

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21



*“Procedimiento de fiscalización del
Agente Fiscal con Actuación
Parcialmente Encubierta”*

ALUMNA: Jorgelina Matteoda

CARRERA: Contador Público

AÑO: 2011

Resumen

Procedimiento de fiscalización del Agente Fiscal con Actuación Parcialmente Encubierta

En el presente trabajo se realiza un análisis del procedimiento de fiscalización que debe llevar a cabo el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta en ejercicio de la facultad otorgada por el inciso “g” del artículo 35, ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), siendo éste, el objetivo principal del presente trabajo.

El trabajo se compone de cinco etapas. En la primera, se hace una introducción al tema, exponiendo la razones por las cuales se realiza el presente trabajo y porque se opto por el tema en cuestión.

La segunda etapa es el desarrollo del trabajo, es decir, el marco teórico, en el mismo se expone el concepto de “evasión tributaria”, ya que la misma es la principal causa de creación de la nueva figura, se expone el proceso de sanción de la ley 26.044 (BO: 06/07/2005), los antecedentes normativos, en el Derecho Comparado y jurisprudenciales de la nueva figura, las facultades de verificación y fiscalización para adentrarse posteriormente, en la facultad propiamente establecida por ley, la del “agente fiscal con actuación parcialmente encubierta”, se da una definición apropiada para la nueva figura, se describe el procedimiento operativo que todo agente fiscal debe llevar a cabo en ejercicio de su facultad de verificación, para finalmente concluir con un ejemplo práctico de inspección en pleno ejercicio de las facultades conferidas a dichos agentes.

La tercera etapa, comprende las conclusiones a las cuales se arribo. Mientras que las dos últimas etapas incluyen la bibliografía y los anexos al tema desarrollado.

Abstract

**Control procedure of the Fiscal Agent with Partially Covert
Action.**

In this paper an analysis of the control procedure to be carried out by the fiscal agent with partially covert action in the exercise of the power conferred is done by subsection "g" of Article 35, Law N° 11,683 (1998 and its changes), being this the main objective of this paper.

The work consists of five stages. In the first one, an introduction to the topic is proposed, stating the reasons for doing this project and the reasons for choosing this subject matter.

The second stage is the development of the work, that is to say, the theoretical framework, which outlines the concept of "tax evasion", since it is the leading cause of creation of the new figure, outlines the process of enactment of law 26 044 (BO: 06/07/2005), the regulatory background in comparative law and jurisprudence of the new figure, the powers of investigation and monitoring to enter later in the proper statutory authority, the "fiscal agent partially hidden performance," a proper definition for the new figure is given, the operating procedure that all fiscal agent must carry out in the exercise of its of verification, and finally it concludes with a practical example of inspection in full exercise of the powers granted to these agents.

The third stage comprises the conclusions to which it was arrived. While the last two stages include bibliography and annexes to the topic developed.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

ÍNDICE:

• PRIMERA ETAPA: Presentación

1.1.	Prólogo.....	8
1.2.	Introducción.....	9
1.3.	Objetivos Generales y Específicos.....	10

• SEGUNDA ETAPA: Desarrollo

2.1.	Fundamentación Teórica	
2.1.1.	Evasión.....	12
2.1.2.	Debate Parlamentario.....	13
2.1.3.	Antecedentes:	
2.1.3.1.	Antecedentes normativos del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta.....	17
2.1.3.2.	Antecedentes en el Derecho Comparado	19
2.1.3.3.	Antecedentes Jurisprudenciales.....	26
2.1.4.	Facultades de Verificación y Fiscalización.....	31
2.1.5.	Definición de la nueva figura.....	37
2.1.6.	Procedimiento.....	40
2.1.6.1.	Operatoria del procedimiento del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta	42
2.1.6.2.	Distintas situaciones contempladas en la ley.....	44
2.1.6.3.	Orden de juez administrativo.....	46
2.1.6.4.	Orden fundada en antecedentes fiscales	47
2.1.6.5.	Relevación de la obligación de exigir el comprobante respaldatorio de la operación	50
2.1.7.	Análisis Procesal e Infraccional	
2.1.7.1.	El Acto Administrativo.....	56
2.1.7.2.	Actas de Constatación.....	58
2.1.7.3.	Horario Administrativo.....	60
2.1.8.	Ley 11.683 y el Aspecto Infraccional.....	61
2.1.9.	Análisis de Preceptos Constitucionales.....	63
2.1.10.	Análisis Doctrinario.....	75
2.1.11.	Aplicación Práctica.....	81
2.2.	Metodología.....	85

• TERCERA ETAPA: Conclusión

3.	Conclusión.....	87
----	-----------------	----

• CUARTA ETAPA: Bibliografía

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

4.	Bibliografía.....	91
	• QUINTA ETAPA: Anexo	
5.	Anexo.....	96

PRIMERA

ETAPA

PRESENTACIÓN

***“Procedimiento de fiscalización
del Agente Fiscal con Actuación
Parcialmente Encubierta”***

1.1 **PRÓLOGO:**

En esta última instancia, como culminación de la carrera de Contador Público de la Universidad Empresarial Siglo 21, se llevará a cabo un trabajo para conocer en detalle el accionar del agente fiscal con actuación “parcialmente encubierta”.

El tema objeto de estudio fue elegido, dada la gran cantidad de inspecciones que actualmente se realizan utilizando esta nueva figura. Se considera un medio apto, oportuno en tiempo, para lograr detectar a todos aquellos contribuyentes evasores, que no hacen entrega de la factura o comprobante respaldatorio de la operación, o que haciéndolo, lo realizan incumpliendo con las formalidades exigidas por el Organismo Recaudador.

El presente trabajo está basado en la recolección de información por medio de leyes, decretos, dictámenes, AFIP – DGI, doctrina, jurisprudencia, fallos, artículos periodísticos, libros, etc.

1.2 **INTRODUCCIÓN**

El agente fiscal encubierto como lo denominan los medios de comunicación, es una de las incorporaciones a la ley de procedimiento tributario que dio lugar a numerosos debates.

El plan antievasión II por la ley N° 26.044 (BO: 06/07/2005) incorpora dentro de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento tributario, una facultad más a las facultades discrecionales que tiene la Administración Federal de Ingresos Públicos en el artículo 35, el inciso “g”.

El presente trabajo está orientado al estudio del “agente fiscal con actuación parcialmente encubierta”, analizado desde el punto de vista del organismo recaudador. En el mismo se expone una breve explicación de lo que es “evasión tributaria”, ya que la misma es la principal causa de la creación de la nueva figura, pensado como medio apto para combatir a dicho ilícito, en tiempo oportuno. También se expone el proceso de sanción de la ley 26.044 (BO: 06/07/2005), los antecedentes normativos, en el Derecho Comparado y jurisprudenciales de la nueva figura, las facultades de verificación y fiscalización para adentrarse posteriormente, en la facultad propiamente establecida por ley, la del “agente fiscal con actuación parcialmente encubierta”, objeto de estudio del presente trabajo. Se da una definición apropiada para la nueva figura, se describe el procedimiento operativo que todo agente fiscal debe llevar a cabo en ejercicio de su facultad de verificación, para finalmente concluir con un ejemplo práctico de inspección en pleno ejercicio de las facultades conferidas a dichos agentes.

1.3 **OBJETIVOS**

OBJETIVO GENERAL:

- Analizar el procedimiento de fiscalización que debe realizar el “Agente Fiscal con actuación Parcialmente Encubierta” en ejercicio de la facultad otorgada por el inciso “g” del artículo 35 ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Analizar cuáles fueron los antecedentes normativos en el país, en el Derecho Comparado y jurisprudenciales de la nueva figura.
- Definir la nueva figura, entre las diversas denominaciones que se le asignan.
- Analizar los aspectos controvertidos de la norma (ley 11.683, artículo 35 inciso “g”).
- Analizar como la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta afecta a los preceptos constitucionales.
- Exponer un caso práctico del objeto de estudio.

SEGUNDA

ETAPA

DESARROLLO

2. 1 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA:

2.1.1 EVASIÓN:

Evasión es la acción de eludir, esquivar a un compromiso determinado, pudiendo ser el incumplimiento parcial o total. Así, “se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que esta obligado”.¹

Según Armando Giorgetti, “la evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley”.²

Cualquiera fuese la definición que se adopte de evasión, en todas se conjugan diversos elementos, siendo los más importantes, la eliminación ó reducción del tributo y la trasgresión de la ley por parte de los sujetos obligados.

La principal consecuencia directa de la evasión, es la pérdida de recursos del sector público y la restricción de las políticas que pueden llevarse a cabo con ellas. Por otro lado, la evasión genera una distribución desigual en la carga impositiva que suele tener grandes efectos, sobre la eficiencia y la distribución del ingreso.

La sociedad no posee un sentido de cooperación de los individuos con el Estado, es por ello, que el accionar del organismo recaudador, actuando en forma aislada de la sociedad, no resulta ser suficiente para abatir las causas de la evasión. Muchos contribuyentes que cumplen regularmente con sus obligaciones impositivas, se sienten incentivados a imitar la conducta del evasor, dado que en ocasiones se lo coloca en pie de igualdad de condiciones

¹ http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/010926133228-3_2_.html

² http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/010926133228-3_2_.html

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

con el contribuyente que NO cumple con sus obligaciones fiscales, siendo ello consecuencia de la existencia de moratorias, blanqueos, etc. por parte del ente recaudador.

Las causas que dan origen a la evasión impositiva son diversas, entre las cuales se puede mencionar:

- Carencia de una conciencia tributaria.
- Un sistema tributario complejo y poco transparente.
- Baja presunción de riesgo de ser detectado en la acción de evadir.

En relación a las causas mencionadas anteriormente, el accionar más conocido por parte de toda la sociedad, y el más desarrollado por todos los consumidores, es la falta de predisposición de exigir el comprobante respaldatorio de la operación de compra, siendo ello consecuencia directa de la ausencia de conciencia tributaria en los individuos.

Se realizaron numerosas campañas publicitarias, tratando de concientizar a la población de la importancia de pedir factura, pero las mismas surtieron escasos efectos. Como consecuencia de ello, es la sanción de la ley 26.044 (BO: 06/07/2005), la misma tiene entre otras metas, tratar de combatir la evasión, en tiempo y forma

2.1.2. **DEBATE PARLAMENTARIO:**

Por medio de la ley 26.044 (BO: 06/07/2005) se aprueba un nuevo conjunto de reformas a la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), impulsadas por el Poder Ejecutivo con el propósito de combatir la evasión.

Una de las reformas incorporadas por la ley 26.044 (B.O.: 06/07/2005), fue la incorporación de un nuevo inciso al artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento tributario, el "inciso g", el cual

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

agrega una facultad más, al repertorio de amplios poderes que el Estado atribuye a la AFIP, la de la figura del AGENTE FISCAL CON ACTUACION PARCIALMENTE ENCUBIERTA.

El objetivo perseguido, es dotar de mayor capacidad operativa a la AFIP, combatir la evasión y optimizar la recaudación de los gravámenes a cargo de dicho organismo. Respecto a ello, el Sr. Poggi (por entonces representante del interbloque Provincias Unidas) expuso su punto de vista, expresando que la capacidad operativa de la AFIP no pasa por cambios en la legislación actual, que en términos generales considera que es buena, sino que tiene que ver más con la calidad de los recursos humanos, con la capacitación que las autoridades de la AFIP les den a sus empleados, con los medios tecnológicos con los que se realizan las tareas y con el control interno que la institución debe tener para evitar actos de evasión y corrupción con los evasores, etc.

Por otro lado (el Sr. Poggi) argumentó respecto a la implementación de la nueva figura, que se fomenta un nuevo “caldo de cultivo” para la complicidad contribuyente – inspector o para la extorsión al contribuyente. La considera una herramienta peligrosa.

El proyecto de ley, tiene su primer antecedente en un proyecto de ley enviado al Congreso por parte del Poder Ejecutivo, con fecha 18/11/2004, el cual tiene entrada en la Cámara de Diputados al día siguiente de su firma, el 19/11/2004. El texto del proyecto de ley tuvo una estructura similar a la que definitivamente resultó sancionada como ley 26.044 (B.O.: 06/07/2005).

Fue en la Cámara de Diputados donde se formularon las mayores objeciones referidas a la implementación de la polémica figura del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, y donde se dio la redacción definitiva, pues el Senado solo se limitó a ratificar la misma.

La media sanción de la Cámara de Diputados se obtuvo en la sesión del 06/04/2005, y la Cámara de Senadores la aprobó el 08/06/2005.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Por pedido expreso del Senado, el propio Administrador Federal por entonces, Dr. Alberto Abad, concurrió a las reuniones del bloque mayoritario para aclarar las dudas planteadas en torno a la implementación de la figura que es objeto de estudio en el presente trabajo, destacando que la administración tributaria necesita de un nuevo instrumento atento a la gran cantidad de denuncias que reciben de contribuyentes que no entregan facturas, es decir, se necesita la presencia del organismo fiscal al momento de efectivizarse la operación a efectos de constatar la infracción y poseer el elemento para mostrarla.

Con fecha 01/06/2005 el Senado sancionó, pero sin conseguir el quórum necesario, a efectos de tratar el proyecto, no obstante se generó un debate en torno a la inclusión de la nueva figura, resultando éste, el debate de fondo, donde el por entonces Senador por Chaco, Jorge Capitanich (partido justicialista) avaló la inclusión teniendo en cuenta las explicaciones dadas por el titular de la AFIP, siempre y cuando el inspector con actuación parcialmente encubierta, cumpla en su accionar con todas las garantías del debido proceso.

La sanción por parte del Senado fue el 08/06/2005, se inició con el tratamiento del dictamen elaborado por la Comisión del Presupuesto y Hacienda de esa Cámara sobre el proyecto que había llegado en revisión. En el mismo se dejó constancia de haberse recibido las observaciones formuladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la ciudad de Buenos Aires, de la provincia de Mendoza y por una mesa consultiva, constituida al efecto, la que recomendó que correspondía concurrir, al momento de la verificación del comercio, al menos dos funcionarios y que el costo del servicio consumido, debería ser cancelado con una partida presupuestaria creada al efecto.

No obstante algunas observaciones, la comisión aconsejó la aprobación sin reformas, lo que así realizó el Senado, con lo cual la media sanción de Diputados quedó convertida en ley, con 45 votos a favor, 4 en contra y 1 abstención

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

El Poder Ejecutivo realizó, respecto de la incorporación de la nueva figura, algunas declaraciones justificando su creación: “(...) *para que el control sobre la facturación sea efectivo y que las infracciones detectadas lleguen a sancionarse, resulta necesario la presencia del organismo fiscal al momento de efectivizar la operación*”.³ Para lo cual consideró necesario: “(...) *instituir a determinados funcionarios con el carácter de agente fiscalizador, en orden a fortalecer el control de las emisiones de los comprobantes de las operaciones que realizan los responsables; tal medida se orienta a mejorar el control sobre la facturación, procurando la sanción efectiva de las infracciones detectadas.*”

Previo a la incorporación de la figura del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, al texto del artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), el Señor Administrador Federal por entonces, Alberto Abad, en la reunión de la Comisión de Presupuesto y Hacienda realizada el 12 de abril de 2005, avaló su inclusión con los siguientes argumentos: “(...), *la figura es muy sencilla: inspectores nuestros, por lo menos dos, van a hacer una compra en cualquier local, la hacen, pagan y se retira. Si no se les dio la factura se labrará un acta y si corresponde, clausurarán el local. Ahora, ¿por qué buscamos este mecanismo? Entre otras cosas, porque recibimos aproximadamente 13 mil denuncias anuales de contribuyentes para denunciar al comercio de barrio, la panadería de la esquina, la tintorería de la vuelta (..), y no le podemos dar respuestas a ese contribuyente que se sintió estafado y tomo conciencia, por que la mayoría de los que son afectados se quejan después de la presión tributaria; pero no se dan cuenta de que están pagando los impuestos del que nos cobró el IVA, se llevó a la casa el dinero y no lo depositó. Algunos de nosotros por algún lado lo pagamos. Muchos se dan cuenta, nos llaman y los denuncian. Pero ¿qué pasa?, nosotros vamos a la semana siguiente y no tenemos el elemento para demostrar el incumplimiento, el único mecanismo es detectarlo en el momento en que efectivamente se comete. Esa es la idea para la creación del inspector fedatario*”.

³ <http://laleyonline.com.ar/app/laley/documentpreviewbody?tab=economicas&01/08/2005>

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Dadas las controversias que generó la creación de la nueva figura encubierta, el titular de la AFIP emitió sus opiniones en los medios de comunicación tratando de esclarecer matices oscuros de la nueva figura: “(...) *esta nueva herramienta contra la evasión no se aplicara indiscriminadamente sino en forma selectiva y especialmente en aquellos casos voluminosos, dado que no tendría sentido perseguir al pequeño minorista con esta nueva técnica procesal*”.⁴

Respecto de la actuación del nuevo agente se expresó: “(...) *el inspector fedatario no es encubierto ni espía y su tarea se hará bajo control absoluto (...) no va a haber ninguna fiscalización sin orden del juez administrativo y vamos a hacer foco, en aquellos negocios que son denunciados por ciudadanos que sistemáticamente nos plantean que no se les da factura ó son reincidentes en esa actitud*”.⁵

Se trata de mecanismos para “*detectar la evasión en el momento en que se produce, los inspectores, irán con una orden a un comercio que ya tienen denuncias de otros compradores en contra*”.

En el anexo I se transcriben las partes más interesantes del debate parlamentario respecto de la incorporación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta a la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), mediante la ley 26.044 (BO: 06/07/2005) artículo 1º inciso IX.

2.1.3. ANTECEDENTES

2.1.3.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA FIGURA DEL AGENTE FISCAL CON ACTUACIÓN PARCIALMENTE ENCUBIERTA.

