tiene decidido no emitir o entregar. Pero, si el agente fiscalizador pretende convencer al contribuyente de la no emisión o siquiera propone la misma, sí habría instigación y en su caso sí nos encontraríamos ante un agente provocador, cuando como ya dijimos, es una figura no admitida por la norma y cuyas pruebas así obtenidas se deben desechar - “Fallo CSJN “Fiscal c/ Fernandez”.

En conclusión, la norma incorporada por la reforma no ha dejado claro cual es el límite en la potestad conferida a la Administración sobre el accionar de sus agentes, dejando espacio a una peligrosa discrecionalidad que puede dar lugar a que en vez de “constatar” una infracción, provoquen o instiguen la misma. No obstante, es de destacar que no sólo la actitud pasiva del agente fiscalizador no lo caracteriza como agente provocador, sino también que en su interacción con el comerciante es nada mas que una compraventa o locación de bienes y servicios, es decir una operación perfectamente lícita, que no puede ser tildada de instigar con ella a la comisión de infracciones a las normas de facturación.

<sup>21</sup> Antievasión II: Algo mas sobre la figura del agente encubierto – [Ambitoweb.com](http://Ambitoweb.com) 25/07/05

<sup>22</sup> Raúl Sacanni “El agente fiscal encubierto” de. La Ley Buenos Aires 2005

### 3.3.4. Simulación Absoluta y Relativa

Como ya se dijo, mediante la incorporación legal del inciso g) al artículo 35 de la Ley 11.683 se le acuerdan al Organismo Tributario mayores facultades para el ejercicio de las funciones de verificación y control que le son inherentes, posibilitando que -ante determinadas circunstancias- funcionarios debidamente autorizados "simulando" ser compradores de bienes o locatarios de bienes y servicios, constaten el grado de cumplimiento fiscal, procediendo en caso de verificar irregularidades, a identificarse revelando su real identidad, labrando el acta de infracción descriptiva de la situación constatada.

El "Agente Simulador" de nuestra Ley de Procedimiento Tributario, actúa simulando ser un consumidor final al cual se lo releva del deber del artículo 10 de la Ley 11.683, para ello simula adquirir bienes o servicio, que de ser consumidos son efectivamente pagados y la operación no es anulada, mientras que si los bienes o servicios no son consumidos durante la verificación la operación debe ser anulada.

Respecto de los Actos Simulados el Código Civil los define claramente en sus artículos 955 a 958, respectivamente, por lo que previo a continuar el presente análisis resulta de interés su transcripción.

*Art. 955.- La simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, o cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, o fechas que no son verdaderas, o cuando por él se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten.*

*Art. 956.- La simulación es absoluta cuando se celebra un acto jurídico que nada tiene de real y relativa cuando se emplea para dar a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter.*

*Art. 957.- La simulación no es reprobada por la ley cuando a nadie perjudica ni tiene un fin ilícito.*

*Art. 958.- Cuando en la simulación relativa se descubriese un acto serio, oculto bajo falsas apariencias, no podrá ser éste anulado desde que no haya en él la violación de una ley, ni perjuicio a tercero.*

De la lectura de estos artículos, se desprende que la simulación no constituye, por sí misma, un ilícito, no obstante resulta de interés hacer la siguiente distinción según el artículo 956 del Código Civil:

- Simulación Absoluta: cuando se celebra un acto jurídico que nada tiene de real.

- Simulación Relativa: cuando se emplea para dar a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter.

Asimismo, se tiene que de acuerdo a lo establecido en el Art. 958 precitado, a diferencia de las "simulaciones absolutas", las "simulaciones relativas" no son, en principio, anulables.

Ahora bien, de acuerdo al texto legal, hay dos situaciones bien definidas que encuadran en la definición de Simulación, ante la actuación del Agente Fiscalizador:

a) Cuando los Agente Fiscalizadores simulando ser consumidores finales ingresan al comercio, consumen bienes y/o servicios, y pagan efectivamente lo consumido, la operación no es anulada, es decir que mediante este acto jurídico "se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten" (Administración Federal de Ingreso Públicos), por lo que según lo dispuesto por el Código Civil, se estaría dando a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter, encuadrando el mismo como "Simulación Relativa".

b) Cuando los Agente Fiscalizadores simulando ser consumidores finales ingresan al comercio, adquieren bienes y/o servicios no consumibles que pagan, simulando la operación de compra de los mismos, y luego del verificada la entrega o no del comprobante la operación es anulada, es decir que se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro que nada tiene de real, de acuerdo a lo establecido por el Código Civil, encuadraría el mismo como "Simulación Absoluta".

Como hemos dicho, las "simulaciones absolutas" son anulables, y las "simulaciones relativas" en principio no, por lo que la actuación de los Agentes Fiscalizadores sería válida cuando la operación de compra es real, la simulación sería relativa y por ende no anulable; en cambio, cuando la operación de compra se anula, la simulación es absoluta y por ende anulable.

En síntesis, el hecho de que el Agente Simulador no se identifique como inspector la AFIP al ingresar al comercio y simplemente simule ser un consumidor final, adquiriendo de manera "real" bienes y/o servicios consumidos o no consumidos, no anulando la operación de compra, hace que la operación sea real y la simulación relativa, no siendo el acto anulable y por lo tanto válido.

En este mismo sentido se han expresado Oklander, Juan – Policella, Gustavo<sup>23</sup>:  
*"...Entonces, para que el procedimiento llevado a cabo por el agente fiscalizador quede protegido por un marco de seguridad jurídica, debería tratarse de una "simulación relativa", situación que se configuraría si lo simulado, es tan sólo el*

<sup>23</sup> La nueva figura del "inspector camuflado" o "el camaleón fiscal" - IMP 2005-14, 62 LA LEY

*destinatario del bien entregado o del servicio prestado. Si a esto se agrega que la operación resulta efectivamente pagada, sería casi impensable que el procedimiento pueda ser declarado nulo, salvo que adolezca de otro vicio. Ello es así porque, en rigor, se trataría de una operación "real" efectuada por el inspector como "persona interpuesta", para la Administración en ejercicio de sus legítimas funciones de contralor, que sería "aquella para quien en realidad se hace".*

*La diferencia entre una u otra forma de actuar por parte del agente, consiste en que:*

*- Anular la operación significaría reconocer que el procedimiento se basó en una "simulación absoluta", con el consiguiente riesgo de que esa circunstancia determine su invalidez;*

*- No anularla hace que la operación sea real, por lo que la "simulación relativa" derivada de la "persona interpuesta" deja de ser causal suficiente para nulificar el procedimiento.*

*De ahí que el mero hecho de que el agente no identifique en forma previa el carácter de inspector que inviste, y simplemente actúe como adquirente, tratándose de operaciones "reales" es decir que se transfiera verdaderamente la propiedad de las cosas, o que se consuman definitivamente los servicios, no hace que sea reprochable jurídicamente, sin perjuicio de que ello se efectúe con el propósito de comprobar si se cumple o no con la emisión del respectivo comprobante fiscal..."*

En conclusión, según el segundo párrafo del inciso g) del Artículo 35 de la Ley 11.683, cuando los bienes o servicios no se hubieren consumido, se procederá a anular la operación; ello hace que el acto sea una Simulación Absoluta y por lo tanto reprochable jurídicamente con el riesgo de que ello determine su invalidez.

Será por ello, que de las experiencias recogidas se observa que en la práctica la mayoría de los casos donde se ha usado la nueva figura corresponden a establecimientos gastronómicos o similares a fin de verificar el cumplimiento de la normativa fiscal. Parecería que el segundo párrafo del inciso g) traería aparejada la invalidez de las actuaciones en razón de configurarse la Simulación Absoluta, al ser anulada la operación cuando los bienes o servicios no hubieren sido consumidos.

### 3.3.5. Reproche Etico de la actuación oculta del Estado

Desde su creación una parte de la doctrina cuestiona el obrar ético del Estado al incorporar en la ley de procedimiento esta figura, y al permitirle a estos utilizar un método como agentes del Estado para captar pruebas en contra del contribuyente, ocultando su carácter de inspector de AFIP. Se considera que esto representa una actitud engañosa del estado, con el objetivo de satisfacer un interés público.

Este sector de la doctrina entiende que el accionar encubierto del Estado afecta la ética en la que el mismo debe desenvolverse, echando mano a conductas de ocultamiento que, realizadas por los contribuyentes, considera disvaliosas y sancionables. Todo ello, considerando que el Organismo encargado de la recaudación se encuentra dotado de un sinnúmero de facultades de verificación y fiscalización que han sido ampliamente aceptadas y moralmente indiscutidas.-

Los que critican esta figura argumentan que el método utilizado para “constatar” la infracción por parte del contribuyente a efectos de poder sancionarlo, no justifica la intromisión del Estado en la esfera privada de los contribuyentes de manera engañosa, llevando a una desproporción entre el medio y el fin perseguido. Así, entienden que *“...nuestra Constitución garantiza a los ciudadanos un marco de convivencia social en el que la comunicación y el establecimiento de relaciones de confianza entre las personas este libre de la presencia oculta del Estado, que es autorizado a fiscalizar actitudes que luego se volverán en contra de los obligados.”*<sup>24</sup>

Otra parte de la Doctrina argumenta que el funcionario que actúa en cumplimiento de las directivas que le imparten sus superiores no hace sino cumplir con su deber; a su vez, el funcionario que ordena este tipo de controles, se limita a utilizar un método de control, que además de estar ahora respaldado por la ley, encuadra no sólo en las potestades atribuidas al Organismo del que forma parte, sino que responde una de las principales obligaciones a su cargo, que es la de fiscalizar el cumplimiento que dan los comerciantes y demás operadores económicos a la legislación impositiva vigente.

*“En la medida en que el procedimiento se desenvuelva dentro del marco descrito, la detección de infracciones a través de este método, tampoco puede ser reprochable desde el punto de vista de la ética. Más aun: debería considerarse que la inacción de la Administración en localizar los casos de incumplimiento a la normativa vigente, la lenidad que esa inacción conlleva, deberían considerarse reprochables en el plano ético, sin perjuicio del reproche penal que pudiera significar como incumplimiento a los deberes inherentes a la función pública.”*<sup>25</sup>

A nuestro entender, más allá del cuestionamiento ético al cual se hizo referencia, en la práctica, habrá que valorar en cada caso en particular si la orden del juez administrativo resulta sustentada o no, si el agente fiscal ha actuado dentro de los finos límites para no ser cuestionado su accionar dentro del ámbito penal, y si, en su caso, la infracción posee entidad para afectar el bien jurídico protegido.

<sup>24</sup> Raul Saccani, “El Agente Fiscal Encubierto” ob. Cit. Pag. 53

<sup>25</sup> Juan Oklander – Gustavo Policella: La nueva figura del “inspector camuflado” o “el camaleón fiscal” - IMP 2005-14, 62 LA LEY

#### 4. ANALISIS DE PRECEPTOS CONSTITUCIONALES

En virtud de que el agente fiscalizador ha sido asimilado a la figura prevista en el art. 31 bis de la Ley 23.737, (agente encubierto), donde es el juez jurisdiccional, quien lleva adelante medidas que limitan **garantías constitucionales** (orden de allanamiento, intervenciones telefónicas, etc.), y en razón de que la nueva norma bajo análisis ha recibido cuestionamientos desde el punto de vista constitucional, creemos oportuno hacer un análisis de la misma en este aspecto.

##### 4.1. Derecho a la Intimidad y Razonabilidad

En primer lugar analizaremos el derecho a la intimidad, en razón de que el agente fiscal actúa en el de la intimidad del contribuyente, como lo es su comercio.

El significado de la palabra "intimidad", según la Real Academia Española es aquella zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia. Es decir que se trata de un ámbito al cual no se podría acceder sin el consentimiento de quien goza del mismo.

En la actualidad, la intimidad constituye un aspecto de la vida humana que se encuentra prácticamente reconocido y protegido -por lo menos, formalmente- por todos los ordenamientos jurídicos de raigambre occidental.

Nuestra Constitución Nacional contiene en su art. 19 una fórmula que consagra de manera genérica un área de intimidad donde la libertad inofensiva o neutra para terceros queda inmunizada y sustraída de toda interferencia arbitraria del Estado<sup>26</sup> : *"las acciones privadas de los hombres que no ofendan al orden, a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados"*.

Asimismo debemos recordar que el derecho a la intimidad se encuentra plasmado en el art. 1071 del Código Civil, en el art. 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En lo que hace al derecho judicial de nuestro país, cabe destacar que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha referido a la intimidad, expresando que: *"... en relación directa con la libertad individual protege (el derecho a la privacidad e intimidad) un ámbito de autonomía individual constituida por sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y*

<sup>26</sup> Cfr. BIDART CAMPOS, Germán J.; "Manual de la Constitución Reformada", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1998; Tomo II, pág. 520.

*divulgación por los extraños significa un peligro real o potencial para la intimidad. En rigor, el derecho a la privacidad comprende no sólo a la esfera doméstica, el círculo familiar y de amistad, sino otros aspectos de la personalidad espiritual o física de las personas, tales como la integridad corporal o la imagen, y nadie puede inmiscuirse en la vida privada de una persona ni violar áreas de su actividad no destinadas a ser difundidas, sin su consentimiento o el de sus familiares autorizados para ello, y sólo por ley podrá justificarse la intromisión, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen"*<sup>27</sup>

De dicho precedente puede extraerse con claridad que el derecho a la intimidad cede legítimamente frente a una ley que justifique debidamente la intromisión, con fundamento en el interés público.

En otro conocido fallo dictado por nuestro más alto Tribunal, referido a la materia tributaria, en donde se estimó que *"... en atención a estos principios básicos, la garantía en examen actúa contra toda 'injerencia' o 'intromisión', 'arbitraria' o 'abusiva' en la 'vida privada' de los afectados (conf. arts. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional); 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; 11, inc. 2º, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 1071 bis del Cód. Civil) ..."*<sup>28</sup>

Como puede apreciarse, la Corte en expresa aplicación de los principios que surgen de los instrumentos internacionales que rigen en materia de derechos humanos, concibe un determinado límite a la invocación que el Estado efectúe del interés general para inmiscuirse en la vida privada de los particulares. Este valladar está dado por la razonabilidad o no arbitrariedad que debe necesariamente caracterizar la intromisión.

Cabe agregar que en este caso sometido a consideración de la Corte, ésta concluyó que no se advertía una relación directa e inmediata entre el agravio deducido con sustento en el derecho a la intimidad y la garantía constitucional que se decía conculcada.

De lo anterior se desprende que nuestro más alto Tribunal tiene entendido que el derecho a la intimidad puede ceder ante el interés general, siempre y cuando se cumpla con el insoslayable mandato constitucional de la razonabilidad -no arbitrariedad-, atributo del cual deben estar imbuidos todos los actos de gobierno.

En ese orden de ideas, la protección de los bienes jurídicamente protegidos como lo es la Administración Tributaria justificaría, la intromisión del Estado en la esfera privada del contribuyente siempre que se realice bajo el interés general. En otras palabras, si la actuación del agente fiscalizador coadyuvare a la finalidad del

<sup>27</sup> C.S.; "Ponzetti de Balbín, Indalia c/ Editorial Atlántida S.A.", sentencia de fecha 11/12/84; Fallos 306:1892.

<sup>28</sup> C.S.; "Estado Nacional -DGI c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal"; sentencia de fecha 13/02/96,

organismo fiscal, la vulneración de la intimidad se encontraría justificada.

Ahora bien, la impugnación contra un acto de la Administración en uso de sus facultades jamás podría sustentarse únicamente en la mera vulneración del derecho a la intimidad, puesto que este derecho deberá siempre ser articulado en forma conjunta con la garantía de la razonabilidad, demostrándose que el acto en cuestión resulta arbitrario; pues ninguno de los derechos que la Constitución reconoce es absoluto y, a su vez, estos deben ser gozados conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio (cfr. art. 14 C.N.).

De acuerdo con las pautas otorgadas por nuestra Carta Magna, el principal parámetro a tener en cuenta para verificar la vigencia del derecho que nos ocupa es la razonabilidad (cfr. art. 28 C.N.), es decir, la adecuada proporción o relación que debe existir entre el fin perseguido por la ley y los medios para concretarlo, o lo que es lo mismo, el uso no arbitrario de las facultades otorgadas.

