
Prevención, fiscalización y penalización en las nuevas figuras incorporadas a la Ley N° 11.683: Agente Encubierto y Decomiso

Por: Graciela Manonellas *

I - La Nueva y Polemica Figura del Agente Fiscalizador

Esta nueva figura incorporada para ampliar las facultades del órgano fiscalizador se encuentra en el artículo 35 inciso g) de la Ley 11.683 desde el 6 de julio de 2005 (Ley N° 26.044). Las rivalidades de las que ya se hizo dueña desde el nacimiento ameritan tener presente algunos conceptos:

1- El agente encubierto o colaborador

La Ley N° 23.737 de Estupeficientes (B.O. 11/10/1989) es el antecedente que podemos tomar en cuenta para analizar la figura del “agente encubierto o colaborador”.

Al respecto, es necesario recordar que el artículo 31 bis de la ley citada 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 provistos en esta ley o en el artículo 866 del Código Aduanero, y b) Participen en la realización de alguno 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 las actuaciones y con la debida seguridad. La información que el agente encubierto vaya logrando, será puesta de inmediato en conocimiento del juez. La designación de un agente encubierto deberá mantenerse en estricto secreto. Cuando fuere absolutamente imprescindible aportar como prueba la información personal del agente encubierto, éste declarará como testigo, sin perjuicio de adoptarse, en su caso, las medidas previstas en el artículo 31 quinques”*.(El subrayado nos pertenece).

La incorporación del Agente Encubierto lo es para delitos de gran envergadura y está **estrictamente supervisada y autorizada por el magistrado interviniente**. Por lo tanto, éste le garantizará el desempeño durante la investigación, analizando y eventualmente desechando la información que los agentes le van acercando.

El agente entra en la organización para conseguir información, pero, la organización ya está preparada para cometer delitos, por lo tanto, él no instiga, pues, sus miembros ya están motivados para delinquir. El agente lo que hace es prestar colaboración para frustrar la acción de los verdaderos autores o por lo menos lograr su captura.

El Tribunal dispondrá las medidas de protección que considere apropiadas para preservar la integridad del agente, en caso de que tenga que prestar declaración como testigo.

El art. 31 ter de la Ley N° 23.737 establece: *“No será punible el agente encubierto que como consecuencia necesaria del desarrollo de la actuación encomendada, se hubiese visto compelido a incurrir en un delito, siempre que éste no implique poner en peligro cierto la vida o la integridad física de una persona o la imposición de un grave sufrimiento físico o moral a otro. Cuando el agente encubierto hubiese resultado imputado en un proceso, hará saber confidencialmente su carácter al juez interviniente, quien en forma reservada recabará la pertinente información a la autoridad que corresponda. Si el caso correspondiere a las previsiones del primer párrafo de este artículo, el juez lo resolverá sin develar la verdadera identidad del imputado”*.(El subrayado nos pertenece).

Este artículo puede confundirse con la tan criticada figura del “agente provocador” pero ello no es así, pues al decir el texto “...incurrir en un delito...”, no significa que lo provoca sino que al haberse infiltrado en la

* Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte, AFIP-DGI

comisión del ilícito ya iniciado, debe actuar como partícipe para no ser descubierto y así recabar la información necesaria para lograr el esclarecimiento del delito.

En materia penal no hay limitaciones para la prueba y ello surge del artículo 206 del Código Procesal Penal de la Nación que establece: **“No regirán en la instrucción las limitaciones establecidas por las leyes civiles respecto de la prueba, con excepción de las relativas al estado civil de las personas”**. Es así que el juez puede autorizar distintos medios probatorios para llegar a la verdad en la medida en que estos fueran lícitos. Así lo ha dicho la Jurisprudencia en reiteradas oportunidades, por ejemplo: (“CFSan Martín, Sala I, L.L., del 26/VI/96, f. 94.423”). “... el juez puede recurrir a cualquier medio de prueba para establecer la deuda tributaria puede acudir al peritaje o probanzas de otro tipo sin quedar subordinado al informe administrativo...”. Ello es así pues si todos los procedimientos judiciales tienen excepcional relevancia, el penal lo tiene aún más por tutelar el interés público que reclama la averiguación de la verdad y la justicia.