⁴ Diario Clarín – día 12/04/2005

⁵ Diario Clarín – día 10/06/2005

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

El único antecedente que se registra en Argentina sobre la utilización de una figura similar al agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, es el previsto en el art. 31 bis de la ley de estupefacientes (ley 23.737 Art. 31 bis – BO 11/10/89), el cual establece: **“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 Aduanero, de impedir su consumación, de lograr la individualización o detención de los autores, partícipes o encubridores, o para obtener y asegurar los medios de prueba necesarios, el juez por resolución fundada, podrá disponer, si las finalidades de la investigación no pudieran ser logradas de otro modo, que agentes de las fuerzas de seguridad en actividad, actuando en forma encubierta: a) se introduzcan como integrantes de organizaciones delictivas que tengan entre sus fines la comisión de los delitos previstos en esta ley o en el artículo 866 del Código Aduanero, y b) participen en la realización de algunos de los hechos previstos en esta ley o en el artículo 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 sus actuaciones y con la debida seguridad. La información que el agente encubierto vaya logrando, será puesta de inmediato en conocimiento del juez. La designación de un agente encubierto deberá mantenerse en estricto secreto. Cuando fuere absolutamente imprescindible aportar como prueba la información personal del agente encubierto, éste declarará como testigo...”**⁶

La actuación del agente que da cuenta este artículo, esta supervisada y autorizada por el magistrado interviniente, estando prevista su actuación para situaciones de descubrimiento y represión de la narcocriminalidad; en los cuales el legislador ha considerado que resultaba de suma utilidad que los órganos de prevención se incorporen en el círculo de intimidad en el que esos delitos tienen lugar, respetando los principios del Estado Derecho.

⁶ Manonella Graciela N. La Ley que crea el Agente Fiscalizador. Una polémica que comienza a fin de año. Doctrina tributaria ERREPAR (D.T.E.). Tomo/boletín XXVI .DICIEMBRE 2005.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Los miembros de la organización delictiva a la que entra el agente, ya están preparados para delinquir, por lo tanto él no instiga, ya están motivados para ello, por lo cual no debe confundirse “Agente Encubierto” con la figura del “Agente Provocador”. El agente informante presta colaboración para frustrar la acción de los autores, o por lo menos lograr su captura.

Si el agente encubierto se transforma en agente provocador, la prueba así adquirida, será ilegítima, dado que el funcionario público con su accionar esta instigando o creando las condiciones fácticas para la realización de un acto ilícito.

Analizando en particular la actuación del agente objeto de estudio, comparándolo con la del agente encubierto, contemplado en ley de estupefaciente, el “agente encubierto” actúa por disposición judicial dentro de una organización delictiva (simulando ser delincuente) teniendo como objetivo proporcionar, desde dentro de ella, información que permita el enjuiciamiento de sus integrantes y como consecuencia de ello el desbaratamiento de dicha organización; en cambio el “agente fiscalizador con actuación parcialmente encubierta” actúa dentro de un comercio ó recinto, organización perfectamente lícita, ingresando al comercio junto con otro funcionario para verificar directamente la facturación, tratan de constatar que al comprar mercadería ó solicitar la prestación de un servicio, el comerciante emite la factura o documento equivalente que respalde tal operación y que haciéndolo, la misma cumple con las formalidades exigidas por la AFIP.

2.1.3.2. **DERECHO COMPARADO:**

A continuación se describe los antecedentes de la figura objeto de estudio en el Derecho Comparado:

- **ALEMANIA:**

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

En el año 1992 se sancionó la Ley de Lucha Contra el Tráfico Ilegal de Estupefacientes y otras Formas de Criminalidad Organizada. También se reformó el Código de Procedimiento Penal, legislándose la utilización de agentes encubiertos en causas penales.

Para habilitar la utilización de agentes encubiertos en causas penales, deben darse los siguientes requisitos:

1. Actuación sólo en delitos de importancia;
2. Actuación sólo si la investigación de realizarse de otra manera no promete resultados exitosos;
3. Dependencia de la aprobación fiscal y/o judicial, según el caso y siempre por escrito;
4. Estricto control del agente encubierto por parte de un oficial de policía;
5. Prohibición de cometer actos delictivos;

Se pueden distinguir dos fases en la infiltración del agente encubierto, en la primera, las labores de dichos agentes son más difusas, claramente consiste en tomar contacto con el entorno delictivo objeto de la investigación, mientras que en la segunda, la investigación toma rumbo definido y se dirige contra persona determinada.⁷

La Jurisprudencia alemana consideró legítima la actividad investigativa encubierta debido a la necesidad de una justicia penal más eficaz.⁸

El § 110a II define a los agentes encubiertos como “*miembros del servicio policial que indagan bajo una identidad alterada (Legende, “leyenda”), otorgada por un período limitado de tiempo*”. Quedan excluidos de este círculo, por consiguiente, miembros de la policía que se hayan infiltrado sólo como producto de la ocasión (es decir, sin “leyenda”).

⁷ http://www.politicacriminal.cl/n_02/a_2_2.pdf. – RIQUELME, Eduardo. “El agente encubierto en la ley de drogas. La lucha contra la droga en la sociedad del riesgo”. *Polít. crim.* n° 2, A2, 2006, p. 1-17.

⁸ Saccani, Raúl Ricardo. “El Agente Fiscal Encubierto”. *Temas tributarios aplicados*. Ed. La Ley. Buenos Aires, 2005. P 20 – Tribunal superior, Sala segunda, rta. El 9/10/1987

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Las nuevas normas autorizan una incursión secreta y directa en la esfera íntima del ciudadano bajo sospecha, la cual puede asumir múltiples formas (entre ellas -y sin duda, de gran importancia-, la del ingreso en el domicilio particular); con tal fin, estas normas regulan una serie de requisitos, entre los cuales se encuentra la exigencia de que la persona que realice dicha actividad sea miembro regular de la policía.

El nuevo texto de la StPO, Ley Procesal Penal Alemana (*Strafprozeßordnung* - StPO) contempla una regulación mínima de los presupuestos y límites de la actividad del agente encubierto. Comparando la misma, con la modificación al texto de la ley 23.737, dicha modificación resulta peligrosamente pobre. El incorporado art. 31 bis, única norma verdaderamente regulatoria de la intervención de un agente encubierto, se limita a señalar los delitos que permiten su actuación (el catálogo previsto en la misma ley 23.737, incluyendo aquí la tenencia de estupefacientes, aún con fines de consumo personal -art. 14-, o de elementos para su producción -art. 5º-, y el delito de contrabando de estupefacientes previsto en el art. 866 del Código Aduanero), y a establecer, también, una cláusula de subsidiariedad (“...si las finalidades de la investigación no pudieran ser logradas de otro modo...”). La exigencia de un efectivo o presunto comienzo de ejecución del hecho como condición sine qua non para la actuación de un agente encubierto no surge con toda la claridad necesaria de la ambigua fórmula adoptada. Sólo esta interpretación de las nuevas normas resulta, por otro lado, compatible con la estructura misma del procedimiento penal argentino. El juez interviniente únicamente podría autorizar la intervención de un agente encubierto en el marco de un procedimiento penal en curso, lo cual presupone necesariamente por lo menos la existencia de una sospecha de la comisión de un delito (85) (CPP, 195, 188, 186 y cc.). Si no se hubiera iniciado un procedimiento penal, y la policía solicitara al juez de turno la autorización para la actuación de un agente encubierto, ello nunca podría ser realizado en forma aislada: el juez debería iniciar la instrucción a partir de dicha solicitud, según lo prescripto por los arts. 186 y 195, CPP (86), para lo cual rige el mismo presupuesto. Es ineludible destacar que dicha orden de actuación del

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

agente encubierto debe emanar de un Juez de Instrucción, y que el Ministerio Público no juega ningún papel en el proceso de intervención. Sólo el Juez nos da confianza de tomar una decisión ponderada, examinando las variables, usando la razón y la prudencia.⁹

- ESPAÑA:

La Jurisprudencia española se ocupó específicamente de la figura del Agente Encubierto, definiendo la provocación al decir: “... *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...*”.¹⁰

En 1992 se sancionó la Ley Orgánica 8, la cual 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. Posteriormente, se sancionó la Ley Orgánica 5, que modifica a dicha norma, e incluye el artículo 282 bis, el cual legisla al Agente Encubierto.

Artículo 282 bis (Ley Orgánica 5/1999 de 13/1/99):

1. “... *cuando se trate de investigaciones que afecten a actividades propias de la delincuencia organizada, el Juez de Instrucción competente ó el Ministerio Fiscal dando cuenta inmediata al Juez, podrán autorizar a funcionarios de la Policía Judicial, mediante resolución fundada y teniendo en cuenta su necesidad a los fines de la investigación, a actuar bajo identidad supuesta y a adquirir y transportar los objetos, efectos e instrumentos del delito y diferir la incautación de los mismo. ...*”

⁹ <http://www.cienciaspenales.org/REVISTA%2012/guarig12.htm>

¹⁰ Saccani, Raúl Ricardo. “El Agente Fiscal Encubierto”. Temas tributarios aplicados. Ed. La Ley. Buenos Aires, 2005. P 20

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

La información que el agente vaya obteniendo, deberá ser puesta a la mayor brevedad posible, en conocimiento de quién autorizó la investigación.

- CHILE:

El artículo 25 de la ley 20.000, que sanciona el Tráfico Ilícito de estupefacientes y sustancias Psicotrópicas, publicada en el Diario Oficial con fecha 16.02.05, señala en su primer inciso que: *“El Ministerio Público podrá autorizar a funcionarios policiales para que se desempeñen como agentes encubiertos o agentes reveladores y, a propuesta de dichos funcionarios, para que determinados informantes de esos servicios actúen en alguna de las dos calidades anteriores”*.

Son agentes encubiertos aquellos funcionarios policiales que actúan en la clandestinidad, generalmente con otra identidad, que desempeñan tareas de represión y prevención del crimen mediante la infiltración en organizaciones criminales a fin de descubrir a las personas que las dirigen, recabando y prestando testimonio de cargo ante la justicia.

Si bien el Ministerio Público dirige la investigación criminal, diversas son las normas que establecen la exigencia de “autorización judicial previa” en el caso de afectaciones de garantías constitucionales. El artículo 83 de la Constitución dispone que: *“El Ministerio Público podrá impartir órdenes directas a las Fuerzas de Orden y Seguridad durante la investigación. Sin embargo, las actuaciones que priven al imputado o a terceros del ejercicio de los derechos que esta Constitución asegura, o lo restrinjan o perturben, requerirá autorización judicial previa”*; encontrándose dicha exigencia, a su vez, recogida en el artículo 9º del Código Procesal Penal, que establece que: *“Toda actuación del procedimiento que privare al imputado o a un tercero del ejercicio de los derechos que la Constitución asegura, o lo restringiere o perturbare, requerirá autorización judicial previa”*. El artículo 24 de la ley número 20.000 establece que toda actuación de investigación referida en la ley se aplicará “de conformidad a las disposiciones del Código Procesal Penal”. Tal como señala el artículo 25 de la ley número 20.000, siendo el propósito del agente revelador

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

lograr la manifestación de la droga, en ocasiones es difícil determinar si existía o no la resolución de delinquir antes de la actuación de dicho agente. En muchos casos se ha visto que no existía antes de la actuación provocadora del agente.¹¹

- COLOMBIA:

Ley 906 de 2004, Código de Procedimiento Penal colombiano.

Artículo 241: Análisis e infiltración de organización criminal. *“Cuando el fiscal tuviere motivos razonablemente fundados, de acuerdo con los medios cognoscitivos previstos en este código, para inferir que el indiciado o el imputado, en la indagación o investigación que se adelanta, pertenece o está relacionado con alguna organización criminal, ordenará a la policía judicial la realización del análisis de aquella con el fin de conocer su estructura organizativa, la agresividad de sus integrantes y los puntos débiles de la misma. Después, ordenará la planificación, preparación y manejo de una operación, para que un agente o agentes encubiertos la infiltren con el fin de obtener información útil a la investigación que se adelanta (...).”*

Artículo 242: Actuación de agentes encubiertos. *“Cuando el fiscal tuviere motivos razonablemente fundados (...) para inferir que el indiciado o el imputado en la investigación que se adelanta, continúa desarrollando una actividad criminal, previa autorización del Director Nacional o Seccional de Fiscalías, podrá ordenar la utilización de agentes encubiertos, siempre que resulte indispensable para el éxito de las tareas investigativas. En desarrollo de esta facultad especial podrá disponerse que uno o varios funcionarios de la policía judicial o, incluso particulares, puedan actuar en esta condición y realizar actos extrapenales con trascendencia jurídica. (...).”*

- PANAMÁ:

La Ley de drogas de la República de Panamá regula la actuación del agente encubierto en el artículo 25 diciendo: *“El Ministerio Público podrá*

¹¹ http://www.politicacriminal.cl/n_02/a_2_2.pdf. – RIQUELME, Eduardo. “El agente encubierto en la ley de drogas. La lucha contra la droga en la sociedad del riesgo”. *Polít. crim.* n° 2, A2, 2006, p. 1-17.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

realizar operaciones encubiertas en el curso de sus investigaciones con el propósito de identificar a los autores, cómplices, encubridores o para el descubrimiento de los hechos relacionados con los delitos mencionados en esta ley".¹²

- ESTADOS UNIDOS: Doctrina de entrapamiento

El "Entrapment" es "la concepción y el planeamiento de un delito por parte de un funcionario con el fin de que sea cometido por quién no lo habría hecho de no ser por el engaño o la persuasión del funcionario, y que exime de responsabilidad criminal a quien lo comete".¹³

La Doctrina que estudia cual es el tratamiento jurídico a dispensar al autor penalmente responsable de un acto punible en el cual ha intervenido un agente provocador, sostiene que la característica es que instiga a otro sujeto, no a la consumación de un delito, sino a la realización de su tentativa a los efectos de lograr su castigo.

Los primeros antecedentes en el tratamiento del Agente Provocador en la Doctrina de la Corte Suprema de los Estados Unidos se remontan a la "Ley Seca".

La Jurisprudencia americana sólo considera lícita la intervención del agente provocador, en la medida en que se acredite que el sujeto provocado ya estaba de antemano resuelto a llevar a cabo el delito. La actividad del provocador consta en brindar la oportunidad para delinquir.

Fue después del siglo XX que se aceptó la defensa de Entrapment.

Ejemplo de ello son; en el leading case "Sorrells v. United States", la Corte Suprema de justicia de los Estados Unidos admitió los alegatos de la defensa en una causa en la que un agente simuló una amistad con el imputado

¹² <http://www.uaca.ac.cr/actas/2008/Acta42/juridica/agenteEncubierto.pdf>

¹³ Saccani, Raúl Ricardo. "El Agente Fiscal Encubierto". Ed. La Ley. Buenos Aires, 2005. P 25

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

para que (luego de varias insistencias) éste le vendiera medio galón de whisky en infracción de la ley; y se sostuvo que se incurre en **entrapment**, cuando un agente induce a violar la ley a una persona no predispuesta a cometer un delito que se le endilga. En este caso, al igual que en “Jacobson v. United States” (503 U.S. 540) y “Sherman v. United States” (356 U.S. 369), para la mayoría de la Corte fue determinante la falta de predisposición de los acusados para cometer el delito; es lo que se conoce como test subjetivo de la celada o entrapment.¹⁴

La doctrina de entrapamiento induce a violentar la norma, instiga a la persona a trasgredir la norma sin tener la intención de hacerlo. Esta es la principal diferencia en comparación con la figura contemplada en nuestro derecho positivo.

Luego de haberse expuesto los antecedentes del Derecho Comparado, en donde la figura empleada del agente encubierto se utiliza en investigaciones relacionadas con la actividad ilícita, tráfico de drogas, organizaciones criminales... se está en condiciones de decir que la figura contemplada en la ley de procedimiento tributario no encuentra antecedente alguno de similar actuación en dichos países.

La figura del agente encubierto es contemplada en las leyes (en el Derecho Comparado), actuando en organizaciones perfectamente organizadas, que realizan hechos ilícitos, siendo por ello un juez de la Constitución quién debe autorizar dichas actuaciones. Es un elemento esencial, que la autorización sea la de un juez de la Constitución, dado que en las actuaciones de dichos agentes se están involucrando garantías constitucionales.

2.1.3.3. **ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:**

¹⁴ <http://www.uaca.ac.cr/actas/2008/Acta42/juridica/agenteEncubierto.pdf>

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Seguidamente se describen algunos antecedentes jurisprudenciales que aportan elementos de juicios importantes para el análisis de la actuación del agente objeto de estudio.

- En la causa “Prefectura Naval Argentina”¹⁵, se caracterizó al agente encubierto como aquel que se infiltra dentro de una organización delictiva y actúa como “mero observador o informante” de la actividad ilícita de aquélla. En dicha causa se declaró la nulidad de todo lo actuado, dado que cuando el agente estatal deja de ser un mero observador, produciendo con su accionar condiciones de realización de hechos, “la actividad estatal asumida por el Estado mediante estos agentes, pierde sustento ético.”

- La Cámara Nacional de Casación Penal, en sentencia del 09 de Abril de 1997 in re “Navarro, Miguel Ángel s/Recurso de Casación”¹⁶, el tribunal expresa que para la actuación del agente encubierto rige la regla del “estricto secreto” la excepción se sustenta en el carácter “absolutamente imprescindible” de su aporte testifical, cuando la declaración es ordenada (a petición de parte o por iniciativa del tribunal) el decreto respectivo debe ser motivado. Esta exigencia resulta implícita en el texto del artículo 31 bis de la ley 24.424, norma que pese a su inclusión es una ley especial, reviste de indudable naturaleza procesal.

- En la causa “Carrefour S.A.”¹⁷ se dispuso que el funcionario debe informar en forma inmediata al juez de la Constitución.