En el supuesto que se analiza, el medio utilizado (Agente Fiscalizador que actúa en forma clandestina) debería ser adecuado o proporcional a los fines que se persiguen (detectar la infracción de no emisión de comprobantes y hacer efectiva la imposición). Sobre el particular, es necesario advertir que la referida "adecuación" o "proporcionalidad" no necesariamente se verá cumplida por la mera circunstancia de que el Agente Fiscalizador cuente con orden del Juez Administrativo basada en antecedentes fiscales.

La circunstancia de que actuación del Agente Fiscal sea "útil" para cumplir con los objetivos de detectar la infracción y hacer efectiva la multa, en modo alguno implica que la misma resulte "adecuada", toda vez que las exigencias establecidas podrían resultar arbitrarias o excesivas en relación con los fines que se buscan, más aún cuando existen otros medios para llegar al mismo fin.

En síntesis, cabe entender que para que el acto de que se trate resulte "adecuado" a la finalidad perseguida, constituye un requisito *sine qua non* que la actuación del agente fiscal este autorizada y fundada en los antecedentes fiscales, pero dicho requisito no resulta suficiente para cumplir con el mandato de razonabilidad impuesto por la Ley Fundamental, habida cuenta que, para que ello ocurra, la medida también debe ser proporcional o no excesiva en relación con los fines propuestos.

En cuanto a los parámetros que surgen de la legislación, es menester acudir en primer lugar a la "ley general" que rige en nuestro país la materia tributaria, es decir, la Ley de Procedimiento Tributario. Como podrá apreciarse, en la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modifs.) no se brindan demasiadas reglas que puedan ser invocadas como defensas frente a la vulneración del derecho a la intimidad.

Como puede observarse, las pautas que brindan la legislación y la jurisprudencia local no arrojan demasiada luz sobre el tema en estudio, habida cuenta que son

de carácter muy general. Y ello no debiera sorprender, toda vez que la razonabilidad de un acto merece ser evaluada teniendo en cuenta todas y cada una de las circunstancias que lo rodean, lo cual torna dificultoso -sino imposible- el establecimiento de reglas concretas en este ámbito particular.

Cabe entender que la única salida viable para quien estime que alguno de los deberes fue impartido de manera abusiva, consistirá en demostrar acabadamente la falta de razonabilidad de la medida de que se trate. Lo cual, como puede observarse, resulta una cuestión que dependerá de las específicas circunstancias del caso en particular y, sobre todo, del criterio personal del intérprete.

#### 4.2. Derecho al Debido Proceso Adjetivo

Las atribuciones administrativas que le permiten a la Administración Federal de Ingresos Públicos imponer este tipo de sanciones, tienen como límite preciso el control judicial posterior, con ello se evita que se ejerza un poder absolutamente discrecional. Pero si ese control es ejercido luego de efectivizada la pena, se encuentra acreditado el peligro en la demora y se torna ilusoria la resolución definitiva sobre la protección de los derechos invocados<sup>29</sup>. Esta posición es la que ha sustentado la C.S.J.N. cuando sentenció que es necesario contar con un recurso ante un organismo jurisdiccional independiente, para garantizar así, el debido proceso legal (confr. Fernández Arias c. Poggio, C.S.J.N).

Es principio del Derecho Administrativo Procesal el respeto pleno al "Debido Proceso Adjetivo", consagrado en el artículo 1º, inciso "f" de la Ley de Procedimiento Administrativo 19.549. Comprende, entre otras garantías, el juicio previo llevado a cabo ante los jueces naturales y la inviolabilidad de la defensa del artículo 18 de la Constitución Nacional<sup>30</sup>.

El principio del "Debido Proceso Adjetivo" brinda las siguientes seguridades a los administrados:

- a) Derecho a ser Oído, exponiendo las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponiendo recursos y haciéndose patrocinar y representar profesionalmente.
- b) Derecho a Ofrecer y Producir Prueba, dentro del plazo que la Administración fije, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse.
- c) Derecho a una Decisión Fundada, haciendo el acto decisorio expresa consideración de los argumentos y cuestiones propuestas en tanto fueran conducentes a la solución del caso.

<sup>29</sup> Sentencia autos Novagent, Cámara Penal Económica, Sala B, 26/3/97.

<sup>30</sup> Catalina García Vizcaíno, "Derecho Tributario", T. II, Depalma, 85

El Debido Proceso Adjetivo debe garantizar la aplicación plena de la garantía contenida en el artículo 18 de la Constitución Nacional en cuanto ella enuncia que: "*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa*". En otras palabras, toda persona que participa en un juicio tiene derecho a ser juzgado por el juez que tenga atribución en la materia de que se trate (civil, comercial, penal, laboral, etc.) ya antes del hecho que dio origen al juicio.

La garantía del debido proceso adjetivo con más el juzgamiento por juez imparcial no sólo están contenidas en el artículo 18 de la Constitución Nacional, sino que ahora se ven reafirmadas por la inclusión constitucional del Pacto de San José de Costa Rica (art. 75, inc. 2º, C.N.), que en su artículo 8, bajo el título "Garantías Judiciales" enuncia que: "*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*"

Respecto a la actuación del Agente Fiscalizador, Raúl Saccani<sup>31</sup>, entiende que, cuando éste provoca la conducta reprochable del sujeto obligado, se encuentra comprometida la defensa del debido proceso, que es bien distinta a la defensa por instigación que brinda las bases para la llamada "defensa de la ultrajante conducta del Gobierno". Dice que se podrá entonces, argumentar la defensa del debido proceso en la actividad abusiva del Agente Fiscalizador, siempre que pueda definirse que conducta del supuesto provocador ha tenido un nivel tal de ultraje suficiente como para violar la garantía constitucional del debido proceso legal. Concluye que será necesario un análisis caso por caso a fin de establecer tales extremos, debiendo tenerse en cuenta la totalidad de los hechos disponibles.

En este sentido, la actuación del Agente Fiscalizador, a nuestro criterio no lesiona, a *prima facie*, el principio del debido proceso adjetivo, en cuanto su conducta no provoque la infracción y se ajuste estrictamente al procedimiento legal, tomando el recaudo de que la constatación efectuada por los mismos será volcada en actas, las cuales deberán contener la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como las manifestaciones verbales de los fiscalizados; las actas, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos. No obstante coincidimos con Saccani, en cuanto la violación a este principio debe ser analizado para cada caso en particular en que le Agente Fedatario haya actuado y del que el contribuyente se sienta agraviado.

#### 4.3. Derecho a la Inviolabilidad del Domicilio

---

<sup>31</sup> El Agente Fiscal Encubierto – La Ley – 2005

El art. 18 de la Constitución establece que "*el domicilio es inviolable, como así 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*". En base a esta garantía cabe mencionar la doctrina de los Estados Unidos, y que ha recibido el nombre de "fruto del árbol podrido o venenoso", no pudiendo ser usada en juicio la prueba obtenida en forma ilegal, ni a toda otra prueba que tenga su origen o que derive de ese primer acto ilegítimo.

Esta es la regla general que nos dará seguridad en cuanto al domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados. No obstante el Código Procesal Penal de la Nación en los arts. 224/230 ha establecido excepciones a esta regla para, en determinados casos proceder al allanamiento. Esto es una excepción al principio contenido en el artículo 18 de la Constitución Nacional y debe ser merituada con mucha prudencia por el juez competente.

Esas excepciones serán por ejemplo, en caso de flagrante delito, en donde se podrá ingresar aun sin orden judicial; o en casos en que sea necesario el ingreso domiciliario para secuestrar determinados efectos, que de otra manera podrían perderse, supuesto éste en que será necesaria la orden judicial. La razón en que sea un juez el que autorice el allanamiento se da porque, sin duda, ellos estarán dotados de mayor objetividad para determinar en qué casos procede.<sup>32</sup>

Así, si un agente fiscal penetra ilegalmente en un domicilio no sólo los objetos allí encontrados serán inadmisibles como evidencia en contra del titular del domicilio sino también, por ejemplo, cualquier declaración prestada por el imputado o por un tercero con efecto incriminatorio, e igualmente las pruebas a las llegue como consecuencia de tales declaraciones.

La posibilidad de allanar domicilio constituye una excepción al principio contenido en el artículo 18 de la Constitución. Por lo tanto la solicitud que realice la AFIP será merituada por el juez competente con suma prudencia y debe estar fundada en datos e indicios que serán aportados juntamente con el pedido de allanamiento.

Respecto del caso de los agentes encubiertos de la Ley de Estupefacientes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Fernandez, Victor H", mencionada anteriormente, convalidó el ingreso en el domicilio del investigado.

Ahora bien, con la reforma de la Ley 11.683, el Juez Administrativo autoriza al Agente Fiscalizador que simule ser consumidor final, cuya actuación se llevará a cabo en el comercio, es decir dentro del domicilio del contribuyente.

---

<sup>32</sup> Graciela Manonellas "Los allanamientos domiciliarios y la protección constitucional" - La Ley - Práctica Profesional 2006-25

En este sentido, resulta importante destacar que los Agentes Fiscales ingresan al espacio de acceso al público de un negocio para cumplir con su orden, por lo que a nuestro entender no existiría violación a la propiedad privada por parte de los inspectores, puesto que lo que resguarda básicamente el art 18 de la CN es el hogar sede del asiento familiar; caso contrario caeríamos en el absurdo de entender que cada vez que vamos a un negocio a comprar algo o a un restaurant a comer estaríamos violando el domicilio del comerciante o su intimidad lo cual no resiste el menor análisis.-

#### 4.4 Presunción de Inocencia

El Art. 18 de nuestra Carta Magna, en concordancia con la Convención Americana y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, reza que nadie es culpable hasta que se demuestre lo contrario, con lo cual la inocencia se presume hasta tanto el Estado no pruebe la culpabilidad del sospechado.

Tanto en materia penal como penal tributaria será el denunciante o querellante quien debe probar la culpabilidad del imputado, pues se presume su inocencia. Obviamente esta presunción de inocencia tiene también un papel relevante en los procesos administrativos. El "in dubio pro reo" es un desprendimiento del principio de inocencia, en virtud del cual sólo se aplicará pena a aquel sujeto que durante el proceso se determine que era culpable a través de las pruebas ofrecidas.

Algunos autores cuestionan que se esta violando la presunción de inocencia, al autorizar el Juez Administrativo, en base a los antecedentes fiscales, la actuación del agente fiscalizador para que bajo una simulación recabe pruebas en contra de un contribuyente.

A nuestro criterio, el simple hecho de autorizar una verificación, mediante la utilización de la nueva figura, del agente simulador, basada en antecedentes fiscales, mas allá del reproche ético que se le hiciera por la sociedad entera, no implica el juzgamiento del inspeccionado. Es un método de obtención de pruebas y no de prejuzgamiento de culpabilidad de la conducta del contribuyente.

#### 4.5. Derecho a no declarar contra si mismo

El art. 18 de la Constitución Nacional dice también que "nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo". Del mismo surgen 2 presupuestos: primero, no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable y, segundo, el derecho a no declarar contra uno mismo.

Esta garantía protege también al testigo que declara falsamente para no incriminarse; así los tribunales han entendido que: "...si de las preguntas formuladas en juicio puede derivar responsabilidad personal para el testigo, ha de

entenderse que declara en causa propia y por lo tanto no le es exigible la verdad de los hechos sobre los que versa el interrogatorio"

*Una interpretación sistemática de estas reglas permite concluir que no se satisfacen suficientemente las garantías individuales si el procedimiento de adquisición de la prueba no está estructurado de forma tal que quede completamente a resguardo la posibilidad de que sea el imputado quien aporte las pruebas que lo incriminen, sobre las cuales fundará su condena<sup>33</sup>. Se observa que respecto de la nueva figura nuestros legisladores no han reparado en este punto.*

De acuerdo a lo anterior, este principio implica la imposibilidad de volcar en sentencias judiciales o en los actos administrativos de carácter sancionatorio, el contenido de las declaraciones confesorias obtenidas por la actuación del agente fiscalizador.

En principio parecería que el Agente Fiscalizador, autorizado para simular una compra a efectos de poner al descubierto la conducta reprochable del contribuyente, parece agraviar el derecho a no declarar contra si mismo.

No obstante, resulta dable hacer notar que, en la medida en que el agente simulador, que aun no se ha identificado como tal, obtenga confesiones sin que medie coacción alguna, revelaciones que se presentan como manifestaciones voluntarias y espontáneas del contribuyente, se entiende que no implica una autoincriminación, toda vez que no medió un requerimiento de información, sino que la misma se obtuvo por voluntad propia del obligado.

Por lo tanto, resulta imposible incorporar y valorar elementos de prueba obtenidos del imputado en condiciones que no aseguren la "libre" expresión de su voluntad. Sin embargo, puesto que la garantía contra la autoincriminación tiene fundamento en la libertad individual asegurada en la Constitución Nacional nada impediría incorporar al proceso elementos autoincriminatorios aportados por el imputado en la medida que se pudiera establecer que la confesión responde a una decisión libre.<sup>34</sup>

Ahora bien, teniendo en cuenta lo expuesto, se tiene que la declaración extrajudicial del contribuyente frente al agente fiscalizador, solo tendrá validez en la medida que la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda demostrar la real voluntariedad de declarar por parte del contribuyente durante la verificación. En este sentido podemos decir que una manifestación de libre voluntad, es la no emisión del comprobante ante la compra simulada del agente fiscalizador.

<sup>33</sup> Darío Graff s/ hurto y robo de automotor" Tribunal Oral en lo criminal N° 9 – párrafo extraído de Raul Sacconi – El agente encubierto – La Ley

<sup>34</sup> Hegglin, María Florencia - Validez de las Declaraciones Autoincriminatorias prestadas ante el Agente Encubierto – La Ley Tomo 1997 – B Seccion Doctrina pag. 1339

En consecuencia, mientras el agente fiscal no ejerza coerción ante el contribuyente, y este último mediante su actitud libre y voluntaria no entregue la factura, el derecho a no declarar contra sí mismo no se encuentra vulnerado, y la prueba así obtenida, acta de constatación, será válida.

Sin embargo, coincidimos con Sacconi, al entender que las declaraciones autoincriminatorias recabadas por el agente fiscalizador, no pueden por sí solas, dar base a una sanción en la medida que no se acompañen otras pruebas que apoyen la postura del fisco.

En conclusión, de acuerdo al análisis de los derechos constitucionales, se entiende que la incorporación de la nueva figura del agente simulador, en principio, no viola ninguno de ellos, no obstante cuando el obligado vea restringidos sus derechos, por el accionar del Agente Fiscalizador, será motivo de un análisis de cada caso particular.

En síntesis, creemos oportuno dejar en claro que la actuación del Agente Fiscalizador, cumple con el principio de legalidad, pues una ley y la autorización previa del Juez Administrativo avalan su accionar, no obstante deberá tomar todos los recaudos a efectos de que mediante su actuación realice el procedimiento legal sin sobrepasar los límites sobre los que se asientan los derechos constitucionales de los contribuyentes.

## 5. ANÁLISIS PROCESAL E INFRACCIONAL

### 5.1. El Acto Administrativo

Para que un acto emitido por la Administración Pública constituya un "acto administrativo", es imprescindible que al hacerlo la Administración Pública actúe en su calidad de tal <sup>35</sup>, ejerciendo para ello su normal capacidad de derecho público; es decir, la Administración Pública debe actuar en su carácter de órgano esencial de la estructura del Estado <sup>36</sup>. El ejercicio de las potestades públicas es lo que posibilita la emisión de actos administrativos.

De acuerdo a lo ya dicho, la norma establece que la orden habilitante para la actuación de los agentes fiscalizadores deberá emanar de un juez administrativo, esto da origen a la producción de un acto administrativo y como cualquier otro acto administrativo, este deberá cumplir con las formalidades previstas en el artículo 7 de la ley 19549, estos son: a) competencia, b) causa, c) objeto, d) procedimiento, e) motivación, f) finalidad.

Al respecto resulta imprescindible el estricto cumplimiento por parte de la Administración Federal de las previsiones contenidas en el inciso b) y e) del artículo 7 de la ley de procedimiento administrativo (causa y motivación del acto), a efectos de la posterior aplicación de la sanción de multa y clausura.