El agente encubierto o colaborador se limitará a investigar y luego a reproducir para el proceso todo aquello de lo que fue testigo durante su actuación, no obstante ello, debe completarse con otro material probatorio distinto.

2- El agente provocador

Como ya lo hemos explicado, es distinta la figura del **“agente encubierto”** a la del **“agente provocador”**. No obstante más de una vez se ha actuado en materia de drogas provocando la comisión de un hecho, supuesto este que es ajeno y rechazado por lesionar garantías constitucionales.

Por aplicación de las reglas de exclusión, si el agente encubierto se transforma en agente provocador la prueba así adquirida sería ilegítima. Deja así de ser un informante, un colaborador para transformarse en provocador, cuando su actuación se traduce en una verdadera intromisión a la intimidad, excediendo los límites de lo que el titular del derecho de exclusión le permitió.

Previo a la intervención del agente provocador, no hay delito, por lo tanto, es él como instigador quien interviene para lograrlo. De allí que la instrucción se inicia no ya para investigar la comisión de un delito (agente encubierto) sino para obtener su realización (agente provocador).

3- El agente fiscalizador (¿O fedatario?)

Fue previsto dentro de la segunda parte del **Plan Antievasión**, para actuar en algunas de las infracciones previstas en el art. 40 de la Ley N° 11.683.

Así el artículo 35 inciso g) de dicha ley establece: **“...La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 ADMINISTRACION FEDERAL podrá: (...) g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito. La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior. Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10...”**

En base a esta figura, algunas de las infracciones del artículo 40 de la Ley N° 11.683 también podrán ser comprobadas por los inspectores de la Dirección General Impositiva si al ingresar a los comercios junto con otro funcionario, que actuará como testigo, comprobaran por ejemplo, que al comprar mercaderías el comerciante no emite factura o documento equivalente.

Su incorporación no fue aceptada originando comentarios no satisfactorios, pues muchos la asimilan no ya a la figura del “agente encubierto” sino a la del “agente provocador”. Y más aún deberá analizarse si se lo llamará “agente fedetario”, dado que dicho nombre y aplicación es para los escribanos. Pero el empleo de dicha figura, se entiende que esta previsto para casos especialísimos de contribuyentes reincidentes, donde previamente ya hay una investigación en curso a través de una denuncia y es el juez administrativo quien autorizará la actuación de determinados funcionarios.

Nunca podrá decirse que el agente provoca si su labor es constatar la infracción.

Como ya se dijo, el juez administrativo supervisará la actuación y tendrá la obligación tanto él como los funcionarios actuantes de que se cumplan todas las garantías, dado que cualquier error nulificará las pruebas.

Debe tenerse presente que nunca el organismo fiscalizador podrá autorizar la producción de prueba ilícita por parte de sus funcionarios, cuando sabido es que su presentación derivará en el rechazo “in limine”.

Hasta el presente la figura del agente encubierto, sólo está legalizada por la Ley de Drogas reformada por la Ley N° 24.424 de 1995, es decir que hasta el momento no se aplicó para infracciones sino para delitos de otra índole; por eso es tan rechazado.

Al respecto dice el fallo de nuestra “Corte Suprema de Justicia N° 400. XXII Fiscal c/ Fernández, Víctor Hugo del 11/12/90. t. 313; p. 1305: “...El empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por si mismo contrario a garantías constitucionales. Además se regula su actuación de la siguiente manera: La conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del estado de Derecho, lo que no sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente. ... Hay que distinguir los casos en que el agente encubierto o colaborador sólo se limita a reproducir para el proceso aquello de lo que fue testigo por la actitud voluntaria de quien tenía el derecho de exclusión sobre su ámbito constitucionalmente protegido, de aquellos en los que se configura una verdadera intrusión a la intimidad excediendo los límites de lo que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño...”. Esto surge del voto del ministro Dr. Fayt al que adhirieron los magistrados Levene, Belluscio, Barra, Nazareno, Oyharzabal y Moliné O'Connor.