- Causa “Cafhelar S.A. s/inf. ley 11.683”¹⁸, se imputa al contribuyente por la omisión de emitir y entregar factura o documento equivalente por la prestación de un servicio de bar constatada por agentes fiscalizadores en ejercicio de las facultades otorgadas por el art. 35, inc. g), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

¹⁵ Cámara Nacional en lo penal económico sala A c. 35.989 15/05/96 L.L. t. 1996 – Dp. 505

¹⁶ Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal, 09 de Abril de 1997 (Caso Recurso de Cámara de casación Penal nº 1480.1 del 09 de Abril de 1997).

¹⁷ Cámara de apelaciones en lo penal Económico 31/01/97

¹⁸ “Cafhelar S.A. s/Apelación”, JN1ª Inst. P Econ. Nº 2, Secretaria Nº3, fallo del 5-4-2006.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

El contribuyente planteó diversas nulidades, entre las cuales solicitó la inconstitucionalidad del art. 35 inc g), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Se resolvió finalmente no dar lugar a la inconstitucionalidad del art 35 inc. g), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), no dar lugar a nulidades planteadas, no realizar la acumulación solicitada (por conexidad con otra causa que por infracción a la ley penal tributaria tramita ante el Juzgado Penal Tributario N°1), pero se revocó la resolución apelada y se absolvió a Cafhelar S.A. de las sanciones impuesta; todo ello debido a que el contribuyente al momento de realizar la descarga en sede administrativa expresó que la factura fue emitida, pero por un error fue realizada con la consumición de otra mesa.

○ En la causa “Herrada, Sergio y Vanni, Carla S.H.”¹⁹ funcionarios de la Administración Federal se constituyeron en el domicilio comercial del contribuyente en virtud de la autorización otorgada por el juez administrativo actuante y de acuerdo a las facultades conferidas en el artículo 35, inciso g) de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) se verificó que la contribuyente no emitió factura, tickets o comprobante equivalente por la consumición realizada en el local por un monto superior a los (10) diez pesos, razón por la cual se le impuso clausura de diez (10) días y multa de \$ 6.000, por infracción al artículo 40, inciso a) de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Atento a esto el contribuyente en su libelo recursivo solicita la nulidad de todo lo actuado en función de vicios congénitos en la norma aplicada (artículo 35, inciso g, ley 11683) y por inexistencia de motivación en la orden del juez administrativo e incumplimiento en las formalidades del acta.

La empresa fue seleccionada considerando los antecedentes existentes en la AFIP respecto de la omisión de facturación de operaciones de venta y en el caso puntual, se trató de una denuncia telefónica recibida por una persona que al momento de pagar lo consumido no le entregaron comprobante alguno; la denuncia tuvo fecha 7 de julio de 2005, pero es recién en fecha 19 de enero

¹⁹ Herrada, Sergio y Vanni, Carla S.H, 06/10/2006 Juzgado Federal Comodoro Rivadavia.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

de 2006, vía informática, cuando se vuelcan los datos referidos a la empresa produciéndose el informe final (formulario A) con fecha 24 de enero de 2006.

Finalmente, se decide declarar la nulidad absoluta del sumario administrativo y de todos los actos que fueron consecuencia del sumario, por ausencia de motivación en la orden librada por el juez administrativo (las denuncias telefónicas no se consideran antecedentes fiscales, remitirse punto 2.1.6.4 Orden fundada en antecedentes fiscales).

- En la causa “El Parlamento S.A. s/ Inf. Ley 11.683”²⁰, se apeló ante la justicia la resolución de la Dirección Regional Microcentro que impuso 7 días de clausura y una multa de \$4.500. El contribuyente solicitó la inconstitucionalidad del art. 35 inc. g) de la ley 11.683 y la nulidad de la actuación, por ausencia de causa y motivación, ya que la orden administrativa no se ajustaba a las exigencias del art. 7 de la ley nacional de procedimiento administrativo y del inc. g) del art. 35 de la ley 11.683.

El juez no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad por considerar que se trataba de funcionarios públicos que constataron hechos y que gozaban de plena fe (art. 993 C.C.). Consideró que para que prospere la inconstitucionalidad, se debió ajustar al procedimiento del art. 475 del C.P.P.N, que reenvía a los fines de la interpretación del recurso de inconstitucionalidad a los requisitos del recurso de casación del art. 456 C.P.P.N el cual determina las condiciones de forma y de fondo, es decir, los requisitos formales que deben recurrir para que un pedido de inconstitucionalidad pueda prosperar (es decir, la descripción concreta y directa del derecho que se ha lesionado).

Con respecto a la causa y motivación, se consideró que el acto fue dictado por autoridad competente. El acta cumplió con todas las formalidades previstas por la ley y conforme a lo establecido en el artículo 41 de la ley 11.683.

²⁰ “El Parlamento S.A. s/ Inf. Ley 11.683”, causa N° 87/2006, 03/06, JPE N° 6, Secretaría N° 11.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Conforme la modificación del artículo 18, párrafo 5º de la ley 25.795/03, introducidas a la ley 11.683, toda vez que no existen antecedentes, se revoca la clausura y la multa se reduce a \$1.500.

○ En la causa “Fiscal c/Fernández, Víctor Hugo S/Av. Infracción ley 20.771”²¹ la Corte Suprema dijo: “(...) *el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales, además se regula su actuación de la siguiente manera: la conformidad con el orden jurídico del empleo de agente encubierto requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del Estado de Derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera, que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente (...); hay que diferenciar los casos en que aquel agente encubierto o colaborador solo se limita a reproducir para el proceso, aquello de lo que fue testigo por la actitud voluntaria de quién tenía el derecho de exclusión sobre su ámbito constitucionalmente protegido, de aquellos en los que se configura una verdadera intrusión a la intimidad excediendo los límites de los que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño*”.

De dicho fallo, se deduce que el más alto Tribunal, si bien convalidó la actuación de los agentes encubiertos, lo hizo cuando medió una decisión judicial y en actuaciones motivadas por aplicación de la ley 23.737 destinada, nada más y nada menos, que al régimen penal de “estupefacientes”, muy lejos se estaba de aceptar agentes encubiertos en actuaciones fiscales destinadas a constatar omisiones a los deberes de colaboración.

Sin embargo, y pese a la gravedad del tema, la Corte Suprema resolvió que se configura una verdadera intrusión a la intimidad cuando se exceden aquellos “... *límites de lo que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño...*”, y cuando el comportamiento sobrepasa los principios del Estado de Derecho.

²¹ Sentencia 11-12-1990. Corte Suprema de Justicia de la Nación.

2.1.4. FACULTADES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

Tanto las facultades de verificación como las de fiscalización se agrupan dentro del ámbito del derecho tributario formal o administrativo. En la práctica se confunden, sin embargo son bien distintas. Las facultades de fiscalización se orientan a controlar que los obligados hayan cumplido correctamente sus deberes formales respecto de la determinación del tributo (existiendo una previa obligación tributaria material, con hecho imponible y sujetos pasivos identificados). Mientras que las de verificación tienden a establecer si los particulares cumplen con sus obligaciones materiales. La fiscalización implica un control posterior por parte del fisco, en cambio la verificación tiene por objeto detectar hechos imponibles realizados e ignorados por el fisco.²²

El Art. 33, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento fiscal, establece: **“con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir, que estos, y aún los terceros, cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias de terceros que se vinculen con la materia imponible (...). Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan, surgirá el valor probatorio de aquellas.**

Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de 10 (diez) años y excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a

²² Procedimiento fiscal. Verificación y Fiscalización. Exigencia que puede establecer la AFIP L: 33/DR: 48. Impuestos Comentados. ERREPAR. 2005

operaciones o actos cuyo conocimientos sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

(...) todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retributiva, (...) deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar (...).²³

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo, deberán permanecer a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el domicilio Fiscal”.

El decreto reglamentario en el artículo 49, por su parte, establece que el contribuyente debe exhibir los libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás, en forma ordenada y clasificada de manera que resulte adecuada para la verificación por parte del funcionario o empleado que realice la fiscalización. No cumplir con lo impuesto, se considerara resistencia pasiva a la fiscalización.²⁴

Por su parte, el artículo 35 establece las facultades que funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos poseen según la ley de procedimiento:

“La AFIP tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la AFIP podrá:

²³ DECRETO REGLAMENTARIO ART. 48: “Los contribuyentes o responsables deberán conservar los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la materia imponible, por un termino que se extenderá hasta 5 años después de operada la prescripción del periodo fiscal a que se refieran. (...).

²⁴ Decreto 1397. Art. 49. ERREPAR. Separatas de Legislación. P 77

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

(...) g) autorizar, mediante orden del juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades como compradores de bienes y 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 se identifiquen al contribuyente, de no haberse consumido los bienes, se procederá a anular la operación, y en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación, se emitirá nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo inc. c)²⁵ del artículo precedente, y en el artículo 41, y en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 (...)."

Los funcionarios, en los ejercicios de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10.²⁶

La razón de fondo de la obligación que todo consumidor tiene de exigir la entrega del comprobante respaldatorio de la operación, tiene su justificación en la necesidad que todas las personas deben colaborar con la recaudación de

²⁵ Ley 11.683: Art. 35 Inc. c... (...) cuando se examinen libros, papeles, etc.... se dejara constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

²⁶ Ley 11.683: Art.10: "Los consumidores finales de bienes y servicio, (...) estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones. (...) el incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de \$ 10, será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39(...). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con la obligación a emitir o entregar la factura o comprobante. (...).

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

los impuestos. Sin embargo relevar de ello al “agente con actuación parcialmente encubierta”, no significa que se esté actuando en contra de la ley ni del fisco, ni que se esté instigando o provocando al contribuyente a infringir la ley, simplemente se está dotando al agente de una nueva atribución en la cual se le permite pasivamente actuar como comprador a modo de constatar personalmente si el contribuyente emite o no el comprobante respaldatorio de la operación, si lo emite y no lo entrega y si al emitirlo cumple con las formalidades exigidas por la AFIP.

Las sanciones previstas para los incumplimientos que se detecten en materia de emisión de comprobantes son: multas de \$ 300 a \$ 30.000; clausuras de 3 a 10 días y clausuras preventivas en caso de configurarse grave perjuicio y haberse cometido la misma infracción sin que haya transcurrido más de un año.

El agente lo que hará, es constatar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales. Su actuación será para casos especiales de contribuyentes reincidentes, es decir aquellos sobre los que hay resolución en firme (un contribuyente para considerarse reincidente no necesariamente debe serlo en un mismo hecho antijurídico), y será un juez administrativo quién autorizará la actuación de determinados funcionarios y quién hará cumplir todas las garantías, no solo para los contribuyentes sino también para los funcionarios actuantes, dado que cualquier error nulificara las pruebas.

Lo que se pretende con la actuación de estos nuevos agentes, es sancionar a los comercios que no emitan facturas o emitiéndolas, las mismas no cumplan con los requisitos exigidos, como así también a los que emitan y no la entreguen. Para el caso de que se cometa alguna infracción de las mencionadas anteriormente, se prevé que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente. En su accionar, los inspectores deberán tener la seguridad de que la operación comercial se ha dado por finalizada.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

Todas las constataciones que realicen los inspectores deberán formalizarse mediante la confección de actas en las cuales se deje constancia de todas las circunstancias verificadas, las observaciones y/o aclaraciones que desee incorporar el contribuyente.

Según el artículo 41 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento fiscal, también está previsto la notificación simultánea de una citación para que el contribuyente comparezca a una audiencia en su defensa, la cual se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días hábiles administrativos. Y dado el supuesto que se constatará una infracción en el régimen de facturación, se aplicará los procedimientos tendientes a aplicar las sanciones de multa y clausura previstas en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Los agentes fiscalizadores son designados mediante disposición de la AFIP suscripta por el Administrador Federal y publicados en el Boletín Oficial (es posible constatar su designación en la página web del organismo).²⁷

Puesto que los agentes fiscalizadores actúan bajo la orden del juez administrativo, resulta relevante transcribir la definición de dicho funcionario según la propia Administración Federal de Ingresos Públicos.

- JUEZ ADMINISTRATIVO: Funcionario expresamente designado como tal, que puede juzgar administrativamente la conducta de los responsables y terceros respecto del cumplimiento de sus obligaciones

²⁷ www.afip.gov.ar

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

impositivas, y puede aplicar sanciones a los contribuyentes o terceros que no cumplan sus obligaciones impositivas.²⁸

El juez administrativo es el Director General de la AFIP, quién posee facultades para designar a otros jueces administrativos, debiendo tener estas personas, para ocupar dicho cargo el título de Contador Público o Abogado (dada la facultad de decisión que poseen). Si bien este es un requisito esencial para la ocupación del cargo, el Poder Ejecutivo Nacional puede dispensar el cumplimiento del mismo estableciendo las condiciones que estime pertinente, cuando circunstancias especiales lo hagan necesario, pero debiendo los funcionarios, en estos casos, poseer una antigüedad mínima de quince (15) años en el organismo y haberse desempeñado en tareas técnicas o jurídicas en los últimos cinco (5) años, como mínimo.

Las funciones del juez administrativo son funciones instructoras y las facultades jurisdiccionales del órgano de la administración están sujetas a ulterior control judicial. Entre las funciones se encuentran: determinación de oficio, repeticiones, aplicación de multas, resolución de recursos de reconsideración, sanciones de clausura de establecimientos, intimaciones de pago de interés resarcitorios, actualizaciones y anticipos.

Previo al dictado de resolución y como requisito esencial, el juez administrativo no abogado requerirá dictamen del servicio jurídico, salvo que se tratare de clausuras preventiva (inc. f. art. 41 ley 11.683), reducción de multa y clausura por primera vez; caso contrario serán nulas de nulidad absoluta.

El administrador federal tiene la facultad discrecional y exclusiva de la avocación. Esta facultad es aquella que tiene un órgano superior de tomar el conocimiento y decisiones en un asunto cuya competencia pertenece al inferior.

²⁸ <http://www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=j>

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Respecto de los alcances del dictamen jurídico dictado por el juez administrativo, el mismo no es vinculante, pero para ello, el funcionario debe dar sus razones fundadas.

2.1.5. DEFINICIÓN DE LA NUEVA FIGURA:

Si bien la nueva figura carece de denominación en el propio texto de la ley, en el mensaje adjunto al proyecto de ley elevado al Congreso de la Nación, el Poder Ejecutivo le atribuye una denominación a la nueva figura al decir que: “... se impulsa la implementación de facultades tales como las conferidas a los denominados Fedatarios o Agentes Fiscalizadores para la verificación directa de facturación”.

Son muchas las denominaciones que se le han dado a la nueva figura contemplada tras la reforma de ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento fiscal. Ellos son “Agente Encubierto”, “Agente Instigador”, “Agente Fedatario”, si embargo estas denominaciones prestan a la confusión, por lo cual es necesario distinguir las diferencias entre ellas:

El Agente Encubierto: remitirse a la página 17 (antecedentes normativos).

Agente Provocador: Interviene antes de la comisión del ilícito.

Él como instigador, induce a otro a la comisión del delito. Cuando el agente del estado no limita su accionar a la de un mero observador o un informante, y participa en cierta manera en la producción del ilícito, su proceder resulta reñido con las reglas del Estado de Derecho e invalida todo lo actuado, pues la figura es ilegal y la prueba así adquirida también, según lo establece el artículo 45 del Código Penal²⁹. Según lo expuesto se cumple la teoría del “fruto

²⁹ Código Penal: Artículo 45: “los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

del árbol venenoso”, es decir, que la evidencia obtenida con ayuda de información obtenida ilegalmente, no resulta ser válida ante la Justicia.

Agente Fedatario: dicha denominación fue dada por el propio Administrador Federal, sin embargo no cualquiera es fedatario, dado que dicho nombre corresponde a los escribanos que den fe de lo que ven ante sus sentidos.

El agente contemplado en el art. 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ley de procedimiento fiscal, no es ni agente encubierto ni agente provocador, sí posee características de ambos. En cuanto al agente encubierto, se asemeja en que ambos no dan a conocer su identidad de agentes estatales y co ayudan al esclarecimiento y prueba del ilícito. Sin embargo, el agente encubierto actúa cuando el ilícito se ha producido o se está produciendo, y mantiene el carácter de “encubierto” antes, durante y con posterioridad a su accionar. Mientras que el agente de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) actúa con anterioridad a la comisión de la supuesta infracción, y una vez que constata el incumplimiento 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 AFIP, dan a conocerse.

Con respecto al agente provocador, la semejanza está dada en que ambos también ocultan sus caracteres de agente estatal y su accionar es anterior a la comisión del delito, pero la diferencia entre ambos está dada en que el agente provocador induce a cometer el delito, Doctrina de Entrapment (remitirse a la página 25), mientras que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, no. El agente objeto de estudio, no induce a cometer la infracción, simplemente simula ser consumidor final a modo de constatar que el contribuyente cumpla con la obligación de entregar los comprobantes

pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo”.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

respaldatorios de la operación, y que entregándolos, los mismos cumplan con los requisitos impuestos por la AFIP. Actuarían como agente provocadores si al momento de pagar, el contribuyente les preguntase si desean el tickets o factura y ellos respondieran que NO.

No se puede considerar que relevar al agente fiscal del art. 10 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) sea un modo de provocación que lleve al contribuyente a infringir la ley. Simplemente lo que se busca es que el agente pueda constatar personalmente que el inspeccionado cumple con sus obligaciones de facturación; caso contrario, de tener la obligación de exigir los comprobantes como cualquier consumidor, de ningún sentido tendría la creación de la nueva figura. (Remitirse a punto 2.1.6.5. Relevación de la obligación de exigir el comprobante respaldatorio de la operación)

Según lo establecido en la norma, el agente objeto de estudio se limita a efectuar una operación de compra o prestación de servicios, simulando su condición de inspector bajo la apariencia de un consumidor final, pagando por la compra y al final del operativo anula la operación, por lo cual, la operación en definitiva también es simulada, a efectos solo de sancionar al contribuyente si el mismo no actúa como corresponde e infringe la ley, no emitiendo o entregando el comprobante respaldatorio de la operación en los términos y condiciones que establece la AFIP.