*Así la causa de acto administrativo "... actúa como condición de procedibilidad (disparador) para el dictado de la resolución administrativa que habilite la actuación de los susodichos agentes. Es imprescindible que obren en la AFIP multiplicidad de hechos y antecedentes fiscales respecto a aquellos a quienes se les enviarán los agentes constataores. De no ser así, la elección del fiscalizado podría ser tachada de arbitraria y persecutoria."*<sup>37</sup>

La orden autorizada por juez administrativo, fundada en los antecedentes fiscales del contribuyente investigado, implica que el juez previamente deberá meritar la procedencia de la medida y, en caso de admitirla, dar las razones por las que decide el uso de un agente fiscalizador. Esa exigencia es similar a la que adopta el juez jurisdiccional, cuando lleva adelante medidas que limitan garantías constitucionales (orden de allanamiento, intervenciones telefónicas, etc.). Para ilustrar su significado basta con remitirse a la doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal, quien sostiene: "*Lo requerido para fundamentar ... es la necesidad de justificar la razonabilidad del mandato judicial, que es fuente de justificación del decisorio*"<sup>38</sup>. De ese modo se busca evitar la arbitrariedad en la decisión de emplear una medida como la examinada.

<sup>35</sup> RANELLETTI, "Teoría degli tai amministrativi speciali", págs. 8 y 9.

<sup>36</sup> MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", t. II, pág. 259.

<sup>37</sup> Teresa Gomez – La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de "seudoagentes fedatarios" que restrinjan derechos individuales – Errepar – Boletín 764 – Agosto 2006.

<sup>38</sup> Cámara Nacional de Casación Penal, sala segunda, 11/4/1997

Los motivos y las razones que permitan brindar sustento a la decisión del juez administrativo podrán surgir de la propia orden emitida por él, si en ella se desarrolla la argumentación sobre la que reposa la decisión; o en otras constancias a las que se remita y de las cuales surja, de modo inequívoco y con claridad, los fundamentos que la avalen.

Desde otros puntos de vista, prestigiosa doctrina<sup>39</sup> ha opuesto reparos a la puesta en vigencia del agente encubierto, en función del incumplimiento del requisito de *publicidad* o comunicación del acto administrativo al contribuyente. Se ha argumentado que *"esta manera de administrar la gestión de contralor está en pugna con elementales principios de procedimiento"*; se agrega que dicha crítica está basada sobre *"la ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad, es decir, de notificación al contribuyente del carácter que inviste y el objetivo de su presencia en el local"*.

Al fundamentar su interpretación, Soler afirma: *"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. Sin la publicidad o comunicación, los administrados ignoran la existencia del acto y es, para ellos, como si no existiera. La exigencia de la publicidad se deriva del precepto constitucional según el cual ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe (art. 19, Constitución nacional)"*.

En su oportunidad, los jueces deberán resolver si se está violando el requisito de publicidad, o si este procedimiento, que requiere orden del juez administrativo fundada en los antecedentes fiscales de los contribuyentes, es susceptible de ser convalidado.

## 5.2. Actas de Constatación

De acuerdo a la norma en estudio, la constatación efectuada por los agentes fiscalizadores será volcada en actas, las cuales deberán contener la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Éstas, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos. Asimismo, y acorde a las previsiones del artículo 41 de la ley de rito fiscal, el acta en cuestión deberá contener una citación para que el responsable, acompañado de las pruebas de las que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días. La notificación se efectivizará, personalmente, al responsable o representante legal del mismo en el domicilio fiscal, o por los medios establecidos en el artículo 100.

<sup>39</sup> Osvaldo SOLER, "Algunos aspectos de la proyectada reforma a la Ley 11.683: análisis crítico", en Periódico Económico Tributario año 2003, pag. 185

Continúa la norma sub examen expresando que la constatación realizada por los agentes, relativa a la omisión de emitir la factura o documento equivalente (conf. RG (AFIP) 259/1998), servirá de base para la aplicación de las sanciones de multa y clausura previstas en el artículo 40 y, de corresponder, para la imposición de la clausura preventiva normada por el artículo 35, inciso h) de la ley 11683.

En este sentido, resulta necesario analizar la validez y eficacia de las Actas como instrumento de constatación de acuerdo a nuestra Constitución Nacional, las leyes 11.683, 19.549, el Código Civil, las Leyes Notariales, el Código Procesal Penal de la Nación y el Código Procesal Civil de la Nación.

En primer lugar corresponde destacar que un acta administrativa, judicial o notarial constituye un instrumento necesario para preconstituir prueba; la regla general en materia de actas es que documentan hechos que pueden tener consecuencias jurídicas posteriores, de ahí que preconstituyen pruebas.

Las Acta labrada por un funcionario encargado de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un instrumento que constata la captación de un dato, y dicho instrumento abre un procedimiento sumarial que exige el resguardo de elementales garantías constitucionales de naturaleza penal en la imposición de sanciones pecuniarias.

En el Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Guido" (Fallos: 316:790), se entendió que las actas de comprobación de las infracciones que dan lugar a las sanciones de multa y clausura son "instrumentos públicos"; y en la causa "Gambaro", también de 1993, ratificó el valor de instrumento público, en los términos de los artículos 979, apartado 2° y 993 del Código Civil, de las actas de constatación.

De acuerdo al fallo citado encontramos las actas de constatación son instrumentos públicos, pues el artículo 979 inc. 2 del Código Civil prescribe que: "*son instrumentos públicos: ... cualquier otro instrumento que extendieren los ... funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado*". No obstante el Código Civil no puntualiza los requisitos formales para la validez y eficacia del dicho instrumento.

Al respecto, Jorge Matinata<sup>40</sup> haciendo un análisis analógico del derecho advierte que las Leyes Notariales complementan al Código Civil en los requisitos formales exigidos para la existencia, validez y eficacia de un acta por las consecuencias que dicho instrumento potencialmente provoca cuando preconstituye prueba. Dice que, la Ley Notarial 404 de la C.A.B.A., Capítulo III -Actas-, Artículo 83 inc. d, establece: Las actas (...) estarán sujetas a los requisitos de las escrituras públicas con las siguientes modificaciones... "*Las personas requeridas o notificadas serán*

<sup>40</sup>Matinata, Jorge Saverio "El Agente Fscial Encubierto" Publicado en Sup Act. 16/03/2006 – Práctica Profesional 2006-16, 36

*previamente informadas del carácter en que interviene el notario y, en su caso, del derecho a no responder o de contestar; en este último supuesto se harán constar en el documento las manifestaciones que se hicieren".*

Entiende el citado autor que debe ser así desde que las actas labradas por escribanos pueden tener consecuencias penales, y si no se advierte al requerido que le asiste el derecho a no responder por que todo lo que diga, haga, deje de hacer y el autorizante constate, podría ser utilizado en su contra en un proceso penal. Por ello la Ley Civil castiga dicha ilegítima omisión con la nulidad del instrumento (Arts. 18, 1037, 1038, 1044, ssgtes. y ccdtes. del Código Civil). Partiendo del carácter de Instrumento Público que el Fallo "Guido" asigna a las Actas de comprobación de infracciones labradas por Agentes Fiscales Encubiertos que canalizan un procedimiento sumarial de naturaleza penal, y transitando por los requisitos de validez instaurados en función de garantías de raigambre constitucional, resulta evidente que la ocultación del carácter asignado al Agente Fiscal Encubierto invalida el acta de comprobación. Concluye que *"una premeditada conversación similar a un pequeño interrogatorio, llevada a cabo sin una advertencia previa, sólo puede conducir a la nulificación del instrumento y con ello a un injustificado desgaste de recursos humanos y económicos asignados a la Administración Tributaria."*

Por otro lado, es destacar que, en relación a la fuerza legal de las actas labradas en procedimientos tendientes a aplicar la sanción de clausura, la Corte Suprema de Justicia, en la causa *"Passalacqua, Alberto s/recurso de apelación c. resolución DGI"*,. del 9 de junio de 1994, ratificó que el procedimiento de constatación de la infracción y la intervención de un tercero resultan suficientes a fin de dar por acreditada con certeza la existencia del ilícito. Desestimó, implícitamente, que sea necesario actuar en el preciso momento en que la conducta reprochable se está realizando, y sostuvo: *"...el acto administrativo sancionatorio ha sido dictado de conformidad con las previsiones del actual art. 41 de la ley 11.683, referentes al valor y alcance del acta de comprobación, con fundamentos suficientes para disponer la sanción cuya impugnación se persigue por esta vía"*.

Asimismo, en la causa *"Rococo S. A. s/infracción ley 11.683"*, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico 7, el 14 de diciembre de 1998 expresó: *"...que el contenido del acta de constatación de presunta infracción cabeza de sumario, en tanto y en cuanto fue labrada en un todo de acuerdo a las formalidades prescriptas en la ley procesal aplicable al caso (intervención de funcionario competente) y, aunque no firmada por la persona responsable del comercio en cuestión, obra constancia de la negativa a suscribir dicho instrumento... Por ende, dicha acta reviste el carácter indiscutible de instrumento público, con la consiguiente presunción abstracta de autenticidad de todo lo expuesto en la inspección"*. (lo resaltado me pertenece)

De acuerdo a los antecedentes precedentemente expuestos se puede decir que, si bien la actuación del agente fiscalizador generará el inicio del procedimiento tendiente a aplicar la sanción de clausura y multa, el acta labrada por los funcionarios constituirá una prueba de suma importancia.

Ahora bien, de acuerdo a los antecedentes jurisprudenciales mencionados, las actas, en razón de haber sido labradas por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, son instrumentos públicos en virtud de lo previsto por el art 979 inc. 2 del Código Civil, siempre que la intervención del oficial público se sustente en la autorización que realiza el juez administrativo, que sea competente es decir que actúe dentro de sus funciones y observe las formas legales, en este caso lo dispuesto por el art. 41 de la Ley de Procedimiento Tributario.

El acta da fe de la existencia material de los hechos que el agente fiscalizador hubiere anunciado como cumplidos por él o que han pasado en su presencia y por ser instrumento público sólo puede ser impugnada a través de la redargución de falsedad.

A efecto de otorgarles a las actas de constatación validez y eficacia, se entiende que las mismas deben contener los siguientes requisitos:

- a) Lugar y fecha,
- b) Descripción de la acción u omisión que originara la infracción,
- c) Mención expresa del valor de la operación a fin de acreditar que se supera la condición objetiva de punibilidad de \$ 10,
- d) Mención expresa de la autorización del juez administrativo que autoriza a actuar como agentes fiscalizadores,
- e) Encuadramiento legal: indicar la norma en la que se tipifica la conducta, y la normativa reglamentaria emanada de la AFIP que se ha incumplido,
- f) Prueba: es relativo por cuanto justamente la creación del agente fedatario vino a salvar las dificultades probatorias de este tipo de infracciones.,
- g) Citación a una audiencia en una fecha no anterior a 5 días ni posterior a 15,
- h) Circunstancias que desee incorporar el contribuyente,
- i) Firma de los funcionarios que han intervenido y del contribuyente o quien los ha atendido en el establecimiento; en el supuesto de que se niegue a firmar deberá dejarse constancia de ello.

Tal como reza la ley, el acta labrada por los agentes fiscalizadores deberá revestir las formalidades mencionadas y servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el art. 40 y, de corresponder, para la clausura preventiva.

### 5.3. Horario Administrativo

También ha sido cuestionado el horario en que de han desempeñado los agentes fiscales, en virtud de su actuación en locales gastronómicos fuera del horario hábil

administrativo, por lo que algunos entienden que su actuación fue efectuada en violación a la normativa administrativa respectiva. Esta tesis se funda en que: si bien existe expresa autorización para actuar como agentes fiscalizadores, en ningún momento se los habilita a hacerlo fuera del horario hábil administrativo, así tampoco existe pedido de habilitación de hora, y menos aún consta que se hubiere habilitado de oficio a los funcionarios a efectos de realizar los procedimientos que llevaron a cabo, como lo determina la Ley N° 19.549.

Al respecto el inc. d) del art. 1° de la Ley de Procedimientos Administrativos establece como regla que *“Los actos y actuaciones y diligencias se practicarán en días y horas hábiles administrativos...”* y como excepción *“de oficio o a petición de parte podrán habilitarse aquellos que no lo fueren, por las autoridades que deban dictarlas o producirlas.”*

En este sentido resulta importante destacar que en la Causa "Notre SRL s/ Inf. Ley 11.683" el Juzgado en lo Penal Económico N° 3, Secretaría N° 5, de fecha 09/08/2006, destacó, con relación al horario, que en atención al objetivo de la inspección, puede resultar más acorde actuar en el horario de la actividad inspeccionada que en el burocrático del organismo administrativo. Por ello confirmó la resolución.

En conclusión, de acuerdo al fallo mencionado, el horario en que se desempeñan los agentes fiscalizadores, será el acorde con la actividad comercial del contribuyente, a efectos de una mayor eficiencia operativa en el procedimiento de fiscalización, sin que con ello se encuentre vulnerada la Ley de Procedimiento Administrativo.

#### 5.4. Aspecto Infraccional de la Ley 11.683

Como lo indica claramente el propio inc. g) del art 35 de la Ley 11.683, la orden del juez administrativo se libra a fin de que los agentes fiscalizadores “constaten” el cumplimiento por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de “emitir y entregar” facturas y comprobantes equivalentes con los que se documenten las respectivas operaciones “en los términos y con las formalidades” que exige la AFIP.

De la norma se deduce que son 3 las conductas típicas que podrían tener lugar y que el agente fiscal encubierto tiene como finalidad constatar:

- La falta de Entrega (lo cual importa que ha existido emisión).
- La falta de emisión.
- La emisión no observando las formalidades exigidas.

En cuanto a la primera de las conductas sancionadas, se tiene que es la infracción menos grave en tanto no puede omitirse que el contribuyente emitió

factura, no lesionando el bien jurídico protegido ni exteriorizando intención alguna de ocultar la operación o sustraerse a sus obligaciones fiscales.

Respecto a la segunda conducta, es de destacar que es la infracción por excelencia y sobre la cual la Corte Suprema ha dicho que: *“La no emisión de los comprobantes tipifica la trasgresión sancionada con multa y clausura, toda vez que resulta absurdo interpretar que la norma sólo sanciona a quien emita facturas y documentos equivalentes sin ajustarse a las disposiciones reglamentarias de la AFIP, dejando al margen de la punición a quienes no emitan documento alguno por las operaciones que realicen”*.<sup>41</sup>

En este sentido se deberá atender a la necesaria existencia de tres requisitos: Existencia real de una operación, Nacimiento de la obligación de emitir y la Exigencia Normativa del Organismo de aplicación. Así, en cada supuesto se debe analizar la concurrencia de esos tres requisitos como exigencia previa y excluyente de la actuación del agente fiscalizador.-

En relación a la tercera conducta típica, emisión sin las formalidades exigidas, habrá que analizar cada caso, a efectos de determinar si lo omitido tiene entidad tal para afectar al bien jurídico protegido, ya que no cualquier defecto debe asimilarse como violatorio del mismo.

De acuerdo a lo anterior, corresponde hacer notar en primer lugar que el “agente simulador” actuará sólo en los casos del inc. a) del art. 40, es decir aquellas acciones u omisiones que se describen en él y siempre que la operación exceda de \$ 10; monto que incluye el Impuesto al Valor Agregado conforme lo dispuesto la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico - Sala A – en la sentencia de la causa “Mía Peluquería” 28/5/98.

Es decir que la norma sanciona a quienes no entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En estos casos los infractores serán sancionados con:

- Multa de \$ 300 a \$ 30000 (el bien jurídico protegido es la Administración Tributaria) y
- Clausura de 3 a 10 días del local en el que el agente fiscalizador llevó a cabo su actuación. (el bien jurídico protegido es el mercado y la libre competencia)

En su caso, de considerarse que se ha configurado grave perjuicio y de haberse cometido la misma infracción sin que haya transcurrido más de un año, podría darse la clausura preventiva.

---

<sup>41</sup> CSJN “Relojerías Fernandez SCA” 10/12/1997 citado por Raúl Sacanni en “El Agente Fiscal Encubierto” de. La Ley – Buenos Aires 2005

La doctrina cuestiona este instituto, porque, a diferencia del procedimiento de clausura común, en la clausura preventiva los inspectores de la AFIP-DGI pueden clausurar un negocio, sin que ello sea ordenado por un juez administrativo del organismo recaudador. Un importante sector de la doctrina entiende que este proceder es contrario al admisible en un Estado de derecho como el de nuestro país.

De resultar pertinente, también se podría aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exijan para el ejercicio de determinadas actividades.

Asimismo, la norma establece que el mínimo y el máximo de la pena se duplicará cuando se cometa otra infracción de las previstas en el artículo dentro de los dos años desde que se detectó la anterior.