Si bien los precedentes de Estados Unidos cuya Carta Magna y Enmiendas, al igual que nuestra Constitución, no prevé el uso de agentes secretos, merece recordarse el caso de “López vs. United States” –373 U.S. 427,446 (1963), pág. 439-, donde se resolvió que los agentes secretos no atacaban la privacidad lo suficientemente como para convertirse en una limitación de la Cuarta Enmienda. Allí se investigaba la posible evasión del pago de impuestos federales en la explotación de un cabaret por parte del imputado, a quien el agente investigador Davis le había gravado una conversación de la cual surgía que le había ofrecido una suma de dinero para sobornarlo. Esa maniobra fue la base de la acusación.

La Corte rechazó el planteo de la defensa diciendo que no existía afectación a los derechos protegidos por esa enmienda, porque los aparatos mecánicos fueron usados sólo para obtener evidencia confiable de una conversación en la cual el agente del gobierno era sólo un participante y podía recordarla ante un tribunal.

De allí que la figura del agente encubierto también se utilizó en Estados Unidos y en un tema de evasión tributaria.

El tema merece discusión y más aún en el caso de infracciones tributarias, pero lo que queda por ver será en cuántos casos será necesaria su utilización cuando sin duda la AFIP cuenta con otros mecanismos muy vastos.

Ya en otras oportunidades nos inclinamos porque fuera un juez de la Constitución quien ordene y supervise su actuación, seguramente las objeciones hubieran sido menores, pero lo cierto es que el legislador consideró que esa atribución podrá ser dispuesta por un juez administrativo.

Más allá de todo ello deberá esperarse la reglamentación de dicha figura ya que el titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, ha manifestado que los comercios recién serán visitados por los inspectores encubiertos a fines del año 2005. Asimismo aclaró que las inspecciones se realizarán en los casos en que exista una denuncia previa o en comercios con infracciones reincidentes.

Es por ello que hoy por hoy efectuar críticas resulta inoportuno, dado que la figura todavía no se ha aplicado; pensando que la recaudación vuelve al pueblo, hacemos votos porque esta amenaza sirva de prevención contra la evasión y su aplicación sea para casos mínimos en su porcentaje y de gran envergadura en el daño que puedan provocar.

II - El Decomiso- Su Incorporación como nueva Figura Polémica dentro del Plan Antievasión II

1) Antecedentes y fundamentos

La Ley N° 26.044 del 6 de julio de 2005 ha introducido figuras novedosas y muy polémicas.

Entre ellas se encuentran: la interdicción, el secuestro y el decomiso. Las reformas se encuentran plasmadas en los siguientes artículos: 1) Artículo 2° s/n inc. a) a continuación del artículo 40, 2) Artículo s/n inc. a) a continuación del artículo 41, 3) Artículo s/n a continuación del artículo 77, 4) Artículo s/n a continuación del artículo 78.

Indudablemente se ha tomado como **antecedente** el artículo 23 del Código Penal y su **fundamento** sigue siendo la lucha contra la evasión. Resta desentrañar si el fin justifica los medios.

El decomiso está previsto en la Parte General del Código Penal (artículo 23) como figura accesoria a la condena, consistiendo en la pérdida o privación de los efectos o instrumentos que sirvieron para cometer el hecho y de las cosas o ganancias que son el producto o el provecho del delito, todo ello a favor del Estado Nacional, las provincias o los municipios.

Para el supuesto en que las cosas fueran peligrosas para la seguridad común, el decomiso puede ordenarse aunque afecte a terceros (pero si son de buena fe subsiste su derecho a indemnización).

Si bien el decomiso fue considerado como una pena accesoria, con la sanción de la Ley de Etica Pública N° 25.188 (ADLA, LIX-E, 5292) se introdujo la posibilidad de decomisar los bienes en poder de sujetos no condenados. Por ejemplo, para los mandantes o personas jurídicas que resultaran beneficiados por el delito del mandatario o de los miembros (u órganos o administradores) de la persona jurídica. También se lo admitió para terceros beneficiados por el delito a título gratuito.

