

AGENTE FISCAL ENCUBIERTO

Autora: C.P. Arias, Laura Fabiana

Tutora: Dra. Mansilla, Cristina

**Especialización en Derecho Tributario
Universidad Nacional de La Matanza –
IEFPA**

Buenos Aires, Noviembre 2009.

• Índice:

	Página.
Introducción	3
Introducción conceptual sobre la figura del Agente Fiscal Encubierto	3
Figura del Agente Encubierto	5
- Aplicación de la figura del agente encubierto.	6
- Aspectos de mayor relevancia de la figura.	9
· Exigencia de orden emanada de juez administrativo.	10
· Exigencia de antecedentes fiscales.	12
· Dispensa al agente de la obligación de requerir factura por su compra.	17
· El agente encubierto no actúa en forma solitaria.	20
- Elementos esenciales del acta de comprobación.	20
- Bien jurídico protegido.	24
Antecedentes históricos – Derecho comparado.	29
Antecedentes en la República Argentina.	33
Debate parlamentario.	36
Garantías constitucionales.	40
Conclusiones.	50
Bibliografía.	55

- **Introducción:**

El tema seleccionado para la presente tesina se refiere a la figura del denominado “agente encubierto” o “fedatario”, siendo la intención en principio realizar un análisis pormenorizado de la herramienta y el desarrollo de su aplicación, revisando luego sus antecedentes tanto en relación al derecho comparado como así también con respecto a la normativa existente en nuestro país.

Posteriormente intento recrear parte del debate parlamentario, siendo estas exposiciones de relevante interés a efectos de comprender o aproximarnos al espíritu que rodeó su debate.

Al mismo tiempo, al reconocer que los planteos más resonantes han hecho especial hincapié en la posibilidad de agravio de los derechos y garantías constitucionales, consideré de relevancia destinar un punto especial para dicho desarrollo.

A lo largo del presente trabajo fue mi intención reflejar el abanico de opiniones existentes sobre la figura desarrollada, exponiendo de esta forma las controversias que se han suscitado sobre esta herramienta y que aún continúan.

El motivo por el cual elegí esta temática fue precisamente la diversidad de opiniones que la misma suscitaba, su carácter novedoso en materia de facultades otorgadas al Fisco Nacional y la necesidad de explorar las dificultades que a mi parecer presenta su aplicación.

- **Introducción conceptual sobre la figura del Agente Fiscal Encubierto**

Dentro de un contexto en el cual el Poder Ejecutivo a señalado su preocupación por combatir la evasión impositiva se han dado dos planes denominados Antievasión I y II, el primero en Noviembre del 2003 y el segundo en Julio del 2005.

La figura denominada agente fiscal encubierto o fedatario forma parte del segundo plan señalado, habiendo sido introducida mediante la sanción de la Ley N° 26.044 publicada en el B.O. del 06.07.2005, conforme lo manifestado en el 2do. Párrafo del artículo 1, apartado XI, modificatoria de la Ley de Procedimiento Tributario, Ley N° 11.683, (t.o. en 1998, sus modificaciones y complementarias), incorporando de esta manera modificaciones a las facultades de verificación y fiscalización a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La figura tratada permite a un juez administrativo autorizar a dos funcionarios de la Administración Fiscal para que actúen como compradores de bienes o locatarios de obras y servicios sin dar a conocer su identidad, constatando de esta forma si el vendedor, locador o prestador confecciona o no (y entregara o no) el pertinente comprobante de acuerdo con la reglamentación que rige la materia.

Mediante esta modificación a la ley de procedimientos fiscales se ampliaron las facultades de la Administración Nacional relativas al ejercicio de sus funciones de verificación y control, previstas en el artículo 35 de la Ley N° 11.683 vigente, pretendiendo generar un camino diferente para detectar la omisión de emisión y/o entrega de factura o documento equivalente.

El propio Presidente Nestor Kirchner en su mensaje de elevación al Congreso Nacional manifestó lo siguiente: “En punto a las facultades de verificación de la Administración Federal de Ingresos Públicos, cabe consignar que la Ley N° 11.683 texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no contempla en forma explícita – dentro de la misma – la facultad de ejercer la fiscalización a través de la simulación de compras de bienes y servicios.

Pues bien, para que el control sobre la facturación y registración sea efectivo y que las infracciones detectadas lleguen a sancionarse resulta necesario 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...”¹

Cabe mencionar que la figura del agente encubierto o colaborador se encontraba tipificada en la Ley N° 23.737 Régimen Penal de Estupefacientes (B.O. 11.10.1989) en su artículo 31 bis, encontrándose permitida su utilización en el caso de delitos de gran envergadura, de forma estrictamente supervisada y autorizada por el magistrado interviniente, quien garantizaba el desempeño durante la investigación y determinaba la necesidad de incorporar o no los elementos que los agentes le proporcionaban.

Como se desprende del párrafo anterior la figura del agente encubierto sólo estaba legalizada por la Ley citada, es decir, que se aplicaba exclusivamente para delitos y no para infracciones, situación que ha originado gran parte de las controversias actuales.

Corresponde recordar que en materia penal no hay limitaciones para la prueba, como se determina en el artículo 206 del Código Procesal Penal de la Nación: “No regirán en la instrucción las limitaciones establecidas por las leyes civiles respecto de la prueba, con excepción de las relativas al estado civil de las personas” es decir que el magistrado puede autorizar diferentes medios probatorios a efectos de alcanzar la verdad con la única limitación que dichos medios sean lícitos.

¹ Giangreco Luis, “Esperando, controlando y cuestionando a los agentes encubiertos de la AFIP-DGI”, Cita del discurso presidencial de elevación al Congreso de la Nación, Kaypitt Producciones Impositivas, Bs. As., 2007, Pág 8.

Asimismo considero hace al tema tratado mencionar la diferenciación conceptual existente entre las contravenciones y los delitos.

Para el Código Penal delito es toda acción u omisión penada por la ley, mientras que las contravenciones han sido definidas como la infracción a los deberes impuestos a los individuos por la legislación que regula la actividad administrativa estatal, quien no abone las cargas tributarias viola el deber de conducta positiva o negativa que le imponen esas normas, y al hacerlo no coopera con la acción administrativa tendiente a lograr los respectivos objetivos, mientras que quién, evade total o parcialmente la obligación tributaria valiéndose de ardid o engaño, incurre en una acción delictual.

La Cámara Nacional en lo Penal Económico en la sentencia “SHARKLEY SRL”, Sala B, de fecha 07.11.1994, ante la declaración de incompetencia de un juez de primera instancia, tras analizar la distinción entre las contravenciones (Ley N° 11.683) y los delitos (Ley N° 23.771), llega a la conclusión que en tanto la conducta analizada no sea típica en el régimen penal tributario, no corresponde la declaración de incompetencia, sino la remisión a la Dirección General Impositiva o, en su caso, el archivo de las actuaciones, en atención al estadio procesal.

La infracción puede consistir en un delito o una contravención, sin que estas palabras tengan la misma significación que en derecho penal.

Sin embargo la Corte Suprema de Justicia en la causa “Alemann y Cía.”, con sentencia el 07.10.1975, definió que no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre los delitos y las contravenciones, sino tan sólo cuantitativas, siendo las penas las que permiten la distinción, ya que ambos conceptos poseen los elementos objetivo y subjetivo.

- **Figura del Agente Encubierto**

La figura del “Agente Encubierto” queda configurada en el Art. 35 inciso g) de la Ley N° 11.683, (t.o. en 1998, sus modif. y complementarias) cuyo texto se

transcribe a continuación: “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 inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 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 artículo 10.”

Frente a la constatación por parte del agente encubierto de “la falta de entrega o de emisión de facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones que realicen, o inobservancia de las formas, requisitos y condiciones establecidos” – conforme lo estipulado en el art. 40, inc. a), Ley 11.683, el contribuyente será pasible de la sanción de multa y clausura del establecimiento o local en el cual se infiltró el funcionario público.

- Aplicación de la figura del agente encubierto:

Las pautas que ordenan la aplicación de la presente figura se encuentran detalladas en la Instrucción General N° 788/2007 emitida por la Dirección de

Programas y Normas de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos, 07.05.2007.

La selección de los casos será realizada por la División Investigación o la Sección Control de Gestión, según lo disponga cada Dirección Regional, quien evaluará los antecedentes reunidos y pondrá a consideración del Director Regional la pertinente autorización.

Asimismo se detallan pautas para la selección de los casos:

1. Ser documentos previos y escritos, - su contenido se desarrollará en el apartado referido a “antecedentes fiscales”-..

2. Parámetros objetivos:

- Hechos de constatación inmediata
- Bien o servicio obtenido inmediatamente al pedido de los mismos y cuyo pago sea simultáneo a la emisión del tique o factura.
- Valor a erogar entre \$ 11,- y \$ 150,-
- Antecedentes fiscales registrados con anterioridad y dos o más elementos para la generación de asunto a diligenciar.

Una vez elegido el caso se cargará el mismo al sistema de seguimiento de fiscalizaciones que posee la Administración denominado “SE.FI” y se remitirá al Director Regional para su consideración.

Para formalizar dicha autorización se emitirán dos formularios:

- Formulario “A”: el cual cumple la función de escrito de autorización.
- Formulario 8107: corresponde a la orden de intervención, número que se asigna a cada fiscalización autorizada.

Una vez autorizado el procedimiento la documentación se remite al área de fiscalización responsable de su ejecución, en la actualidad corresponde a las áreas de fiscalización denominadas “preventivas”, pudiéndose consultar los nombres de los agentes fedatarios habilitados por cada División en la página Web del Organismo (Contribuyentes Régimen General –COREGE-/Consultas en línea/

Agentes Fedatarios) y en el número telefónico 0810-999-2347 – opción 7-, a fin de corroborar la identidad de los funcionarios intervinientes.

Una vez efectuada la operación comercial los inspectores deberán dirigirse hasta la salida del recinto en el cual se encuentren, sin salir del mismo, y si durante ese trayecto el sujeto verificado no modifica su conducta en relación a la entrega del comprobante los funcionarios deberán proceder a identificarse.

Consumada la venta o locación de obras o servicios los funcionarios podrían encontrarse frente a dos tipos de situaciones:

- Que se haya emitido y entregado correctamente el comprobante de la operación.
- Que no se haya emitido o no se haya entregado correctamente el comprobante de la operación.

En el primer caso corresponde el labrado de un acta de inspección dejando constancia de la diligencia practicada, siendo su objetivo exteriorizar las acciones realizadas, incluyendo la anulación de la operación y devolución de la mercadería en caso de ser posible.

En el segundo supuesto corresponde el labrado de un acta de comprobación o infracción, concepto que por su importancia se desarrollará posteriormente en apartado especial.

Continuando con el procedimiento administrativo la División Fiscalización responsable del procedimiento remitirá a la División Jurídica correspondiente el expediente confeccionado, el cual estará integrado por los antecedentes que originaron el caso, el duplicado del formulario 8107 y formulario "A" y original del acta de infracción, todos debidamente notificados conforme el procedimiento establecido en el artículo 100 de la Ley 11.683, como así también original de las pruebas reunidas.

Una vez terminada la audiencia, en un plazo no mayor de diez días, el juez administrativo competente que será el Jefe de la División Jurídica en el cual tramita

el sumario, se pronunciará en forma absolutoria o condenatoria, en este último caso dispondrá los alcances de la clausura y los días en que la misma se efectuará.

Las sanciones de multa y clausura son recurribles mediante apelación administrativa dentro de los cinco días de notificadas, conforme la incorporación realizada por la Ley 24.765, ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objetivo que la misma examine el acierto del criterio sustentado en la resolución condenatoria y eventualmente modifique la misma, debiéndose expedirse dicho funcionario en un plazo no mayor de diez días.

La resolución administrativa que ratifica la sanción es recurrible por recurso de apelación conforme lo previsto en el artículo 78 de la Ley 11.683, otorgado al sólo efecto devolutivo, debiéndose presentar y fundar en sede administrativa dentro de los cinco días de notificada la resolución condenatoria, siendo la misma Administración la encargada de elevar las actuaciones sumariales al Juzgado competente, Penal Económico de la Capital Federal o Juzgados Federales en el resto del territorio del país, disponiendo para ello de un plazo de veinticuatro horas de recibida la apelación.

