

INCORPORACIÓN DE LAS FACTURAS APÓCRIFAS COMO AGRAVANTE DE LA EVASIÓN FISCAL

Alejandra Isabel Aventuroso

Especialista en Tributación
Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

*Tributación, Ley Penal
Tributaria, Facturas
apócrifas.*

Key Words:

*Taxation , Criminal Tax
Law, Apocryphal Invoices
University*

Resumen

La Ley Penal Tributaria Argentina incorpora a tu texto, como agravante del delito de Evasión Fiscal la incorporación de facturas fraudulentas. Lo hace en el inc d) del Art. 2 de la ley 24.769 por su modificatoria la Ley 26.735 (BO 28/12/2011), sin mencionar monto alguno, a diferencia de los supuestos contemplados en los demás incisos de este Artículo. Esta situación origina diversas opiniones y controversias en la interpretación y aplicación del mismo.

En el presente artículo se analizan si se justifica o no esta inclusión, los eventuales conflictos, los instrumentos a utilizar, los aportes de la doctrina tributaria en la modificación de la Ley Penal Tributaria y como se intenta detener esta práctica fraudulenta que daña los intereses públicos

Abstract

The Criminal Law Tax Argentina joins your text, as an aggravating factor of Fiscal Evasion incorporating fraudulent invoices .What does the incd) of Art. 2 of Law 24,769 amending its Law 26.735 (BO 28/12/2011) , not to mention any amount , unlike the cases cited in the other paragraphs of this Article.

This situation creates different opinions and controversies in the interpretation and application there of.

This article discusses whether or not justify this inclusion , posible conflicts , the instruments used, the contributions of tax doctrine in modify ingthe Penal Law and Tax as trying to stop this fraudulent practice that harms the public interest.

OBJETIVOS

OBJETIVOS GENERALES

- Analizar si se justifica la incorporación a la Ley Penal Tributaria de la utilización de facturas o documentos equivalentes, ideológica o materialmente falsos, como agravante del delito de evasión fiscal.
- Analizar los distintos conflictos que pueden surgir a raíz de este nuevo supuesto de evasión agravada.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Precisar las causas que llevaron a los legisladores a incluir dentro de la Ley Penal Tributaria esta modificación.
- Definir el concepto de factura o documento equivalente ideológica o materialmente falsos.
- Definir los instrumentos que sin estar expresamente identificados en la norma se encuentran alcanzados por la definición de documento equivalente.
- Precisar las condiciones que deben cumplirse para que se configure este agravante.

- Determinar si resulta aplicable a causas previas a la entrada en vigencia a la Ley 26.735 (BO 28/12/2011).
- Especificar los alcances de la falsedad ideológica o material.
- Determinar en el caso de utilización parcial de facturas o documentos equivalentes apócrifos si el simple hecho de haber utilizado los mismos justifica el agravamiento de la sanción o es necesario analizar la magnitud de la evasión realizada mediante esta conducta fraudulenta para que se configure este agravante.

HIPÓTESIS

La práctica fraudulenta de utilizar facturas apócrifas lesiona los intereses de la Hacienda Pública, y su creciente difusión justifica que los legisladores se hayan involucrado en esta problemática y la hayan incluido dentro de la ley penal tributaria.

METODOLOGÍA

El tipo de Investigación desarrollado en el presente trabajo es Explicativo, con un Diseño Bibliográfico Directo (Estudio de Leyes, Resoluciones) e Indirecto (Trabajos Doctrinarios, artículos periodísticos, Internet).

INTRODUCCIÓN

El evidente crecimiento en la utilización de facturas apócrifas en nuestro país, llevó a los legisladores a incluir en el Régimen Penal Tributario, con el grado de agravante, aquella evasión fiscal generada a partir de la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos.

Para tener una idea de la relevancia que adquirió en los últimos años este tipo de documentación falsa, se pueden mencionar algunas de las causas de renombre en materia de facturas apócrifas: "Viazzo Roberto"¹, se trata de una causa por evasión tributaria y asociación ilícita por la generación, comercialización y utilización de facturas apócrifas, por la cual

¹ Causa 1831/00, Caratulada "Viazzo Roberto y Otros s/Infracción Ley 24.769", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3

se practicaron más de 300 allanamientos, se presume la existencia de 859 empresas fantasmas que fueron utilizadas por más de 3200 contribuyentes, registra 13 personas procesadas por el delito de asociación ilícita y 17 por el delito de evasión tributaria, el perjuicio fiscal estimado es de \$615 millones. En la causa "Di Biase Antonio y otros"² se realizaron 380 allanamientos, se determinaron 620 usuarias de facturas apócrifas, 15 personas procesadas en calidad de organizadores y miembros de la organización ilícita, 47 personas procesadas por evasión tributaria, \$150 millones de perjuicio fiscal estimado a la fecha.

Para comenzar a analizar si se justifica o no la inclusión de este agravante en la Ley 24.769, se hace necesario definir, en primer lugar, un concepto de factura apócrifa, cuál es la finalidad de la utilización de las mismas y cuáles fueron los antecedentes previos a esta reforma de la Ley Penal Tributaria destinados a combatirlas.