En conclusión, la actuación del agente fiscalizador se limita a controlar la emisión y entrega de las facturas y que éstas reúnan las formalidades fijadas por la AFIP. En este sentido es de destacar que la RG 1415 establece que las facturas o comprobantes equivalentes deberán ser entregados al momento en que se realice la operación, es decir, al momento de perfeccionamiento de la operación económica.

Respecto de las formalidades, resulta necesario tener en cuenta además otra normativa vigente, por la que se configurará la infracción, por ejemplo cuando no se emita por controlador fiscal cuando la Resolución General N° 259 (AFIP) así lo exija, cuando tenga el CAI vencido de acuerdo a la Resolución General N° 100 (AFIP), etc.

La jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (Sala B causa N° 506/2001) tiene dicho que las normas relativas a la emisión de las facturas se establecen para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes y para ejercer el control del circuito económico por el cual circulan los bienes garantizándose la igualdad tributaria mencionada, toda vez que quienes cumplan con las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto a aquellos que no las cumplen.

Por último, en virtud de la reciente modificación del Régimen General de infracciones a las normas impositivas y de los recursos de la seguridad social de Ley N° 11.683(t.o. en 1998 y sus modificaciones) mediante la Instrucción General AFIP N° 06/2007 con vigencia a partir del 30/07/2007, resulta dable hacer un breve comentario.

La normativa citada, contempló Situaciones Especiales que se dan dentro de las Infracciones formales, así en su punto 3.3.1.3. dispuso respecto del **Valor de la operación**: *“Cuando el valor de los bienes y/o servicios de DOS (2) o más operaciones realizadas con diferentes responsables o consumidores finales no*

*exceda, respecto de cada uno de ellos, el importe de DIEZ PESOS (\$ 10.-), no podrán sumarse dichos valores para alcanzar el monto citado y, por tanto, no se tendrá por configurada la infracción al artículo 40”.*

Es decir que, para la figura bajo análisis, cuando los agentes fiscalizadores (al menos dos) compren o consuman cada uno de ellos por importes menores a diez pesos (\$10), por ejemplo dos cafés, los importes de los bienes o servicios consumidos o comprados, no podrán ser sumados a efectos configurar la infracción del Multa y Clausura del artículo 40 de la Ley 11.683.

## 6. ANÁLISIS DOCTRINARIO

Existen dos corrientes doctrinarias contrapuestas

### 6.1. A favor

- **Graciela Manonellas;**<sup>42</sup> si bien cuestiona algunos aspectos de esta nueva figura, la aprueba quedando a la espera de los resultados que traerá. Sobre el tema manifestó que la nueva reforma ya ha originado comentarios no satisfactorios, pues muchos la asimilan no ya a la figura del "agente encubierto" sino a la del "agente provocador".

Dice que la figura de agente fiscalizador, no se refiere ni al encubierto ni al provocador, aunque sí encuentra similitud con el agente encubierto.

Expresa que nunca podrá decirse que el agente provoca si, por ejemplo, su labor consiste en entrar a un comercio -Restaurante- junto con otro funcionario y se limita a verificar la atención que reciben otros clientes. De comprobar que a los ocupantes de otras mesas no se les extiende factura, estarán facultados para darse a conocer y proceder en consecuencia.

También considera que no es acertado el nombre de fedatario con que se lo identifica, dado que fedatario alude a los escribanos.

Entiende que debe ser un Juez de la Constitución quien dispusiere y supervisará la actuación de esta figura, y no un juez administrativo.

Concluye que en la medida que no se lesionen garantías constitucionales y su incorporación lleve a desentrañar casos imposibles de probar de otra manera y el cumplimiento fiscal surta efecto con su incorporación, el mecanismo no merecerá objeciones, caso contrario las críticas previas surtirán efectos

- **Juan Oklander y Gustavo Policilla;**<sup>43</sup> Aprueban esta figura y su aplicación con reservas, manifestando que nadie que haga una compra esta instigando a no facturar de modo que si el comerciante comete la infracción, esta bien que se atenga a las consecuencias; no compartiendo la postura de otros autores de que esta figura se asimilará a la del agente provocador.

No obstante hacen varias críticas, entendiendo que no convence la simulación por el reproche ético que conlleva la forma de capturar la información de la manera en que actualmente está prevista, pero consideran que se sanearía si la operación fuera real ya que el solo hecho de disimular el carácter del agente que cumple una función pública no sería reprochable

<sup>42</sup> En su artículo "El agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683" Errepar DT Tomo XXV pág. 764 agosto de 2004

<sup>43</sup> La nueva figura del "inspector camuflado" o "el camaleón fiscal" - IMP 2005-14, 62 LA LEY

- **Carlos María Folco;**<sup>44</sup> manifestó que la figura del agente fiscalizador de ninguna manera es un agente provocador o instigador, que fue creado como una herramienta mas para combatir el flagelo de la evasión.-

- **Oswaldo Oscar Albano;**<sup>45</sup> utilizó un ejemplo para fijar su posición al respecto: "nadie que solicite adquirir manzanas puede estar instigando al comerciante a delinquir. Ahora, si luego el vendedor por libre decisión no da factura como es su deber, entonces es sólo su voluntad la de quebrantar la ley".

- **Carlos Lopez Trasmonte;**<sup>46</sup> Jefe de División Jurídica de Dirección Regional Córdoba de AFIP, entiende que según lo sostenido por la CSJN en Fiscal c/Fernández el empleo del agente encubierto no es por sí mismo contrario a las garantías constitucionales siempre que el comportamiento del agente se mantenga dentro de los límites del Estado de derecho y que no se involucre de manera tal que hubiese causado o instigado la ofensa al régimen legal mediante la comisión de actos contrarios al mismo.

De esta manera, dice, si el fedatario actúa conforme lo establece el art 35 inc. g) no merecerá reproche legal alguno, en cambio si instiga o induce al contribuyente a no emitir factura, por caso diciéndole expresamente que no la necesita, la norma devendrá inconstitucional porque en ese caso en particular se habrá violado el derecho al debido proceso e incluso la prohibición de autoincriminación y el derecho a la intimidad. En definitiva, la declaración de inconstitucionalidad será siempre una cuestión de hecho y prueba en el caso concreto.

Considera que la figura del agente fedatario ha sido creada como un instrumento más en la lucha contra la evasión y la informalidad.

Dice que es un recurso que se utiliza de manera muy prudente, dando como ejemplo que en el caso de Córdoba se han llevado a cabo 40 actuaciones de fedatarios sobre un total de 1800 actas de clausuras; que es una manera de incrementar la sensación de riesgo y, consecuentemente, disminuir el interés de los contribuyentes en no facturar sus operaciones.

No concuerda con aquellos que sostienen que es una figura que va a caer en desuso, alegando que los distintos fallos judiciales dictados con posterioridad a la creación de la figura, la han avalado de manera abrumadoramente mayoritaria.

---

<sup>44</sup> En las Séptimas Jornadas Tributarias Nacionales llevadas a cabo en la Universidad Nacional de Río Cuarto los días 4 y 5 de Noviembre de 2005

<sup>45</sup> En su artículo "Análisis de la inserción del agente fedatario" -Ambito Financiero del 14/6/2005.

<sup>46</sup> En las Jornadas Conjuntas -Aspectos Controvertidos de la Realidad Tributaria- llevadas a cabo en el CPCE de Córdoba los días 30 y 31 de Agosto de 2007

## 6.2. En contra

- **Oswaldo Soler y Enrique Carrica;**<sup>47</sup> sostienen que esta "ocultación" premeditada del carácter que inviste el funcionario público está en pugna con las garantías personales de rango constitucional y, como derivación de ello, con las normas de procedimiento administrativo-tributario que reglamentan a tales garantías.

Dicen que la actuación de la AFIP se encuentra sujeta en su vinculación con los particulares, a las reglas de transparencia y publicidad que reglan la actividad de los organismos estatales en un Estado de Derecho.

Criticán el obrar ético de estado, puesto que la actividad desarrollada por los inspectores, sin que el contribuyente haya tomado conocimiento, aun en el caso que una ley formal así lo faculte, no puede serle opuesta, por lo cual el precepto legal está en pugna con el principio de publicidad.

Consideran que solo los jueces del Poder Judicial, dotados de control jurisdiccional e imparcialidad, puede emitir la orden para el autorizar a los inspectores, que solo así puede garantizarse que el particular no sufra un daño ilegítimo a sus garantías constitucionales.

Asimismo cuestionan la legitimidad de la norma, y no advierten motivos de justificación constitucional a efectos de su implementación.

Concluyen que la adopción de medidas como las que consagra el inc. g) bajo comentario, sin la intervención judicial previa, implica directamente un desconocimiento de esos principios básicos que caracterizan a la forma republicana de gobierno adoptada por nuestra Constitución Nacional y, consecuentemente, una afrenta a la vigencia del estado de derecho en el país.

- **Federico Casal;**<sup>48</sup> expresó que *el funcionario de la AFIP actuará como un agente provocador más que como un agente encubierto o, cuanto menos, no excluye esa posibilidad ... porque esta actuando "ex ante" es decir, con anterioridad al principio de ejecución del hecho antinormativo, lo cual es propio del agente provocador. El agente, a sabiendas de los antecedentes del contribuyente, participa en la producción del hecho imponible que genera la obligación de emitir las facturas o comprobantes equivalentes. Es decir, crea una primera condición para la consumación de la infracción.*

*Al no exigir la entrega de la factura, está induciendo -cuando menos por omisión- a un comerciante sospechado de ello, a no emitir la factura en cuestión. El Poder*

<sup>47</sup> "El agente Fiscalizador encubierto" - La Ley IMP 2005-14 y Artículos publicados en Suplemento de Novedades Fiscales de "Ambito Financiero" del 26/05/04 y 19/04/05.

<sup>48</sup> Artículo publicado por Ambito Financiero -10/05/05- "*Una figura contraria a las reglas del estado de derecho*"

*Ejecutivo, en su elogiante afán de combatir la evasión, ha echado mano a una herramienta sumamente cuestionable y de dudosa constitucionalidad.*

Considera la inviabilidad de esta clase de verificaciones encubiertas, cuando la AFIP tiene a su disposición una amplia gama de herramientas de fiscalización que reúnan por completo idóneas para el fin buscado.

- **Javier Lopez Biscayart;**<sup>49</sup> Si bien, manifiesta que la nueva figura y su accionar no es inconstitucional y puede tener utilidad para combatir la evasión, entiende que despierta objeciones éticas.

- **Alberto Tasitano;**<sup>50</sup> Se expresó en el sentido de que más allá de la duda que despierta la eficacia práctica de una medida destinada a comprobar un hecho puntual, no convence la simulación, por el reproche ético que conlleva la forma de capturar la información. Argumenta que se dirime en una intimidad que deja margen a la sospecha de corrupción, o de inducción a la falta.

Por último dice que *“la medida está dirigida al universo de los pequeños comercios, con lo cual también se diluye la asimilación de figuras análogas en otros delitos, y lo que, en definitiva, se comprueba no es más que una mera infracción formal: no entregar la factura”*.

- **Aristides Corti, Rubén Calvo y Claudio Luis;**<sup>51</sup> sostienen que los métodos inspecivos en el ámbito de las relaciones jurídicas Fisco-contribuyente, con implicancias penales, olvidan que la administración pública debe ser objetiva, imparcial, transparente y no clandestina, destacando que la franja a la que va destinada la figura no justifica la reserva que sí requieran otras actividades que comprometen la defensa de la soberanía nacional.

Entienden que la figura choca con el principio proscriptivo de la excesividad; y que el derecho de guardar coherencia moral... el principio de ejemplaridad impide al estado demonizar su propia conducta.

- **Luis María Peña;**<sup>52</sup> no auguró bien puerto a la nueva figura: *“la AFIP está desarrollando una labor óptima en la lucha contra la evasión y este nuevo instrumento no le va a agregar nada salvo complicaciones, porque va a ser un semillero de pleitos.”*

- **Carlos Edwards;**<sup>53</sup> adoptó una postura crítica al sostener que: *“...esta nueva figura que se pretende incorporar a la ley de procedimiento fiscal 11.683 plantea*

<sup>49</sup> Titular de Juzgado Penal Tributario Ciudad de Bs. As. - Artículo Publicado por Diario Clarín – 10/06/2005

<sup>50</sup> Artículo publicado en Diario Clarín el 10/06/05.

<sup>51</sup> “Los nuevos instrumenteos penal tributarios en la reforma de la Ley 11683” Suplemento Especial Impuestos “Reforma a la Ley 11683 – Plan Antievasión II” Editorial La Ley.

<sup>52</sup> Artículo Publicado en Diario Clarín el 12/04/2005.

<sup>53</sup> En su artículo *“El agente fiscalizador de la DGI es un agente provocador” La Ley, 2004/06/08, pág. 2*

una serie de cuestionamientos de orden ético, fundamentalmente atento que la disposición proyectada constituye, sin duda alguna, lo que la doctrina penal ha denominado tradicionalmente como el "agente provocador", con las consiguientes aristas conflictivas que dicha figura conlleva".

Dice que indudablemente estamos en presencia de un accionar provocador por parte del funcionario perteneciente al organismo fiscal que tiene por objetivo que el contribuyente incurra en la citada contravención tributaria.

Entiende que el accionar del agente encubierto no es otro que el del agente provocador, con el consiguiente reparo ético que merece atento que el Estado no puede valerse de medios ilícitos para comprobar una contravención; además, esta nueva figura está dirigida a combatir al pequeño contribuyente infractor, con el consiguiente desgaste de recursos humanos y técnicos que deberían destinarse a la persecución de otras formas de evasión tributaria más significativas desde lo cuantitativo.

- **Humberto Bertazza y Norberto Marconi**,<sup>54</sup> consideran inadecuada e irrazonable la nueva figura legal en orden al objetivo perseguido que seguramente caerá en desuso, tal como ocurrió con la prevista por el art. 10 de la ley 11.683, en relación con la responsabilidad del consumidor final.

Dicen que no supera la norma el test de constitucionalidad, ni el de legitimidad y menos aun el del obrar ético del Estado.

A sus criterios, las normas legales vigentes en la ley de procedimiento tributario anteriores a la sanción de la ley 26.044 eran suficientes para reprimir tales incumplimientos, no requiriéndose de nuevas disposiciones.

Entienden más convincente el argumento de la educación tributaria que debe seguir realizándose en la comunidad toda, junto con un adecuado manejo de los fondos públicos y un continuo testimonio del obrar ético del Estado.

- **Carlos A. Ochoa**,<sup>55</sup> opina que la naturaleza jurídica de esta figura es similar a lo que en doctrina penal se entiende por agente provocador, cuya misión es provocar la realización de la infracción.

El mayor reproche radica en considerar su implementación como desproporcionada o excesiva, en atención al marco contravencional donde se encuentra previsto, habida cuenta que su uso se aconseja para delitos graves que tutelan bienes jurídicos de relevancia y que a la vez, resultan de difícil comprobación a través de medios probatorios tradicionales.

<sup>54</sup> "Sobre el nuevo agente Fiscalizador" - La Ley - Practica Profesional 2005-4,17

<sup>55</sup> "El Agente Provocador Fiscal" La Ley - PET 2005- 323

También señala que el empleo de la actividad oculta para la averiguación del delito no es contrario a las garantías constitucionales, a menos que el funcionario produzca la infracción tentando a personas inocentes para delinquir.-

- **Alberto Gorosito**; en las Séptimas Jornadas Tributarias Nacionales llevadas a cabo en la Universidad Nacional de Río Cuarto los días 4 y 5 de Noviembre de 2005, se expresó totalmente contrario a esta figura a la que llamó "agente provocador".

- **Carlos Lucuy y Rocío Magdalena Rivas**;<sup>56</sup> En base a los primeros pronunciamientos de la Justicia en lo Penal Económico<sup>57</sup>, concluyen que las infracciones como la clausura y multa, necesariamente requieren de la probanza del elemento intencional o doloso propio de la naturaleza penal de este tipo de sanciones. Por ello, no debiera bastar con la mera constatación de situaciones aparentemente objetivas, sino que la actividad del fiscalizador, debe estar orientada a la verificación de todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar que rodean al presunto hecho verificado, evitando que tales defectos en la colección probatoria provoquen situaciones injustas para los contribuyentes, a la vez que culmine por lesionar garantías constitucionalmente reconocidas.