A modo de conclusión se puede decir que lo más apropiado sería llamar al agente objeto de nuestro estudio, **“Agente fiscal con actuación parcialmente encubierta”**, dado que el agente en uso de las atribuciones del artículo 35, inciso g, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en la primera etapa del procedimiento no revela su identidad, situación que se mantiene hasta el momento de la constatación del cumplimiento, luego de ello, los agentes revelan su identidad ante el contribuyente, tal como lo establece la norma.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

2.1.6 PROCEDIMIENTO:

El procedimiento interno de la AFIP previo, durante y concluida la actuación de los inspectores fiscales con actuación parcialmente encubierta en los respectivos comercios, consta de varias etapas.

Todo la operatoria comienza en el Área de Control de Gestión / Investigación, donde se seleccionan los asuntos a fiscalizar en función de los antecedentes fiscales. Es la “Dirección de Programas y Normas de Fiscalización” quién suministra los casos pasibles de ser seleccionados. En primer lugar se identifican como pasibles de selección las resoluciones de clausuras firmes, dictadas por falta de emisión o entrega y con fecha no anterior a un año con el agravante de conducta fiscal reprochable, denuncias penales, así como clausuras anteriores y multas formales y/o materiales firmes. Una vez que el contribuyente ha sido seleccionado, el mismo se cargará en el sistema SEFI (Sistema de Seguimiento de Fiscalización).

Posterior a la selección de los casos a fiscalizar, es al Área del “Director Regional / Director Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales”, a donde se envían todos los antecedentes de aquellos contribuyentes posibles de ser fiscalizados.

La jefatura interviniente, recepcionará los antecedentes y si considera generar el cargo, procede a confeccionar el FORMULARIO “A”, en el cual deja sentado los fundamentos que sustentan el procedimiento (remitirse a “antecedentes fiscales”, *página 47*), y la designación de los inspectores fiscales con actuación parcialmente encubierta. El mismo se genera por triplicado, original y duplicado se envían al Área de Fiscalización Externa pertinente; y el triplicado, queda en poder del Director Regional para su archivo técnico.

El área de fiscalización preventiva designada, recibirá la orden de intervención, con el original y duplicado del formulario “A” suscripto por el

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Director, formulario que también requiere de ser firmado por el jefe de División de Fiscalización Preventiva.

Para poder llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, el jefe de división fiscalización preventiva otorgará a los inspectores los fondos necesarios, del mismo modo en que son otorgados los viáticos.

Así, dos funcionarios (como mínimo) se constituirán en el domicilio del contribuyente con el objetivo de actuar en el ejercicio de las facultades conferidas en el inc. "g" del artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Realizada toda la operatoria de simulación, si el contribuyente no entrega el correspondiente comprobante, considerándose finalizada la operación comercial, cuando se paga lo consumido, o el bien adquirido y se recibe el vuelto, es allí cuando los inspectores actuantes, acreditarán su identidad de agentes fiscales, exhibiendo la correspondiente credencial, el formulario "A" y procederán a solicitar la documentación que habitualmente se utiliza para respaldar las operaciones realizadas, procediendo a intervenir la primera sin utilizar, cuyos originales serán retirados y se labrará el acta de infracción correspondiente, en original y duplicado y a las mismas se adjuntarán los comprobantes obtenidos del corte de facturación. El original (acta de infracción) queda en poder de los inspectores fiscales con actuación parcialmente encubierta, y el duplicado, en poder del contribuyente.

Es necesario dejar claro, que toda esta operatoria es realizada siempre que el contribuyente NO emita o NO entregue el comprobante respaldatorio de la operación o que haciéndolo, no cumple con las formalidades exigidas, porque si los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta "simulan la compra" y por la misma reciben la factura o comprobante correspondiente, los mismo se retiran del comercio sin realizar operativo de fiscalización alguno.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Finalmente, luego de haber realizado todo el proceso de fiscalización, haber labrado las actas de infracción correspondiente, el inspector fiscal con actuación parcialmente encubierta, emitirá un “Informe de Inspección” (interno para la AFIP), a modo de dar un cierre al proceso de fiscalización realizado, en el cual expondrá los datos del contribuyente, toda la información referida a la orden de intervención y datos obtenidos durante la inspección.

2.1.6.1 Operatoria del Procedimiento del Agente Fiscal con actuación parcialmente encubierta.

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

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

Los agentes simularán ser compradores o locadores de bienes o servicios para constatar el cumplimiento por parte del responsable, de la obligación de emitir y entregar la factura o comprobante respectivo con las formalidades exigidas por la AFIP, para operaciones mayores de diez pesos (\$10). Una vez en el comercio, adquirirán un bien o se solicitará la prestación de un servicio y se realizará el pago correspondiente.

Es de destacar que la norma legal sólo previó su actuación, respecto de los bienes o servicios adquiridos por los propios funcionarios y no por terceros,

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

por lo que la figura no será aplicable, si tales agentes verifican una infracción, por ejemplo, en otra mesa de un restaurante.

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

Observando que el contribuyente no emita, o emita y no entregue ningún tipo de comprobante o que el entregado no cumpla con los requisitos de facturación que establece la AFIP, los funcionarios se dirigirán hasta la salida del recinto donde efectuaron el procedimiento sin salir del mismo. Si durante ese trayecto el sujeto verificado no rectifica su conducta, los funcionarios se identificarán exhibiendo el formulario de autorización suscripto por el juez administrativo pertinente, la orden de intervención respectiva, las credenciales identificatorias y procederán a labrar el acta de infracción pertinente en los términos del art. 41 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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

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

Por otra parte, también debe incluirse todos los hechos y aseveraciones que desee incorporar el interesado, prueba y encuadramiento fiscal, y contendrá además una citación para el responsable, muñado de las

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

pruebas que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días hábiles administrativos. El acta será firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo, a quién se notificará en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el art. 100 de la ley de rito, en caso de no hallarse presente en el acto del escrito.

2.1.6.2. Distintas situaciones contempladas en la Ley.

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

Se debe hacer la distinción entre los bienes y/o servicios consumidos durante la verificación de los que NO son consumidos.

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

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

La situación planteada para el caso de los bienes NO consumidos es confusa respecto a si hay o no nacimiento de hecho imponible, dado que la operación se anula devolviéndose el bien que se adquirió. Sin embargo hay que dejar claro que si hay nacimiento de hecho imponible, por la razón que los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta adquieren el bien, pagando su precio respectivo, y es a partir de ello, que se genera el hecho imponible, perfeccionándose de este modo la operación de compra – venta.

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

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

En síntesis, el inspector tiene como medio, simular una operación determinada, como si fuera un cliente del contribuyente, a fin de comprobar si

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

el comerciante le entrega espontánea y oportunamente el comprobante correspondiente. Una vez hecha la comprobación, si el comerciante entrega el comprobante solo se dejará constancia en actas, y si el comerciante no entrega el comprobante respaldatorio de la operación, el inspector labrará un acta de constatación de la infracción a efectos de aplicar la sanción del art. 40 de la ley de procedimiento administrativo.

2.1.6.3. Orden Juez Administrativo:

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

Como todo acto administrativo que dirime conflictos entre la administración pública y los administrados, el mismo debe estar debidamente fundado y dictado por autoridad competente, sustentarse en hechos y antecedentes que le sirvan de base. En este caso, la autoridad competente es el “juez administrativo” (interviniendo el juez administrativo del lugar de residencia del contribuyente a inspeccionar).

Reconocidos autores entienden que esta exigencia no brinda protección suficiente a los derechos y garantías de los contribuyentes, en tanto quién debe juzgar la procedencia de la autorización no deja de ser un funcionario del propio organismo que actuaría en su caso como juez y parte. Los sostenedores de esta tesis consideran que hubiera sido más acertado que la autorización estuviere a cargo de la justicia en lo penal económico a los efectos de asegurar imparcialidad en el control del cumplimiento de los requisitos que establece la ley.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Sin embargo se concluye que la intervención del juez administrativo, no torna inconstitucional la nueva figura en tanto se garantice el debido proceso adjetivo, se respete el derecho de ser oído y a ofrecer y producir prueba. Además también se adiciona la garantía de revisión judicial cuando fuese necesario, incluso para analizar los motivos sobre los cuales se basó el juez administrativo para autorizar la actuación de la nueva figura. Pero considerar que debe ser un juez de la constitución quién autorice dichas actuaciones es poco razonable, por las razones que los procesos se lentificarían demasiado dada la cantidad de causas existentes en la justicia, y por otra parte el accionar de los agentes con actuación parcialmente encubierta difiere mucho del accionar de los agentes encubiertos contemplados en la ley de estupefacientes N° 23.737, reformada por la ley N° 24.424, donde si es imprescindible que la autorización emane de un juez de la Constitución, dado el contexto en el cual se desempeñan dichos agentes, y puesto que se involucran garantías constitucionales.

2.1.6.4. **Orden fundada en antecedentes fiscales**

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

Los mismos deben obrar en el sistema SEFI, como requisito fundamental para generar la orden de intervención.

Un antecedentes fiscal es/son un/os documento/s escrito/s que respecto del contribuyente hay en la AFIP. Ejemplos de ellos son:

- a. Resoluciones de clausura firme, dictadas por falta de emisión o entrega;
- b. Multas formales y/o materiales firmes.
- c. Ajustes por inspección.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- d. Denuncias penales.
- e. Denuncias por no emisión de la facturación.

El orden expuesto anteriormente denota una jerarquía en función de su grado de importancia.

En muchas circunstancias se tomó a las denuncias telefónicas como antecedentes para emitir una orden por parte del juez administrativo para que los agentes de la AFIP actuarán bajo la nueva figura del artículo 35, inc. “g” de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), sin embargo hay que destacar que no debería considerarse a dichas denuncias telefónicas como antecedentes fiscales, por la razón que el organismo administrativo podría autoestimularse para autorizar a sus funcionarios a actuar bajo la nueva figura del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta y también por el hecho, que las personas pueden realizar denuncias a contribuyentes por cuestiones personales, desvirtuándose así el objetivo perseguido cuando se creó la nueva figura contemplada en la ley.

Se puede analizar diferentes causas, respecto a lo que se ha considerado “antecedentes fiscales”:

- La Justicia Nacional en lo Penal Económico, ha establecido que la simple denuncia es suficiente como antecedente para generar la orden del juez administrativo. En la causa “Penibianc S.R.L.”³⁰ se estableció que: ...“a *“antecedentes fiscales” no se refiere a los antecedentes que pudiera registrar un sujeto por infracciones fiscales anteriores, como entendió el Juzgado a quo, sino a toda información o dato obrante en el organismo recaudador proveniente de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier otro origen, por los cuales el juez administrativo tomará conocimiento de la eventual omisión de emitir y entregar facturas y*

³⁰ “Penibianc S.R.L.”. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. Sala B (04/07/2007)

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

comprobantes equivalentes, con las formalidades que exige la AFIP, por parte de algún contribuyente.”

- En los fallos “Mayro”³¹ y “Medri S.A.”³² se estableció que la declaración anónima (denuncia telefónica), no es equiparable a una denuncia en los términos de los arts. 174 y 175 CPPN, por lo que corresponde declarar la nulidad de la disposición de autorización de funcionarios.
- En la causa “Mente Abierta”³³ se estableció que *“no puede considerarse como antecedente válido la constancia administrativa efectuada en forma manuscrita, sin firma y sin indicar los datos esenciales a fin de identificar y acreditar la existencia real del antecedente.”*
- *“Es antecedente válido el basado en una resolución de multa por omisión en el IVA.”*³⁴

*“La denuncia válida debe contar con dos requisitos: la relación circunstanciada del hecho y la identificación del denunciante. De allí que no reviste entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a la designación de los inspectores encubiertos, el caso de una denuncia anónima y un llamado telefónico anónimo.”*³⁵

- En el fallo “Romanamayo S.R.L.”³⁶ quedó sentado que el hecho que haya transcurrido un largo plazo (más de 4 años) entre la fecha de presentación de la denuncia y la de la autorización a los funcionarios fiscales, no habilita “per se” a disponer la nulidad de la actuación, ante la falta de plazo alguno para adoptar las medidas respectivas

³¹ CNAPE. Sala “B” del 22/9/08. Registro 642.1506/11 y Registro 857/07 y 634/08.

³² CNAPE. Sala “B” Reg. 792/06 del 5/10/06.

³³ CNAPE. Sala “B” del 28/12/06 Registro 103/06.

³⁴ “Medio Molde”. JPE N° 7. Secretaría N° 14 del 6/3/07.

³⁵ “Pippo S.A”. Causa N° 136/06. JPE Sec. N° 2 del 25/9/06.

³⁶ “Romanamayo SRL”. CNAPE. Sala “B”. Reg. 609/08 del 9/9/08

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Si bien es un requisito esencial del acto administrativo “la motivación”, es decir, expresar de forma concreta las razones que inducen al mismo, la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en su artículo 35 inc. “g”, solo dice: “... *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...*” pero no exige que en el acto administrativo que designa a los inspectores encubiertos, figure materialmente la fundamentación (los antecedentes fiscales), ni que los mismo deban cumplir con alguna formalidad; solo establece que la medida surja de una derivación razonada de los hechos que la tornan valedera y la hagan fundada.³⁷

Por más que la orden del juez administrativo no enuncie los motivos por los cuales se autoriza a dichos agentes a actuar bajo la figura objeto de estudio, la misma no deja por ello de dar nacimiento a un acto administrativo, existe causa y motivación; el contribuyente puede solicitar en la propia Administración Federal de Ingresos Públicos, conocer los antecedentes que sobre él se registran en dicho organismo. Sin embargo, dado que es un punto controvertido y sobre el cual los contribuyentes fiscalizados bajo esta nueva figura (la del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta) plantean la nulidad de las actuaciones (por ausencia de causa y motivación en la orden de intervención) se podría plantear una modificación a la norma en la cual se establezca, que figuren explícitamente en la orden de intervención, los antecedentes sobre los cuales se sustenta el juez administrativo para autorizar la actuación de los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta.

2.1.6.5. Relevación de la obligación de exigir el comprobante respaldatorio de la operación.

La normativa en estudio faculta a los funcionarios a actuar “como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios” y los releva de la

³⁷ www.afip.gob.ar/.../Jornadas%20jurisprudencia%20Manonellasp2%2010-06-30.pdf

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

obligación de exigir –como cualquier consumidor final- la entrega de las facturas o comprobantes que documenten las operaciones concertadas. Sin duda este debe ser uno de los puntos que más controversia ha generado.

Se trata del deber que en principio tienen, como consumidores finales de bienes o servicios, de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten las operaciones. De esta manera, si se verifica tal incumplimiento de parte del responsable, los funcionarios no serán objeto de la multa de \$150 a \$2.500, sanción establecida en el artículo 39 primer párrafo de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

La eximición de solicitar la factura, a primera vista, parece razonable ya que al exigir la entrega nunca se darían los supuestos del artículo 40 y no se podría corroborar la conducta habitual del contribuyente, volviendo a la figura inoperante; pero según doctrina especializada, de un más detenido análisis se puede advertir que es una facultad que abre la posibilidad a irregularidades que desvirtúan la originaria legislativa.³⁸

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

El problema, sobre el cual nada dice la norma, es hasta donde puede llegar el agente fiscal con su conducta, actuando como “consumidor final”, si debe mantenerse en la mera **complacencia** o puede incluso utilizar la **connivencia**. La norma nada dice sobre si deberá esperar que el obligado no le entregue factura, o bien si es dable que se involucre con éste para que no la emita y le descuente el impuesto, actuando en connivencia.

³⁸ Carolina Godoy Cotonat. “Facultades de verificación del Fisco: Art. 35 inc. g: Agente Fiscal Encubierto”. El Dial.com 05/07/07

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Según Carlos Lucuy y Rocío Rivas, conforme surge de la ley, la infracción de no emitir requiere de dos sujetos que conforman con sus voluntades la infracción. Así, si ante el requerimiento del cliente, el comerciante emite el correspondiente comprobante, resulta evidente que la infracción no se ha visto configurada. Si en forma previa a uno de los concurrentes al hecho (agente fiscal con actuación parcialmente encubierta) se le quita la obligación, se estaría creando una nueva infracción autónoma de las otras, consistente en el solo hecho de no emitir, respecto de la cual, naturalmente y en base al principio constitucional de reserva de ley debe negarse desde ya, su existencia.³⁹ En igual sentido se expresan Humberto Bertazza y Norberto Marconi.⁴⁰

Concluyendo, la norma incorporada por la reforma no ha dejado claro cual es el límite en la potestad conferida a la Administración sobre el accionar de sus agentes, dejando espacio a una peligrosa discrecionalidad que puede dar lugar a que en vez de “constatar” una infracción, provoquen o instiguen la misma. No obstante, es de destacar que no sólo la actitud pasiva del agente fiscalizador no lo caracteriza como agente provocador, sino también que en su interacción con el comerciante es nada más que una compraventa o locación de bienes o servicios, que no puede ser tildada de instigar con ella a la comisión de infracciones a las normas de facturación. En el caso que, realizada la operación, sea el contribuyente el que pregunte al supuesto consumidor (agente fiscal con actuación parcialmente encubierta) si desea el “tickets”, el agente fiscal para no caer en **connivencia** e invalidar el procedimiento, debería responder “cómo sea su costumbre” ó “cómo es su modalidad”, lo cual, si el hábito del administrado es no emitir y entregar el comprobante respaldatorio de la operación, no lo va hacer, quedando el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, desvinculado de inducir a cometer la infracción. Además la obligación que contempla el artículo 10 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) es subsidiaria a la obligación principal que tiene el

³⁹ Carlos Lucuy y Rocío Rivas. “Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto”. La Ley. Práctica profesional 2006. P 29,35




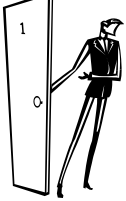

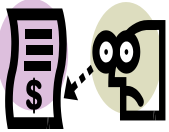

⁴⁰ Humberto Bertazza y Norberto Marconi. “Sobre el nuevo agente Fiscalizador”. La Ley. Práctica Profesional 2005. P 4,17

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

contribuyente de emitir y hacer entrega del comprobante respaldatorio de la operación.