El efecto devolutivo mencionado en el párrafo anterior si bien implica que pese a la interposición del recurso no se impide el cumplimiento de la resolución apelada, actualmente se cuenta con jurisprudencia que ha establecido que el efecto devolutivo debe leerse suspensivo, motivo por el cual la aplicación de sanciones queda a la espera del fallo a emitir por el Juzgado interviniente.

La resolución adoptada por el juez federal es apelable ante la Cámara Federal o Cámara Nacional en lo Penal Económico según corresponda, existiendo asimismo la posibilidad de presentar recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación el cual procede en los casos previstos por el artículo 14 de la Ley 48. (Artículos 256 y ss. Del CPCCN).

- Aspectos formales de la figura bajo análisis:

- **Exigencia de orden emanada de juez administrativo.**

Debe ser necesariamente autorizado por un funcionario de AFIP que revista la calidad de juez administrativo, siendo él mismo responsable de analizar los antecedentes que originan el caso.

Sobre el particular se cita lo expresado por el Dr. Marcos Sequeira "...para poder concretar esta especie de incursión...()... será necesario que se les haya atribuido previamente esta labor por parte de un juez administrativo. Ergo, sus funciones serán por un período limitado de tiempo y para la verificación de un contribuyente predeterminado, debiendo excluirse de plano las constataciones que se produzcan como consecuencia de situaciones ocasionales.

Es nítido, según nuestra interpretación, que en cada uno de los supuestos que prevé la ley se requerirán autorizaciones individuales. Como derivación yuxtapuesta de ello, trasciende la categórica imposibilidad de pretender valorar la información y la prueba recogida mediante la utilización no amparada de esta práctica, muy especialmente cuando se persiga sancionar sin procedimiento administrativo anterior a un circunstancial infractor."²

Al tratarse la autorización emanada de un juez administrativo de un acto administrativo en sí mismo, entiendo que hace al desarrollo de este punto la mención de los conceptos fundamentales que el mismo comprende.

El Derecho Administrativo persigue la defensa de los derechos e intereses legítimos individuales, por ende la Administración Fiscal debería controlar sus propios desvíos atendiendo la defensa del interés público y la legalidad de su accionar.

El procedimiento administrativo se refiere a todos aquellos actos desarrollados en sede administrativa con la finalidad de promover un acto administrativo, específicamente dentro del Derecho Tributario, que es el área donde se ubica la figura tratada, los actos administrativos son realizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con el propósito de regular la relación

² Sequeira, Marcos. "Nuevo protagonista del procedimiento tributario: el agente encubierto"; Periódico Económico Tributario 2005, 232.

jurídica tributaria entre ésta, titular de la gestión administrativa del tributo y el contribuyente o responsable.

Las normas de procedimiento tributario se encuentran contenidas en la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) la cual dispone la aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y su reglamento Decreto N° 1759/72 (t.o. por decreto 1883 – 17.09.1991), ley que además de organizar recursos contra ciertos actos administrativos, establece normas respecto de la actuación de los funcionarios.

En este contexto, al analizar la autorización emitida por un juez administrativo con la intención de aplicar la figura tratada, corresponde considerar a la misma un acto administrativo, conforme lo normado en la Ley N° 19.549, siendo necesarios los siguientes requisitos formales:

- 1) Escrito y expreso
- 2) Lugar y fecha
- 3) Firma

Asimismo dicho acto debe contener los siguientes elementos:

- 1) **COMPETENCIA:** debe ser dictado por autoridad competente.
- 2) **CAUSA:** debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.
- 3) **OBJETO:** debe ser cierto y física - jurídicamente posible.
- 4) **PROCEDIMIENTOS:** antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales.
- 5) **MOTIVACION:** expresar en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.
- 6) **FINALIDAD:** deberá cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades del órgano emisor, sin poder perseguir otros fines.

7) ESCRITO: se manifestará expresamente y por escrito, indicando lugar y fecha.

- **Exigencia de antecedentes fiscales.**

Corresponde mencionar que la legislación no especifica el alcance del concepto “antecedentes fiscales”, lo cual ha generado diferentes interpretaciones.

Como se expresara anteriormente, la administración mediante su Instrucción General N° 788/2007 (DPNR - AFIP), ha determinado las pautas que regulan la actuación del agente fedatario, mencionando en su punto E), al describir el procedimiento operativo, el concepto de antecedentes fiscales, entendiendo que el mismo comprende documentos escritos, los cuales en primer término deberían ser denuncias recibidas sobre omisión de facturación, resoluciones de clausuras firmes dictadas por falta de emisión o entrega y con fecha no anterior a un año, denuncias penales, clausuras anteriores, multas formales y/o materiales firmes y ajustes de inspección.

Guardando relación con el tema planteado hago mención de la teoría denominada “frutos del árbol envenenado”, basada en que la obtención de pruebas mediante medios ilícitos viciaría la totalidad del procedimiento.

Se han presentado casos en los cuales se pretendió nulificar las actuaciones ya que el juez administrativo había autorizado el procedimiento sin transcribir su fundamento, frente a lo cual el Juzgado respondió: “...puede advertirse que el inciso g) del art. 35 de la ley 11.683 sólo hace referencia a que el juez administrativo deberá fundar la orden que autorice el accionar de los agentes fedatarios basados en los antecedentes fiscales que respecto del contribuyente obren en la AFIP, no haciendo referencia a que se deban explicitar los mismos...”, causa “Jaconde S.A. s/inf. Ley 11.683”; Juzgado en lo Penal Económico N° 7, Secretaría N° 13, de fecha 22.03.2007.

Al respecto la Dra. Graciela Manonellas expresa “...el agente lo que hará es constatar y/o comprobar la infracción (...) podemos inferir como se dijo que su actuación será para casos especialísimos de contribuyentes con antecedentes,

donde ya hay una investigación, debiendo el juez administrativo supervisar su actuación.”³

Si bien el juez administrativo no se encuentra obligado a volcar en el expediente una exhaustiva descripción del proceso intelectual que lo llevó a autorizar la utilización de agentes fedatarios, dicho requisito se encontraría cumplido al guardar relación con los antecedentes que le sirven de causa, es decir, la razonabilidad de la medida en relación a los antecedentes involucrados debería a mi entender ser el principal fundamento de su aplicación, evitando de esta forma posibles planteos de nulidad, como ser, falta suficiente de causa o de motivación.

Asimismo los antecedentes deben formar parte del expediente administrativo, cabe considerar que en caso de que el contribuyente pidiera vista de las actuaciones con la debida acreditación de su personería las mismas deben ser exhibidas.

A modo de ejemplo cito a continuación algunas posiciones doctrinarias mostrando la amplia brecha que se ha establecido entre las mismas.

Las Dras. Lorena Almada y Cecilia Matich expresan “...No es necesario que el contribuyente sea reincidente en la omisión de emitir facturas, o que los antecedentes se refieran exclusivamente a tal incumplimiento, o que daten de un período no mayor de un año (...) no resulta viable cuestionar los antecedentes del contribuyente tomados en cuenta por la AFIP, con el objeto de cuestionar la fuerza probatoria de las comprobaciones realizadas por el agente encubierto, o requerir su nulidad, salvo supuestos de falsedad que denoten desviación de poder con fines discriminatorios o de persecución de personas o grupos de personas.”⁴

Por su parte la Dra. Teresa Gomez expresa: “Es imprescindible que obren en la AFIP multiplicidad de hechos y antecedentes fiscales respecto a aquellos a quienes se les enviarán los agentes encubiertos. De no ser así, la elección del fiscalizado podría ser tachada de arbitraria y persecutoria...”⁵

³ Manonellas, Graciela. “Experiencias recientes en la aplicación del agente fiscalizador”; *Práctica Profesional* 2006, 35,14.

⁴ Almada, Lorena – Matich, Cecilia; “El inspector encubierto y su constitucionalidad”, *Periódico Económico Tributario* 2007, (Septiembre – 380), Pág. 4.

⁵ Gomez, Teresa; “La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de pseudo agentes fedatarios que restrinjan derechos individuales”, *Errepar, Doctrina Tributaria*, Agosto 2006, Pág. 768.

En relación a la jurisprudencia también se han adoptado diferentes posiciones, incluso totalmente opuestas.

Se han presentado casos en los cuales los magistrados intervinientes no han avalado la utilización de denuncias anónimas como antecedentes suficientes, expresando lo siguiente "... si bien por el escrito de fojas 116/142 el representante de la AFIP-DGI expresó que la infractora poseía antecedentes, razón por la cual el Director de la Dirección Regional (...) autorizó a los inspectores a actuar en el ejercicio de sus facultades como compradores de bienes (...) a fin de constatar el cumplimiento de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes (...) y asimismo, acompañó fotocopias de denuncias telefónicas recibidas con respecto a la contribuyente, lo cierto es 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.." Causa "Medri S.A. s/Ley 11683", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 16.10.2006.

Puede citarse otra sentencia en la cual el Juzgado de primera instancia entendió que no era válido considerar como antecedentes suficientes una denuncia telefónica y una denuncia anónima, señalando que las denuncias deben tener dos requisitos: la relación circunstanciada del hecho y la identificación del denunciante, con el agregado de que la denuncia anónima constituye un impedimento que obsta a la iniciación de un proceso, toda vez que está en pugna con las garantías que emergen de la forma republicana de gobierno establecida en la Constitución y en contradicción con el derecho de defensa en juicio, declarando de ésta forma la nulidad de lo actuado por la Administración, Causa "Pippo S.A.C.I. s/inf. Ley 11.683", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1, Secretaría N° 2, 25.09.2006.

En igual sentido se expresa el fallo "Polonsky, Raúl y Moresi Alejandro s/inf. Ley 11.683"; Juzgado en lo Penal Económico N° 1, Secretaría N° 2, 27.09.06, que expresó: "...para realizar una denuncia no alcanza solamente con las manifestaciones de terceros, ni mucho menos tratándose de desconocidos y de

expresiones no circunstanciadas ni corroboradas de ningún modo. Es decir que para que la misma este correctamente confeccionada es necesario contar con dos requisitos: La relación circunstanciada del hecho y la identificación del denunciante.”

Asimismo existen otras causas donde la postura adoptada fue opuesta a las detalladas, respaldando el inicio del procedimiento desde una denuncia telefónica o anónima: “...”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 o de cualquier otro origen, por las 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 (...) se advierte que las denuncias (...) tienen entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a utilizar la atribución de excepción y de uso prudente y restrictivo de autorizar a los inspectores a actuar como compradores de bienes...”, Causa “Penibianc S.R.L. s/ infracción Ley 11.683”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 04.07.2007.

Cabe mencionar que en las actuaciones citadas en el párrafo anterior el Juzgado de Primera Instancia había declarado la nulidad del acta de comprobación en virtud de considerar que las denuncias recibidas por la AFIP no poseían entidad suficiente para originar el procedimiento de verificación, basando su argumentación en que dichas denuncias debían ser ratificadas en sede administrativa, por lo cual y al sumarse a este hecho que la sancionada no poseía una resolución administrativa firme sancionatoria la conclusión era que no existían antecedentes suficientes.

El fallo citado corresponde a la revocación efectuada por la Cámara competente, quien asimismo entiende que no es comprensible la postura adoptada por el Juzgado de Primera Instancia considerando que la falta de ratificación de las denuncias podran obstar a valorar las manifestaciones efectuadas por el denunciante, máxime cuando dicha exigencia no se establece en la normativa aplicable.

En igual sentido que el fallo revocatorio mencionado en el párrafo anterior se expide el Juzgado interviniente en la siguiente causa: "...No surge de este sumario que a partir de dicha comunicación telefónica directamente se haya efectuado algún tipo de actuación por parte del ente recaudador sino simplemente que la misma fue considerada como un antecedente más a los fines que la Jueza Administrativa autorice posteriormente el accionar de los agentes fedatarios (...) de este modo puede decirse que el acta de constatación (...) en modo alguno estaría constituida por la comunicación anónima en sí misma, sino por el resultado de los agentes fedatarios que concurrieran al establecimiento comercial (...) siendo que la referida llamada sólo operó como un antecedente ...", Causa "Joconde s/Inf. Ley 11.683", Juzgado Penal Económico N° 7, Secretaría N° 13, 20.03.2007.