Dicen que esta objetividad, se logrará si se evita exigir al funcionario fedatario que una visita debe inexorablemente significar una potencial "clausura", o bien se le exige la mejora de una estadística. Cuanto más se profesionalice, más objetivo será, y cuanto más excepcionalmente se utilice, más efectivo será, y mayor respeto a los derechos del administrado asegurará.

Estiman que sería recomendable sugerir a las autoridades competentes de la AFIP que contemplen la posibilidad de dictar una instrucción interna por la cual: se reglamente la utilización de esta figura, preservándola para resolver situaciones donde no haya sido posible detectar estas infracciones mediante las amplias facultades con las que ya cuenta la AFIP, se disponga como obligatorio para los agentes fedatarios dejar constancia de todas las visitas realizadas a un determinado establecimiento, incluso en aquellas que constatan situaciones de cumplimiento fiscal, y se generalice mediante pautas objetivas los sectores o rubros de la actividad comercial sobre los que se habrá de aplicar esta figura, a fin de evitar desigualdades no queridas por el legislador.

- **Teresa GOMEZ**;<sup>58</sup> Coincide con Corti, Calvo y Luis en cuanto a sostener que la administración pública -incluida la fiscal- debe ser objetiva, imparcial, transparente y no clandestina. Nótese que la franja de contribuyentes para la que está pensada

<sup>56</sup> "Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto ¿Mas herramientas mejoran la eficiencia? La Ley - Práctica Profesional 2006-29,35

<sup>57</sup> "Cerrito 22 S.A. s/Inf. Ley 11.683", "Mente Abierta S.A. s/Inf. Ley 11.683", "Cafhelar" y "Confitería y Restaurant La Biela S.A"

<sup>58</sup> "La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de "seudoagentes fedatarios" que restrinjan derechos individuales" Doctrina Tributaria - Errepar (D.T.E.) XXVII - Agosto 2006

y dirigida (actividades comerciales de mercado interno) no justifica la reserva que, acaso, requieran otras actividades, como aquellas que comprometen la defensa de la soberanía nacional.

Entiende la excepción de los agentes fedatarios de exigir la entrega de la factura como una prerrogativa legislativa, que dan origen a situaciones procesales desiguales y disparejas las que generarán innumerables planteos judiciales. La línea divisoria que separará la actividad de constatación de lo que podría ser considerado un accionar provocador e instigador resulta demasiado tenue para un Estado jurídico de derecho.

Si bien entiende que las inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones y constataciones aumentan el riesgo subjetivo, generando así la eliminación de gran parte de las conductas conducentes a una posterior evasión, concluye que el fin nunca justificará la utilización de medios o formas que se alejen de las prácticas de los Estados de derecho como la del seudo agente fedatario como llama a la nueva figura

Previendo innumerables situaciones litigiosas, es que no coincide con la implementación de la figura del seudoagente fedatario sin designación judicial. Así lo hizo saber la autora cuando participó, conjuntamente con integrantes de la Comisión Especial de Asuntos Tributarios, en la redacción del informe que luego la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas elevó al Congreso de la Nación.

Dice que esta norma está direccionada a los pequeñísimos contribuyentes, ya que resulta poco creíble que una gran empresa permita el ingreso de un supuesto comprador que, previamente, no se encuentre identificado; que el ejercicio de este rol ignominioso desacreditará a los inspectores que hayan hecho una carrera en el organismo y que están más que capacitados para llevar adelante verificaciones, fiscalizaciones y todo tipo de constataciones sin necesidad de ninguna simulación, ocultamiento, ni tampoco disfrazándose de compradores.

- **Lucas Cairo Palacios;**<sup>59</sup> respecto del nuevo agente interpreta que estamos en presencia de lo que los penalistas llaman agente provocador, o sea la persona que instiga a otro a cometer un delito que ha sido prohibido por la jurisprudencia de nuestro Corte Suprema.

Entiende que por tratarse de sanciones de tipo penal, y por regir para ello las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación, que exigen la presencia de testigos cuando funcionarios labren actas para dar fe de los actos realizados por él (art. 138 CPPN), o cumplidos en su presencia; uno de los requisitos que deberán respetar los inspectores de la AFIP-DGI es la presencia de dos testigos, conforme lo ordena dicho código.

---

<sup>59</sup> “Algo más sobre el denominado plan antievasión II” Publicado en PET 2006 – Marzo 2006-

- **Jorges Saveiro Marinata;**<sup>60</sup> no apueba la implementación de la figura, dice que en la ley bajo antievasión se destaca una política tributaria claramente regresiva, atendiendo al segmento de pequeños contribuyentes a los que esta "herramienta" de control está dirigida.

Entiende que, por la función excepcional que tiene el agente de seguridad encubierto en materia delictual, la figura del agente fiscal encubierto no resulta aplicable en materia infraccional tributaria sin vulnerar elementales garantías constitucionales, materia en la que tampoco resulta necesario actuar "in fraganti delito" para la captación de un dato por el agente verificador; y que la falta de prevención sobre el carácter encubierto en que interviene el funcionario actuante lleva a que las actas de constatación contenga desde su nacimiento un vicio de tan evidente magnitud, como es la falta de publicidad del acto administrativo, que nulifica todo el procedimiento sumarial posterior, con el consecuente e innecesario desgaste para el Fisco y los contribuyentes.

- **Raul Sacconi;**<sup>61</sup> No comparte a quienes llaman *provocador* o *instigador* al agente fiscalizador. Cita al profesor Klaus ROXIN, en cuanto rechaza que la mera circunstancia omisiva por parte del inspector iduzca la conducta omisiva del contribuyente infractor, lo que "*sería como culpar al dueño de la casa de instigación al ladrón por el solo hecho de dejar la ventana abierta.*"

No obstante dice que la evasión tributaria ha sido el disparador de la mas dura punición por parte del Estado, con la limitación de derechos fundamentales, como lo es la sanción de la última Ley Antievasión. En efecto, la incorporación de la figura del Agente Fiscalizador en la Ley de Procedimiento, ha puesto al borde de un peligroso barranco a derechos y garantías inalienables tales como el domicilio y la protección de la privacidad, el debido proceso legal, etc. Considera que Estado cuenta con los medios suficientes para investigar maniobras disvaliosas, sin que haga falta forzar los derechos constitucionales.

Entiende que el hecho de relevar al Agente Fiscalizador de la responsabilidad del Consumidor Final al simular actuar como tal, merece una severa crítica, toda vez que uno de los postulados básicos de un Estado de Derecho es el sometimiento de sus funcionarios a la legislación con lo cual no se puede dispensar al Agente mientras todo el resto esta obligado.

Alega que la nueva figura no configurará una herramienta eficaz para la disminución de la economía marginal en si misma; y cualquier exceso en la utilización del Agente Fiscalizador haría caer a la prueba obtenida dentro de lo que se denomina "fruto del arbol venenoso".

<sup>60</sup> "El agente fiscal encubierto" Publicado en Suplemento La Ley 16/03/2006 – Práctica Profesional 2006-16

<sup>61</sup> "El Agente Fiscal Encubierto" – La Ley – 2005

Concluye al respecto que así, como la aplicación de la sanción de multa al consumidor final devino en inoperante, por la imposibilidad de probar la connivencia o "arreglo" del comprador con el vendedor, igualmente imposible será para el contribuyente demostrar la conducta provocadora del Agente Fiscalizador, motivo por el cual concluye que esta figura traerá más complicaciones que soluciones.

**- Opinión de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**<sup>62</sup>

"Si bien la norma establece que tal figura requiere de orden del Juez administrativo, fundada en base a antecedentes fiscales que obren en el Organismo, respecto de un determinado contribuyente o responsable, entendemos que no es conveniente desde el punto de vista de la justicia una facultad de tal índole."

"Adviértase que se pretende detectar un potencial ilícito utilizando, para ello, un artificio, una simulación que dará lugar a un sinnúmero de situaciones de muy difícil esclarecimiento en la mayoría de los casos."

"A través de esta facultad, se crea un espacio propicio para una posible instigación para luego lograr el objetivo sancionador al contribuyente."

"Pareciera ser que los ideólogos del proyecto se habrían inspirado en algún programa de televisión que hace reír a través del engaño."

"La instauración de un agente implica incorporar una suerte de cámara oculta en el ámbito tributario para detectar a contribuyentes incumplidores, cuando lo lógico sería que a éstos se los detecte por medio de una buena fiscalización, que en la actualidad no se efectúa, y no por personajes enmascarados que lo único que van a generar es un foco de corruptela y tensión en la relación del fisco con los contribuyentes."

**- Opinión del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**<sup>63</sup>

"No se comparte la medida promovida, dado que un mejor ejercicio de la fiscalización por parte del Organismo Recaudador no se logra mediante la simulación de compras de bienes y servicios. Se pretende otorgar una peligrosa facultad a los agentes fiscalizadores, quienes con la finalidad de detectar el 'posible ilícito', pueden inducir al sujeto pasivo de la obligación tributaria a no emitir y entregar la factura o documento equivalente."

"Dicho proceder generaría numerosas situaciones conflictivas, debiéndose evaluar detalladamente las consecuencias jurídicas y sancionatorias de tal pretensión, con la consiguiente violación de cuestiones de índole constitucional."

<sup>62</sup> Preparado por la Comisión Especial de Asuntos Tributarios y presentada ante la Cámara de Diputados y Senadores de la Nación

<sup>63</sup> Preparado por Comisión de Estudios Tributarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) - 11/3/2005 y presentada ante la Cámara de Diputados y Senadores de la Nación

"En el supuesto en que prosperare la propuesta, debería adicionarse expresamente el recaudo de que al menos dos agentes concurren a los establecimientos a fin de avertar cualquier situación irregular."

## 7. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Como ya hemos visto, casi todos los sectores de la doctrina tributaria nacional, presentaron sus cuestionamientos acerca de la constitucionalidad de la nueva figura incorporada a la Ley de Procedimiento Tributario; no obstante cabe analizar su aceptación desde la óptica de la Justicia Nacional.

Pues bien, transcurrido ya dos años desde la sanción de esta nueva herramienta, hemos tomado conocimiento de veintiun (21) fallos de primera instancia y seis (6) fallos de Cámara en los cuales la Justicia en lo Penal Económico, ha tomado intervención al respecto.

En **Anexo II** adjunto al final del presente trabajo se detallan estos casos ordenados en forma cronológica, en que la justicia se ha expedido respecto de la actuación del agente fedatario en que la AFIP aplicó sanciones de multa y clausura de acuerdo a las causales previstas en el Art. 40 de la Ley 11.683.-

### 7.1. Evaluación de los fallos

Ahora bien, evaluando estos fallos se observa que en su mayoría se ha optado por rechazar los planteos de inconstitucionalidad que habían sido realizados, pero en tres (3) de ellos, la decisión de la justicia fue la de revocar las sanciones de multa y clausura que habían sido dispuestas en la sede administrativa por la A.F.I.P., absolviendo de toda culpa y cargo a los contribuyentes en cuestión. En los tres casos, la Justicia consideró que el Fisco no había probado debidamente la consumación de la infracción que decía haber constatado el agente encubierto, como así tampoco había desvirtuado los argumentos brindados por la defensa de los contribuyentes.<sup>64</sup>

En quince (15) de los fallos de primera instancia se confirmó la resolución de la AFIP, de los cuales en cuatro (4) se confirmó totalmente la resolución de la AFIP y en once (11) se redujo la sanción, de estos últimos, nueve (9) fueron eximidos de la clausura.

Finalmente en los seis (6) fallos de Cámara se confirmó la resolución apelada, pero solo en tres (3) de ellos se confirmó la totalidad de las sanciones aplicadas; en dos (2) de ellos se redujo la multa y dejó sin efecto la clausura, y en uno (1) se confirmó la multa y se eximio de clausura al contribuyente.

En síntesis, es de destacar que la Cámara ha confirmado la totalidad de las resoluciones en que se ha impuesto sanciones a contribuyentes en los que se detectó mediante la figura del agente fiscalizador, la no emisión de comprobante

<sup>64</sup> Causa "Cathelar S.A. s/inf. Ley 11683" 05/04/06; Causa "Confitería y Restaurant La Biela S.A. s/Inf. Ley 11683" 02/06/06 Ambos del Juzgado Nacional Penal Económico N° 2 y Causa "El Imparcial S.A" 08/06/07 del Juzgado Penal Económico N° 6

por las operaciones realizadas en carácter de consumidor final; no obstante en tres de los seis casos analizados las sanciones fueron eximidos de la clausura y hasta reducidas las multas al mínimo legal.

Del análisis de los casos detallados en el Anexo II, se observa que los contribuyentes en las defensas esgrimidas ante la justicia, han planteado algunos de los siguientes cuestionamientos:

1) La falta de incorporación de los antecedentes sobre los cuales el funcionario debe fundar el acto administrativo para nombrar a los agentes fiscalizadores. Al respecto consideran que si la norma exige obligatoriamente que para que se disponga su nombramiento, ello debe estar "motivado" en la existencia de antecedentes respecto del contribuyente, necesariamente deben agregarse a la actuación para así ejercer acabadamente su derecho de defensa y que no sea la justicia la que tenga que ordenar a la AFIP que los agregue.

2) Que la orden emana de un juez administrativo que es funcionario de la AFIP-DGI y a la vez parte interesada. Y es así que se considera que debiera ser un juez competente quien debe garantizar que se han cumplido todos los requisitos, ello teniendo en cuenta que se encuentran en juego elementales derechos y garantías constitucionales.

3) Que esta figura, se aplica para el tráfico de estupefacientes (Ley 23.771, reformada por Ley 24.424) y esto nunca puede compararse con los fines para lo que fue creada la figura del agente fedatario.

4) Que los funcionarios actuantes se encuentran relevados de exigir la entrega de la factura o comprobante que documente la operación como lo debe hacer cualquier ciudadano. Es decir, que dispensa al agente fiscalizador de cometer la infracción y así se dice que de esa forma actúa como agente provocador, toda vez que si exigiera la factura -como corresponde- no habría infracción alguna.

## 7.2. Fundamentos de la Justicia:

Como puede observarse la actuación de los inspectores fue muy cuestionada por la doctrina y por los contribuyentes en sus propias defensas contra las sanciones impuestas esgrimiendo nulidad en el procedimiento e inconstitucionalidad de la norma que lo instituye. Ahora bien, de los fallos mencionados en el presente, la justicia avaló la utilización de la figura del agente fiscalizador dando como fundamentos los siguientes:

a) En cuanto a las nulidades: se argumenta que la CSJN tiene dicho que en el tema de las nulidades debe primar un criterio restrictivo y sólo debe ser declarada cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado que cause un perjuicio irreparable. El acto impugnado debe tener trascendencia sobre las garantías

esenciales de la defensa en juicio o se traduzca en la restricción de algún derecho. De otro modo la sanción de nulidad parecería respondiendo a un formalismo vacío que va en desmedro de la idea de justicia y de la pronta resolución de las causas en la que también está interesado el orden público. Quien alega una nulidad debe acreditar concretamente cuál ha sido el interés legítimo lesionado o la afectación a su derecho que le causa el acto atacado.

b) Respecto de al planteo de inconstitucionalidad: Se dijo que todos los derechos pueden sufrir limitaciones, no existen los derechos absolutos y la reglamentación a que alude la CN es la LPT y su modificación que crea la figura del agente encubierto. En consecuencia no es posible atacar la figura del fedatario si la actuación de éste se ajusta en un todo a lo prescripto por la ley de rito fiscal que limita razonable y fundadamente el derecho a la intimidad de los contribuyentes de conformidad con lo establecido en la propia Constitución Nacional

c) En cuanto al bien jurídico protegido: la actividad fiscalizadora del Estado. La jurisprudencia ha dicho que las normas relativas a la emisión de las facturas se establecen para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes y para ejercer el control del circuito económico por el cual circulan los bienes garantizándose la igualdad tributaria mencionada, toda vez que quienes cumplan con las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto a aquellos que no las cumplen. (CNAPE Sala B causa N° 506/2001). De lo anterior podemos concluir que el deber de contribuir no se circunscribe únicamente a realizar una prestación pecuniaria al ente público sino que se integra con los restantes deberes de colaboración necesarios para su efectiva realización.