Para ello se elabora un marco teórico en base a las definiciones de la doctrina respecto de las facturas apócrifas y de los antecedentes normativos referentes a la materia, para luego analizar las causas que llevaron a los legisladores a incorporar este agravante en la Ley Penal Tributaria y cuáles pueden ser los posibles conflictos que pueden surgir de la redacción de este nuevo inciso d) del Art. 2 de la Ley 24.769. También se menciona el tratamiento que recibe este tema en la legislación de otros países (Italia y Chile).

Al tratarse de un tema relativamente reciente, pueden encontrarse aportes doctrinarios respecto del mismo, pero el estado de discusión doctrinal de la cuestión no es muy amplio, quedando todavía varios interrogantes por responder.

FACTURAS APÓCRIFAS – SU DEFINICIÓN

Factura Apócrifa: El Emisor o el Receptor o ambos en connivencia, simulan una relación jurídica ficticia con la intención de acreditar una operación mercantil inexistente.

Grosso Sheridan las define como: "Calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación

² Causa 1705/05, Caratulada "Di Biase Luis Antonio y Otros s/ Asociación Ilícita", Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1

que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias".³

Estas simulaciones pueden asumir diferentes formas:

- Generación y comercialización de facturas comerciales que no responden a contribuyentes existentes, aunque cumplen todos los requisitos formales.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes reales pero que no habrían vendido o prestado el servicio documentado por la factura comercial, y consentida por dichos contribuyentes. Son facturas que documentan operaciones que no responden a la realidad pero contemplan todas las formalidades necesarias e incluso, el tributo correspondiente es abonado, aunque generalmente en menor medida, por el emisor.
- Generación y comercialización de facturas de contribuyentes reales a los cuales se les habría duplicado la documentación. Son facturas que corresponden a contribuyentes reales pero no emitidas por ellos.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios (existentes en papel pero sin actividad real). Son facturas generadas por usinas, esta es la modalidad más compleja y requiere de una organización destinada a la creación y distribución de las mismas, revisten distintas modalidades, siendo las más comunes la utilización de empresas fantasmas, sin capacidad operativa, que no tributan el impuesto que les corresponde a través de distintas modalidades o que ocultan operaciones que nada tienen que ver con la realidad de la operación.

Se trata de organizaciones delictivas dedicadas a la venta de facturas apócrifas: Falsifican o emiten facturas falsas a cambio de un porcentaje del monto de dichas facturas. Puede tratarse de facturas sin contenido o con importes falsos.

Constituyen redes de empresas ficticias, cuyo verdadero y único objeto es la emisión especializada y por sectores de facturas falsas.

³Grosso Sheridan, WalmyrHerberto, "Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios", La Ley, IMP 2007-1 (Enero), 1

En algunos casos se pueden utilizar empresas reales como "pantallas" o "puentes" en procura de distanciar al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas, de forma tal de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera.

Los principales objetivos de los usuarios de este tipo de facturas son:

- En el Impuesto al Valor Agregado (IVA): Cuando un contribuyente registra facturas apócrifas abulta ficticiamente sus créditos fiscales, disminuyendo la carga tributaria respecto del impuesto que le correspondería ingresar.
- En el Impuesto a las Ganancias: Al establecer que la Ganancia Neta resulta de deducir de la Ganancia Bruta, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, mientras más abultados sean los gastos menor será la Ganancia Neta.
- Impuesto a las Salidas No Documentadas: El Art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, grava las erogaciones o salidas de dinero carentes de documentación o respaldadas por documentación falsa. No se admite la deducción del gasto en el Balance impositivo y está sujeta a la tasa máxima del impuesto, considerándose dicho pago como definitivo. Se utilizan facturas apócrifas para cubrir erogaciones carentes de documentación respaldatoria.

ANTECEDENTES: NORMATIVA PREVISTA PARA COMBATIR LA FACTURACIÓN APÓCRIFA

Debido al incremento y a la especialización en la generación de facturas falsas, desde la Administración Federal de Ingresos Públicos, se promovieron y se dictaron diferentes medidas para combatirlas, entre ellas se pueden mencionar las siguientes:

- Establecimiento de deberes vinculados a la emisión de comprobantes y registración de operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios. Se establecieron los requisitos que debe contener la Factura o documento equivalente (numeración, fecha, datos de inscripción, condición de venta, detalle de la operación, etc.). 4

⁴ Resolución General 1415/2003 de AFIP

- Se habilitó el Registro Fiscal de Imprentas que comprende a quienes realicen la impresión o autoimpresión de comprobantes. El contribuyente debe solicitar autorización de impresión de los comprobantes a una imprenta habilitada por la AFIP. La imprenta que recibe el pedido de su cliente, debe comunicarse con la AFIP vía Internet para solicitar la autorización correspondiente. El Organismo evalúa la conducta del contribuyente solicitante de la impresión. Se introduce la obligatoriedad de consignar en cada factura el CAI (Código de Autorización de Impresión), el cual cambia para cada solicitud de impresión.⁵
- Para quienes por primera vez soliciten la impresión de facturas A, se exige la acreditación de solvencia patrimonial para solicitar la emisión de comprobantes. Se habilita un comprobante diferenciado para quienes no acrediten solvencia patrimonial (Facturas "M").⁶
- Ley Antievasión: Establece para las operaciones superiores a \$1.000,00 la obligatoriedad de realizar los pagos a través de: Depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito, compra o débito, facturas de crédito. Los pagos realizados fuera de los medios autorizados impedirán el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente.⁷
- Se crean el Régimen de Comprobantes Electrónicos "RECE" y Régimen de Emisión de Comprobantes en Línea "RCEL".⁸