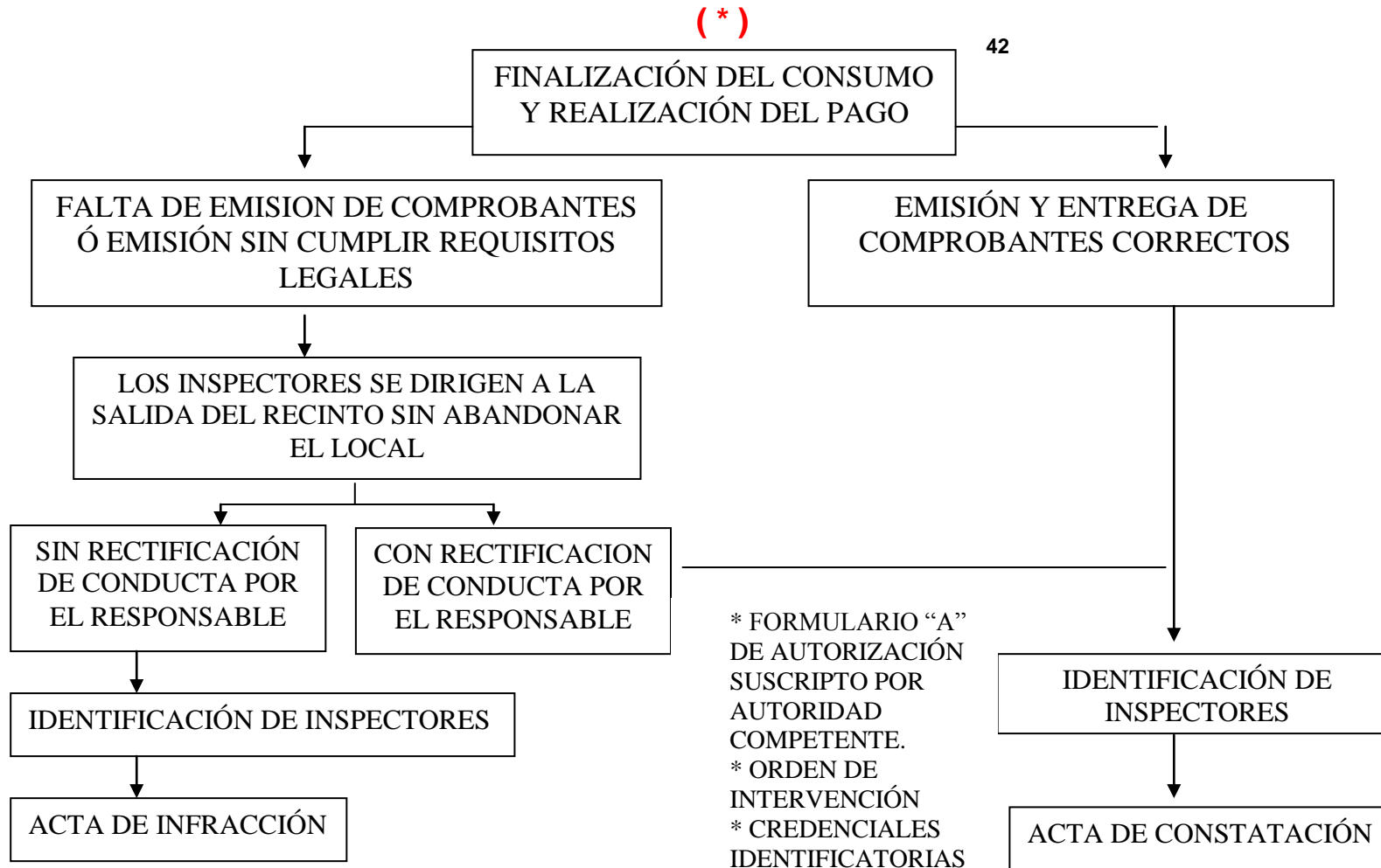
TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Proceso de fiscalización del Agente Fiscal con actuación parcialmente encubierta previo al labrado del acta: ⁴¹

1	2	3	4	5	6	7	8
			<p>(*) AGENTE FISCAL CON ACTUACIÓN PARCIALMENTE ENCUBIERTA</p> <p>(**)</p> 	<p>AGENTE FISCAL CON ACTUACIÓN PARCIALMENTE ENCUBIERTA</p>			
Constituirse en el domicilio objeto de verificación (mínimo dos agentes) con la documentación correspondiente	Adquirir un bien o solicitar la prestación de un servicio	Realizar el pago correspondiente	<p>(*) NO se constata la infracción } dirigirse a la salida del recinto</p> <p>(**) se constata La Infracción } identificarse presentando documentación correspondiente</p>	Si el contribuyente no rectifica su conducta, identificarse presentando la documentación correspondiente	Verificar la cinta testigo y/o talonario de factura y el Libro Único de Registro, según corresponda	Constatar el horario de emisión de los tickets	Recabar toda la información necesaria sobre los productos adquiridos y/o consumidos

⁴¹ “Agente Fedatario”. CAMPUS AFIP, Comunidad Virtual de Conocimiento. (*)

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN



⁴² www.afip.gob.ar/.../Jornadas%20jurisprudencia%20Manonellasp2%2010-06-30.pdf

2.1.7 ANÁLISIS PROCESAL E INFRACCIONAL

2.1.7.1. El Acto Administrativo:

Para que un acto emitido por la Administración Pública constituya “acto administrativo” es necesario que la Administración Pública actúe en su carácter de órgano esencial, integrante de la estructura del Estado. El ejercicio de las potestades públicas, es lo que posibilita la emisión de actos administrativos.

De acuerdo a lo expuesto, la norma establece, que la orden habilitante para la actuación de los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta deberá emanar de un juez administrativo, lo cual da origen a la producción de un acto administrativo y como cualquier acto administrativo, éste deberá cumplir con las formalidades previstas en el artículo 7 de la ley 19.549. Los mismos son: a) competencia; b) causa; c) objeto; d) procedimiento; e) motivación; f) finalidad.

Es imprescindible que la Administración Federal cumpla con las previsiones contenidas en el inciso **b)** y **e)** del art. 7 de la ley de procedimiento administrativo (**causa y motivación**), a efectos de la posterior aplicación de la sanción de multa y clausura.

*Así la causa del acto administrativo “... actúa como condición de procedimiento (disparador) para el dictado de la resolución administrativa que habilite la actuación de los agentes fedatarios. Es imprescindible que obren en la AFIP multiplicidad de hechos y antecedentes fiscales respecto a aquellos a quienes se les enviarán los agentes constatores. De no ser así, la elección del fiscalizado podría ser tachada de arbitrariedad y persecutoria”.*⁴³

⁴³ Teresa Gómez. “La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de “seudo agentes fedatarios” que restrinjan derechos individuales”. Errepar. Boletín. Agosto 2006. P 764

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

La orden autorizada por juez administrativo, fundada en los antecedentes fiscales del contribuyente investigado, implica que el juez previamente deberá merituar la procedencia de la medida y, en caso de admitirla, dar las razones por las que decide el uso de un agente fiscal con actuación parcialmente encubierta. Esa exigencia es similar a la que adopta el juez jurisdiccional, cuando lleva adelante medidas que limitan garantías constitucionales (orden de allanamiento, intervenciones telefónicas, etc.).

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

Todo acto administrativo debe ser notificado al contribuyente, en el caso del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, la notificación al contribuyente se realiza en el momento en el cual los inspectores se dan a conocer, se muestra el formulario A, la orden de intervención y las credenciales identificatorias. Posteriormente se labra el acta de constatación, finalizada la misma, se lee al contribuyente el acta labrada, de modo que una vez finalizada la lectura, el contribuyente de querer agregar alguna declaración, lo haga, los inspectores se limitan solo a leer el acta, no pueden interrogar al administrado, caso contrario invalidarían todo el proceso, también se le notifica al contribuyente la fecha y hora en la cuál debe presentarse ante el organismo recaudador, para la audiencia en su defensa. La notificación se efectivizará, personalmente al responsable o representante legal del mismo en el domicilio, o por los medios establecidos en el artículo 100 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Si realizada la operatoria de simulación, se les entregase a los inspectores el comprobante respaldatorio de la operación, los agentes se retirarían del local sin darse a conocer; hay acto administrativo, desde el momento en el cuál se generó la orden de intervención, sólo que por el proceder de la situación, no se le dio a conocer al contribuyente su condición de inspeccionado. Finalizado el procedimiento se labra el acta dejando por sentado como antecedente en el organismo recaudador el procedimiento llevado a cabo y que en tal ocasión se constató que el inspeccionado cumplió con sus obligaciones, emitiendo y haciendo entrega del comprobante que avaló la operación de compra, cumpliendo el mismo con todas las formalidades exigidas por la AFIP.

2.1.7.2. **Actas de Constatación:**

De acuerdo a la norma en estudio, la constatación efectuada por los agentes fiscalizadores será volcada en actas, las cuales deberán contener la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Éstas, sean o no firmadas por el contribuyente, servirán de prueba en los juicios respectivos, el acta en cuestión deberá contener citación para que el responsable, acompañado de las pruebas de las que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa.

La constatación realizada por los agentes, relativa a la omisión de emitir la factura o documento equivalente, servirá de base para la aplicación de sanciones de multa y clausura previstas en el artículo 40, y de corresponder, para la imposición de la clausura preventiva normada por el artículo 35, inciso h) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Las actas labradas por un funcionario encargado de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, constituyen instrumentos que constatan la captación de un dato, y dichos instrumentos abren un procedimiento sumarial que exige el resguardo de elementos de garantías constitucionales de naturaleza penal en la imposición de sanciones pecuniarias.

Las actas confeccionadas por los inspectores tienen valor de instrumentos públicos por aplicación según lo dispuesto en el artículo 979, inciso 2° del Código Civil, siempre que la intervención del oficial público se sustente en la autorización que realiza el juez administrativo, competente, actuando dentro de sus funciones y observando las formas legales, en este caso según lo dispuesto por el artículo 41 de la ley de procedimiento tributario.

Es posible decir, que la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, generará el inicio del procedimiento tendiente a aplicar la sanción de clausura y multa, constituyendo el acta labrada por los funcionarios una prueba de suma importancia.

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

- a) Lugar y Fecha.
- b) Descripción de la acción u omisión que origina la infracción.
- c) Mención expresa del valor de la operación a fin de acreditar que se supere la condición objetiva de punibilidad de \$ 10.
- d) Mención expresa de la autorización del juez administrativo que autoriza a actuar como agente fiscal con actuación parcialmente encubierta.
- e) Encuadramiento legal: indicar la norma en la que se tipifica la conducta, y la normativa reglamentaria emanada de la AFIP que se ha incumplido.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

f) Prueba: Es relativo, por cuanto justamente la creación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta es salvar las dificultades probatorias de este tipo de infracciones.

g) Citación a una audiencia en una fecha no anterior a 5 días, ni posterior a 15 hábiles administrativos.

h) Circunstancias que desee incorporar el contribuyente.

i) Firma de los funcionarios que han intervenido y del contribuyente o quién los ha atendido en el establecimiento. En el supuesto de negativa del contribuyente a firmar el acta, deberá dejarse constancia de ello.

El acta labrada por los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta deberá revestir las formalidades mencionadas y servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, para la clausura preventiva.

2.1.7.3. Horario Administrativo:

El inc. d) del art. 1° de la ley de procedimientos administrativo establece como regla que “**los actos y actuaciones y diligencias se practicarán en días y horas hábiles administrativos...**” y como excepción “*de oficio o a petición de parte podrán habilitarse aquellos que no lo fueren, por las autoridades que deban dictarlas o producirlas*”.

Respecto de lo expuesto en la primer parte del art. 1 de la ley 19.549, se ha cuestionado los horarios en que se han desempeñado los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta en ciertas circunstancias, como es el caso de locales gastronómicos, donde los agentes desempeñaron sus funciones fuera del horario hábil administrativo, considerándose desde este punto de vista, una violación a la normativa administrativa respectiva. Esta tesis se funda en que si bien existe expresa autorización para actuar como agente fiscalizadores, en ningún momento se los habilita a hacerlo fuera del horario hábil administrativo, así tampoco existe pedido de habilitación de hora

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

y menos aún consta que se hubiere habilitado de oficio a los funcionarios a efectos de realizar los procedimientos que llevaron a cabo, como lo determina la ley N° 19.549.

En conclusión, el horario en que se desempeñen los agentes fiscalizadores, será el acorde con la actividad comercial del contribuyente, a efectos de una mayor eficiencia operativa en el procedimiento de fiscalización, sin que con ello se encuentre vulnerada la ley de procedimiento administrativo, dejando constancia de ello (cuando fuese fuera del horario hábil administrativo) en la orden del juez administrativo.

2.1.8. LEY 11.683 Y EL ASPECTO INFRACCIONAL.

Como lo indica el propio inc. c) de la ley, la orden del juez administrativo se libra a fin de que los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta “constaten” el cumplimiento por parte de los contribuyentes, de la obligación de “emitir y entregar” las facturas y comprobantes equivalentes con los que se documentan las respectivas operaciones, “en los términos y con las formalidades” que exige la AFIP.

De la norma se deducen 3 conductas típicas evasivas que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, tiene por finalidad constatar:

- La falta de entrega del comprobante (importa que ha existido emisión)
- La falta de emisión.
- La emisión no observando las formalidades exigidas.

Respecto a la primero, **emisión pero sin entrega del documento**, es la menos grave de las tres, no se puede omitir que el contribuyente emitió la factura, no exterioriza intención alguna de ocultar la operación de sus obligaciones fiscales. Si bien es un hecho, que el agente fiscal está relevado de exigir la entrega de la factura, es obligación del comerciante entregarla.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Es la segunda de las conductas, la infracción por excelencia, tendiente a evadir las principales obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

La falta de emisión del comprobante respaldatorio de la operación esta relacionada con tres factores: existencia real de una operación (sea venta o locación de una obra o prestación de servicio); la obligación de emitir y la exigencia normativa del organismo de aplicación. La concurrencia de los tres requisitos es condición previa y excluyente para el accionar del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta

Este tipo de infracción no es sólo la falta de emisión del comprobante, sino que puede ser emitido pero por montos inferiores a los reales, afectando así la cantidad de mercadería, el precio y cualquier otra característica de los bienes vendidos o de los servicios prestados.

En relación a la tercera de las conductas típicas, es decir, **emisión sin cumplir con las formalidades exigidas al respecto**, es necesario evaluar cada caso en particular.

La norma sanciona a quienes **no entregaren o no emitieren facturas o comprobantes** equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP.

En estos casos los infractores serán sancionados con:

- Multa de \$ 300 a \$ 30.000 y;
- Clausura de 3 a 10 días, del local en el cual el agente fiscal llevo a cabo su actuación.

En aquellos casos en que se comete la misma infracción sin que haya transcurrido más de un año, puede darse la clausura preventiva, que es aquella

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

clausura en donde los inspectores de la AFIP pueden llevarla a cabo, sin que la misma sea ordenada por juez administrativo del organismo recaudador.

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

La actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta se limita a controlar la emisión y entrega de las facturas y que éstas reúnan las formalidades exigidas por la AFIP. Respecto de ello la RG 1415, establece que las facturas o comprobantes equivalentes deben ser entregados al momento del perfeccionamiento de la operación compra - venta, es decir, cuando se da el acuerdo entre las partes, cuando el agente fiscal (comprador) recibe el “bien” y el vendedor, el precio del bien vendido.

Respecto de las formalidades exigidas, resulta necesario tener en cuenta además otra normativa vigente, por la cual se configurará la infracción, y es por ejemplo cuando no se emita el comprobante por controlador fiscal, cuando la Resolución General N° 100 (AFIP) así lo establece, etc.

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

2.1.9. ANÁLISIS DE PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.

En virtud de que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta ha sido asimilado a la figura contemplada en el art. 31 de la ley 23.737 (agente

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

encubierto), donde es un juez jurisdiccional quién lleva adelante medidas que limitan garantías constitucionales, y en razón de que la nueva figura, objeto de estudio, ha recibido numerosos cuestionamientos desde el punto de vista constitucional, se considera oportuno realizar un análisis al respecto.

1. Derecho a la Intimidad y Razonabilidad:

Se analiza el derecho a la intimidad, puesto que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta tiene como ámbito de actuación el comercio del contribuyente, siendo el mismo parte integrante de la intimidad del obligado.

El derecho a la intimidad se encuentra contemplado en el art. 1.071 del Código Civil, en el art. 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el art. 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Según la Real Academia Española, intimidad es aquella zona espiritual íntima y reservada de una persona, de un grupo, especialmente de una familia. Significa que se está hablando de un ámbito al cual no es posible acceder sin el consentimiento de quién goza del mismo.

En lo que hace al derecho judicial de nuestro país, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace referencia a la intimidad, expresando: “ *...en relación directa con la libertad individual protege (el derecho a la privacidad e intimidad) un ámbito de autonomía individual constituida por sentimientos, hábitos y costumbres, relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad, están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y divulgación por los extraños significa un peligro real o potencial para la intimidad. En rigor, el derecho a la privacidad comprende no sólo a la esfera doméstica, el círculo familiar y de amistad, sino otros aspectos de la personalidad espiritual o física de las personas, tales como la integridad corporal o la imagen, y nadie puede*

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

*inmiscuirse en la vida privada de una persona ni violar áreas de su actividad no destinadas a ser difundidas, sin su consentimiento ó el de sus familiares autorizados para ello, y solo por ley, podrá justificarse la intromisión, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen”.*⁴⁴

Como puede apreciarse, la Corte en expresa aplicación de los principios que surgen de los instrumentos internacionales que rigen en materia de derechos humanos, concibe un determinado límite a la invocación que el Estado efectúe del interés general para inmiscuirse en la vida privada de los particulares. Este valladar está dado por la razonabilidad que debe necesariamente caracterizar la intromisión.