### 7.3. Síntesis de los Fallos más Relevantes

1 - En primer lugar, corresponde mencionar los fundamentos de los fallos de Primera Instancia en que la Justicia en lo Penal Económico dispuso revocar las clausuras y multas dispuestas sobre los establecimientos:

En la Causa "Cafhelar S.A. s/ Infracción Ley 11.683", sentencia del 5/04/2006: *"...el sancionado en oportunidad de efectuar el descargo en sede administrativa expresó que la factura fue emitida aunque por un error se lo había hecho juntamente con la consumición de otra mesa, acompañando copia del comprobante respectivo que constaba en la cinta testigo. Que, de la documentación acompañada a fs. 77 surgiría que en el comprobante n° ..." "...de la misma fecha y dentro del horario en que se habría llevado a cabo el procedimiento de autos figura registrada una operación de igual valor a la cobrada a los agentes del fisco. Que, en esas condiciones, en atención a los criterios de interpretación previstos en el art. 3° del Código Procesal Penal de la Nación y no habiendo la autoridad administrativa agregado prueba que lo desvirtúe no se puede negar que el cajero haya incurrido en un error al facturar la consumición adicionándola al comprobante de otra mesa y corresponde tener por válidas las*

*explicaciones brindadas ...".*

En el otro precedente, "Confitería y Restaurant La Biela S.A. s/ Infracción Ley 11.683", sentencia del 2/06/2006; en similar situación la Justicia resolvió que: *"...el sancionado en oportunidad de efectuar el descargo en sede administrativa expresó que la factura fue emitida aunque por un error del mozo, que había informado y cobrado a los clientes un importe distinto (inferior) al que correspondía, se demoró unos minutos su entrega en la necesidad de clarificar el faltante de caja, acompañando copia del comprobante respectivo que constaba la cinta testigo como así también una lista de precios donde surgiría el mentado error.(...) Que, en esas condiciones, en atención a los criterios de interpretación previstos en el art. 3° del Código Procesal Penal de la Nación y no habiendo la autoridad administrativa agregado prueba que lo desvirtúe no se puede negar que la demora se debiese a la necesidad de solucionar el entuerto referido a la diferencia entre el precio pagado y el debido, correspondiendo, por lo tanto tener por válidas las explicaciones brindadas ...".*

A criterio de Carlos Lucuy lo expuesto, conduce necesariamente a reflexionar en el hecho de que infracciones como la clausura y multa, necesariamente requieren de la probanza del elemento intencional o doloso propio de la naturaleza penal de este tipo de sanciones. Por ello, no debiera bastar con la mera constatación de situaciones aparentemente objetivas, sino que la actividad del fiscalizador, debe estar orientada a la verificación de todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar que rodean al presunto hecho verificado, evitando que tales defectos en la colección probatoria provoquen situaciones injustas para los contribuyentes, a la vez que culmine por lesionar garantías constitucionalmente reconocidas.<sup>65</sup>

Entiende el mismo autor que se debe buscar objetividad, y que esta se logrará si se evita exigir al funcionario fedatario que una visita debe inexorablemente significar una potencial "clausura", o bien se le exige la mejora de una estadística. Cuanto más se profesionalice, más objetivo será, y cuanto más excepcionalmente se utilice, más efectivo será, y -esperamos- mayor respeto a los derechos del administrado asegurará.

2 - En la causa "Mente Abierta SA" con fecha 27 de marzo de 2006, la jueza María Marta Novatti no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad interpuesto por el contribuyente. Para ello entendió que en la interpretación y aplicación de las leyes se debe tender a sostener la validez de éstas ya que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de gravedad institucional y por tanto debe ser utilizada con sobriedad y prudencia. Que en cuanto a la figura del agente encubierto, ésta ha sido acogida favorablemente por la CSJ en la causa Fiscal c/Fernández siempre que se den ciertas pautas que la juzgadora entiende que

<sup>65</sup> "Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto ¿Mas herramientas mejoran la eficiencia? La Ley – Práctica Profesional 2006-29,35

también se dan en autos. Rechaza el planteo de que la orden para actuar como fedatario debe emanar de un órgano jurisdiccional ya que no advierte lesión constitucional alguna siempre que exista revisión judicial posterior. Rechaza el planteo del contribuyente en cuanto a que en la autorización debió haber constado el relevamiento de la obligación de facturar, ya que esa dispensa surge de la ley. Sostiene que la omisión de requerir la factura no puede considerarse una provocación a no facturar por cuanto el agente se limitó a consumir y pagar lo consumido. Destaca que no puede hablarse de instigación en la medida en que el funcionario no induce a la comisión de la infracción. Dicho fallo **fue confirmado por la Sala B de la CNAPE** quien estableció que sólo cabe acudir a la declaración de inconstitucionalidad cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía y que tratándose de un acto de suma gravedad institucional sólo se debe aplicar cuando la repugnancia a la norma sea manifiesta clara e indudable, y que en el caso planteado no se afecta el reconocimiento de algún derecho concreto, ni se ocasiona un perjuicio a quien pretende aquella declaración.

Lo destacado en autos es el criterio empleado por la jueza María M. Novatti, quien al conocer que los agentes encubiertos habían sido enviados porque pesaba sobre la contribuyente diversas delaciones anónimas, formuló la siguiente conclusión: "Que en cuanto a la pretendida falta de fundamentación del acta ... la misma tampoco puede prosperar. Aquella está suficientemente motivada en los antecedentes que obran en el organismo, y cuyas copias se encuentran agregadas al legajo. Estos son diversos anoticiamientos que darían cuenta de que el contribuyente era reticente a entregar facturas. El hecho de que en algunos de los casos se trata de manifestaciones anónimas no obsta a que se las considere válidas como 'notitia criminis' capaces de generar una investigación determinada. La antigüedad de las mismas tampoco las invalidaría ya que la ley nada especifica al respecto".

3 - En la causa "Cerrito 22 SA" con fecha 20 de junio de 2006 el JNPE N° 6 Sec 11 no hizo lugar a distintos planteos nulificantes interpuesto por el contribuyente entre los cuales señalaremos dos: a ) que la orden del juez administrativo era nula por cuanto no había considerado explícitamente en el acto los antecedentes que había tenido en cuenta para su dictado y b) que esos antecedentes no podían basarse en una única denuncia anónima. En relación al primer tema el juzgado entendió que en la autorización explícitamente se estableció que la decisión se adoptaba "en base a los antecedentes fiscales que respecto del contribuyente obran en este organismo" y que, además, el contribuyente había tenido oportunidad de tomar vista de los mismos. En cuanto al cuestionamiento a la denuncia anónima, el juzgado entiende por una parte que las denuncias anónimas no deben tener formas sacramentales y por la otra destaca que la imposición de la sanción no deriva de la denuncia anónima sino de la actuación de los inspectores llevada a cabo como consecuencia de ésta. Pero lo interesante del fallo es que destaca que no puede soslayarse que en la actualidad ha quedado

institucionalizada la línea telefónica 0800 por medio de la que los contribuyentes pueden radicar simples denuncias por presuntos incumplimientos a la normativa fiscal, sistema que debe ser valorado por su valor indiciario y como motorizador del accionar del Fisco.

4 - En la causa "El Parlamento SA" el JNPE N° 6 Sec. N° 11 en el mes de marzo de 2006 rechazó sendos planteos de nulidad e inconstitucionalidad. En cuanto a este último punto, el juzgado destaca que no puede prosperar en función de que los funcionarios de la DGI no son otra cosa que funcionarios públicos que tienen la facultad de labrar un acta de infracción según lo establecido en el art 41 de la ley 11683. Dicha acta ostenta el valor de instrumento público (art 979 inc. 2 del CC) y tratándose de hechos ocurridos o cumplidos en presencia de los funcionarios intervinientes, los mismos gozan de plena fe en atención a lo prescripto por el art 993 del CC. En este caso es importante destacar que el sentenciante también se basó en que el planteo de inconstitucionalidad era genérico y no superaba expresiones dogmáticas relacionadas con el instituto del agente encubierto y que además el ejercicio impugnatorio de vía inconstitucional requiere la simple demostración concreta de lesión y/o agravio del derecho constitucional aludido no siendo suficiente invocar meras fórmulas académicas y/o jurisprudenciales que sean resultado de una automática práctica forense.

Si bien ninguno de los agravios planteados le fue concedido, es de hacer notar que el magistrado actuante redujo la sanción al pago de una multa de \$ 1.500, aplicando las previsiones del artículo 49 de la ley 11683: "*...en virtud de la entidad de la infracción y no existiendo en autos elementos que permitan suponer que la contribuyente cuente con antecedentes infraccionales o delictivos*".

Ahora bien, si el juez penal económico interviniente aplicó la reducción prevista en el último párrafo, in fine, del artículo 49, es porque se trataba de un contribuyente que, como sostiene el texto aplicado, no registraba antecedentes. En función de esta conclusión cabría preguntarse: "cuál fue la causa que motivó el dictado del acto administrativo, ya que el mismo deberá estar, precisamente, fundado en los antecedentes fiscales que obren en la citada AFIP."<sup>66</sup>

5 - En Causa "Santa Fe 2461 SA s/Inf. Ley 11683" – JPECON N° 1 del 30 de mayo de 2006

En este caso se constató que no se emitió ticket, factura o documento equivalente por una operación de venta mayor a \$10, imponiéndose 7 días de clausura y \$4.500 de multa.

La defensa solicitó la nulidad en base a que no se ha manifestado cuáles fueron los antecedentes en los que se basaron para dar la autorización y por violación al

<sup>66</sup> Teresa GOMEZ "La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación del pseudoagente fedatario que restrinjan derechos individuales" Errepar DTE XXVII Agosto 2006

art. 7 de la Ley 19.549 en sus incisos b), d) y e). Asimismo, manifestó que los funcionarios primero concurren dos días antes, almorzaron, pagaron y recibieron el correspondiente ticket y luego la factura definitiva.

Luego vuelven a concurrir, efectúan la consumición y primero recibieron un ticket denominado "control de mesa" que se da para verificar que todo está bien y si esto es así luego se trae la factura correspondiente. Cuando la camarera se acerca, los funcionarios ya se habían retirado dejando la plata y de inmediato regresan para labrar el acta, haciendo caso omiso a las explicaciones ya que conocían cuál era el proceder.

El juez consideró en lo que respecta a la nulidad que el acto se encuentra motivado en los antecedentes que obran agregados al expediente; y que los argumentos exculpatorios no pueden tener acogida favorable, toda vez que se quiere poner como un deber del consumidor de solicitar el ticket cuando en realidad es una obligación del contribuyente emitirlo. Por eso confirmó la resolución.

6 – Fallo "Notre SRL s/ Inf. Ley 11.683" del Juzgado en lo Penal Económico N° 3 de fecha 09/08/06. En el presente caso se constató que en el local "La Querencia" perteneciente al contribuyente Le Notre SRL no emitió factura, por lo que se aplicó la sanción de 3 días de clausura y multa por \$300.

El contribuyente apeló la resolución y expuso como argumento defensivo que se trató de un caso extraordinario debido a la "afluencia de gente no esperada y a la ausencia de un empleado".

El Juez no hizo lugar por considerar que es obligación de los contribuyentes arbitrar los medios necesarios para cumplir con sus obligaciones fiscales, más allá de las demandas de la actividad.

Citó jurisprudencia, entre ella la de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "AFIP c/ Povoletto Luis Dino s/ Inf. Art. 40 de la Ley 11.683" donde se dijo: "no coexisten dos sistemas indistintos u optativos para documentar las operaciones sino que, por el contrario, el Fisco ha dispuesto uno mucho más exigente y confiable, en forma principal -el controlador- y otro de carácter subsidiario -el manual-, sólo para supuestos de excepción que enumera y que además, en caso de ocurrir, han de ser precisamente documentadas en el libro único de registro".

En el caso bajo examen el contribuyente emitió un comprobante que ni siquiera fue plasmado en un formulario de factura "A" o "B" de emisión manual.

También destacó con relación al horario que en atención al objetivo de la inspección, puede resultar más acorde actuar en el horario de la actividad

inspeccionada que en el burocrático del organismo administrativo. Por ello confirmó la resolución.

7 – En la causa "Medri S.A. s/ Inf. Ley 11.683" el juez de primera instancia había confirmado parcialmente la resolución apelada en cuanto sancionaba al contribuyente al pago de una multa reduciéndola a la suma de \$300 y dejando sin efecto la clausura.

La AFIP interpuso recurso de apelación por considerar que la infracción constatada reviste la gravedad suficiente para imponer multa y clausura y que no corresponde aplicar al caso el último párrafo del art. 49 de la Ley 11.683 (Ley 25.795); considerando que existían antecedentes y acompañó fotocopias de denuncias telefónicas.

La Cámara en lo Penal Económico Sala "B" - Sentencia de fecha 05/10/06 - consideró que aquellas constancias no constituyen antecedentes por los cuales se hayan aplicado sanciones a la contribuyente, o de actuaciones por las cuales se haya acreditado fehacientemente que la sumariada haya infringido la normativa vigente en oportunidades anteriores.

La Sala consideró que resulta de aplicación la reforma del art. 49 de la Ley 11.683, toda vez que la recurrente no ha expresado ni se advierte que por la naturaleza de la infracción, las circunstancias del caso o el fin perseguido por el acto administrativo, el tipo y monto de la sanción impuesta por el juzgado "a quo" sean insuficientes, máxime tratándose de una operación cuyo monto es de \$12 y que la AFIP no ha informado que la sumariada registre antecedentes computables.

La Cámara confirmó la resolución y además, teniendo en cuenta la ausencia de informe alguno con relación a la existencia o inexistencia de antecedentes computables de la contribuyente, encomendó al organismo que evite, en lo sucesivo, reiterar la omisión aludida.

8 – Por último, en la causa "PENIBIANC SRL", la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, con fecha 4 de julio del corriente año, con la firma de los Dres Marcos Grabivker y Roberto Hornos revocó la sentencia del Juzgado en lo Penal Económico N° 1 Secretaría N° 2 que a su vez había hecho lugar a un planteo de nulidad, declarando la nulidad del acta de comprobación confeccionadas por agentes fedatarios y todo lo actuado en consecuencia y absolviendo al citado contribuyente de la sanción de 6 días de clausura y \$ 3000 de multa que le había impuesto el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI.

Para resolver en ese sentido la juez actuante había entendido que la autorización para la realización de la constatación no se encontraba debidamente fundada por cuanto las denuncias en las que se basó resultaban insuficientes máxime cuando no se encontraban ratificadas en sede administrativa y que respecto de Penibianc SRL no existía dictada ninguna resolución administrativa que se encontrara firme.

Para revocar dicha resolución del juzgado, la Cámara teniendo en cuenta el criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que la primera regla de interpretación de un texto legal es asignar pleno efecto a la voluntad del legislador remitió a los antecedentes parlamentarios que dieron origen a la norma.

Así, tuvo en cuenta lo argumentado por el diputado Carlos Daniel Snopek en la sesión ordinaria del 6/4/05, lo expuesto por el Senador José Capitanich en la sesión ordinaria del Senado de fecha 1/6/05 y lo manifestado por el senador Marcelo López Arias en la sesión ordinaria del 8/6/05, todos los cuales sostuvieron a las denuncias como el antecedente por antonomasia para motivar la actuación de los fedatarios.

Por lo tanto, la Cámara concluyó que al aludir el art 35 inc g) a "antecedentes fiscales", no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones fiscales anteriores como entendió el juzgado, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier otro origen por los cuales el juez administrativo tomara conocimiento de la eventual omisión de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con las formalidades que exige la AFIP por parte de algún contribuyente.

Sostuvo que las denuncias aportadas a la causa tuvieron entidad suficiente para motorizar la orden del juez administrativo no advirtiendo motivos para que la falta de ratificación de dichas denuncias obstara a valorar las manifestaciones efectuadas por el denunciante máxime cuando aquella exigencia no se establece en la normativa aplicable.

Para concluir, es de hacer notar que la misma Sala B, en el fallo de fecha 19/10/06 en el caso del contribuyente Carpen SA ya había anticipado su criterio a favor de las denuncias como antecedentes de la orden del juez administrativo. En ese caso, la AFIP-DGI recurrió una sentencia por medio de la que el juzgado había escindido la sanción aplicada y confirmado sólo la multa revocando la clausura por cuanto consideraba que el contribuyente no tenía antecedentes por los cuales se hubieran aplicado sanciones, contando sólo con las denuncias que motivaran la autorización del juez administrativo. En otras palabras, la Cámara consideró que era de aplicación la ley penal más benigna en relación a la reforma introducida por la ley 25795 (que modificó la LPT autorizando la escisión de la sanción de multa y clausura) para lo cual valoró que el contribuyente no tenía antecedentes de sanciones anteriores, no obstante ello tácitamente avaló la

actuación de los fedatarios basada en las simples denuncias por cuanto confirmó la sanción de multa aplicada por el Inferior. En igual sentido se expidió la Cámara en el caso Medri de fecha 5/10/06 y en el caso Caphelar de fecha 22/11/06 y la Cámara federal de San Martín con fecha 9 de noviembre de 2006 en el caso Ger Brothers.