"...la denuncia anónima considerada antecedente de inspección sirvió para poner en conocimiento del organismo fiscal de hechos que dieron lugar a la autorización de los funcionarios actuantes para concurrir al local comercial de la firma y constatar que si allí se cumplía o no con la obligación de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes conforme la normativa vigente. No puede soslayarse, que la base que da sustento a la sanción que se trata no es la denuncia cuestionada, que repito, solamente ha servido como antecedente a los fines de autorizar el procedimiento previsto en la norma citada, sino el acta de constatación labrada por los funcionarios actuantes que cumple con los requisitos de orden formal que se prevén como condiciones de validez en el art. 41 de la ley de procedimiento fiscal.", Causa "Del Campo S.R.L. s/Inf. Ley 11.683", Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de Lomas de Zamora, Secretaría N° 2, 26.10.2006.

"El hecho de que en algunos de los casos se trate de manifestaciones anónimas no obsta a que se considere válidas como "notitia criminis" capaces de generar una investigación determinada.", Causa "Mente Abierta S.A. s/Inf. Ley N° 11.683", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 4, 27.03.2006.

Particularmente considero que los antecedentes fiscales no son por sí mismos determinantes de sanción alguna sobre el contribuyente, ya que dicha sanción se origina exclusivamente a partir de la comprobación realizada, por lo

cual, entiendo que la utilidad de los antecedentes radica en contribuir a un proceso de selección de casos, impidiendo decisiones arbitrarias por parte de la Administración Fiscal.

En relación a las denuncias anónimas, las cuales generan importantes controversias, considero que aportaría seriedad al procedimiento su evaluación conjunta con otro tipo de información relativa al contribuyente, ya sea comportamiento fiscal, sanciones anteriores, etc.

En relación al proceso de selección de casos cabe mencionar la aplicación de la Resolución General AFIP N° 1974/2005 “Sistema de Perfil de Riesgo SIPER”, la cual tiene por objetivo definir criterios que permitan diferenciar en distintas categorías la situación fiscal de los contribuyentes y/o responsables de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales.

El sistema mencionado en el párrafo anterior clasifica a los contribuyentes en chicos, medianos o grandes, en función de determinados indicadores (vgr. Ventas, cantidad de empleados), agrupándolos de acuerdo con el sector económico al que pertenecen. Posteriormente en función a los desvíos determinados en la matriz de ponderación se les asigna un puntaje y se los ordena ascendentemente, determinando de esta forma una posición relativa con respecto a los sujetos de igual magnitud y sector económico.

- **Dispensa al agente de la obligación de requerir factura por su compra**

La obligación que posee todo consumidor final, conforme la Ley N° 11.683 en su artículo N° 10, referida al deber de solicitar la factura y/o documento equivalente por su compra no incluye al agente encubierto, lo expresado se establece en la Ley citada al inicio del presente párrafo, Art. 35, inc. g) cuarto párrafo, el legislador a liberado al agente fedatario de dicha obligación precisamente porque el objetivo es verificar cual será la actitud del contribuyente.

De esta forma, en caso de verificar tal incumplimiento de parte del responsable, los funcionarios no serán objeto de la multa formal, conforme el Art. 39 de la Ley 11.683 aplicable por previsión del Art. 10 anteriormente citado.

Sobre este aspecto también existen posiciones controvertidas, cito a modo de ejemplo algunas de ellas: el Dr. Raúl Saccani en su obra expresa "...lo que importa es que se actúe positivamente, con el propósito de formar en el tercero la resolución delictual, lo cual nos hace rechazar la idea de que la omisión del agente fiscalizador implique instigación por omisión. Quien sólo se abstiene de impedir una determinada conducta (que el obligado deje de emitir la factura), aún cuando conozca el posible alcance de su omisión, no ha creado la puesta en escena, ni ha fomentado las tendencias criminales del instigado (...) nuestra postura, entonces se orienta a considerar que la actividad del agente fiscalizador debe encuadrarse dentro de la aludida complacencia, es decir, aceptar que el obligado no emita la factura, omitiendo exigirla (...) no coincidimos con quienes consideran que esto implica una instigación o provocación a cometer la conducta punible (...) no es posible instigar a quien ya estaba determinado..."⁶

Otras posturas sostienen que al liberar a los funcionarios de la obligación de exigir factura como cualquier consumidor, los convierte en agentes provocadores, en este sentido se expresa el Dr. Carlos Lucuy; "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, consistentes 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."⁷

El Dr. Lucas Caeiro Palacio expresa "...lo que se pretende hacer con la reforma (...) no es ajustado a la moral ni al derecho que el Estado debe respetar, porque en realidad se está en presencia de lo que los penalistas llaman agente provocador, o sea, la persona que instiga a otro a cometer delitos ..."⁸

⁶ Sacani, Raúl R.; "El agente fiscal encubierto", Temas Tributarios Aplicados, Fondo Editorial de Derecho y Economía., La Ley 2005. Pág. 11.

⁷ Lucuy, Carlos - Rivas, Rocío. "Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto ¿Más herramientas mejoran la eficiencia?", Práctica Profesional 2006-29,35.

⁸ Caeiro Palacio, Lucas; "Algo más sobre le denominado Plan Antievasión II", Periódico Económico Tributario 2006, (marzo - 344), 6.

En relación a la jurisprudencia existente, se puede citar el fallo correspondiente a la causa "Cafhelar S.A. s/inf. Ley 11.683"; Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 2, 05.04.2006, en el cual el argumento de defensa expuesto por el contribuyente alude que al relevarse a los funcionarios de la obligación de solicitar facturas estos actuaban como agentes provocadores, entendiendo la Jueza interviniente que no podía por ello hablarse de instigación a no emitir, en la medida que el funcionario se limitara a efectuar la adquisición como cualquier otra persona, no surgía del legajo que el funcionario haya provocado la infracción, por lo cual no existía constancia sobre dicha provocación.

En el caso de comprobarse que el funcionario ha actuado como agente instigador o provocador de la conducta infraccional por parte del sujeto pasivo verificado, el inspector podría ser sancionado conforme el Art. 209 del Código Penal "El que públicamente instigare a cometer un delito determinado contra una persona o institución, será reprimido, por la sola instigación, con prisión de dos a seis años, según la gravedad del delito...", comprendiendo a quienes directamente provocan a otro para que cometa un delito, esta figura se conoce como "instigador".

Partiendo del concepto que el Derecho Tributario es calificado como autónomo, considero que la facultad de verificación normada en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (t.o. en 198, sus modif. y complementarias) tipifica expresamente el accionar del agente fiscal encubierto, conforme el principio constitucional de legalidad, estableciendo además el alcance de su actuación a través de las normas reglamentarias de orden interno, por lo cual, en la medida en que su accionar se mantenga ajustado a dicha normativa, es decir sin solicitar comprobante alguno por la operación realizada, su posición es neutral, verificando de este modo el comportamiento elegido por el responsable de la operación comercial, no correspondiendo ser encuadrado bajo la figura de instigador.

Tampoco coincido con cierta doctrina que al partir de la idea del agente instigador o provocador, considera al accionar del agente fedatario vinculado con la obtención de prueba en forma ilícita, por lo cual, en virtud de lo expuesto en la

teoría de los “frutos del árbol envenenado”, según la cual si la prueba se obtiene de forma ilícita todo el procedimiento se encontraría viciado, cuestionan dicha validez.

A mi entender, si el procedimiento se lleva adelante conforme a derecho, con el debido respeto a la normativa existente, no sería correcto entender que las pruebas fueran obtenidas en forma ilícita.

Asimismo, por usos y costumbres, si es un consumidor final no siempre será un experto en temas impositivos, por lo tanto más allá de que nuestro Código de Fondo establece que no se puede alegar el “desconocimiento de las normas”, es probable que desconozca su obligación de exigir el instrumento de respaldo, máxime cuando se trata de gastos personales que no serán deducibles dentro de los gravámenes que lo alcanzan.

- **El agente encubierto no actúa en forma solitaria.**

En orden al modo plural que utiliza la norma en su redacción siempre deberán ser por lo menos dos empleados o funcionarios de la AFIP.

Al respecto expresa el Dr. Giangreco en su obra “...este requisito fue establecido por una suerte de control de la actividad fiscalizadora...”⁹

Asimismo cabe considerar la existencia de antecedentes judiciales en los cuales se ha apelado la sanción por “multa y clausura”, expresando dentro de los argumentos la sentencia que ha dejado sin efecto la misma la falta de testigos durante la actuación administrativa, por lo cual dicha jurisprudencia entiendo condiciona la actuación como mínimo de dos funcionarios.

- Elementos esenciales del acta de comprobación

⁹ Giangreco, Luis, Ob Cit, Pág. 11.

Los elementos esenciales que debe reunir el acta de infracción labrada por los agentes fedatarios son los siguientes:

- Local, oficina, recinto comercial o establecimiento industrial agropecuarios o de prestación de servicios en que se verifique la infracción.
- Fecha de la operación.
- Hora de confección del acta.
- Nombre y apellido de los inspectores intervinientes.
- Nombre y apellido o razón social del contribuyente y número de CUIT (Clave única de identificación tributaria).
- Nombre y apellido de la persona responsable del lugar, carácter y acreditación del mismo, tipo y número de documento exhibido.
- Los actuantes deben describir las operaciones que consideran violatorias de la normativa vigente, realizando una descripción pormenorizada de los hechos u omisiones que se pretenda reprimir, confeccionando el acta en los términos del artículo 41 de la Ley 11.683 sirviendo de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 de la misma, como así también incluir las expresiones que hubiere manifestado el contribuyente.
- Se debe agregar las constancias que acrediten la comisión de la infracción y la forma en que se obtuvieron.
- Citación al responsable para concurrir a una audiencia para su defensa munido de las pruebas de que intente valerse, y con la leyenda “Usted tiene derecho a ser asistido por patrocinio letrado en la audiencia”. Corresponde mencionar que a través de dicha acta se citará al contribuyente a efectos de que comparezca a una audiencia para su defensa, la cual corresponde ser determinada para una fecha no anterior a los cinco días ni posterior a los quince del acta de infracción, siendo el lugar de la misma la sede de la División Jurídica de la Dirección Regional con competencia en la jurisdicción donde se labre.
- Consignar si la operación fue anulada o se emitió la pertinente nota de crédito y si se ha devuelto la mercadería y la suma abonada.

- Si existieran testigos los mismos deben ser incluidos.

Corresponde mencionar que las actas labradas por los funcionarios tienen el valor de instrumentos públicos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 979 inciso 2 del Código Civil, que establece este carácter para “cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado”.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 993 del Código Civil los instrumentos públicos gozan de presunción de legitimidad, por lo cual se presumen legítimos hasta que se pruebe lo contrario mediante un juicio de redargución de falsedad.

Más allá de lo expuesto, aquellas actas que presenten errores y/o vicios esenciales o se tengan como existentes hechos que no se hayan probado pueden determinar la nulidad de las actuaciones.

Cabe mencionar que la nulidad de un acto administrativo puede darse por las siguientes razones:

- Error esencial.
- Dolo, producido al tener como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos.
- Simulación.
- Violencia física o moral.
- Incompetencia en razón de la materia, territorio, tiempo o grado.
- Falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o derechos invocados
- Violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró el dictado.