La introducción de esta figura, según el Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo al Congreso Nacional, lo fue para controlar actividades vinculadas a la reducción de mercadería robada, los piratas del asfalto y también la competencia desleal en la medida que se venda a precio vil.

La reforma de la Ley N° 25.188, con la ampliación de los supuestos de decomiso allí previstos, tiene la misma orientación que hay en el ámbito internacional, es decir que lo que se trata es de anular el provecho que generen los hechos ilícitos, aún cuando este se encuentre en poder de terceros no intervinientes en el hecho.

Por lo tanto se protege el derecho de propiedad en la medida en que la propiedad sea adquirida a través de los medios que el derecho permite. Debe haber título suficiente, condición necesaria para adquirir derechos reales.

Con relación a los instrumentos que fueron utilizados para cometer hechos ilícitos, el derecho de propiedad no podrá nunca proteger el uso delictivo que se haga de esos bienes.

Asimismo debe tenerse presente que en los Estados Unidos existe además del “decomiso criminal”, un “decomiso civil” (civil forfeiture) que, a diferencia del primero puede dictarse antes de que recaiga condena criminal y puede dirigirse no solo contra la propiedad de quien participó en el hecho ilícito sino también contra cualquier tercero que posea los bienes que constituyan el producto del delito. También la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción se orienta en el sentido de posibilitar que el decomiso se dicte en forma independiente de la eventual condena criminal.¹

2) Presupuestos de aplicación

Es así que para el caso en que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos de los incisos c) (*“encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos”*) y e) (*“no poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate”*) **del artículo 40 de la Ley 11.683**, los funcionarios de la AFIP deberán convocar al personal de seguridad de la jurisdicción correspondiente, quienes instrumentarán como medidas preventivas: a) la interdicción, designando depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento del hecho. b) el secuestro en cuyo caso se debe designar depositario a una tercera persona.

En estos dos supuestos el personal de seguridad, en presencia de dos testigos hábiles, informará al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario y dispondrá el traslado y conservación de los bienes.

También en presencia de esos testigos procederá a labrar acta con un inventario de la mercadería y el estado en que se encuentre.

En caso de razones de urgencia la audiencia de descargo se fijará dentro de las 48 horas. El acta debe ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal y testigos intervinientes.

Al resolver, el juez administrativo podrá disponer el decomiso o revocar la medida de secuestro o interdicción.

Para el supuesto negativo, dará comunicación urgente a la fuerza de seguridad para que devuelva los objetos o los libere a favor de la persona desapoderada, de quien no podrá exigirse el pago de gasto alguno.

Si en cambio se confirman las medidas, serán a cargo del imputado la totalidad de los gastos.

Dicha medida será recurrible dentro de los 3 días por apelación administrativa ante los funcionarios que designe la AFIP, quienes se expedirán en un plazo no mayor a los 10 días. En caso de urgencia dicho plazo se reducirá a 48 horas. La resolución que resuelva el recurso, podrá ordenar al depositario de los bienes decomisados que traslade los mismos al Ministerio de Desarrollo Social, para satisfacer necesidades de bien público.

La resolución dictada será recurrible ante los Juzgados en lo Penal Tributario de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto del territorio de la República Argentina teniendo efecto suspensivo respecto del decomiso de la mercadería con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro e interdicción.

Dicho recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa dentro de los 3 días de notificada la resolución.

Dentro de las 24 horas se elevará al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23.984) que será de aplicación subsidiaria en tanto no se oponga a la presente ley.

La decisión del juez será apelable al solo efecto devolutivo. (Es necesario resaltar esta incongruencia, pues por un lado se prevé la doble instancia y el derecho de defensa en juicio, pero, por el otro estipula que la concesión del recurso no tendrá carácter suspensivo sino meramente devolutivo).