En resumen, de acuerdo a los fallos analizados, surgen como criterios jurisprudenciales los siguientes conceptos que sientan precedentes sobre el tema:

1) El antecedente del agente fiscalizador fue extraído de la Ley de Drogas 23.737 reformada por Ley 24.424, siendo en este caso autorizado y supervisado por el juez de la causa.

2) La justicia en lo penal económico, en primera instancia se inclina por confirmar la resolución de la AFIP, pero en algunos casos reduce la sanción de multa y deja sin efecto la clausura, por aplicación del art. 49 de la Ley 11.683.

3) Los antecedentes de los infractores, deberían constar en el expediente.

4) La justicia en lo penal económico en segunda instancia, si bien confirmó la resolución de la AFIP, se inclinó por la reducción del monto de la multa y por dejar sin efecto la clausura.

5) En cuanto a los "antecedentes fiscales", no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones fiscales anteriores, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por particulares.

6) Las simples denuncias aportadas a la causa tienen entidad suficiente para motorizar la orden del juez administrativo no siendo necesaria ratificación de dichas denuncias.

## 8. CONCLUSIONES FINALES

La intención de recurrir a este método de utilización de un agente fiscal simulado para detectar los incumplimientos en materia de emisión de comprobantes responde al convencimiento de las autoridades sobre la insuficiencia de técnicas empleadas hasta el momento para inducir un mejor comportamiento tributario en determinados sectores de la actividad económica. El objetivo perseguido es el de dotar de mayor capacidad operativa a la Administración Federal de Ingresos Públicos, combatir la evasión y optimizar la recaudación de los gravámenes a cargo de dicho Organismo. Tal medida, se orientó a mejorar el control sobre la facturación, procurando la sanción efectiva de infracciones detectadas.

Esta nueva herramienta con que cuenta ahora el fisco, está dirigida a controlar la emisión de comprobantes destinados a respaldar operaciones con consumidores finales. En tal sentido es de destacar que los comercios que generan los mayores importes de ventas del sector minorista (supermercados, *shoppings*, etc.), en su mayoría, cumplen las formalidades del régimen de facturación: entregan los comprobantes a los compradores, en atención a su grado de exposición y por razones de control interno de las estructuras administrativas de cada empresa. En este sector de contribuyentes, difícilmente se puedan detectar incumplimientos de falta de emisión o entrega de comprobantes, salvo los referidos a errores formales en la consignación de datos, siendo suficientes las anteriores facultades de control previstas en la Ley 11.683. Si existieran métodos más sofisticados de evasión en este rango de contribuyentes, el nuevo mecanismo de control no lo detectara.

En consecuencia, este nuevo régimen tendrá mayor incidencia respecto de los pequeños contribuyentes y, por esa razón, en los que estén ubicados en zonas marginales, o en localidades del interior de nuestro territorio, sin que de este nuevo modo de fiscalización se pueda esperar un incremento considerable de la recaudación.

Lo que se pretende, en definitiva, mediante esta herramienta de acción del Fisco es aumentar la sensación de riesgo entre los contribuyentes, tal que se logre reducir mediante ese "riesgo innominado" la intención de no emisión y/o entrega de comprobantes de acuerdo a lo establecido en la normativa fiscal, a efectos de disminuir el flagelo de la evasión y por ende evitar de alguna manera que se vulnere el bien jurídico tutelado, como lo es la hacienda pública.

A nuestro criterio la figura del agente no puede ser denominado ni encubierto, ni provocador, ni fedatario, pero sí podríamos llamarlo "Agente Simulador", sin embargo, creemos que lo más apropiado es llamarlo "Agente Fiscalizador".

Por otro lado en cuanto a los antecedentes, si bien no existen antecedentes normativos en el campo tributario dentro de nuestro país, la Jurisprudencia entendió que fue extraído de la Ley de Drogas N° 23.737 reformada por la Ley N°

24.424, cuyo accionar se encuentra avalado por el Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Fiscal c/Fernandez, Victor Hugo", pues la CSJN en este caso sostuvo que el empleo del agente encubierto no es por sí mismo contrario a las garantías constitucionales siempre que el comportamiento del agente se mantenga dentro de los límites del Estado de derecho y que no se involucre de manera tal que hubiese causado o instigado la ofensa al régimen legal mediante la comisión de actos contrarios al mismo.

En cuanto al análisis legal, si bien la incorporación de la nueva herramienta a la norma tributaria cumple con el principio de legalidad, es muy cuestionada por autorizada doctrina, respecto del reproche ético que conlleva el accionar clandestino de los agentes fiscales, la autorización previa del Juez Administrativo, los antecedentes fiscales tenidos en cuenta y la relevación de la obligación de exigir la factura. En estos sentidos ya se ha expresado la justicia, en cuanto a que no caben los panteos de nulidad con basamento en estas críticas.

También se cuestionó la simulación absoluta que implicaría la anulación de la operación. Al respecto, si bien no existe pronunciamiento judicial sobre esta situación, pues aun no se han anulado operaciones por adquisición de bienes no consumidos, entendemos que no es procedente la simulación absoluta, pero no por el reproche ético que le realizan algunos autores sino por el hecho de que una simulación absoluta, no configura en realidad una operación que a nuestro criterio pueda ser sancionada; pero consideramos que se sanearía si la operación fuera "real", ya que el solo hecho de "disimular" el carácter del agente interpuesto que cumple con una función pública no sería reprochable.

Por lo tanto, de acuerdo a lo antes expuesto nos parece conveniente modificar o directamente eliminar el segundo párrafo del nuevo inc. g) del Art. 35 de la Ley 11.683, en razón de que el mandato de anular la operación es el que transforma el acto en una "simulación absoluta" tal como lo mencionamos precedentemente.

En este aspecto entendemos que la autorización prevista en el primer párrafo en el sentido de autorizar que "los funcionarios actúen como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios" una vez eliminado el párrafo siguiente, presupone que se trata de operaciones "reales" que no resultan desnaturalizadas como tales por la "simulación relativa" del carácter con el que actúa el agente.

No obstante lo expuesto, creemos oportuno hacer notar que de acuerdo a los casos de aplicación observados hasta el momento, la AFIP ha tenido en cuenta lo expuesto precedentemente, puesto que solo ha actuado bajo esta figura en casos de prestación de servicios o adquisición de "bienes consumibles", donde la Simulación es de carácter Relativa y no Absoluta; por lo que aún no ha sido necesaria la aplicación del 2do. párrafo del inc. g) del art. 35, que daría origen, a nuestro criterio, a indefendibles cuestionamientos de nulidad.-

Por otro costado, respecto del análisis de los preceptos constitucionales, no obstante encontrarse aprobado el test de constitucionalidad de la nueva figura fiscal, cuando el obligado vea restringidos sus derechos, por el accionar del Agente Fiscalizador, será motivo de un análisis de cada caso particular; por lo que creemos oportuno advertir que el agente fiscalizador deberá tomar todos los recaudos a efectos de que su accionar no vulnere ninguno de los derechos constitucionales de los contribuyentes, so pena de cargar con las responsabilidades penales que les puedan corresponder.

De acuerdo al análisis constitucional efectuado se puede concluir que, si el agente fiscalizador actúa conforme lo establece el art 35 inc. g) no merecerá reproche constitucional o legal alguno, pero si actúa instigando o induciendo al contribuyente a no emitir factura la norma devendrá inconstitucional, porque en ese caso en particular se habrá violado el derecho al debido proceso e incluso la prohibición de autoincriminación. Lo mismo ocurre con el derecho a la intimidad; el actuar del agente fiscalizador dentro del ámbito del lugar donde se realiza la operación si este es de acceso público (vgr restaurante, local de comercio, etc) no violará dicha garantía constitucional. En conclusión, la declaración de inconstitucionalidad será siempre una cuestión de hecho y prueba en el caso concreto.

En definitiva, como ya se ha señalado es jurisprudencia de la Corte Suprema que tanto en el tema de nulidades como de inconstitucionalidad de normas debe primar un criterio restrictivo debiendo probarse en el caso concreto cuál es el derecho o interés legítimo lesionado.

Si se tiene en cuenta cuál es el ámbito donde tiene aplicación el agente fiscal, entendemos, en principio, que el instituto como tal puede ser tildado de excesivo, ello en razón de que el uso de funcionarios clandestinos, conforman técnicas de investigación encubiertas, algunas de ellas sumamente empleadas en el derecho comparado y que reconocen, como razón, la necesidad de combatir delincuencias consideradas graves y de dificultosa acreditación, como los son el narcotráfico, el proxenetismo, el tráfico de armas o el tráfico de órganos.

De manera que si se tiene en cuenta la naturaleza de los hechos apuntados, sin lugar a dudas que el empleo de este medio reconoce como naturaleza una suerte de **excepción** en lo que hace a la modalidad o modo de conducir una pesquisa investigativa. En consecuencia, su aplicación sólo es pertinente para las infracciones que por su envergadura o complejidad la justifiquen.

En ese sentido, al analizar la situación descrita en el mencionado art. 35, inc. g), si bien no se observa un motivo que resulte por demás convincente, en cuanto a una complejidad ilícita, sea por la gravedad de la infracción o por la dificultad de su acreditación, más aún si se tiene presente que el organismo recaudador cuenta con un panel de instrumentos que permiten el control y la acreditación de hechos como los expuestos en la norma citada, mientras no se vulnere derechos

amparados por nuestra Constitución Nacional, podría justificarse su actuación, pero solo en casos de excepción.

A nuestro entender, la nueva figura debería ser usada en caso excepcional, cuando teniendo antecedentes fehacientes de la conducta evasiva del contribuyente y no fuera posible probar la infracción por otros medios de los previsto en la Ley de Procedimiento Tributario.

En cuanto a la efectividad de la actuación del agente fiscalizador que mucho se ha cuestionado, se tiene que la AFIP cuenta con medios suficientes para fiscalizar, y ante el argumento que utiliza el Organismo Recaudador de que el agente fiscal permite encontrar "in fraganti" al contribuyente al momento de no emitir al factura, es de hacer notar que antes de la aplicación de esta figura se detectaban muchas irregularidades, siendo esta herramienta un método que implica un elevado costo social, y de hecho con resultados poco significativos, pues los fallos de los últimos tiempos han acotando el uso que la AFIP hace de ella.

Si bien la nueva figura, como se dijo en un principio, tiene por finalidad incrementar el riesgo subjetivo, dado en función de la probabilidad de que el evasor sea detectado y del monto de la sanción; habría que hacer un análisis global a efectos de evaluar cuanto aporta la nueva figura a maximizar ese riesgo subjetivo, y evaluar de esta manera el impacto que ha tenido en la franja de contribuyentes a que fue destinada.

No obstante, creo oportuno agregar, en coincidencia con algunos autores mencionados, que a efectos de detectar la falta de emisión y/o entrega de facturas o de comprobantes equivalentes, y de incentivar su cumplimiento, no era necesaria la creación de esta nueva figura tan controvertida. A mi entender, con los medios legales con los que dispone la Administración Federal, en su artículo 35 y 18 de la Ley 11.683, y un plan de fiscalización eficiente, se lograrían similares resultados.

Observando detenidamente los casos, hasta aquí, revisados por la Justicia en lo Penal Económico, corresponden a establecimientos gastronómicos (bar-restaurantes), por lo que parecería indicar que -tal vez sin quererlo- se está orientando la figura del agente fiscalizador hacia un sector determinado, provocando desequilibrios no queridos por el legislador. Es decir que respecto a su desempeño, en la práctica se dan situaciones desiguales para un sector de la economía, afectando el principio de igualdad.

De acuerdo a los últimos fallos, si bien han avalado de manera mayoritaria la nueva figura del agente fiscalizador, se observa que la sanción que termina aplicándose en muchos de ellos es solo la multa reducida al mínimo, eximiendo al contribuyente de la sanción de clausura, por falta de antecedentes infraccionales, desvirtuando de esta manera el objetivo principal de esta figura. Como se ve, en

algunos casos se aplica solo la sanción de \$ 300, equivalente a una multa por infracción formal.

Asimismo, corresponde destacar que de los nuevos pronunciamientos judiciales surge que se le otorga al fisco la posibilidad de utilizar al agente fiscalizador ante la sola existencia de más de una denuncia efectuada por el público contra el contribuyente en cuestión, aún cuando no se hayan aportado pruebas, ni ratificado las mismas en sede administrativa. De tal manera, la intervención de agentes fiscalizadores sería posible en todos aquellos casos en que la AFIP cuente con información o datos provenientes de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier otro origen, con el riesgo de recibir denuncias infundadas, generando un escollo a la efectividad de esta novedosa herramienta.

Para finalizar, y a efectos de dar mayor certeza a los pronunciamientos judiciales, nos parece prudente estar atentos a la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso de que algunos de los fallos de Cámara fuera apelado.-

## 9. BIBLIOGRAFÍA

- BIDART CAMPOS, Germán; "Manual de la Constitución Reformada", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1998
- DIAZ, Vicente Oscar – Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado – Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.
- EKMEKDIJAN, Miguel A. – Manual de la Constitución Argentina – Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina; "Derecho Tributario", T. II, Depalma, 85
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María – Procedimiento Tributario 4ta. Edición actualizada y ampliada – Ed. La Ley – Buenos Aires 2006.
- MARIENHOFF, Miguel S.; "Tratado de Derecho Administrativo", t. II
- SACCANI, Raúl Ricardo – El Agente Fiscal Encubierto – Ed. La Ley – Buenos Aires, 2005
- SEQUEIRA, Marcos Alberto – Garantías procesales en el Derecho Tributario – Ed. Mediterránea – Buenos Aires, 2003

### Revistas artículos publicados:

- ALBANO, Osvaldo; *"Análisis de la inserción del agente fedatario"* -Ambito Financiero del 14/6/2005.
- BERTAZZA, Humberto y MARCONI, Norberto; "Sobre el nuevo agente Fiscalizador" - La Ley – Practica Profesional 2005-4,17
- CAIRO PALACIOS, Lucas; "Algo más sobre el denominado plan antievasión II" Publicado en PET 2006 – Marzo 2006-
- CASAL, Federico; Ley Antievasión II: Algo mas sobre la figura del agente encubierto – Ambitoweb.com 25/07/05
- CASAL, Federico; Artículo publicado por Ambito Financiero -10/05/05- *"Una figura contraria a las reglas del estado de derecho"*
- CORTI, Arístides, CALVO, Rubén y LUIS, Claudio; "Los nuevos instrumenteos penal tributarios en la reforma de la Ley 11683" Suplemento Especial Impuestos "Reforma a la Ley 11683 – Plan Antievasión II" Editorial La Ley.

- COTONAT, Carolina Godoy; – Facultades de verificación del Fisco: art. 35 inc. g: Agente Fiscal Encubierto- El Dial.com. 05/07/07
- EDWARDS, Carlos E.; "El agente fiscalizador de la D.G.I. es un agente provocador" , en La Ley: 2004-D, 1144
- FORTUNA Revista- Jaque al Agente Encubierto - Mayo 2007
- GOMEZ, Teresa; "La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de Seudoagentes Fedatarios que restrinjan derechos individuales" Errepar XXVII pag. 764 Agosto/2006
- LUCUY, Carlos y RIVAS, Rocío; "Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto" – La Ley – Práctica Profesional 2006-29,35
- MANONELLAS, Graciela N.; "Experiencias recientes en la aplicación del agente fiscalizador" Práctica Profesional 2006-35, 14
- MANONELLAS, Graciela; "Los allanamientos domiciliarios y la protección constitucional" - La Ley – Práctica Profesional 2006-25
- MANONELLAS, Graciela; *"El agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683" Errepar DT Tomo XXV pág. 764 agosto de 2004*
- MATINATA, Jorge Saverio; "El Agente Fiscal Encubierto" Publicado en Sup Act. 16/03/2006 – Práctica Profesional 2006-16, 36
- OKLANDER, Juan y POLICILLA, Gustavo "La nueva figura del Inspector camuflado o el camaleón fiscal", Suplemento especial La Ley - "Ley antievasión II", julio 2005
- OCHOA, Carlos A.; "El Agente Provocador Fiscal" La Ley – PET 2005- 323
- PEÑA, Luis María; Artículo Publicado en Diario Clarín el 12/04/2005.
- SOLER, Osvaldo; "Algunos aspectos de la proyectada reforma a la Ley 11.683: análisis crítico", en Periódico Económico Tributario año 2003, pag. 185
- SOLER, Osvaldo y CARRICA, Enrique; "El agente Fiscalizador encubierto" - La Ley IMP 2005-14 y Artículos publicados en Suplemento de Novedades Fiscales de "Ambito Financiero" del 26/05/04 y 19/04/05.
- TASITANO, Alberto; Artículo publicado en Diario Clarín el 10/06/05.