En función de lo expuesto, si la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta coadyuvare al organismo fiscal a cumplir con sus finalidades, la vulnerabilidad de la intimidad se encontraría justificada, siempre que se actúe respetando al individuo, y no se invalide el proceso por utilizar medios ilegítimos en el accionar de los agentes.

La impugnación contra un acto de la Administración en uso de sus facultades, jamás podrá sustentarse únicamente en la mera vulnerabilidad del derecho a la intimidad, puesto que este derecho deberá siempre ser articulado en forma conjunta con la garantía de la razonabilidad, demostrándose que el acto en cuestión resulta arbitrario; pues ninguno de los derechos que la Constitución reconoce es absoluto y, a su vez, estos deben ser gozados conforme a las leyes que reglamente su ejercicio.

De acuerdo con las pautas otorgadas por la Carta Magna, el principal parámetro a tener en cuenta para verificar la vigencia del derecho que nos ocupa es la razonabilidad del art. 28 C.N, es decir, la adecuada proporción o

⁴⁴ C.S. “Ponxetti de Balbín, Indalia c/Editorial Atlántica S.A.”. Sentencia de fecha 11/12/84. Fallos 306:1982.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

relación que debe existir entre el fin perseguido por la ley y los medios para llevarlo a cabo.

En el caso que se analiza, el medio utilizado por el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta (él mismo actúa en forma clandestina), deberá ser proporcional al fin perseguido (corroborar que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales de emitir y hacer entrega de los comprobantes que avalen las operaciones de venta).

Para que el accionar del agente resulte adecuado a la finalidad perseguida, es requisito indispensable que la actuación del agente fiscal este autorizada y fundada en antecedentes fiscales suficientes y con la entidad necesaria, respetando lo que la norma establece para su actuación, de manera que no se confunda y se califique el accionar del agente de arbitrario

2. Derecho al Debido Proceso Adjetivo:

Es principio del Derecho Administrativo Procesal el respeto pleno al “Debido Proceso Adjetivo”, consagrado en el artículo 1°, inciso “f” de la ley de procedimiento administrativo; la cual comprende entre otras garantías, el juicio previo llevado a cabo ante los jueces naturales y la inviolabilidad de la defensa del artículo 18 de la Constitución Nacional.⁴⁵

El derecho al “Debido Proceso Adjetivo” comprende para los administrados la posibilidad de:

- **Derecho a ser oído:** exponiendo las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente.

⁴⁵ Catalina García Vizcaíno. “Derecho Tributario”, T II. Depalma. P 85.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- **Derecho de ofrecer y producir pruebas:** dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse.
- **Derecho a una decisión fundada** haciendo en el acto decisorio, expresa consideración de los argumentos y cuestiones propuestas en tanto fueran conducentes a la solución del caso.

El debido proceso adjetivo debe garantizar la aplicación plena de la garantía expuesta en el artículo 18 de la Constitución Nacional, en cuanto ella enuncia que: ***“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa”***. Lo cuál significa que toda persona partícipe de un juicio, tiene derecho a ser juzgada por el juez que tenga competencia espacial y de grado y atribución en la materia de que se trate (civil, comercial, penal, etc.) ya antes del hecho que dio origen al juicio.

La garantía del debido proceso con más el juzgamiento por juez imparcial, no sólo están contempladas en el artículo 18 de la Constitución Nacional, sino que se ven reafirmadas por la inclusión constitucional del Pacto de San José de Costa Rica (Art. 75, inc. 22°, CN), que en su artículo 8, bajo el título “Garantías Judiciales” enuncia que: ***“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”***.

Respecto a la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, Raúl Sacconi, entiende que, cuando éste provoca la conducta reprochable del sujeto obligado, se encuentra comprometida la defensa del debido proceso, que es bien distinta a la defensa por instigación que brinda las

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

bases para la llamada “defensa de la ultrajante conducta del Gobierno”⁴⁶. Dice que se podrá, entonces, argumentar la defensa del debido proceso en la actividad abusiva del agente fiscal, siempre que pueda definirse que conducta del supuesto provocador ha tenido un nivel tal, que ultraje suficiente como para violar la garantía constitucional del debido proceso legal. Concluye que será necesario un análisis caso por caso, a fin de establecer tales extremos, debiendo tenerse en cuenta la totalidad de los hechos disponibles.

En este sentido, la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta se considera que no lesiona el principio del debido proceso adjetivo, en cuanto su conducta no provoque la infracción y se ajuste estrictamente al procedimiento legal, tomando el recaudo de que la constatación efectuada por los mismos sea volcada en actas, las cuales deberán contener la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como las manifestaciones verbales de los agentes; las actas, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos. No obstante se esta de acuerdo con Saccani, en cuanto la violación a este principio debe ser analizado por cada caso en particular en que el Agente fiscal con actuación parcialmente encubierta haya actuado y del que el contribuyente se sienta agraviado.

3. Derecho a la inviolabilidad del domicilio:

El art. 18 de la Constitución establece que **“el domicilio es inviolable, como así también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación”**.

Esta es la regla general en cuanto al domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados. No obstante el Código Procesal Penal de la

⁴⁶ Saccani, Raúl Ricardo. “El Agente Fiscal Encubierto”. Temas tributarios aplicados. Ed. La Ley. Buenos Aires. 2005. P 54

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Nación en los arts. 224/230 ha establecido excepciones a esta regla para en determinados casos proceder al allanamiento. Esto es una excepción al principio contenido en el artículo 18 de la Constitución Nacional y debe ser merituada con mucha prudencia por el juez competente.⁴⁷

Esas excepciones serán ejemplo, en caso de flagrante delito, en donde se podrá ingresar aún sin orden judicial, o en casos en que sea necesario el ingreso domiciliario para secuestrar determinados efectos, que de otra manera podrían perderse, supuesto éste en que será necesaria la orden de allanamiento. La razón en que sea un juez el que autorice el allanamiento se da porque, sin duda ellos estarán dotados de mayor objetividad para determinar en que casos proceder.⁴⁸

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

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

Respecto a los agentes encubiertos de la ley de estupefacientes (ley 23.737 Art. 31 bis – BO 11/10/89), la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Fernández, Víctor H”⁴⁹ (antes mencionado), convalidó el ingreso en el domicilio del investigado, expresando que el imputado y el titular del

⁴⁷ Juez competente es aquel juez que debe de conocer del asunto o problema en razón de la competencia (materia) y territorio (lugar) donde sucedieron los hechos o actos jurídicos

⁴⁸ Graciela Manonellas. “Los allanamientos domiciliarios y la protección constitucional”. La Ley. Práctica profesional 2006. P 25.

⁴⁹ Fallos CSJN 313:1305

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

derecho de exclusión, permitió el acceso a su casa de dos personas, una de las cuales conocía, sin indagar los motivos del acompañamiento ni cerciorarse debidamente de la identidad del desconocido y pese a ello, con entera libertad y desprecio por las eventuales consecuencias en su proceder, decorrió el velo del grave delito que estaba cometiendo, no puede ser posteriormente amparado por la cláusula del artículo 18 de la CN, cuando fue su propia conducta discrecional la que posibilitó la presencia del agente preventor en el recinto privado y aquella comprobación, dado que el agente encubierto actuó dentro de los límites de Estado de Derecho, él mismo simuló ser amigo del Sr. Fernández, de modo que el Sr. Graña permitió la entrada a su residencia a su amigo Fernández y a quién lo acompañaba, desconociendo que aquél estaba sometido a detención, y que el mismo era un policía que además de ocultar su condición, lo llevaba aprendido.

Con la reforma de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), el juez administrativo autoriza al agente fiscal con actuación parcialmente encubierta que simule ser consumidor final, cuya actuación se llevará a cabo en el comercio (de libre acceso al público).

En este sentido, es importante destacar, que los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta ingresan al espacio de acceso al público de un negocio para cumplir con su orden, puesto que lo que resguarda básicamente el art. 18 de la CN es el hogar sede del asiento familiar; caso contrario caeríamos en el absurdo de entender que cada vez que se va a un negocio a comprar algo o a un restaurante a comer, se estaría violando el domicilio del comerciante ó su intimidad. Los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta simulan toda su actuación en el espacio de atención al público, los mismos no pueden intrometerse en el ámbito privado del contribuyente (oficinas administrativas, depósitos...), es decir por ejemplo, ingresar detrás del mostrador, de lo contrario, se estaría invalidando todo el accionar del procedimiento y las pruebas obtenidas. En el momento en el cual se labra el acta y se realizan los cortes de facturación, es el propio contribuyente quien le debe otorgar dicha documentación.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Quién comete la infracción de no emitir los comprobantes, en presencia de consumidores ocasionales (los agentes fiscales con actuaciones parcialmente encubiertas), a quienes por obviedad no conoce, es el propio contribuyente, dando a conocer de esta manera su actuación a personas ajenas a su entorno, omitiendo hacer uso del derecho de exclusión que le corresponde.

4. Presunción de inocencia:

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

En materia penal será el denunciante o querellante quién debe probar la culpabilidad del imputado, pues siempre se presume su inocencia. Obviamente esta presunción de inocencia tiene también un papel relevante en los procesos administrativos. El “in dubio pro reo” es un desprendimiento del de inocencia, en virtud del cual sólo se aplicará pena a aquel sujeto que durante el proceso se determine que es culpable a través de las pruebas ofrecidas. En materia tributaria, se presume también que el contribuyente es inocente; el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta simula ser consumidor, a modo de ingresar al comercio del contribuyente sujeto a inspección, para verificar que el mismo “cumple” con sus obligaciones de emitir y hacer entrega de los comprobantes que respaldan las operaciones de venta, y que los mismos cumplan con las formalidades exigidas por la AFIP, de constatar los agentes que el obligado no cumple con las exigencias del fisco, procederán a darse a conocer, mostrando el formulario A, la orden de intervención y las credenciales identificatorias, y posteriormente labraran el acta de constatación, la cual deberá contener la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Éstas, sean o no

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

firmadas por el contribuyente, servirán de prueba en los juicios respectivos, el acta en cuestión deberá contener citación para que el responsable, acompañado de las pruebas de las que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa.

Algunos autores cuestionan que se esta violando la presunción de inocencia, al autorizar el juez administrativo, en base a los antecedentes fiscales, la actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta para que bajo una simulación recabe pruebas en contra del contribuyente. En realidad, si bien el proceso de inspección comienza en base a una orden de un juez basada en antecedentes que del obligado existen en el organismo recaudador, el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta lleva a cabo todo el procedimiento, a modo de constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, situación que de constatarse se deja expuesta en un acta, sirviendo la misma también como antecedente del contribuyente dentro de la AFIP. Se recabo información del inspeccionado, pero no pruebas en su contra. Si la situación se diera a la inversa, y la conducta del contribuyente fuese la de vender sin hacer entrega de los comprobantes que avalan la operación, tal situación también será volcada en actas, sirviendo las mismas también como antecedentes del obligado, solo que en este caso si se tienen pruebas en contra del contribuyente sobre su proceder, pero ello no implica que se considere al mismo “culpable”, sino que en función de lo sucedido, habiendo obtenido una prueba de su proceder inapropiado, se le da la oportunidad de una audiencia para que presente todas las pruebas de las que intente valerse para aclarar lo sucedido.

5. Derecho a no declarar sobre si mismo:

El art. 18 de la CN dice también que “***nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo***”. Del mismo surgen dos presupuestos: primero, no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable, y segundo, el derecho a no declarar contra uno mismo.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Una interpretación de la regla permite inducir que no se satisfacen suficientemente las garantías individuales si el procedimiento de adquisición de la prueba no está estructurado de forma tal, que quede completamente a resguardo la posibilidad de que sea el imputado quién aporte las pruebas que lo incriminen, sobre las cuales fundará su condena.⁵⁰

De acuerdo a lo antes expuesto, este principio implica la imposibilidad de volcar en sentencias judiciales o en los actos administrativos de carácter sancionatorio, el contenido de las declaraciones confesorias obtenidas por el accionar del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta.

En principio parecería que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, autorizado para simular una compra a efectos de poner al descubierto la conducta reprochable del contribuyente, parece agraviar el derecho a no declarar contra si mismo, excepto que la actuación del funcionario contemple procedimientos ilegítimos, instigando ó induciendo al error.

No obstante, en la medida en que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, que aún no se ha identificado como tal, obtenga confesiones sin que medie coacción alguna, revelaciones que se presentan como manifestaciones voluntarias y espontáneas del contribuyente, se entiende que no implica una autoincriminación, toda vez que no medió un requerimiento de información, sino que la misma se obtuvo por voluntad propia del obligado. Sin embargo, dado que como todavía el contribuyente no ha tomado conocimiento de su situación de inspeccionado (no ha habido publicidad del acto administrativo) tales confesiones no pueden ser utilizadas como pruebas. Distinto es el caso, cuando los inspectores ya dando a conocer su identidad, exponiendo ante el obligado las credenciales identificatorias, el formulario A y la orden de intervención y al momento de labrar el acta se

⁵⁰ Darío Graff s/ hurto y robo de automotor. Tribunal Oral en lo criminal N° 9 - párrafo extraído de Raúl Sacconi - "El agente fiscal encubierto", Temas tributarios aplicados. Ed. La Ley. Buenos Aires. 2005. P 57

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

exponen en la misma todas las consideraciones que el contribuyente quiera exponer por propia voluntad. Mientras no exista publicidad del acto, toda revelación realizada por el contribuyente no tendrá valor ante la ley.

Por lo tanto, resulta imposible incorporar y valorar elementos de prueba obtenidos del imputado en condiciones que no aseguren la “libre” expresión de su voluntad.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se tiene que la declaración extrajudicial del contribuyente (el cual ya conoce su condición de inspeccionado) frente al agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, solo tendrá validez en la medida que la Administración Federal de Ingresos Públicos pueda demostrar la real voluntad de declarar por parte del contribuyente durante la verificación

Una manifestación de libre voluntad, es la no emisión o entrega del comprobante ante la compra simulada del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, en consecuencia, mientras el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta no ejerza coerción ante el contribuyente, y este último mediante su actitud libre y voluntaria no entregue la factura, el derecho a no declarar contra sí mismo no se encuentra vulnerado, y la prueba así obtenida, el acta de constatación será válida.

En conclusión, de acuerdo al análisis de los derechos constitucionales, se entiende que la incorporación de la nueva figura del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, en principio, no viola ninguno de los preceptos constitucionales, no obstante cuando el obligado vea restringido sus derechos, por el accionar del agente, será motivo de un análisis de cada caso en particular.

La actuación del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta no infringe ningún precepto constitucional, pues una ley y la autorización previa del juez administrativo avalan su accionar, no obstante deberá tomar todos los recaudos a efectos de que mediante su actuación realice el procedimiento legal

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

sin sobrepasar los límites sobre los que se asientan los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Mucho se ha cuestionado si la autorización debe emanar del juez administrativo o si debiera ser un juez de la constitución quién libre la orden, puesto que reconocidos autores consideran que la exigencia de una orden librada por juez administrativo no brinda protección suficiente a los derechos y garantías de los contribuyentes. Sin embargo, si fuera un juez de la constitución quién actuara en estos procedimientos, se lentificarían mucho los mismos, dado la existencia de numerosas causas que en la justicia hay. (Remitirse a página 46, 47)

2.1.10 **ANÁLISIS DOCTRINARIO**

Existen dos corrientes doctrinarias contrapuestas, quiénes están a favor de la implementación de la nueva figura, y quiénes están en contra.

Realizando una síntesis de las opiniones favorables sobre la implementación de la nueva figura contemplada en el inciso “g” del artículo 35, Carlos María Folco⁵¹ la considera una herramienta más, para combatir el flagelo de la evasión.

Por su parte Graciela Manonellas⁵², considera que la figura es similar a la del “agente encubierto”, dado que oculta su identidad al realizar la compra, pero es necesario, como lo dice Carlos López Trasmonte⁵³, que la actuación debe ser dentro de los límites del Estado de Derecho, de manera que no se lesionen garantías constitucionales y así se invalide el proceso y las pruebas obtenidas.

⁵¹ Séptimas jornadas Tributarias Nacionales llevadas a cabo en la universidad Nacional de río Cuarto los días 4 y 5 de Noviembre de 2005.

⁵² Artículo “el agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683”. Errepar DT Tomo XXV. Agosto de 2004. P 764

⁵³ En las Jornadas conjuntas. Aspectos controvertidos de la realidad Tributaria – llevadas a cabo en el CPCE de Córdoba los días 30 y 31 de Agosto de 2007.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

El agente en su actuación simula ser comprador, pero en su actuación no instiga al comerciante a no emitir el comprobante que respalde la operación, sino que es el propio contribuyente quién toma la libre decisión de no emitirlo, dejando al descubierto su voluntad (la del comerciante) de quebrantar la ley⁵⁴.

Si bien se esta a favor de la nueva figura, se cuestionan algunos puntos, como ser el nombre. Graciela Manonellas⁵⁵ considera que no es acertado el de “agente fedatario”, dado que el mismo alude a escribanos. También cuestionan el hecho de que considera pertinente que sea un juez de la constitución quién debe dar las órdenes, y no un juez administrativo.