En relación a los planteos de nulidad del acto administrativo o situaciones que podrían originarlos existen diferentes posiciones doctrinarias, como ser la

expuesta por el Dr. Luis Giangreco en su obra "...los planteos de nulidades no constituyen sanciones ni tampoco un fin en sí mismo, sino un medio de preservación de las garantías constitucionales por parte de quienes las invoquen."¹⁰

El Dr. Jorge Matinata argumenta "...la falta de prevención sobre el carácter en que interviene el funcionario actuante lleva a que el instrumento que capta el dato contenga desde su nacimiento un vicio de tan evidente magnitud que nulifica todo el procedimiento sumarial posterior, con el consecuente e innecesario desgaste para el Fisco y los contribuyentes..."¹¹

En relación a esta última postura considero que la misma es errónea, ya que el funcionario actuante plasma en las actas labradas que su intervención se realiza conforme a las facultades conferidas en el artículo N° 35 inciso g) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998, sus modif. y complementarias), además en el expediente administrativo queda constancia de la orden suscripta por el respectivo juez administrativo, quien autorizó el procedimiento al contribuyente presuntamente infractor.

En otro orden de ideas los doctores Soler y Carrica expresan lo siguiente: "...lo que debe permitir la legislación, en todo aquello que atañe o afecte a los administrados, es la actuación transparente y leal de la Administración Pública a fin de respetar todas las garantías individuales consagradas en la Ley Fundamental. La actividad desarrollada por los inspectores, sin que de ella el contribuyente haya tomado debida nota (v.g. merodear el local o hacerse pasar por comprador), aún en el caso que una ley formal así lo faculte, no puede serle opuesta a éste. En este caso, el precepto legal está en pugna con el principio de publicidad señalado (...) para que el acto administrativo sea regular 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..."¹²

¹⁰ Luis Giangreco; Ob. Cit., Pág. 23.

¹¹ Matinata, Jorge Saverio; "El agente fiscal encubierto", Sup. Act. 16-03-2006, 1, Práctica Profesional 2006-16, 36.

¹² Soler, Osvaldo – Carrica, Enrique. "El agente fiscalizador encubierto", Impuestos 2005-14,57.

Tampoco comparto las ideas citadas en el párrafo anterior ya que considero que no se puede dejar de remarcar que el incumplimiento a las normas de facturación y registración afecta los principios constitucionales de equidad, igualdad, generalidad, solidaridad, etc., dicho comportamiento, como se mencionara en la introducción al presente trabajo, se constituye como una forma de evadir las obligaciones tributarias de carácter obligatorio, y afecta finalmente a toda la ciudadanía, ya que disminuirá los recursos públicos, afectando el presupuesto destinado a los servicios de salud, educación, seguridad, transporte etc.

En virtud a lo expuesto considero que se ha dado cumplimiento al “principio de publicidad” a través de la publicación de la modificación normativa en el boletín oficial, así como la notificación en el domicilio fiscal para que presente el descargo y las pruebas que hacen a su derecho durante el procedimiento sumarial.

En lo que respecta al principio constitucional del debido proceso a mi entender el mismo no sufre vulneración alguna, ya que para la aplicación de la sanción en caso que corresponda se realizará un procedimiento sumario en sede administrativa, quedando abierta la instancia correspondiente de apelación ante los Juzgados competentes.

- Bien jurídico protegido

Entre las diferentes definiciones correspondientes al concepto de bien jurídico tutelado considero apropiada la siguiente “bien vital del grupo o del individuo que en razón de su significación social es amparado judicialmente”.¹³

Corresponde al ámbito legislativo determinar los bienes y valores que por su trascendencia y consideración social resulten merecedores de tutela, convirtiéndose así en un bien jurídico protegido, por consiguiente, las conductas que lo afecten se hallarán sujetas a la pena prevista por la ley para reprimir las referidas acciones.

¹³ Welzel, Hans, Derecho Penal, parte general, Desalma, Buenos Aires, 1956.

Asimismo corresponde al Estado atender necesidades colectivas de la población que benefician a todos los habitantes, el mismo para su existencia y funcionamiento necesita de los bienes que obtiene de los particulares a través de los tributos, es por ello, que adquiere en materia impositiva particular relevancia la violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los particulares.

En atención a lo expuesto en materia tributaria se entiende que el concepto de bien jurídico protegido comprende los siguientes conceptos:

a) La Administración Tributaria: de esta forma se castiga las infracciones a los deberes formales, entendiendo por tales aquellos deberes jurídicos impuestos para que la Administración acceda al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos.

b) La Renta Fiscal: situación en la cual el contribuyente omite la principal obligación a su cargo como es la de ingresar oportunamente y en su justa medida el tributo que le correspondiere.

c) La Igualdad Tributaria: concepto reconocido por la Corte Suprema de Justicia, al entender que a partir de las exigencias de facturación y registración se permite determinar la verdadera capacidad tributaria del contribuyente y ejercer de esta forma el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

En materia de clausuras, sanción impuesta por el artículo 40 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), el bien jurídico protegido en principio lo constituye la afectación del normal desenvolvimiento de las facultades de verificación y contralor fiscal a cargo de la AFIP, si bien también se puede citar otra postura más compleja, la cual sostiene que los bienes jurídicos protegidos serían dos, uno inmediato que sería el mencionado anteriormente y otro mediato consistente en la recaudación fiscal.

Más allá de lo expuesto, la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue categórica sobre el tema, y al respecto existen dos fallos que resultan pilares en esta exposición, se trata de la causa "Moño Azul S.A. s/ley 11.683",

CSJN, sentencia del 15.04.1993” y “Mickey S.A. s/ley 11.683”, CSJN, sentencia del 05.11.1991.

En el primero de los fallos citados se establece que: “la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tal mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva, (...) las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes...”.

En el segundo fallo mencionado se determina lo siguiente: “...el bien jurídico de cuya protección se trata excede el de la integridad de la renta fiscal. En efecto se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión al logro de la equidad tributaria y por ende al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que en lo inmediato, lo hagan por que existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir (...) y que (...) no parece exorbitante que frente a la finalidad reseñada (...) el legislador castigue con la sanción cuestionada (...) aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales...”

Contribuye al presente desarrollo la mención del principio de culpabilidad, entendiendo como tal al juicio de reprochabilidad dirigido hacia el autor de un hecho considerado típico y antijurídico, es decir, tipificado como ilícito en una ley previa constituyéndose a su vez como una violación del Derecho.

La culpabilidad reviste dos formas, siendo una de mayor gravedad, el dolo (es decir voluntad deliberada dirigida hacia la infracción) y otra de menor

gravedad, la culpa (imprudencia, negligencia, impericia en el arte o profesión, inobservancia de reglamentos o deberes).

Este concepto adquiere gran importancia al evaluar argumentos como el expuesto en la causa “Bohemia Norte S.R.L. s/inf. Ley 11.683” Juzgado Penal Económico N° 2, Secretaría N° 4, 26.09.2007, en el cual la defensa apela al principio de insignificancia o bagatella, por lo cual no configura evasión y no implica perjuicio económico para la Administración Fiscal, siendo opinión del Juzgado competente que: “La no emisión implica un incumplimiento de los deberes formales del contribuyente y se encuentra tipificada por el inc. a) del artículo 40 de la ley 11.683 “.

En el fallo referido a la causa “Plaza Asturias S.R.L. s/inf. Ley 11.683”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, Secretaría N° 6, con sentencia de fecha 28.12.2006 el Juez interviniente sostuvo que el bien jurídico protegido se veía afectado por la falta de facturación expresando lo siguiente: “...las normas relativas a la emisión de facturas se establecen para determinar la capacidad tributaria de los contribuyentes y para ejercer el control del circuito económico por el cual circulan los bienes, garantizándose la igualdad tributaria de los responsables. Por lo tanto, por el incumplimiento de los deberes formales establecidos por el organismo se entorpecen las funciones de aquél y se afecta la igualdad tributaria mencionada, toda vez que quienes cumplen las leyes se ven perjudicados económicamente con respecto a aquellos que no las cumplen...”

Situación similar a la mencionada precedentemente se produce en el fallo recaído en la causa “De Campo S.R.L. s/apelación Ley 11.683” , Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1, de Lomas de Zamora, Secretaría N° 2, sentencia del 26.10.2006, en el cual frente al argumento del contribuyente, quien expresara haber entregado al momento de la consumición un comprobante que no reunía las condiciones estipuladas por la normativa vigente, considerando que con dicho proceder no afectaba el bien jurídico protegido, es decir las facultades de verificación y fiscalización para la determinación de la capacidad tributaria ya que los funcionarios podían corroborar los alcances de la operación comercial realizada, el tribunal competente esgrimió: “...tal conducta constituye una

violación a las formas que el organismo fiscal ha fijado para ejercer las funciones de contralor...”

Comparto lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sostener que el bien jurídico protegido en este tipo de situaciones excede al fin recaudatorio, dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que en lo inmediato, lo hagan por que existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir, entiendo resulta un elemento necesario e indispensable dentro de la cultura tributaria en la cual nos encontramos inmersos.

Antecedentes históricos – Derecho comparado:

En las monarquías absolutas de Europa es el contexto en el cual se encuentra el origen del denominado Agente Encubierto, el cual con posterioridad contó con la aceptación por parte de la doctrina y la jurisprudencia, derivando luego en su reconocimiento legislativo.

- EEUU

En Estados Unidos el origen del Agente Encubierto se remonta a la renombrada Agencia Pinkerton, la cual encargaba a ciertos agentes la tarea de infiltrarse en las bandas en el oeste americano, con posterioridad a la Guerra Civil se utilizaron detectives para luchar contra los robos de correos y falsificaciones, ya en el 1930 el propio FBI comienza a utilizar esta técnica.

La opinión vertida por la Magistratura de los Estados Unidos en relación a la utilización de la figura tratada se volcó por la llamada “Teoría Subjetiva”, limitándose a aquellos casos en los cuales un funcionario despierta en otra persona la idea de cometer un delito, permitiendo la intervención de la policía a fin de brindar una ocasión para delinquir, cuando consta que el sujeto ya estaba de antemano decidido a cometer un delito; en caso de no ser así excluye de

responsabilidad penal al provocado que actuó bajo la presión de un funcionario, de esta forma el análisis de la predisposición es fundamental para su resolución.¹⁴

En otro orden de ideas surge la llamada teoría del “entrapment” la cual sostiene que el provocado se encontraría eximido de su responsabilidad criminal en virtud que la concepción y el planeamiento de un delito fue realizada por parte de un funcionario con el único objetivo de que el provocado lo cometa, considerando que dicho acto no habría sido realizado de no ser por el engaño o persuasión del funcionario.

Por otra parte los Tribunales norteamericanos se han inclinado por la postura de que un crimen es un crimen, sea que se haya operado por inducción o no, dejando de esta forma de lado las circunstancias que rodearon el caso, recién se aceptó la defensa denominada del “entrapment” a partir del siglo XX.

Como expone el Dr. Carlos Montoya “...la defensa (de entrapamiento) se encuentra disponible sólo para aquellos que han sido atrapados por inducción de los agentes del gobierno. En el contexto de esta institución, solicitud no es lo mismo que inducción, ya que la primera es un mero requerimiento de un funcionario para interesar al acusado en una actividad criminal. Por contraste, inducción está definida como una conducta del gobierno que lleva a una persona no dispuesta a cometer un crimen; puede estar constituida por persuasión, representación fraudulenta, amenaza, tácticas coercitivas, promesa de recompensa, y estar basada en la necesidad, simpatía o amistad antes de cometer un delito. Si el acusado invoca que un agente de alguna manera lo indujo a cometer un delito, la obligación de impedir la aplicación de la defensa del entrapamiento pesa sobre el gobierno. Por la mera solicitud realizada por uno de sus agentes no está obligado a correr con la carga de la prueba. El acusado debe demostrar que no estaba preparado para cometer un delito cuando se aproximó el funcionario...”¹⁵

- Alemania

¹⁴ “Sorrells vs. United States” (287-U.S. 435), 1932.

¹⁵ Montoya, Carlos D. “Informantes y técnicas de investigación encubiertas”, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 1998, cita a Fred W. Bennet – From Sorrell to Jacobson: Reflections on six decades of Entrapment

Inicialmente la figura tratada fue utilizada sin basamento legal, hasta el año 1992 en el cual se sancionó la Ley de Lucha Contra el Tráfico Legal de Estupefacientes y otras Formas de Criminalidad Organizada. Asimismo se reformuló el Código de Procedimiento Penal en el cual se habilitó la utilización de Agentes Encubiertos en causas penales.