## **ANEXO I**

### **Aspectos Relevantes del Debate Parlamentario respecto de la incorporación del Agente Fedatario a la Ley 11683 mediante la Ley 26.044 Artículo 1° Inciso IX-**

#### **Expresiones del miembro informante, Diputado por Jujuy Carlos Daniel Snopek (Partido Justicialista):**

*Por otra parte, también estamos introduciendo algo que seguramente puede ser motivo de debate en algún momento: el instituto del agente fedatario. En este sentido, uno de los elementos negativos que existen en el ámbito de la recaudación de los tributos de nuestro país es la falta de cultura tributaria. Digámoslo así, de manera lisa y llana. Pero esa falta de cultura tributaria no proviene sólo de aquél que debe pagar el impuesto, emitir la factura o lo que fuere, sino también del propio consumidor.*

*En ese marco y en ese contexto se inscribe el tema del inspector fedatario. No se trata de un agente que disfrazado se presente en cualquier comercio para hacer una compra. Se trata de un agente que va a trabajar en función de una orden del juez administrativo pertinente en aquellos casos en que se hayan detectado claramente, a través de una serie de procedimientos de comparación, grupos de riesgo o aquellos vendedores que habitualmente son reticentes a entregar facturas, habiéndose denunciado esto en varias ocasiones por parte de los contribuyentes.*

*De modo que el agente fedatario no va a ir siguiendo un recorrido errático y caminando por la calle sin más, sino que va a trabajar en función de previas circunstancias detectadas que permitan inferir con toda claridad que es necesario verificar que un comercio específico cumple con la obligación de entregar las facturas.*

*En esto consiste el instituto del agente fedatario que se incorpora al derecho positivo en materia tributaria a partir de esta norma.*

#### **Manifestaciones del Debate en la Cámara de Diputados.**

- El Diputado por San Luis Claudio Javier Poggi (Frente Movimiento Popular) señaló que:

*Otros artículos del proyecto legislan sobre la facultad de ejercer fiscalización a través de la llamada simulación de compra de bienes y servicios por parte de los inspectores de la AFIP. Es la denominada figura del agente fiscal encubierto, actuando como fedatario para la verificación directa de la facturación.*

**Creemos que esto también es un exceso, que fomenta la discrecionalidad y genera un nuevo caldo de cultivo para la complicidad contribuyente-inspector o para la extorsión al contribuyente . Existen otras formas de**

*incentivar que el comerciante entregue la factura al cliente, que mediante este instituto, demasiado peligroso a nuestro juicio.*

*En definitiva, señor presidente, el interbloque Provincias Unidas va a acompañar en general este proyecto, como siempre lo ha hecho con los planes antievasión, pero vamos a advertir claramente cuáles son las modificaciones a la legislación que vulneran derechos, encubren ineficiencias del organismo recaudador y, por ende, no requieren ningún tipo de modificación legislativa.*

- El Diputado por Entre Ríos Juan Carlos Godoy (Alianza Nuevo Espacio Entrerriano) dijo:

*El Interbloque del que participo votará afirmativamente en general, pero debo decir al señor presidente de la comisión y miembro informante que **me preocupa el aumento de las facultades de verificación y que tengo un cierto temor a la figura del "agente fiscal encubierto"**. Me genera cierto temor porque la actuación de ese agente fiscal puede complicar la vida de una pyme, de una gran empresa -eso no importa- o de cualquier contribuyente.*

*No me parece que realmente sea la mejor manera porque **aparece como un espionaje**. Surge una figura que no existía aunque puede darse en la práctica, y en todo caso algo se morigera por la aparición del juez administrativo en cada uno de esos acontecimientos.*

*Hasta este momento la figura del juez administrativo es medio difusa, no se sabe bien a veces con qué juez administrativo uno tiene que discutir. En todo caso me interesa que exista una precisión sobre el juez administrativo en cuanto al incremento de las facultades de verificación.*

#### **Manifestaciones del Debate en el Senado, del día 1/6/2005.**

- El Senador por Chaco Jorge Capitanich (Justicialismo) planteó:

*Otro de los temas que hemos considerado en el tratamiento de este proyecto tiene que ver con las facultades de los funcionarios de la AFIP respecto de lo que se denominan inspectores fedatarios. Esto se ha planteado en el ámbito comunicacional como una expresión de lo que se denomina como agente encubierto. En realidad estaba la posibilidad de que cualquiera agente de la AFIP, cualquier inspector, fuera a hacer el procedimiento sin las garantías correspondientes.*

*Hemos tenido la capacidad de recibir claramente las explicaciones de parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos y efectuar el perfeccionamiento de esta norma desde el punto de vista de su aplicación. Efectivamente lo que ocurre es que son 13.000 las denuncias por año que recibe la AFIP con respecto a que un restaurante, una tintorería, un local comercial, no extienden la factura correspondiente, es decir que no cumplen con este requisito.*

*Posteriormente, la AFIP hizo un focus group, que determinó por qué la gente no*

emite factura. La respuesta, prácticamente unánime, indica que la gente no la solicita -casi en un 90% de los casos- porque tiene vergüenza. Entonces la posibilidad objetiva de que esa factura no sea extendida al cliente da lugar a la articulación de una cadena de evasión extraordinaria, que implica la reducción de la capacidad de percepción por parte de la AFIP.

Lo que planteamos es la necesidad de establecer una estrategia alternativa que permita mejorar la capacidad de otorgamiento de facturas. Combatimos fuertemente las facturas apócrifas en el Paquete Antievasión I y, ahora, estamos cerrando el círculo. En este sentido lo que quiero transmitir es la esencia del procedimiento. Esto va a permitir que el juez administrativo, de la AFIP -digamos- pueda, mediante resolución fundada, en base a datos obrantes, es decir, a contribuyentes que previamente hayan sido denunciados por el público, establecer la factibilidad de que participen dos inspectores. El ejemplo típico es del inspector que va a un restaurante, termina de consumir el correspondiente servicio y si, al pagar, no le dan la factura, puede labrar el acta correspondiente y, eventualmente, proceder al sistema del acta de clausura pertinente.

**Pero lo que nosotros planteamos es que el inspector fedatario cumpla con todas las garantías del debido proceso...** la posibilidad de que el inspector fedatario actúe con una resolución fundada de la AFIP, de que esté acompañado de la persona correspondiente y, con ulterioridad al proceso de identificación del incumplimiento, labre el acta y, consiguientemente, efectúe los procedimientos fijados por la normativa vigente. Esta es una herramienta adicional para combatir la evasión fiscal que significa no otorgar factura a quien la demanda como cliente, en el marco de la percepción global del sistema tributario.

...es necesario aclarar que el juez administrativo es el designado por la propia Administración Federal de Ingresos Públicos en el marco de las facultades que ésta tiene de verificación y fiscalización del sistema tributario. Consiguientemente, la posibilidad de dictar un resolución fundada corresponde a un funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos respecto de la identificación del inspector fedatario y de la factibilidad de que este inspector fedatario pueda recurrir a la supervisión, fiscalización o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un contribuyente que esté perfectamente focalizado, sobre la base de la información previa de quien efectúa el relevamiento.

- El Senador por Entre Ríos Roberto Ríos (Justicialismo) sostuvo:

En realidad los propios funcionarios de la AFIP actúan como cuasisecretarios de los juzgados federales, al menos en las provincias más pobres. Porque los jueces federales no tienen suficiente cantidad de personal. Con lo cual, esto que mal se llamó "el agente encubierto", en este caso, significaría que la AFIP estaría siendo casi como juez y parte para generar este tipo de inspecciones, con lo cual estaríamos sometiendo a un régimen muy complejo y que va a dar lugar a muchas dudas respecto de cómo se practica cuando es solamente la AFIP, en el caso de juzgados federales que -repito- no tienen el personal ni las secretarías

suficientes para determinar en qué negocios y en qué momentos se hacen este tipo de inspecciones.

- El Senador por Salta Marcelo López Arias (Justicialismo) observó:

*Finalmente, me queda alguna duda cuando se habla del tema del mal llamado agente encubierto, algo que quedó muy acotado con todo el tema de la intervención del juez tributario administrativo, pues existe ahora un marco de garantías.*

*Sin embargo, cuando se menciona a los funcionarios, me queda la duda de cómo se va a interpretar esto en lo futuro: **si realmente esto se va a entender como una intervención plural simultanea o como algo general que pueda permitir luego que un agente pueda concurrir a un lugar con todo el marco de arbitrariedad y el riesgo que ello implica**. Creo que los resguardos relativos a la intervención del juez administrativo que se introdujeron son buenos, pero considero que la idea de que exista una intervención plural de funcionarios sanearía bastante el texto y mejoraría muchísimo la redacción de este proyecto de ley.*

#### **Manifestaciones del Debate en el Senado, del día 8/6/2005.**

- El Senador por Salta Marcelo López Arias (Justicialismo) manifestó:

*Hoy mantuvimos una reunión con el señor presidente de la AFIP, con quien estuvimos discutiendo algunas de las inquietudes planteadas por mi parte y otras expuestas por distintos señores senadores. A mi criterio, el resultado de esa reunión fue altamente satisfactorio, ya que respecto de muchas de esas inquietudes que requerían cierta aclaración hemos recibido el **compromiso del señor administrador general de la AFIP en cuanto a que estarán contempladas en la reglamentación, para que no quede ningún tipo de dudas sobre la forma equitativa y sin margen para la arbitrariedad en que se aplicará esta reforma del procedimiento que estamos tratando.***

*En la forma más sintética posible diré cuáles eran las observaciones y las respuestas que fueron dadas y que me van a llevar a votar con total tranquilidad de conciencia este tema.*

*Uno de los primeros puntos en discusión fue el del mal llamado "agente fedatario" porque no es una palabra que esté inserta dentro de la ley, o peor llamado "agente encubierto", porque no tiene nada que ver una cosa con la otra. Este es un procedimiento cuya redacción fue muy mejorada durante la discusión en la Cámara de Diputados, pero que todavía generaba algunas dudas.*

*Este articulado, que fue muy mejorado en la Cámara de Diputados, generaba todavía algunas inquietudes, porque si bien hablaba en plural de la actuación de funcionarios, no establecía específicamente que tenían que ser todos los funcionarios que actuaran en este tipo de operaciones.*

*Esto lo hemos conversado con el señor director de la AFIP y existe el compromiso de reglamentarlo en el sentido que a continuación voy a pasar a delinear brevemente, lo cual me genera tranquilidad.*

**En su actuación, el juez administrativo ordena los procedimientos, que no se hacen "al voleo" sino específicamente en base a denuncias y elementos concretos que movilizan su actuación y, además, tiene el control de los procedimientos.**

*Hemos acordado que en la reglamentación se va a contemplar que por lo menos sean dos los funcionarios que actúen en conjunto para evitar algún tipo de arbitrariedad.*

*Ese juez administrativo es el que va a definir estos equipos de trabajo que, a su vez, van a tener que rotar; no van a ser siempre los mismos para evitar que exista cualquier tipo de connivencia entre los funcionarios intervinientes.*

*Además se va a prever -esto lo hemos dejado en claro- la intervención del juez administrativo dentro de las 24 horas para recibir cualquier tipo de denuncia sobre la legalidad de los procedimientos.*

*Una cosa que no está de más reiterar y que surge claramente es que en todos estos tipos de procedimientos el contribuyente se verá amparado por todos los derechos y garantías que surgen de la propia ley de procedimientos tributarios. Esto, señor presidente, acaba con muchas de las dudas que teníamos. Además, genera un marco más cristalino y garantiza en mayor medida el derecho de defensa.*

*En una reunión colectiva con nuestro bloque, el señor director de la AFIP nos ha autorizado para que hagamos público este compromiso.*

**ANEXO II - DETALLE DE FALLOS DE 1° INTANCIA Y DE CAMARA**

<b>AUTOS</b>	<b>TRIBUNAL</b>	<b>FECHA</b>	<b>RESOLUCION</b>	<b>MOTIVO</b>
EL PARLAMENTO	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 6	01/03/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Sancion exorbitante
MENTE ABIERTA S.A.	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 2	27/03/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	
CAFHELAR S.A.	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 2	05/04/06	REVOCO multa y clausura y ABSOLVIO al contribuyente	Error involuntario del mozo, se facturo en otra mesa y no se pudo probar la infraccion
ARTINIAN, AURORA	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 8	16/04/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
SANTA FE 2461 S.A.	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 1	03/05/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	
CONFITERIA Y RESTAURANT LA BIELA S.A.	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 2	02/06/06	REVOCO multa y clausura y ABSOLVIO al contribuyente	Error involuntario del mozo, de demoro tratando de corregir y no se pudo probar la infraccion
CERRITO 22 S.A.	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 2	20/06/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – pero REDUJO clausura y multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
EL PARLAMENTO	CAMARA NAC DE APELACIONES PENAL ECONOMICO	27/06/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	No dice cual es la mayor gravedad de la Infracción s/art. 49
NOTRE SRL	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 3	09/08/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	
797 S.A.	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 6	31/08/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos

PIPPO SACI	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 1	25/09/06	DECLARO NULO EL ACTO ADMINISTRATIVO	Los antecedentes solo constan en denuncias telefonicas
MEDRI S.A.	CAMARA NAC DE APELACIONES PENAL ECONOMICO SALA B	05/10/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	No se registran antecedentes
PITANZA S.A.	JUZ. NAC. PENAL ECONOMICO N° 7		CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Denunc. Tel no es antec. válido por la que se aplicó sanciones
PITANZA S.A.	CAMARA NAC DE APELACIONES PENAL ECONOMICO – SALA B	22/11/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Denunc. Tel no es antec. válido por la que se aplicó sanciones
PLAZA ASTURIAS S.R.L.	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 3	18/12/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – pero REDUJO clausura y multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
LAVORA S.A.	JUZ. FED. CRIMINAL Y CORRECCIONAL N° 1 SAN ISIDRO	18/12/06	DECLARO NULO EL ACTO ADMINISTRATIVO	No se consignaron los antecedentes en la Resolución del Juez Administrativo
MENTA ABIERTA S.A.	CAMARA NAC. DE APELACIONES SALA B	28/12/06	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y CONFIRMO la multa	Sanciones excesivas por constancias y anteced no firmados
LAVORA S.A.	CAMARA FED DE APELACIONES SAN MARTIN	17/04/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	Consideró válido el Acto Administrativo
GASTRONOMICA DE MAYO S.R.L.	JUZ. PENA ECONOMICO	21/05/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
EL IMPARCIAL S.A.	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 6	08/06/07	REVOCO multa y clausura y ABSOLVIO al contribuyente	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
DE FELIPE, LUIS A	JUZ. NAC. 1° INST. PENAL ECONOMICO N° 1	12/06/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y CONFIRMO la multa	Falta de antecedentes Infraccionales o Delictivos
PENIBIANC S.R.L.	JUZ. PENAL ECONOMICO N° 1		Hizo lugar al Pedido de Nulidad, lo absolvió de las sanciones	Autorización no fundada – las denuncias resultan insuficientes

PENIBIANC S.R.L.	CAMARA NAC DE APELACIONES PENAL ECONOMICO SALA B	04/07/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – CONFIRMO totalmente las sanciones	Las Denuncias tienen entidad suficiente como antecedentes
GONZALEZ, DAVID OSCAR	JUZ. NAC. PENAL ECONOMICO N° 1	16/07/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Denunc. Tel no es antec. válido por la que se aplicó sanciones
BESULLO SRL	JUZ. NAC. PENAL ECONOMICO N° 5	10/10/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Se advierte desproporción entre la sanción impuesta y la gravedad de la infracción
CONTI EXPRESS SRL	JUZ. NAC. PENAL ECONOMICO N° 8	19/10/07	CONFIRMO LA RESOLUCION – EXIMIO de clausura y REDUJO la multa	Las sanciones impuestas resultan excesivas y corresponde reducirlas.