Por otra parte, dentro de la doctrina que opina en contra del nuevo agente se encuentra a Osvaldo Soler y Enrique Carrica⁵⁶, quiénes consideran que esta “ocultación” premeditada del carácter que inviste el funcionario público está en pugna con las garantías personales de rango constitucional, y como derivación de ello, con las normas de procedimientos administrativos-tributarios que reglamentan a tales garantías. Por otro lado, consideran que solo los jueces del poder judicial, dotados de control jurisdiccional e imparcialidad, pueden emitir la orden para autorizar a los inspectores, dado que consideran que solo así pueden garantizarse que el particular no sufra daño ilegítimo a sus garantías constitucionales.

Por otro lado, Federico Casal⁵⁷ expresó que el funcionario de la AFIP actuará como un agente provocador más que como uno encubierto, o cuanto menos, no excluye esa posibilidad, porque esta actuando “ex ante” es decir, con anterioridad al principio de ejecución del hecho antinormativo, lo cual es propio del agente provocador. El agente, a sabiendas de los antecedentes del contribuyente, participa en la producción del hecho imponible que genera la obligación de emitir las facturas o comprobantes equivalentes. Es decir, crea

⁵⁴ Osvaldo Oscar Albano. En las Jornadas conjuntas. Aspectos controvertidos de la realidad Tributaria – llevadas a cabo en el CPCE de Córdoba los días 30 y 31 de Agosto de 2007.

⁵⁵ Artículo “el agente fiscalizador y su

⁵⁶ “El Agente fiscalizador Encubierto”. La Ley IMP 2005. 14 y Artículos publicados en suplementos de novedades fiscales de “Ámbito Financiero” del 26/05/04 y 19/04/05

⁵⁷ Artículo publicado por “Ámbito Financiero” – 10/05/05. “Una figura contraria a las reglas del estado de derecho”.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

una primera condición para la consumación de la infracción. Esta induciendo - cuando menos por omisión- a un comerciante sospechado de ello, a no emitir la factura en cuestión. Considera la inviabilidad de esta clase de verificaciones encubiertas, pues la AFIP tiene a su disposición una amplia gama de herramientas de fiscalización idóneas para el fin buscado.

Otra opinión es la de Carlos Edwards⁵⁸, quién sostiene que: “... esta nueva figura que se pretende incorporar a la ley de procedimiento fiscal 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) plantea una serie de cuestionamientos de orden ético, fundamentalmente atento que la disposición proyectada, constituye sin duda alguna, lo que la doctrina penal ha denominado tradicionalmente como el “agente provocador”, con las consiguientes conflictivas que dicha figura conlleva”. Considera que el accionar provocador por parte del funcionario perteneciente al organismo fiscal tiene por objetivo, que el contribuyente incurra en la citada convención tributaria. Además sostiene que esta nueva figura esta dirigida a combatir al pequeño contribuyente infractor, con el consiguiente desgaste de recursos humanos y técnicos que deberían destinarse a la persecución de otras formas de evasión tributaria más significativas desde lo cuantitativo.

El Juez Federal Carlos A. Ochoa⁵⁹ opina que la naturaleza jurídica de esta figura es similar a lo que en doctrina penal se entiende por agente provocador, cuya misión es provocar la realización de la infracción. El mayor reproche radica, en considerar su implementación como desproporcionada o excesiva, en atención al marco contravencional donde se encuentra previsto, habida cuenta que su uso se aconseja para delitos graves que tutelan bienes jurídicos de relevancia y que a la vez, resultan de difícil comprobación a través de medios probatorios tradicionales.

También señala que el empleo de la actividad oculta para las averiguaciones del delito no es contraria a las garantías constitucionales, a

⁵⁸ En su artículo “el agente fiscalizador de la DGI es un agente provocador”. La ley, 2004/06/08, P 2

⁵⁹ “El Agente Provocador Fiscal”. La Ley. PET 2005-323. Juez Federal de Río Cuarto

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

menos que el funcionario produzca la infracción tentando a personas inocentes para delinquir.

Teresa Gómez⁶⁰, opina que si bien entiende que las inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones y constataciones aumentan el riesgo subjetivo, generando así la eliminación de un gran parte de las conductas conducentes a una posterior evasión, concluye que el fin nunca justificara la utilización de medios o formas que se alejen de las practicas de los Estados de Derecho, como la del seudo agente fedatario, como llama a la nueva figura.

Previnendo innumerables situaciones litigiosas, es que no coincide a la implementación de la figura del seudo agente fedatario sin designación judicial.

Lucas Cairo Palacios⁶¹, opina que el nuevo agente interpreta en lo que los panelistas llaman “agente provocador”, o sea la persona que instiga a otro a cometer un delito y que ha sido prohibido por la jurisprudencia de nuestra corte suprema.

Jorge Saverio Matinata⁶² no aprueba la implementación de la figura, dice que en la ley antievasión se destaca una política tributaria claramente regresiva, atendiendo al segmento de pequeños contribuyentes a los que esta “herramienta” de control esta dirigida.

Opina que, por la función excepcional que tiene el agente de seguridad encubierto en materia delictual, y la figura del agente fiscal encubierto, no resulta aplicable en materia infraccional tributaria sin vulnerar elementales garantías constitucionales, materia en la que tampoco resulta necesario actuar “in fraganti delito”, para la captación de un dato por el agente verificador; y que la falta de prevención sobre el carácter encubierto en que interviene el funcionario actuante, lleva a que las actas de constatación contenga desde su

⁶⁰ “La Eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de “seudos agentes fedatarios” que restrinjan derechos individuales”. Doctrina Tributaria. Errepar (D.T.E.) XXVII. Agosto 2006.

⁶¹ “Algo mas sobre el denominado plan antievasión II”. Publicado en PET 2006. Marzo 2006

⁶² El Agente Fiscal Encubierto” publicado en los suplementos. La Ley 16/03/2006. Practica profesional 2006. P16.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

nacimiento un vicio de tan evidente magnitud, como es la falta de publicidad del acto administrativo, que nulifica todo el procedimiento sumarial posterior, con el consecuente e innecesario desgaste para el fisco y los contribuyentes.

Por último, Raúl Saccani⁶³ no comparte con quienes llaman provocador o instigador al agente fiscalizador.

Entiende que el hecho de relevar al agente fiscal con actuación parcialmente encubierta de la responsabilidad del consumidor final al simular actuar como tal, merece una severa crítica, toda vez que uno de los postulados básicos de un Estado de Derecho, es el sometimiento de sus funcionarios a la legislación, con lo cual no se puede dispensar al agente mientras todo el resto está obligado.

Alega que la nueva figura no configurara una herramienta eficaz para la disminución de la economía marginal en sí misma, y cualquier exceso en la utilización del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta haría caer a la prueba obtenida dentro de lo que se denomina “Fruto del Árbol Venoso”.

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

Concluyendo el análisis doctrinario y luego de haber realizado el presente trabajo, se está en condiciones de decir que la nueva figura contemplada en el artículo 35 inc. g, es una figura interesante de analizar en muchos aspectos. En primer lugar, se considera que el texto de la ley debería

⁶³ “Raúl Saccani. “El agente fiscal encubierto”, Temas tributarios aplicados. Ed. La Ley. Buenos Aires. 2005.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

de darle un nombre, para así evitar llamar a esta figura con nombres que prestan a la confusión. Finalizado el presente trabajo, consideramos apropiado llamar al nuevo agente: “**agente fiscal con actuación parcialmente encubierta**”, dado que en su accionar oculta su identidad de agente de la AFIP, solo hasta el momento en el cual constatada la infracción por parte del contribuyente y se da a conocer como tal. Es una figura interesante, y de gran utilidad a la hora de fiscalizar a los contribuyentes que acostumbran a vender sin emitir los comprobantes que respaldan sus operaciones de venta, o que haciéndolo, los mismos no cumplen con los requisitos impuestos por la AFIP.

Es una figura útil para combatir la evasión, pero para que su accionar no se invalide, deben actuar dentro de los límites del Estado de Derecho.

Por otra parte no se está para nada de acuerdo que la actuación de dichos agentes sea la de un provocador, dado que su actuación es completamente pasiva, limitándose solo a simular ser consumidor final, con la excepción de no tener la obligación de solicitar el comprobante respaldatorio de la operación.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

2.1.11 APLICACIÓN PRÁCTICA:

Teniendo en cuenta todo el análisis realizado en el marco teórico, se planteará un supuesto de proceso de fiscalización realizado con la figura de los “agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta” **(todos los datos del práctico planteado son ficticios).**

El contribuyente pasible de ser fiscalizado es un comercio dedicado a la **“Venta al por menor de Papel, Cartón, Materiales de Embalaje y Artículos de librería”**, con domicilio FISCAL Y LEGAL en la calle 9 de Julio 127 de la localidad de Río Cuarto, Córdoba, cuya Razón Social es “DRUGSTORE S. H. DE LOPEZ JUAN Y PEDRO”.

En base a una denuncia escrita realizada ante la A.F.I.P, donde se dejan constancia de que el contribuyente en cuestión, vende sin emitir la factura respaldatoria de la operación, aportando como prueba de ello “comprobante manual” de una operación de compra, se procede a estudiar a dicho contribuyente, y se obtiene de la base de datos del organismo recaudador, que el mismo, ya tiene **“Acta de clausura Firme”** (correspondiente a una FISCALIZACIÓN PREVENTIVA DESCARGADA CON FECHA 19/02/2010), **motivos suficientes (las denuncias escritas, más el acta de clausura firme)**, que dejan constancia de los **“antecedentes fiscales”** que dicho obligado tiene, motivo por el cual se genera el cargo y se confecciona el formulario “A”, por triplicado. Enviando original y duplicado al área de fiscalización externa designada para realizar la fiscalización al contribuyente “DRUGSTORE S. H. DE LOPEZ JUAN Y PEDRO”.

DENOMINACIÓN: “DRUGSTORE S. H. DE LOPEZ JUAN Y PEDRO”.

FORMA JURIDICA: SOCIEDAD DE HECHO

FECHA DEL CONTRATO SOCIAL: 27/ 12/2002

DOMICILIO FISCAL Y LEGAL/REAL: 9 de Julio 127

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN



Administración Federal
de Ingresos Públicos

FORMULARIO "A"

LEY N° 26.044 - Artículo 1°, punto XI

"AUTORIZACION DE FUNCIONARIOS"
- inc g) art 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) -

LUGAR Y FECHA: RIO CUARTO. - 6-08-2010.

CUIT N° 30 25018730 1

Contribuyente	<u>LOPEZ JUAN Y LOPEZ PEDRO</u>	
Domicilio fiscal	<u>9 DE JULIO 127</u>	<u>RIO IV. CBA.</u>
Domicilio objeto de la verificación (*)	<u>9 DE JULIO 127</u>	<u>RIO IV. CBA.</u>
Dependencia donde se halla inscripto	<u>DISTRITO. RIO CUARTO.</u>	

Esta Administración Federal, en ejercicio de las facultades conferidas por la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y el art. 1° del Decreto N° 618/97, y en base a los antecedentes fiscales que respecto del contribuyente del título, obran en este Organismo y a los fundamentos que dieron origen a la orden de intervención N° , ha dispuesto autorizar, a partir del día de la fecha y por el término de diez (10) días, de acuerdo a lo establecido en el inciso g) del artículo 35 de la ley de marras, a los funcionarios Sr. JUAN PEREZ Legajo N° 002530 y Sr. JOSE GARCIA Legajo N° 003013 pertenecientes a la División..... de la Dirección..... RIO CUARTO. con domicilio en..... SAN MARTIN N-137 a actuar en ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras y servicios, y constatar el cumplimiento de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenta las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Se hace saber que la fiscalización que se inicia no libera al inspeccionado de las obligaciones fiscales y previsionales que le corresponda cumplir normalmente, razón por la cual deberá efectuar las presentaciones de las declaraciones juradas e ingresos pertinentes, dentro de los plazos legales acordados a tal fin.

(*) Indicar asimismo entre que calles y numeración se encuentra el domicilio objeto de la verificación.

.....
Firma y sello del Director Regional

.....
Firma y sello del Jefe de la Div. Fisc. Preventiva

.....
Firma, Aclaración del actuante

.....
Firma, Aclaración del actuante

Ingrese a la página Web del Organismo (www.afip.gov.ar) - (Contribuyentes Régimen General -Corege-/Consultas en línea/Agentes Fedatarios) o llame al número 0-810-999-2347 - Opción 7 para verificar la identidad del inspector

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN



N° 013000201016833301

F. 8400

ORIGINAL para la Administración Federal
DUPLICADO para el Contribuyente

Sírvase citar

En la localidad de Río Cuarto....., Provincia de Córdoba, a los seis (6) días del mes de Agosto del año 2010, siendo las 11,15 horas, los funcionario/s actuante/s de ésta Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I., Inspectores Juan Pérez y Jorge García se constituyen en el/la local comercial sito/a en... 9 de Julio N° 127 de ésta localidad, perteneciente al contribuyente López Juan y López Pedro CUIT N° 30-25018730-1 responsable , a los fines de verificar el cumplimiento de la obligación de emitir y entregar facturas y/o comprobantes equivalentes por una o mas operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, con los que documente sus operaciones, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 35 inciso g) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Seguidamente, los actuantes proceden a:..... realizar la compra de un cuaderno de 84 hojas con tapas duras y espiral metálico "convener... autóctono". en la suma de \$15, habiendo abonado con un billete de \$20, recibiendo de vuelto un billete de \$ 5,

Siendo las 11,15 hs. Y habiendo concluido la operación de compra y/o consumo, habiéndose abonado por la misma el importe total de \$...15...y habiendo esperado un tiempo prudencial a fin de que el contribuyente emita y entregue el comprobante respaldatorio de la operación perfeccionada, el contribuyente no emitió/entregó ticket, factura o documento equivalente en los términos que exige la RG 1415.

Acto seguido, los actuantes, se dirigen hasta la salida del recinto o lugar de verificación, y sin salir del mismo, siendo las 11,28 hs retornan para identificarse ante López Juan quien se identifica mediante D.N.I. 6.847.873 en su carácter de socio... conforme lo acredita con manifestación verbal, al que se pone en conocimiento de la presente actuación. Acto seguido, los actuantes solicitan la documentación utilizada habitualmente para respaldar las operaciones realizadas, adjuntándose a la presente ticket N° 00120619... factura tipo "B" N° 0001 - 00004607 y la factura tipo "A" 0001 - 00006190..... entregadas de conformidad y que pasan a formar parte integrante de la presente. De conformidad a las previsiones de los artículos 33 a 36 y artículo 41 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), los actuantes dejan constancia que la omisión antes descripta configura infracción al artículo 2° - Cap. B Título I, al Art. 8 Cap. A - Título II y al Art. 13 de la RG 1415 y constituye a "prime facie" la/s cual/es prevista/s por el/los inciso/s "a" del artículo 40 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) para la todo ello se prueba con la constatación de los actuantes conforme los términos precedentes de la presente. Acto seguido, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) se le hace saber que se le notifica de la citación para la audiencia prevista por la citada norma, el día 24/08/2010, a las 10,45 horas, en distrito de Río Cuarto, sito en San Martín, N° 137, a la que deberá concurrir el responsable o, en su caso, su representante legal o apoderado, quien deberá acreditar su personería en los términos establecidos en el Título IV del Reglamento de procedimientos Administrativos, Decreto N° 1759/71 (t.o. en 1991), provisto de las pruebas de que intente valerse, pudiendo ser asistido por un letrado. En este acto se le hace saber al contribuyente que, de ser pertinente, se le aplicará la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su orgamento sea competencia del Poder Ejecutivo y dándose conocimiento de ello a la autoridad de aplicación. Asimismo, se comunica al interesado que tiene el derecho de incorporar aquellas circunstancias que estime pertinente. Observaciones: Se anexa a la presente Formulario "A" Ley N° 26044-ART. 1° punto XI "Autorización de funcionarios", entregándose copia. No siendo para más, a las 11,50 hs, previa lectura y ratificación de la presente se invita al/los Sr. /es Juan López... a firmar la presente, y si haciéndolo conjuntamente con los actuantes en los tres (03) ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto si recibiendo copia del mismo.

ORIGINAL

Utilizar sólo el frente del formulario.

CONCLUSIÓN DE LA FISCALIZACIÓN:

Con fecha 06 de Agosto de 2010 se concurrió al domicilio comercial del contribuyente y los funcionarios actuaron en ejercicio de sus facultades según lo establece el inciso “g” de la ley 11.683 (*t.o. en 1998 y sus modificaciones*) como compradores de bienes y constataron que el mismo no emitió ni entregó la factura y/o documento equivalente, por lo cual se procedió a realizar el acta de constatación, la cual fue confeccionada en formulario 8400/L N° 013000201016833301 el día 06/08/2010 y se le notificó el Formulario “A”:

2.2. **METODOLOGÍA:**

Para el desarrollo del presente trabajo se utilizó distintos métodos de investigación, que permitieron cumplir con los objetivos propuestos. La modalidad del trabajo es un Proyecto de Aplicación Práctica (PAP).

Lo que se trata de realizar con el presente trabajo, es determinar el procedimiento que debe llevarse a cabo por parte del “agente fiscal con actuación parcialmente encubierta” en ejercicio de su facultad de verificación, en qué casos debe aplicarse y bajo qué circunstancias, de manera de no incumplir la norma para no invalidar las pruebas recabadas en el procedimiento llevado a cabo.

Fueron dos básicamente las fuentes de información utilizadas en el desarrollo del trabajo, la investigación documental y la consulta a profesionales especialistas en el tema (empleados de la AFIP).

Investigación Documental: Se busco todo tipo de información relativa al tema objeto de estudio: leyes, decretos, fallos, dictámenes, instrucciones generales, doctrina, jurisprudencia, artículos periodísticos, libros de autores reconocidos en materia tributaria, etc.

Consulta y asesoramiento de profesionales: Se busco obtener toda la información posible de profesionales que trabajan dentro de la propia Administración Federal de Ingresos Públicos, bajo la figura de “agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta”.