Dichos Agentes eran definidos como miembros del servicio policial con autorización para indagar bajo una identidad alterada otorgada por un período limitado de tiempo.

El tipo de delitos que podía ser tratado bajo este instituto se refieren a los cometidos en el ámbito del tráfico de estupefacientes y de armas, de la falsificación de dinero o valores, en el ámbito de la protección del estado, aquellos cometidos en forma profesional o habitual y aquellos cometidos por medio de una banda o grupo de forma organizada.

Corresponde entonces considerar que si bien el ámbito protegido es el Estado, siendo los recursos tributarios una de las fuentes de financiamiento y sostenimiento del mismo, resultaría el instituto analizado aplicable al delito tributario en la medida que se trate de hechos de relevancia y que exista la sospecha del comienzo de su ejecución.

La opinión de la jurisprudencia alemana sostuvo la legitimidad de la actividad investigativa encubierta debido a la necesidad de una justicia penal más eficaz, recalcando su importancia en función de la aplicación del derecho material y la tutela de los bienes jurídicos por parte del estado de derecho.¹⁶

Asimismo, ha sido el Tribunal Constitucional Alemán el cual en función al uso de este instituto ha aclarado que la admisibilidad de la provocación deberá sustentarse en el fundamento y la sospecha existente contra el provocado, la forma,

Law, and related defenses in Federal Court – Wake Forrest Law Review, vol. 27, 1992, N°4, pág. 843.

¹⁶ “BGH NJW 1984,2300; NJW1980, 1761; NJW 1981,1626; NJW 1986,176” citado por Saccani, Raúl R.; en “El Agente Fiscal Encubierto” Edit. La Ley. Bs. As. 2005, página 20.

intensidad, finalidad e influencia del provocador, la disposición del hecho y las actividades propias del provocado.

- España

La legislación española acoge esta figura a partir de la sanción de la Ley Orgánica 8, de fecha 23.12.1992, la que agrega el art. 263 bis a la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la cual habilita la puesta en circulación de droga con fines investigativos, la entrega vigilada. Con posterioridad, la Ley Orgánica 5, del 13.01.1999, modificó dicha normativa e incorporó el artículo 282 bis el que legisla sobre el Agente Encubierto.

De esta forma los hechos pasibles de poder ser investigados bajo el presente instituto se referían a actividades propias de la delincuencia organizada, de forma tal que al informar en forma inmediata el Juez de Instrucción competente o Ministerio Fiscal al Juez, podrían luego autorizar a funcionarios de la Policía Judicial a actuar bajo identidad supuesta, la cual era otorgada por el Ministerio del Interior por un plazo de seis meses prorrogables, quedando habilitados para actuar en la investigación concreta y participar en el tráfico jurídico y social.

En atención al concepto de “delincuencia organizada” se entiende por tal la asociación de tres o más personas para realizar, de forma permanente o reiterada, conductas que tengan como fin cometer alguno de los siguientes delitos: 1) secuestro de personas, 2) prostitución, 3) contra el patrimonio y el orden socioeconómico previstos en el Código Penal, 4) contra los derechos de los trabajadores previstos en el Código Penal, 5) tráfico de especies, de material nuclear y radiactivo, arenas, municiones y explosivos; 6) falsificación de moneda, 7) contra el Patrimonio Histórico, 8) contra la Salud Pública.

De esta forma puede comprobarse como la legislación española se ha ocupado específicamente de la figura desarrollada: “...no se trata de un delito provocado en sentido estricto, de por sí impune, sino que se concibe como una técnica de investigación, la que refleja una inteligente y prudente adaptación de las

técnicas investigadoras a la clandestinidad y sinuosidad de la delincuencia en cuestión...”¹⁷

- Francia

La postura de la jurisprudencia francesa en relación a la provocación destaca que la actividad del provocador no aniquila la voluntad del provocado, ni suprime la responsabilidad penal de éste, motivo por el cual se considera a la misma como un medio para aclarar un delito, tarea dificultosa con los métodos existentes, como así también un instrumento de indagación y de obtención de pruebas.

- Italia

La figura del Agente Encubierto queda plasmada en la legislación a través del Texto Unico de actualización relativa a los delitos de tráfico de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, aprobada por Decreto Presidencias N° 309, del 09.10.1990, mediante el cual se habilita la adquisición simulada de droga por parte de la policía judicial adscripta a la unidad especializada antidroga, durante operaciones contra el crimen organizado específicamente dispuestas por el Servicio Central Antidroga.

Tras la presentación de la legislación comparada internacional en lo referido al uso de la figura del agente encubierto, se observa que no existen antecedentes en el ámbito fiscal.

- **Antecedentes en la República Argentina**

Con anterioridad a ser recibida la figura del Agente Encubierto en la legislación argentina, la Corte Suprema de Justicia se expidió sobre la misma expresando lo siguiente: “...Que es criterio de esta Corte que el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a

¹⁷ Tribunal Superior, Sala Segunda, rta. 09.10.1987

garantías constitucionales. Una cuidadosa comprensión de la realidad de nuestra vida social común y en especial el hecho comprobado de que ciertos delitos de gravedad se preparan e incluso ejecutan en la esfera de intimidad de los involucrados en ellos, como sucede particularmente con el tráfico de estupefacientes, impone reconocer que esos delitos sólo son susceptibles de ser descubiertos y probados si los órganos de la prevención logran ser admitidos en el círculo de intimidad en el que ellos tienen lugar. Por tal razón, una interpretación prudencial de las garantías procesales contenidas en la Constitución Nacional permite aceptar, bajo ciertas restricciones, el empleo de agentes encubiertos de modo similar al que sólo se admite en otros países en los que las reglas del Estado de Derecho prescriben garantías análogas a las que rigen en la República Argentina; entre los cuales cabe citar a los Estados Unidos (confr. “Lewis v. U.S. 385 US 206) y a la República Federal de Alemania...”, causa “Fiscal vs. Victor Hugo Fernandez”, CSJN, de fecha 11.12.1990.

El argumento expresado encuentra sus bases en la llamada “teoría subjetiva” elaborada por la Corte Suprema de los Estados Unidos, al respecto se expresa el Dr. Raúl Saccani, “...si se verifica en el imputado una inclinación en pos de la conducta punible, no podrá argumentar que ha sido víctima de una trampa ilegal, invocando la defensa del entrapment, toda vez que los agentes del gobierno simplemente aprovecharon las oportunidades o facilidades otorgadas por el acusado.”¹⁸

El reconocimiento en nuestra legislación de la figura tratada se produce a partir de la Ley 24.424, B.O. 09.01.1995, mediante la cual se habilita su utilización, la cual podría ser denominada como agente encubierto, informante, arrepentido o entrega vigilada con el objeto de verificar delitos contemplados por el Régimen Penal de Estupefacientes, Ley 23.737, B.O. 21.09.1989 y el artículo 866 del Código Aduanero, es decir vinculada al tráfico ilícito de drogas.

Específicamente la normativa citada estipula lo siguiente:

Artículo 6º: incorpórase como art. 31 bis a la ley 23.737, el siguiente: “Art. 31 Bis. Durante el curso de una investigación y a los efectos de comprobar la comisión de algún delito previsto en esta ley o en el artículo 866 del Código

¹⁸ Saccani, Raúl R.; “El Agente Fiscal Encubierto”, Edit. La Ley, P.B.A., 2005, pág. 35.

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:

a) Se introduzcan como integrantes de organizaciones delictivas que tengan entre sus fines la comisión de los delitos previstos 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 obtenga, será puesta de inmediato en conocimiento del juez.

La designación del agente deberá mantenerse en estricto secreto y en aquellos casos en los cuales fuera imprescindible aportar como prueba la información personal del agente, éste declarará como testigo.”

Artículo 7º: Incorpórase como artículo 31 Ter. el siguiente: “Art. 31 Ter. : No será punible el agente encubierto que como consecuencia necesaria del desarrollo de la actuación encomendada, se hubiese visto compelido a incurrir en un delito, siempre que éste no implique poner en peligro cierto la vida o la integridad física de una persona o la imposición de un grave sufrimiento físico o moral a otro.”

En igual sentido que la Corte Suprema se han expedido las Cámaras Nacionales de Casación Penal, alineadas en la doctrina expuesta mediante la causa “Fiscal c/. Víctor Hugo Fernández”, centrando su argumentación en la imposibilidad de lograr el éxito de la investigación por otros medios, como así también que el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales.

En igual sentido se expresa la Cámara Nacional de Casación Penal, al manifestar: "...sin infringir las limitaciones que en materia de valoración de prueba tiene este tribunal, que la afirmación del sentenciante, relativa a que los preventores "provocaron" el accionar del imputado, resulta totalmente infundada pues de tales piezas surge, en principio, la afirmación contraria, es decir, que Sanabria ya estaba motivado a cometer el delito aún antes de conocer los agentes que actuaron en forma encubierta.", fallo "Sanabria", CNCP, Sala IV, el 11.09.1997.

Sobre el particular expresa el Dr. Marcos Sequeiro en su obra, "...al contemplar que algunos delitos sólo son susceptibles de ser descubiertos y probados si los órganos encargados de su prevención logran ser admitidos en el círculo de la intimidad en el que ellos tienen lugar, algunos sistemas legales permiten al juez designar, por resolución fundada, a agentes de las fuerzas de seguridad en actividad, para que se introduzcan en forma encubierta como integrantes de organizaciones delictivas, a fin de obtener información sobre sus integrantes, funcionamiento, financiación, etc., por estos tiempos son muchos los países que la reconocen en su legislación: Francia, Alemania, Estados Unidos de América, Italia, España, Bolivia, Chile, etc...."¹⁹

- **Debate parlamentario**

La idea central impulsada por la reforma que introduce la figura del agente encubierto es lograr que la misma cumpla un doble rol, como bien expresan los Doctores. Sferco J.M. y Nercellas M. en su obra "...primero como testigo directo y privilegiado de un hecho visto y oído por él, y luego como "fedatario" para ratificar la autenticidad de dicho hecho en el ejercicio de las potestades legales atribuidas por el inciso g) del artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998, sus modif. y complementarias), con tales presupuestos se quiere que simples hechos se conviertan en hechos jurídicos con validez penal."²⁰

¹⁹ Sequeira, Marcos A.; Ob. Cit.

²⁰ Sferco José María y Nercellas Marta, "Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales", Errepar, 2006, Pág. 108.

Dicho pensamiento se plasma en el mensaje adjunto al proyecto de ley elevado al Congreso de la Nación por parte del Poder Ejecutivo, el cual es citado por el Dr. Néstor Cáceres en su artículo, "...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 (...) 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 la facturación, requiriéndose relevar al agente verificador 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)"²¹

Como se expresa en el párrafo anterior, la motivación de los ideólogos de la reforma, intenta alcanzar un efectivo control de la facturación y la consiguiente sanción de las irregularidades, entendiendo que dicho objetivo sólo puede lograrse mediante la presencia del personal fiscalizador en el momento en que sucede la operación en aquellos lugares sobre los cuales existan antecedentes.

Conforme lo expresara el propio Administrador Federal, Dr. Alberto Abad en reportajes concedidos y en aclaraciones realizadas ante los parlamentarios, "... se trabajará sólo sobre casos en los que se recibieron denuncias o cuando hay evidencia reiterada de no emisión de facturas. La idea de este inspector, que no es ni encubierto, ni espía, se hace bajo absoluto control, todo será planificado y no va a hacer ninguna fiscalización si no hay una orden de un juez administrativo. Así no hay margen para arbitrariedades o ilícitos..."²²

En relación al propio debate parlamentario, el mismo se inició el 06.04.2005 en la Cámara de Diputados, existiendo partidarios y opositores de la presente medida, los argumentos mayormente escuchados giraban en torno a la necesidad de buscar herramientas para combatir la evasión, sin dotar de poderes ilimitados a la Administración Fiscal.

²¹ Cáceres, Néstor; "Se incorpora la figura del "agente encubierto" en materia fiscal", PET 2005, 237.

²² Alberto Abad; Seminario organizado por Infobae Profesional, 08.06.2005.