Merece resaltarse el informe elevado al Congreso Nacional por la Comisión de Estudios Tributarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires donde destacó algunos puntos que merecen nombrarse:

- 1) En materia penal común, el decomiso de bienes se impone conjuntamente con la sentencia condenatoria, no como una medida cautelar (artículo 23 Código Penal según reforma de la Ley N° 25.815).
- 2) El decomiso mercería aplicarse en el artículo 40, como otra sanción conjunta con la clausura y no ser considerada como una medida cautelar.
- 3) La reforma al artículo 77 contempla un plazo de 3 días (o 48 horas según el caso), para recurrir el decomiso, frente a los 5 días para recurrir la clausura.
- 4) El artículo agregado a continuación del artículo 78 confiere un tratamiento autónomo a la apelación judicial del decomiso, frente a la apelación judicial de la clausura.

Sin duda se trata de una medida con profundo paralelismo a las leyes penales incompletas, dado que no se aclara o no se dice qué alcance tiene la expresión “*sin el respaldo documental que exige la AFIP*”. No queda en claro si es inexistencia de respaldo, de falsificación del mismo u otra irregularidad, como podría ser: documentación incompleta.

3) Polémicas en cuanto a su aplicación

Las polémicas que presenta la inclusión de la figura de decomiso están dadas por las violaciones a los principios de mínima intervención penal y de proporcionalidad de la pena, ya que se considera que seguir incluyendo figuras represivas no conlleva a nada más ni nada menos que transformar la función recaudadora en una función meramente represiva, cuando en realidad lo que se debiera es seguir incentivando la cultura tributaria.

Si bien no estamos en un todo de acuerdo con la inclusión de algunas de estas medidas, consideramos que un control importante debe haber.

En la medida en que se respeten las garantías constitucionales y se tomen los recaudos para no entorpecer el trabajo, es decir, se defina a través de la reglamentación cuáles son los recaudos que debe tener la documentación que sirva de base al transporte de la mercadería, nadie podrá sentirse agraviado si cumple con dichos requisitos. Si así no fuera estamos ante una falta grave.

Si merece señalarse la observación de SFERCO al decir: "...el pretranscripto inciso a) posibilita interditar cautelarmente la mercadería y designar como depositarios a los transportistas, tenedores o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho, lo cual implicaría el absurdo de que los mismísimos posibles piratas del asfalto llegasen a resultar designados depositarios del propio cuerpo del delito (¿?)”².

Esto deberá ser objeto de un profundo análisis para no llegar a legalizar mediante la interdicción la mercadería robada.

También concordamos con el autor citado al considerar que por razones de coherencia y conexidad hubiese sido atinado otorgar la competencia del recurso previsto en el artículo s/n a continuación del artículo 78 de la Ley 11.683, a los jueces en lo Penal Económico, en lugar de otorgársela a los jueces en lo Penal Tributario.

Nótese que esta reforma está completamente entroncada con las previsiones del artículo 40 de la Ley 11.683 y dichos temas son materia de revisión por los jueces en lo Penal Económico. Es decir que se bifurcan las competencias para cuestiones que son de la misma naturaleza.

Finalmente consideramos que la cultura tributaria debe ser materia de educación y de prevención, la Ley 11.683 es suficientemente basta en su articulado, con solo aplicarlo en su totalidad ya es suficiente.

Por eso repetimos lo que en varias oportunidades hemos sostenido al hablar de las inclusiones de nuevos delitos al Código Penal, pensando que con ello se terminará la delincuencia. Eso no basta o tal vez ni siquiera es necesario en un país donde exista la cultura del trabajo y del estudio y con una buena prevención policial.

Llevado lo expuesto al plano del organismo recaudador, pensamos –y muchos podrán opinar con aún más sobrado criterio- que ya tenemos suficientes figuras gravosas en la Ley 11.683, sólo basta aplicarlas a aquel que no se motivó en la norma estando obligado a hacerlo y con suficiente comprensión para ello.

Notas

- 1 “Reformas legales necesarias en materia de recuperación de activos”. Colombo, Marcelo- Stabile, Agustina. La Ley 16 de Agosto de 2005.
- 2 Jose M. Sferco, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Nº 306, Septiembre 2005, pág. 809.