Establecido el tema objeto de estudio, se procedió a buscar bibliografía sobre el tema y se analizó la misma, para proceder a desarrollar el “procedimiento de fiscalización de los agentes fiscales con actuación parcialmente encubierta”.

TERCER

ETAPA

CONCLUSIÓN

3. CONCLUSIÓN:

El objetivo perseguido al incluir el inciso “g” al artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) ley de procedimiento fiscal, es dotar de una mayor capacidad operativa a la propia Administración Federal de Ingresos Públicos dado el convencimiento de las autoridades sobre las insuficiencias de las técnicas empleadas hasta el momento para inducir a un mejor comportamiento tributario en ciertos sectores de la economía. Es un nuevo método de fiscalización tendiente a corroborar que los contribuyentes cumplan con su obligación de emitir los comprobantes respaldatorios de las operaciones de venta, los entreguen y que los mismos cumplan con las formalidades que el organismo recaudador les exige.

No existe dentro del campo tributario, antecedentes de la nueva figura, se entiende que el único antecedente normativo, es el del “agente encubierto” contemplado en la ley de estupefacientes N° 23.737, reformada por la ley N° 24.424. Si bien el “agente fiscal con actuación parcialmente encubierta” posee características del “agente encubierto”, en cuanto a que ambos son agentes estatales y actúan coadyudando a esclarecer el supuesto ilícito, ocultando su identidad, la diferencia está dada en que el agente objeto de estudio, actúa dentro de un comercio, organización perfectamente lícita, ocultando su identidad hasta el momento en el cual se da a conocer ante el contribuyente, mientras que el “agente encubierto” actúa dentro de una organización perfectamente ilícita, ocultando su identidad antes, durante y posterior al esclarecimiento del delito.

Se puede concluir luego de haber realizado el presente trabajo, que el nombre más apropiado para el nuevo agente, dado que el mismo carece de denominación en el propio texto de la ley, es “**agente fiscal con actuación parcialmente encubierta**”, dado que el mismo si bien actúa ocultando su identidad, lo hace solo hasta el momento en el cual comprueba que el contribuyente infringe la ley, no emitiendo el comprobante respaldatorio de la operación, ó lo emite y no lo entrega, ó bien emitiéndolo no cumple con las

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

formalidades exigidas por la AFIP; comprobada la infracción se identifica ante el inspeccionado, dando publicidad del acto administrativo, mostrando las credenciales identificatorias, la orden de intervención y el formulario A.

No son operativos que se realizarán al azar, los mismos se efectuarán sobre contribuyentes que posean antecedentes fehacientes de una conducta evasiva y siempre que la infracción a detectar no se pueda probar por otros mecanismos. Cuando se dice antecedentes fehacientes, se está haciendo referencia, a que existen en la AFIP, por ejemplo “sentencia de clausura firme”, dictadas por falta de emisión o entrega de los comprobantes respaldatorios de las operaciones de venta, multas formales y/o materiales firmes, denuncias... Los agentes actuarán en el operativo en grupo de dos, ingresando al comercio con una orden de juez administrativo que avale el accionar, simulando ser consumidores finales, a modo de constatar que el contribuyente cumpla con las obligaciones de emisión de los comprobantes respaldatorios de las operaciones de venta, los entrega y que los mismos cumplan con las formalidades que el organismo recaudador les exige.

Este nuevo procedimiento, tendrá mayor incidencia sobre los pequeños contribuyentes, puesto que se presume que son aquellos contribuyentes reincidentes en el accionar de vender sin facturar, acción factible, dado el escaso control interno que poseen sobre su negocio, y la nula presión que sienten de emitir los comprobantes respaldatorios de las operaciones de venta, dada su escasa exposición.

Respecto del análisis de los preceptos constitucionales, cuando el obligado vea restringido sus derechos por el accionar del agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, será motivo de un análisis de cada caso en particular; por lo que se considera oportuno que en su accionar, el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta, deberá tomar todos los recaudos necesarios a efectos de que su accionar no vulnere ninguno de los derechos constitucionales que los contribuyentes poseen.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Es imprescindible que el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta actúe conforme lo establece el artículo 35 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) inciso “g”, es decir, sin instigar o inducir al obligado a no emitir el comprobante respaldatorio de la operación de venta, dado que ello será inconstitucional, y se estaría violando el derecho al debido proceso. La declaración de inconstitucionalidad será siempre cuestión de hecho y prueba en cada caso en concreto, debiendo probarse cuál es el derecho o interés legítimo lesionado.

Luego de haberse realizado el presente trabajo, habiendo analizado en detalle el inciso “g” del artículo 35 de la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683), se puede concluir que la norma debiera modificarse en algunos aspectos: en primer lugar, dándole un nombre específico al nuevo agente, para no prestar a confusión llamándolo de diversas maneras como actualmente sucede; por otra parte, se podría dejar claramente establecido que los antecedentes de los contribuyente sujetos a fiscalizar debieran exponerse en la orden de intervención, a modo de no dar lugar a confusión por inexistencia de “causa y motivación” del acto administrativo.

Por otra parte, mucho se ha cuestionado sobre el hecho que se releva al nuevo agente del deber de exigir el comprobante respaldatorio de la operación, sin embargo se concluye que si el agente fiscal con actuación parcialmente encubierta tuviera la misma obligación que cualquier consumidor final, inoperante se volvería el accionar del nuevo agente, dado que el contribuyente cumpliría con su obligación de emitir los comprobantes respaldatorios de las operaciones de venta, debiendo corroborar el agente fiscal, solo que los mismos cumplan con todas las formalidades exigidas por el organismo recaudador.

CUARTA
ETAPA

BIBLIOGRAFIA

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

4. **BIBLIOGRAFIA:**

- Ley 11.683 – “Ley de Procedimiento Fiscal” – Separatas de legislación – Versión 1.4 – ERREPAR.
- BIDART CAMPOS, Germán – “Manual de la Constitución Reformada” – Ed. Ediar – Buenos Aires 1998.
- DIAZ, Vicente Oscar – Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado – Ed. Depalma – Buenos Aires – 1997
- GARCIA VIZCAINO, Catalina – “Derecho Tributario” – T II – Depalma
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María – Procedimiento Tributario 4ta. Edición actualizada y ampliada – Ed. La Ley – Buenos Aires 2006.
- SEQUEIRA, Marcos Alberto – Garantías procesales en el Derecho Tributario – Ed. Mediterránea – Buenos Aires 2003
- SACCANI, Raúl Ricardo – “El Agente Fiscal Encubierto” – Ed. La Ley – Buenos Aires, 2005.
- ALURRALDE, Aldo Mario – “El agente fiscal encubierto y la sanción de clausura tributaria: análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial” - 1º ed. – Santa fe: Rubinzal – Culzoni - 2009.
- MANONELLAS, Graciela – “El Agente Fiscalizador y su incorporación en la Ley 11.683” – Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) – Tomo/Boletín XXV – Agosto 2004.
- MANONELLAS, Graciela – “La ley que crea el agente fiscalizador. Una polémica que comienza a fin de año” – Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) - Tomo/Boletín XXVI – Diciembre 2005.
- CÁCERES, Néstor – “Se incorpora la figura del agente encubierto en materia fiscal” – La Ley Online.
- OKLANDER, Juan – POLICILLA, Gustavo – “La nueva figura del inspector camuflado o el camaleón fiscal” – La Ley Online.
- IMPUESTOS COMENTADOS – Procedimiento Fiscal. Verificación y fiscalización. Exigencia que puede establecer la AFIP. L: 33; 34 / DR: 48.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- Procedimiento Fiscal. Verificación y fiscalización. Exigencia que puede establecer la AFIP. L: 33 / DR: 48 – Separatas de Legislación.
- EDWARDS, Carlos E. – “El agente fiscalizador de la D.G.I. es un agente provocador” – La Ley – 2004 – D. 1144.
- COTONAT, Carolina Godoy – Facultades de verificación del Fisco: art. 35 inc. g: Agente Fiscal Encubierto – El Dial.com 05/07/07.
- FORTUNA Revista – Jaque al Agente Encubierto – Mayo 2007
- GOMEZ, Teresa – “La eficiencia recaudatoria no justifica la actuación de Seudo agentes fedatarios que restrinjan derechos individuales” – ERREPAR XXVII – Agosto 2006.
- LUCUY, Carlos y RIVAS Rocío – “Experiencia del denominado agente fedatario o encubierto” – La Ley – Práctica Profesional 2006.
- OCHOA, Carlos A. – “El agente Provocador Fiscal” – La Ley – PET 2005
- MANONELLAS, Graciela – “Experiencias recientes en la aplicación del agente fiscalizador” – Práctica Profesional 2006
- MATINATA, Jorge Saverio – “El agente fiscalizador y su incorporación en la ley 11.683” – ERREPAR DR Tomo XXV – Agosto 2004.
- SOLER, Osvaldo – “Algunos aspectos de la proyectada reforma a la Ley 11.683: análisis crítico” – Periódico Económico Tributario año 2003
- CAIRO PALACIOS, Lucas – “Algo más sobre la figura del agente encubierto” – Ambitoweb.com 25/07/05
- CASAL. Federico – Artículo publicado por el diario Ámbito Financiero – 10/05/05 – “Una figura contraria a las reglas del Estado de Derecho”

Fallos:

- “Prefectura Naval Argentina”, Cámara Nacional en lo Penal Económica sala A c. 35.989 15/05/96 L.L. t. 1006 – Dp. 505.
- “Carrefour S.A.”, Cámara de apelaciones en lo Penal Económico 31/01/97.
- “Cafhelar S.A.”, Cámara Penal Económica, Sala B, 22/11/2006.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- Fallo de CSJN: “Fiscal C/ Fernández, Víctor Hugo”. La Ley, 1991 – B, 189.
- Herrada, Sergio y Vanni, Carla S.H.”. Causa 7405/06 – “Herrada, Sergio y Vanni, Carla Sociedad de Hecho s/psta. inf. ley 11683” Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia.
- “Penibianc S.R.L.” Cámara nacional de apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 04/07/2007.
- “Mayro”, CNAPE, Sala B 22/09/08, Registro 642.1506/11 y Registro 857/07 y 634/08.
- “Medri S.A.”, CNAPE Sala “B” Reg. 792/06 del 5/10/06.
- “Mente Abierta”, CNAPE, Sala “B” del 28/12/06 Registro 103/06.
- “Medio Molde”, JPE N° 7, Secretaría N° 14 del 6/3/07.
- “Pippo S.A”, Causa N° 136/06, JPE Sec. N° 2 del 25/9/06
- “Romanamayo SRL” CNAPE Sala “B” Reg. 609/08 del 9/9/08
- “Santa Fe 2461 S.A.S/Inf. Ley 11.683”
- “El Parlamento S.A. s/ Inf. Ley 11.683”, causa N° 87/2006, 03/06, JPE N° 6, Secretaría N° 11.
- Sentencia de Cámara Nacional de Casación Penal, 09/04/97 – Caso recurso de Cámara de Casación Penal n° 1480.1 del 09/04/97.

Páginas de Internet:

- http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/010926133228-3_2_.html
- www.afip.gov.ar
- http://es.wikipedia.org/wiki/Evasi%C3%B3n_de_impuestos
- <http://www.laleyonline.com.ar/app/laley/laley/documentPreviewbody?tab=economicas&01/08/2005>
- www.afip.gob.ar/.../Jornadas%20jurisprudencia%20Manonellasp2%2010-06-30.pdf
- http://www.politicacriminal.cl/n_02/a_2_2.pdf. – RIQUELME, Eduardo. “El agente encubierto en la ley de drogas. La lucha contra la droga en la sociedad del riesgo”. Polít. crim. n° 2, A2, 2006, p. 1-17.
- <http://www.cienciaspenales.org/REVISTA%2012/guarig12.htm>

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

- <http://www.uaca.ac.cr/actas/2008/Acta42/juridica/agenteEncubiert>
o.pdf

QUINTA

ETAPA

ANEXO

5. **ANEXO I**

- **Expresiones del miembro informante. Diputado por entonces de Jujuy, Carlos Daniel Snopek (Partido Justicialista):**

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

En ese marco y en ese contexto se inscribe el tema del inspector fedatario. No se trata de un agente disfrazado que se presenta en cualquier comercio.

Para hacer una compra, se trata de un agente que va a trabajar en función de una orden de un juez administrativo pertinente en aquellos casos que se hallan detectados claramente, a través de una serie de procedimientos de comparación, grupo de riesgos o aquellos vendedores que habitualmente son reincidentes a no entregar facturas, habiéndose denunciado esto en varias ocasiones por parte de los contribuyentes.

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

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

- **Manifestaciones del Debate en la Cámara de Diputados Diputados por San Luis, Claudio Javier Poggi (Frente Movimiento Popular):**

(...) “otros artículos del proyecto legislan sobre la facultad de ejercer fiscalización a través de la llamada simulación de compras de bienes y servicios por partes de los inspectores de la A.F.I.P. Es la denominada figura del agente fiscal encubierto, actuando como fedatario para la verificación directa de la facturación.

Creemos que esto también es un exceso, que fomenta la discrecionalidad y genera nuevo caldo de cultivo para la complicidad contribuyente – inspector o para la extorsión al contribuyente. Existen otras formas de incentivar que el comerciante entregue la factura al cliente, que mediante éste instituto, demasiado peligroso a nuestro juicio.

En definitiva, Señor Presidente, el inter bloque provincias unidas va a acompañar en general este proyecto, como siempre lo ha hecho con los planes antievasión, pero vamos a advertir claramente cuales son las modificaciones a la legislación que vulneran derechos, encubren ineficiencias del organismo recaudador y, por ende, no requieren ningún tipo de modificación legislativa”.

- **Diputado por Entre Ríos, Juan Carlos Godoy (Alianza nuevo espacio entrerriano):**

“El inter bloque del que participo votará afirmativamente en general, pero debo decir al Señor Presidente de la comisión y miembro informante que me preocupa el aumento de las facultades de verificación y que tengo un cierto temor a la figura del “Agente Fiscal Encubierto”. Me genera cierto temor por que la actuación de ese agente fiscal puede complicar la vida de una PYME, de una gran empresa o cualquier contribuyente.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

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

**- Manifestaciones del Debate en el Senado (01/06/2005).
Senador por Chaco, Jorge Capitanich (Partido Justicialista):**

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

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

Posteriormente la AFIP hizo un focus Group, que determinó porque la gente no emite factura. La respuesta, prácticamente unánime indica que la gente no la solicita – casi en un 90 % de los casos- porque

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

tiene vergüenza. Entonces la posibilidad objetiva de que esa factura no se extienda al cliente, da lugar a la articulación de una cadena de evasión extraordinaria, que implica la reducción de la capacidad de percepción por parte de la AFIP.

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

Por lo que nosotros planteamos es que el inspector fedatario cumpla con todas las garantías del debido proceso. Esta es una herramienta adicional para abatir la evasión fiscal, que significa no otorgar factura a quién la demanda como cliente, en el marco de la percepción global del sistema tributario.

“ (...) es necesario aclarar que el juez administrativo es el designado por la propia Administración Federal de Ingresos Públicos, en el marco de las facultades que ésta tiene de verificación y fiscalización del sistema tributario. Consiguientemente, la posibilidad de dictar una resolución fundada, corresponde a un funcionario de la AFIP, respecto de la identificación del inspector fedatario y de la factibilidad de que este inspector fedatario pueda recurrir a supervisión, fiscalización, o verificación del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un contribuyente que este perfectamente

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

focalizado, sobre la base de la información previa de quién efectúa el relevamiento”.

- Manifestaciones Del Debate en el Senado (08/06/2005).

Senador por Salta, Marcelo López Arias (Partido Justicialista): *“hoy mantuvimos una reunión con el Sr. Presidente de la AFIP, con quién estuvimos discutiendo alguna de las inquietudes planteadas por mi parte y otras expuestas por los distintos sres. Senadores. A mi criterio el resultado de esa reunión fue altamente satisfactorio, ya que respecto de muchas de esas inquietudes que requerían cierta aclaración hemos recibido el compromiso del Señor Administrativo General de la AFIP, en cuanto a que estarán contempladas en la reglamentación para que no quede ningún tipo de dudas sobre la forma equitativa y sin margen para la arbitrariedad en que se aplicara esta reforma del procedimiento que estamos tratando.*

“(…) uno de los primeros puntos de discusión fue el mal llamado “Agente Fedatario”, por que no es una palabra que este inserta dentro de la ley, opero llamado “Agente Encubierto”, porque no tiene que ver una cosa con la otra. Este es un procedimiento cuya redacción fue muy mejorada durante la discusión en la Cámara de Diputados, pero que todavía generaba algunas dudas.

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

(…) en su actuación, el juez administrativo ordena unos 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.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

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

“(...) una cosa que no esta de mas reiterar y que surge claramente, es que de todo estos tipos de procedimientos, el contribuyente se vera amparado por todos los derechos y garantías que surgen de la propia ley de procedimientos tributarios. Esto, Señor Presidente, acaba con mucha de las dudas que teníamos, además, genera un marco mas cristalino y garantiza en mayor medida el derecho de defensa (...)”.

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

Identificación del Autor:

Apellido y nombre del autor:	MATTEODA JORGELINA
E-mail:	Jorgelina_matteoda@hotmail.com
Título de grado que obtiene:	CONTADOR PÚBLICO

Identificación del Trabajo Final de Graduación:

Título del TFG en español	“Procedimiento de fiscalización del Agente Fiscal con Actuación Parcialmente Encubierta”
Título del TFG en inglés	“Control procedure of the Fiscal Agent with Partially Covert Action.”
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	PAP
Integrantes de la CAE	ANAHÍ MARTINEZ - DANIEL MONTES
Fecha de último coloquio con la CAE	3 DE MARZO DEL 2011
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	FORMATO PDF

Autorización de publicación en formato electrónico:

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis.

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente**
- Si, después de mes(es)**
- No autorizo**

MATTEODA JORGELINA

Firma del alumno