Asimismo varias opiniones expusieron que dotar de tal margen de discrecionalidad a los funcionarios de la AFIP era una herramienta un tanto peligrosa y demasiado riesgosa, es decir que se manifestó como preocupación mayoritaria la arbitrariedad con la cual se podía hacer uso de esta nueva herramienta y la falta de equidad.

Dentro de las posturas escuchadas se puede citar la exposición realizada por el diputado por Jujuy – Carlos D. Snopek – quien manifestó “...uno de los elementos negativos que existen en el ámbito de la recaudación de los tributos en nuestro país es la falta de cultura tributaria (...) las facturas no se emiten en forma sistemática en nuestro País (...) Tenemos que empezar a armar la cultura tributaria de ambas partes, de quien emite y de quien es el comprador en la etapa final de manera que terminemos con esta problemática (...) El inspector fedatario (...) no va a ir siguiendo un recorrido errático caminando por las calles sin más (...) va a trabajar en función de previas circunstancias detectadas...”

En otro orden de ideas expuso el diputado por la Provincia de Jujuy – Miguel Giubergia – “...el combate frontal de la evasión debe hacerse dentro de la ley y del respeto de los ciudadanos y de los contribuyentes (...) se pretende otorgar facultades sumamente ilimitadas a la AFIP (...) con esta incorporación se está dejando en una situación de absoluta y atroz indefensión a los contribuyentes...”

El diputado por la Provincia de San Luis – Claudio Poggi – expresaba “...esas herramientas no deben avasallar los derechos de los ciudadanos contribuyentes, fomentar la ineficacia de los organismos de recaudación, ni encubrir las deficiencias operativas del organismo de recaudación ...”

Asimismo, el diputado por la Provincia de Entre Ríos – Juan C. Godoy – manifestó: “...me interesa que exista una precisión sobre el juez administrativo en cuanto al incremento de las facultades de verificación ...”

De las expresiones hasta aquí expuestas, se entiende que la evaluación o consideración que debería hacer el juez administrativo que ordene el inicio de un

procedimiento de este estilo, debería ser efectuada con sumo cuidado, sin arbitrariedades, ajustándose en forma exclusiva a aquellos casos en los que exista indicios de una conducta disvaliosa por parte del contribuyente.

Luego de su aprobación en la Cámara de Diputados el proyecto fue enviado al Senado de la Nación donde comienza a ser tratado el 01.06.2005, en su debate se puede citar las expresiones vertidas por el senador oficialista, Jorge M. Capitanich, quien al referirse a la posibilidad de utilizar la figura del agente encubierto por parte de los agentes de la AFIP manifestó lo siguiente: "... en realidad estaba la posibilidad de que cualquier agente de la AFIP, cualquier inspector fuera a hacer el procedimiento sin las garantías correspondientes (...) son 13.000 las denuncias por año que recibe la AFIP con respecto a un restaurante, una tintorería, un local comercial, que no extiende la factura correspondiente (...) la Administración Federal de Ingresos Públicos hizo un focus group, que determinó por qué la gente no pide factura, la respuesta prácticamente unánime, indica que la gente no la solicita – casi en un 90 por ciento de los casos- porque tiene vergüenza (...) lo que planteamos es la necesidad de establecer una estrategia alternativa que permita mejorar la capacidad de otorgamiento de la factura..."

Por su parte el senador Pedro Salvatori oportunamente expuso lo siguiente: "En esta norma aparecen disposiciones de carácter coercitivo, que en algunos casos superan los principios que se enuncian en la Constitución Nacional (...) el agente de la Administración de Ingresos Públicos al participar del acto es quien induce a cometer el delito. Esta figura es conocida en el derecho como agente provocador. Entendemos que la actividad del funcionario debe mantenerse dentro del Estado de Derecho"

Asimismo expresaba la senadora Escudero: "El cuarenta y cinco por ciento de la población está bajo la línea de pobreza, y si comen y sobreviven es gracias a que existe cierta actividad informal. Por lo tanto, formalizar esa actividad requiere de estímulos y de incentivos. Caso contrario, esto tendrá un efecto bumerán que terminará por excluir de la formalidad a las pymes, que no pueden pagar a un tributarista o a un abogado para presentar diariamente los recursos (...) en consecuencia, este proyecto realmente tendrá un impacto absolutamente negativo."

En relación a determinadas aclaraciones que fueron solicitadas al Administrador Federal de Ingresos Públicos, Lic. Alberto Abad, el senador López Arias informaba: “ Hoy mantuvimos una reunión con el administrador de la AFIP (...) respecto de muchas inquietudes que requerían cierta aclaración, hemos recibido el compromiso del señor administrador general 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 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.”

Finalmente se da la votación del proyecto, quedando sancionado el mismo, cursándose las notificaciones correspondientes.

• **Garantías constitucionales**

La posible violación a los derechos y garantías constitucionales ha sido el aspecto que a mi entender suscitó las mayores críticas, es por ello que dedico un apartado especial a su desarrollo.

La tensión que naturalmente existe entre los principios del Estado Constitucional de Derecho y la investigación de la verdad no es privativa de la esfera penal fiscal, pero es necesario que desde dicha tensión se logre alcanzar el equilibrio, por lo cual el Estado no puede recibir poderes ilimitados en pos de metas recaudatorias, dicha actividad es sólo un medio para alcanzar un fin.

La Constitución pretende armonizar la supuesta contradicción entre el interés individual - proteger la libertad y los demás derechos de la persona - y el social - castigar al verdadero culpable - y son las normas procesales las que deben efectivizar dicha armonía recordando que ambos intereses son públicos.

Varias fueron las posturas que remarcaron los límites en relación a las atribuciones dadas al Estado, de la siguiente forma se expresaron los Dres. Sferco y Nercellas en su obra: "...los derechos y garantías individuales son el férreo límite a los poderes del Estado; ninguna necesidad coyuntural puede desconocer dicho ineludible postulado (...) Es evidente que los apuros coyunturales de la administración pública se utilizan como excusa para agredir los pilares esenciales del Estado Democrático de Derecho (...) ni la eficacia ni la inmediatez en la reacción estatal, pueden excusar una actividad irregular."²³

"Sabemos que los objetivos del Estado son puestos en crisis cuando sus recursos económicos no alcanzan para realizar los planes necesarios para cumplirlos (...) pero tan importante función de los dineros tributarios no autoriza a que sean cobrados de cualquier manera."²⁴

Los Dres, Corti, Calvo y Luis se expresan de la siguiente forma: "...El fin lícito no justifica los medios ilícitos. Las reformas legislativas y el accionar administrativo deben dirigirse a erradicar los bolsones de privilegio fiscal y no a introducir elementos de clandestinidad propios de períodos nocturnales ..."²⁵

Existen posturas, como ser la expuesta por los Dres. Salvo y Stok, que sostienen que la presente figura persigue exclusivamente fines recaudatorios: "...el ejercicio de las facultades a las cuales se refiere tal reforma repercutirá mayoritariamente en relación con los pequeños comercios. Por lo tanto, seguramente, no se logrará el efecto deseado respecto de la recaudación y del consiguiente engrosamiento de las arcas estatales ..."²⁶

²³ José María Sferco y Marta Nercellas; "Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales", Edit. Errepar, Bs. As. 2006, Pág. 6 – 19.

²⁴ José María Sferco y Marta Nercellas; Ob. Cit, Pág. 11, cita de Horacio G. A. Corti; "La actividad financiera desde la Constitución"; Editorial La Ley, 1995, Pág. 660.

²⁵ Corti, Aristides H. - Calvo, Rubén A. – Luis, Claudio E; "Los nuevos instrumentos penal tributarios en la reforma de la ley 11.683 (abusos, errores, aciertos y omisiones)" Impuestos 2005-14, 51.

²⁶ Salvo, Mario – Stok, Leandro; "El agente encubierto y los delitos de bagatela", Periódico Económico Tributario 2005-,321.

El Dr. Jorge Matinata expresa el siguiente pensamiento "...se destaca una política tributaria claramente regresiva, atendiendo al segmento de pequeños contribuyentes a los que esta "herramienta" de control está dirigida..."²⁷

Por su parte la posición esgrimida por la Confederación Argentina de la Mediana Empresa sostenía lo siguiente "...el agente encubierto significa un nuevo atropello sobre los derechos de los contribuyentes, si es un juez administrativo quien puede dar la autorización para concurrir a los comercios seleccionados, esta situación no representa la tutela efectiva del derecho de todo contribuyente, concentrando poder en la AFIP, avasallando los derechos constitucionales..."²⁸

De igual forma se manifestó el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el cual expresa "...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", pueda inducir al sujeto pasivo de la obligación tributaria a no emitir y entregar la factura o documento equivalente..."²⁹

La Dra. Graciela Manonellas plantea los siguientes interrogantes al desarrollar el análisis de la figura: "...¿en cuantos casos será necesaria su utilización, cuando sin duda, la Administración Federal de Ingresos Públicos cuenta con otros mecanismos, de que manera, para qué tipo de infracciones, con qué contribuyentes?"³⁰

También expone su postura, en este caso a favor de la figura analizada, el Dr. Rodolfo Spisso "...el flagelo de la evasión fiscal que corrompe el principio de solidaridad social exige el debido cumplimiento en tiempo y forma, de las

²⁷ Matinata, Jorge Saverio. Ob. Cit.

²⁸ Comunicado de prensa del 09/06/2005. Ver <http://WWW.redcame.org.ar/comunicado.php3?id=392>.

²⁹ Informe de fecha 11/03/2005 dirigido a las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso Nacional.

³⁰ Graciela Manonellas; "El agente fiscalizador y su incorporación en la Ley 11.683", Doctrina Tributaria Errepar, N° 293, Agosto 2004, Año XXIII, Pág. 764.

obligaciones tributarias, y al logro de ese objetivo la figura del agente encubierto, en la forma que se encuentra regulada en la ley 11.683, constituye un instrumento eficaz que no lesiona derechos de orden constitucional. En suma, una buena sentencia que, (Cafhelar S.A. Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 2, 05-04-2006) sin prejuicios, rechaza los cuestionamientos constitucionales articulados por el imputado, revalorizando un instituto que ciertamente no afecta gravemente el bien común y la buena fe contractual, como con desmesura y falta de objetividad se ha intentado sin suerte cuestionar la innovación legal.”³¹

A partir de las diferentes posturas analizadas entiendo que existe una clara preocupación sobre la posibilidad de violación de los derechos y garantías constitucionales ampliamente compartida, es decir, nadie desconoce como punto de partida la necesidad de que el Estado no puede resultar beneficiario de la ilegalidad o ilegitimidad que causen sus funcionarios.

A mi entender existen grandes discrepancias en el alcance otorgado a los conceptos que podrían ser violentados conforme la postura adoptada, como ser ¿Cuál es el alcance del derecho a la intimidad? ¿Cuál sería el límite en el cual debería entenderse que dicho derecho es violado o no?, como así también en el entendimiento sobre si el organismo recaudador tiene medios verificadores suficientes para abordar su tarea.

Considero que algunas de las posturas expuestas en el presente apartado resultan extremadamente sesgadas, llegando a olvidar que existe un procedimiento reglado del cual no puede apartarse la Administración a través del desempeño de sus funcionarios, como ser el procedimiento de multa y clausura, el mismo no es una novedad ya que dichas sanciones se encuentran normadas desde sus orígenes en la Ley de Procedimiento Fiscal.

A modo de resumen detallo a continuación aquellos preceptos constitucionales que presentan mayores cuestionamientos frente a la figura tratada:

³¹ Spisso, Rodolfo R., “El agente encubierto en materia tributaria”, La Ley 2006-C, 764.

Proporcionalidad

Existen quienes argumentan la falta de proporcionalidad de la sanción, expresando lo siguiente "...no existe equilibrio entre el daño social que puede generar la conducta investigada y la adopción de medidas limitativas de los derechos..."³²

En mi opinión considero que el perjuicio que ocasiona la falta de facturación por parte de los contribuyentes en relación al bien jurídico tutelado, es decir "el debido control del circuito económico" es de relevancia, por lo cual entiendo que de existir antecedentes que proporcionen información en este sentido se justifica la aplicación de figuras como la tratada.

Este principio fue acompañado del principio penal "Non bis in idem" al momento de discutir que se aplicaba para una misma infracción dos sanciones a mismo hecho y sujeto, que era la multa y por otro lado la clausura del establecimiento, sin embargo, frente a la variada jurisprudencia existente, el legislador incorporó a través de la Ley N° 26.044 publicada en B.O. el 06.07.2005 dentro del artículo 49 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 sus modif. y complementarias) la facultad del juez administrativo de eximir parcialmente al sujeto pasivo conforme la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

Asimismo corresponde citar la posición adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al establecer que el principio de "non bis in idem" prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas, Causa "Moño Azul S.A. s/Inf. Ley 11.683", CSJN, de fecha 15.04.1992.

³² Carlos Arturo Ochoa; "El agente provocador fiscal", Periódico Económico Tributario, Año XIV, N° 332, Cap. V.

Derecho a la intimidad

En el Art. 19 de nuestra Constitución se proclama el mencionado derecho referido a la protección de la cual gozan las acciones privadas en la medida que no afecten al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero.

En igual orden de ideas, se introduce mediante la reforma constitucional realizada en el año 1994 mediante Ley 25.326 la figura del “habeas data”, la cual posee como objetivo la protección de los datos personales asentados en archivos, registros, bancos de datos u otros medios técnicos de tratamiento de datos, sean estos públicos o privados.

De esta forma, si bien la administración tributaria se puede nutrir de información sobre los contribuyentes originada en diversidad de fuentes en función al poder de policía que detenta, debe recordar que dichos datos gozan de una doble protección, en primer lugar la obligación de guardar secreto establecida por el instituto del secreto fiscal que le impide que dicha información llegue a terceras personas y por otro lado los derechos que le asisten a toda persona de solicitar judicialmente la exhibición de los registros en los cuales se encuentra incluido, derecho establecido mediante la Ley de “habeas data”.

El derecho a la intimidad como género se caracteriza por la defensa de la privacidad, del honor, la imagen, la reputación, la identidad, entre otros es el fundamento de la garantía que tutela el “habeas data”.

Conforme el concepto anteriormente enunciado, considero que la verificación en el domicilio comercial y/o conceptualizado como domicilio fiscal del cumplimiento de las normas reglamentarias sobre facturación y registración no ataca dato alguno clasificado por la norma como “sensible” y por lo tanto protegido.

Existen otras posturas que sostienen que la aplicación de la presente figura vulnera el derecho a la intimidad, específicamente al ingresar un funcionario público a un comercio sin identificarse, alterando de esta forma principios básicos de convivencia.

En este orden de ideas expone el Dr. Raul Sacconi en su obra: "...si el contribuyente libremente elige al agente fiscalizador como medio para el incumplimiento, y luego este exterioriza esa voluntad en un acta que se utilizará como prueba, mal podemos hablar de una violación al derecho bajo análisis, toda vez que formaba parte del riesgo inherente a la elección de ciertas personas como depositarias de la complacencia o connivencia en la no emisión de la factura (...) distinto es el caso que se presenta cuando es el propio Estado – a través de un funcionario de la AFIP – quien deliberadamente promueve la confianza de un sujeto, con la finalidad que este caiga en el incumplimiento reprimido por la norma. Esto sí que supone una lesión del derecho..."³³

En diferente sentido se expresa el Dr. Osvaldo Soler "...la 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 esas garantías..."³⁴

Similar posición asumen los Dres. Bertazza y Marconi en su obra: "No supera la norma el test de constitucionalidad, ni el de legitimidad y menos aún el de obrar ético del Estado (...) no se puede exigir un obrar ético al contribuyente, si el Estado no actúa de la misma forma."³⁵

Sobre esta cuestión el Colegio de Abogados de Capital Federal en oportunidad de recibir un requerimiento de información sobre datos de sus matriculados interpuso un amparo ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual interpretó que los datos filiatorios, así como la fecha de matriculación profesional no son datos privados ni provocan ningún perjuicio a los bienes protegidos como lo que fueron citados.

³³ Sacconi Raúl R.; Ob Cit., Pág. 52.

³⁴ Soler, Osvaldo; "El agente encubierto ante la reforma de la ley de procedimiento", *Novedades Fiscales*, en diario "Ámbito Financiero" del 19-04-2005.

³⁵ Bertazza, Humberto – Marconi Norberto; "Sobre el nuevo agente fiscalizador", *Práctica Profesional*, pags. 17-21.

Otros doctrinarios sostienen posiciones contrarias a las expuestas, entendiendo que no se alcanza a violar el derecho a la intimidad, porque la actividad estatal se desarrolla en un ámbito semipúblico, frente a lo cual cabría preguntarse, ¿cual es el alcance de la llamada privacidad?, ¿es sólo lo que expresa el texto constitucional, es decir el domicilio, la correspondencia y los papeles privados?, hay quienes opinan que en un local comercial o en una oficina de acceso público, el ejercicio del derecho de exclusión se efectiviza en forma diferente aplicando el llamado derecho de admisión y permanencia.

En conclusión considero que mientras el agente encubierto proceda conforme lo establece la normativa, y no como un agente provocador, la esfera de intimidad del contribuyente no se encontraría vulnerada y la ampliación de poderes otorgados al Fisco no se encontraría en pugna con un derecho proclamado en nuestra Carta Magna.

Debido proceso – Prohibición de autoincriminación

La actividad de los funcionarios cuando interfiere en la conducta de los individuos y restringe su libertad, se encuentra limitada por reglamentaciones específicas, nuestra Constitución atiende dichas situaciones en su Artículo 18, expresando entre otras cosas lo siguiente: “...ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (...) nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (...) es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...”³⁶

Para violentarse el principio del debido proceso el contribuyente debe verse impedido de poder ejercer su defensa, argumento que no ha tenido buena recepción en la justicia, en este sentido se expresa el siguiente fallo: “... ni en el acta ni por las restantes actuaciones de la presente causa, se impidió que la defensa aportara las probanzas en las cuales poder sustentar, a contrario de lo expresado por el acta, que la operación de venta constatada había sido facturada, razón por la cual no se advierte lesión alguna al derecho de defensa en juicio por la cual se

verifique el perjuicio concreto, necesario para una declaración de nulidad.”, causa “El Olmo S.R.L. s/inf. Ley 11.683” del Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 3, Secretaría Nº 5, sentencia del 25.03.2008.

En mi opinión considero que la aplicación de la figura tratada no vulnera el principio del debido proceso, ya que el contribuyente goza de las instancias necesarias para ejercer su derecho de defensa, el procedimiento prevé las instancias necesarias para ejercer dicho derecho.

Más allá de lo expuesto existen doctrinarios con opiniones diferentes, como ser los Dres. Sferco y Nercellas quienes expresan lo siguiente: “Lo prohibido no es solamente la declaración – como manifestación verbal – obtenida con engaño y coacción, sino que el engañado le provea al Estado cualquier prueba en su contra (...) Impedir que el individuo conozca que está siendo objeto de una inspección es simultáneamente impedirle que ejerza ese derecho, y por ello, esa actuación no puede ser el antecedente de efectos jurídicos válidos”³⁷

A mi entender la opinión expuesta en el párrafo anterior posee un error de interpretación, se habla del desconocimiento del desarrollo de una “inspección”, cuando en realidad se ha desarrollado un procedimiento administrativo que genera efectos entre las partes y que obligatoriamente debe ser notificado al sujeto pasivo en el alcance temporal e impositivo que tendrá, incluso el incumplimiento a ésta publicidad puede generar la nulidad del procedimiento con las respectivas sanciones administrativas al funcionario actuante.

El agente encubierto simplemente verifica el cumplimiento de ciertas normas reglamentarias de carácter obligatorio, facultad que goza del principio de legalidad.

En relación a la posibilidad de autoincriminación por parte del contribuyente, existen posiciones que sostienen que no existiría autoincriminación en la medida que el funcionario se abstenga de cualquier tipo de coacción orientada

³⁶ Artículo 18 de la C.N.

³⁷ Jose Mará Sferco y Marta Nercellas; Ob. Cit, Pág. 36 / 39.

a la conducta infraccional o a la confesión de culpabilidad por parte del fiscalizado, siempre se dependerá de la libre voluntad del contribuyente.

Asimismo cabe recordar que hablar de autoincriminación corresponde cuando el sujeto verificado manifiesta en acta hechos que lo hacen punible de sanción, a su vez variada jurisprudencia ha dicho que este principio constitucional sólo es aplicable en el ámbito tributario penal, y no en el ámbito administrativo como ocurre con la figura bajo análisis.

En este orden de ideas se expide la Corte Suprema de Justicia al establecer: "...lo que se encuentra prohibido por la Constitución es coaccionar física o moralmente a un sujeto con el objeto de lograr expresiones que debieran provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de índole material y fue provista voluntariamente por el acusado."³⁸

Durante el tiempo que lleva la aplicación de la figura tratada se han realizado diferentes defensas en las cuales se desarrollaron planteos de inconstitucionalidad de la norma, obteniendo los resultados que se exponen a continuación:

En la argumentación expuesta por el contribuyente en la causa "De Campo SRL" se sostiene que el procedimiento utilizado no sería el correcto ya que existirían otros medios más idóneos de fiscalización para corroborar la presunta falta de facturación, como así también que la utilización de este tipo de figuras afecta la moral y dignidad de los individuos, violándose en consecuencia la intimidad de los comerciantes ya que no pueden ejercer libremente el derecho de admisión o permanencia, como así tampoco el ejercicio de la privacidad dentro de su propiedad. Finalmente, en opinión del juez de la causa que no se logra desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco, exponiendo las siguientes razones: "...Por otra parte, tampoco ha mediado violación alguna a la intimidad o a la privacidad del contribuyente mediante el procedimiento llevado a cabo por los funcionarios del organismo fiscal, toda vez, que encuentro adecuada fundamentación y la actuación de los mismos a las exigencias legalmente

establecidas. El hecho de que en el seno de la intimidad y privacidad del contribuyente, como es su comercio, ingrese un funcionario que no se identifica como tal, sino que hace las veces de contribuyente, no denota violación de los derechos bajo análisis, siempre que no exista inducción de conducta alguna respecto del infractor que, en la especie, actuó como si se tratara de un contribuyente más, sin haber mediado coacción de ninguna naturaleza. Que el derecho de admisión y permanencia que goza el contribuyente del local, está sujeto a la verificación y fiscalización del Estado, que para ello utiliza un conjunto de reglas y procedimientos autorizados por la normativa vigente y previstos por el legislador.”, causa “De Campo S.R.L. s/Apelación Ley 11.683” Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de Lomas de Zamora, Secretaría N° 2, de fecha 26.10.2006.

En sentido similar se expresa el Juzgado interviniente en el siguiente fallo “...La interpretación y la aplicación de las disposiciones legales deben tender a la validez constitucional de aquellas, pues la declaración de inconstitucional es un acto de suma gravedad institucional, debido a que las leyes debidamente sancionadas y promulgadas – o sea dictadas con los mecanismos previstos por la Ley Fundamental – gozan de una presunción de legitimidad que, en principio, opera plenamente y que obliga a ejercer aquella extrema atribución con sobriedad y prudencia cuando la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable, de lo contrario se desequilibra el sistema constitucional de los tres poderes, que no está fundado en la posibilidad que cada uno de ellos actúe inmiscuyéndose en la función de los otros en que lo haga con la armonía que se exige para el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto por las normas constitucionales y del poder encargado de dictar la ley. Que, el cuestionamiento referido a que la autorización para que aquellos funcionarios actúen deba ser impartida por el órgano jurisdiccional, tampoco puede prosperar. Mientras exista revisión judicial suficiente no se advierte lesión constitucional alguna.”, causa “Mente Abierta S.A. s/infracción Ley 11.683”, Juzgado en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 4, de fecha 27.03.2006.

³⁸ Raúl R. Saccani; Ob Cit., Cita fallos de la CSJN, 255:18.

Considero que si bien varios doctrinarios o defensas han expuesto planteos dirigidos a probar la inconstitucionalidad de la presente figura, los mismos no han logrado demostrar en forma concreta que se ha producido una lesión o agravio a un derecho constitucional, quedando reducidos a meras expresiones sin resultado alguno.

Comparto lo expresado en el fallo “Mente Abierta S.A.” al sostener que se produciría una intromisión por parte del Poder Judicial en el área del Poder Legislativo en la medida que no analizara este tipo de planteos con la debida seriedad y de alguna forma se dejara influenciar por una práctica forense.

Inviolabilidad de la propiedad privada – domicilio

Referido al respeto que el ente fiscal debe mantener frente al derecho de propiedad garantizado por el Art. 14 y la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia y los papeles privados garantizado a través del Art. 18 de nuestra Carta Magna, situación que alguna parte de la doctrina entiende sería violentada al momento de ingresar funcionarios al domicilio del contribuyente sin la debida identificación.

Entiendo que dicho proceder más allá de estar respaldado por la disposición legal, hace al sostén de la figura analizada, ya que carecería de eficacia en la medida que el agente se identificara en forma previa.

Asimismo cabe mencionar que en ningún momento el contribuyente pierde el derecho de admisión que ejerce sobre su comercio o local, por lo cual, si bien desconoce la verdadera identidad de los agentes fedatarios puede decidir admitirlos o no en su calidad de consumidores como podría hacerlo con cualquier otro cliente que se presentara.

Se vincula al tema tratado el fallo producido en la causa “Sténico, Gustavo”, emitido por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, con fecha 30.08.2008, en el cual el Fisco accedió a información obrante en los sistemas

informáticos de la empresa contando con la anuencia de los responsables de la misma, proceder cuestionado con posterioridad por la defensa del contribuyente argumentando que los funcionarios deberían haber contado con orden de allanamiento en forma previa a retirar la información de la firma, por lo cual se habría vulnerado el derecho de propiedad que asiste al mismo, debiendo en conclusión anular el procedimiento y la determinación de deuda notificada.

En dicho fallo el Tribunal Fiscal avaló el proceder del Fisco con el siguiente argumento, “si bien el ente fiscal debe observar, en oportunidad de su ejercicio, una conducta razonable y respetuosa de las disposiciones procedimentales que hacen a la seguridad jurídica, entendemos que el "allanamiento" supone la inexistencia de consentimiento por parte de la persona que tiene derecho a excluir a terceros de su domicilio, por lo que al haber consentido el procedimiento al momento de su realización, su anuencia no se presenta como obstáculo jurídico...”, asimismo expuso que igual criterio ha sostenido la Corte Suprema de Justicia que en numerosos pronunciamientos a dicho que "...el allanamiento de domicilio supone una actividad dirigida a vencer la voluntad de su titular, de modo que al haber prestado éste válidamente su consentimiento para el ingreso de la autoridad a su morada, no resultaban de aplicación los Arts. 188 y 189 del Código de Procedimientos en lo Criminal entonces vigente, pues la diligencia no importaba un allanamiento de domicilio" (Fallos 311:836).

• **Conclusión**

Considero que la figura desarrollada “Agente encubierto” al tratarse de una ley debidamente sancionada y promulgada goza de presunción de legitimidad, operando plenamente, debiendo en caso de corresponder ser cuestionada con la mayor prudencia posible, ya que se podría atentar contra el equilibrio constitucional de los tres poderes.

Si los planteos propuestos por varios doctrinarios derivan, en una crítica sobre el tratamiento brindado al proyecto en el Congreso de la Nación o en los cuestionamientos que nuestros representantes se permitieron realizar sobre el mismo, me pregunto si dichas observaciones no responden a un interrogante aún mayor, es decir, si estamos conformes sobre la representación que realizan nuestros Diputados y Senadores, lo cual excede el propósito del presente trabajo.

Retornando al análisis puntual de la figura elegida, coincido con quienes consideran que la falta de emisión de factura es hoy un problema real que la Administración Fiscal debe afrontar, en forma opuesta a alguno de los argumentos citados, que entienden que muy pocos contribuyentes dejan de emitir factura, en especial cuando su cliente se trata de una persona desconocida, situación en la cual ignorarían los derechos que posee el resto de la ciudadanía.

A partir de este punto, me cuestiono sobre los límites y la eficacia que poseen las herramientas que hoy están al alcance del Fisco para detectar la falta de emisión planteada, considerando que los medios actuales no resultan suficientes para su detección y abordaje, fundamentalmente en el comercio al por menor o servicios, siendo estos rubros los principales destinatarios de la herramienta en cuestión.

En relación a uno de los puntos que mayor interés me suscitaba, es la posibilidad de agravio de algún derecho o garantía constitucional, al entender que en la medida que esta herramienta se utilice con las limitaciones que se han expuesto, en relación a la autorización expresa por parte de juez administrativo y la existencia de antecedentes suficientes, no existiría violación alguna, lo cual considero es ratificado al existir revisión judicial suficiente.

Sí adquiere relevancia que la utilización del agente fiscal encubierto no debiera ser generalizado, sino requerir en forma imprescindible de justificación.

Mi postura sobre el tipo de antecedentes a considerar, limitaría el uso de las denominadas "denuncias anónimas", ya que si bien la jurisprudencia avaló su uso, afirmando que de no mediar el acta de comprobación dicha denuncia no es

suficiente para el origen del sumario, entiendo que su utilización no reviste la seriedad que los procedimientos realizados por la Administración requieren.

A mi parecer debería recordarse que el proceder del funcionario dentro del procedimiento tratado es fundamental para que dicha herramienta no se desvirtúe, debiendo mantenerse en todo momento neutral, ya que de traspasar este límite correría peligro de convertirse en el llamado “agente provocador” con el consiguiente riesgo de violentar derechos y garantías constitucionales.

El fin del agente encubierto designado es realizar una verificación basada en los antecedentes recibidos, su objetivo no es tipificar la infracción, sino que ésta debe surgir como consecuencia del procedimiento.

Comparto la postura que afirma que este tipo de figuras se encamina hacia la búsqueda de un cambio de conducta, específicamente al cumplimiento voluntario de las normativas de facturación y registración, lo cual una vez logrado permitiría fijar bases para el logro de objetivos de mayor nivel, como ser, que el sujeto pasivo que registre sus operaciones y luego sea objeto de una auditoría fiscal haya trabajado y volcado datos fidedignos en sus declaraciones juradas.

Particularmente creo que nuestra cultura tributaria presenta importantes falencias y el reconocimiento de las mismas no implica ignorar situaciones de coyuntura o de sistema político-económico que contribuyen a su existencia.

La Administración Fiscal tiene mucho por mejorar, pero así alcance su óptimo de eficiencia no podrá modificar determinadas pautas culturales si variables de otra índole no participan e influyen en este proceso de cambio, me refiero al cumplimiento efectivo por parte del Estado de las funciones que nuestro sistema le ha asignado, ya sea desde el lugar de proveedor o de contralor, me refiero a las áreas de seguridad, educación, salud, etc.

Asimismo tampoco corresponde ignorar los altos niveles de corrupción que nuestro sistema ha alcanzado y que de ninguna manera contribuyen al logro del cambio cultural planteado.

La Administración Fiscal si bien no puede encargarse de la totalidad de estas variables, ni compete a la misma, tampoco resulta de utilidad su desconocimiento, ya que al momento de plantear su propia gestión podría cometer el error de plantearse objetivos inalcanzables.

El hecho de mencionar que un cambio cultural como el citado anteriormente no es alcanzado en forma exclusiva con la utilización de herramientas como la desarrollada en el presente trabajo, implica comprender que forma parte de un abanico de medidas y de logros, que necesariamente deben ser acompañados por otros elementos.

Hoy en día, los objetivos rectores que se plantea la propia Administración Fiscal se centran en modificar conductas, de forma tal que una vez cumplido ese objetivo exista mayor cantidad de presentaciones, pagos y cumplimiento voluntario.

Para el logro de estos objetivos se evidencia un trabajo enfocado en la educación tributaria, el servicio al contribuyente y el análisis del impacto de las tareas realizadas.

Considero que el uso de esta nueva herramienta debe efectuarse contemplando en todo momento los condicionamientos que la misma ley le impone, es decir, orden expresa del juez administrativo, sin discrecionalidad por parte de los funcionarios involucrados, quienes deberían mantener una actitud neutral en todo momento.

En mi opinión el éxito de la Administración no radica en la cantidad de acciones realizadas, sino en el impacto que dichas acciones generen, puntualmente en el tema tratado, podría decirse, que no importa la cantidad de actas por infracciones que se labren y las sanciones que se apliquen en consecuencia, sino que el porcentual de las mismas disminuya con el paso del tiempo, resultando de esta forma que los contribuyentes tienden de manera voluntaria a entregar la factura al momento de realizar una venta y/o prestación de servicios.

BIBLIOGRAFIA

Raúl Ricardo Saccani – El agente fiscal encubierto – Temas tributarios aplicados, La Ley, Buenos Aires, 2005.

Luis Giangreco – Esperando, controlando y cuestionando a los agentes encubierto de la AFIP – DGI – Cuaderno de autoayuda impositiva N° 3, Kaypitt Producciones Impositivas, Buenos Aires, 2007.

Carlos E. Edwards – El agente fiscalizador de la D.G.I. es un agente provocador – La Ley, Buenos Aires, 2004.

José María Sferco y Marta Nercellas – Inspecciones furtivas para la aplicación de multas y clausuras fiscales – Colección biblioteca profesional y empresaria, Errepar, Buenos Aires, 2006.

Diez Humberto, Coto Alberto, Diez Fernando – El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional – Editorial Errepar, Buenos Aires, 2001.

Oswaldo H. Soler y Enrique D. Carrica – El “agente fiscalizador encubierto” – Revista Impuestos, 2005 – 14, 57.

Carlos F. Lucuy y Rocío M. Rivas – Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto ¿Más herramientas mejoran la eficiencia? – Práctica profesional, 2006-29, 35.

Marcos A. Sequeira – Nuevo protagonista tributario: el agente encubierto – PET, 2005, 232.

Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi – Sobre el nuevo agente fiscalizador – Opinión tributaria, Práctica profesional tributaria, laboral y de la Seguridad Social, 2005. 140.

Néstor Cáceres – Se incorpora la figura del “Agente encubierto” en materia fiscal – PET, 2005, 237.

Daniel Malvestiti – Una primera impresión sobre la reforma a la Ley de Procedimiento Tributario – Revista Impuestos, 2005-14, 3.

Aristídes Horacio Corti, Rubén A. Calvo y Claudio E. Luis – Los nuevos instrumentos penal tributarios en la reforma de la Ley 11.683 (abusos, errores, aciertos y omisiones) -, Revista Impuestos, 2005-14, 51.

Lucas Caeiro Palacio – Algo más sobre el denominado plan antievasión II - PET, 2006, Marzo –344, 6.

Jorge Saverio Marinata – El agente fiscal encubierto – Práctica Profesional 2006-16, 36.

Mario A. Salvio y Leandro Stok – El agente encubierto y los delitos de bagatela – PET, 2005, 321.

Marcelo Pablo Costa – Lucha contra la evasión tributaria – Boletín AFIP N° 114, 01/01/2007.

Graciela N. Manonellas – Experiencias recientes en la aplicación del agente fiscalizador – Práctica profesional, 2006-35, 14.

Graciela N. Manonellas – El agente fiscalizador y su incorporación en la Ley 11.683 – Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E), Tomo XXV, Agosto 2004.

Lorena Almada y Cecilia Matich – El inspector encubierto y su constitucionalidad – PET, 2007, (Septiembre – 380), 4.

Rodolfo R. Spisso – El agente encubierto en materia tributaria – La Ley 2006-C, 764. Fallo comentado “Cafhelar SA.”

Teresa Gomez – El empleo del agente fiscal encubierto no es contrario a las garantías constitucionales – PET, 2006 (Mayo – 349), 13. Fallo comentado “Cafhelar SA.”.

Mulet, Guillermo – El Habeas Data como protección de los contribuyentes – Boletín informativo “La actualidad del Derech” Estudio Fadelli – 2/09/2009.