A su vez, la Procuración General de la Nación a través de la Resolución General N° 149/09 estableció lineamientos generales en la comprobación de delitos penal tributario a través del uso de facturas apócrifas. Enuncia definiciones, maniobras usuales en el uso de facturas, hipótesis de investigación, pautas, estrategias de persecución.

Enumera indicios de inexistencia de operaciones, entre los que se puede mencionar: los proveedores no son hallados en su domicilio, no declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad, no se encuentran inscriptos

⁵ Resolución General 100/1998 de AFIP

⁶ Resolución General 1575/2003 de AFIP

⁷ Ley 25345 y Resolución General 1547/2003 de AFIP

⁸ Resolución General 1956/2005, 2177/2006 y 2485/2008 de AFIP

como contribuyentes ante los fiscos locales, se evidencia falta de correlatividad en las facturas emitidas (reservan comprobantes sin emitir), no presentan Declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias y/o IVA, se presenta incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad declarada, se encuentran en la base "APOC" de AFIP.

La base "APOC" es una base de consulta pública de facturas apócrifas que es alimentada con información de verificaciones realizadas por la Administración. Para la AFIP es indicio más que suficiente para presumir que las operaciones respaldadas con las facturas o realizadas con los proveedores allí incluidos son apócrifas. Si el proveedor se encuentra inscripto en esta base, entonces es muy probable que el organismo fiscal inicie una verificación, llegando a impugnar el crédito fiscal en el IVA y la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, hasta tanto el contribuyente demuestre la veracidad de las operaciones.

La ley 25.795 incorporó a la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal el Art. 33.1, el cual establece que: "Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos". A su vez, el Art. 34 dispone: "Facúltase al Poder ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33".

En 2003 sólo existía el CAI (Código de Autorización de Impresión) para validar objetivamente un comprobante de terceros frente a la AFIP, al día de hoy con la implementación de la emisión de comprobantes electrónicos con CAE (Código de Autorización Electrónico) Y CAEA (Código de Autorización Electrónico Anticipado), la AFIP vuelve a la carga exigiendo

a los contribuyentes el control objetivo de sus comprobantes de compra. Para ello pone a disposición del consumidor sitios web de consulta manual para efectuar dichas validaciones.

Además, a partir de la proliferación de las facturas apócrifas es que la AFIP impulsó y logró la reforma de la Ley Penal Tributaria en el año 2004 a través de la ley 25.874. Se considera a los socios y directores de las empresas fantasmas generadoras de facturas apócrifas integrantes de una "Asociación Ilícita". Se trata de usinas de facturas falsas que están integradas por varias personas. Hoy prácticamente no existe la factura falsa, hoy se crean empresas fantasmas que se inscriben en el IVA y generan con eso un crédito. La factura es real: la empresa tiene un CUIT.

A pesar de todos estos intentos por frenar este flagelo, la experiencia de la Administración y de la Justicia desde la aplicación de la materia penal tributaria en Argentina evidenció, a criterio del legislador, la necesidad de incluir, con el grado de agravante, aquella evasión fiscal generada a partir de la utilización de facturas apócrifas.

LEGISLACIÓN COMPARADA: TRATAMIENTO DE LA FACTURACIÓN APÓCRIFA EN OTROS PAÍSES

Este fenómeno no es propio de nuestro país, sino que se visualiza incluso en los grandes sistemas fiscales de control internacionales. Esta realidad se materializa en forma clara en Europa, donde las exenciones intracomunitarias y los recuperos de IVA locales, conllevan a la aplicación del llamado "fraude carrusel", donde su detección deviene aún más compleja. La potenciación de este fraude fiscal culmina cuando las mercaderías no existen, por lo que se titula "Carrusel documental", plasmado a través de simulaciones plenas de movimientos de mercaderías, con la falsificación complementaria de instrumentos de transporte.⁹

En el caso de Italia, por ejemplo, también se sanciona penalmente el uso de facturas apócrifas para la evasión de impuestos, el Decreto Legislativo 74/2000 establece en su Art. 1 a los efectos del mismo que se entiende por factura apócrifa: Documentos que posean relieve probatorio

⁹ Alonso González, Luis Manuel, "Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas", Marcial Pons, 2008

según las normas tributarias, emitidos por operaciones no efectuadas – por completo o en parte –, que indican dinero o Impuesto al Valor Agregado en medida superior a la real y que refieren la operación a sujetos diferentes de los efectivos.

En el Título II – Capítulo I: “Delitos en Materia de Declaración”, establece en su Art. 2 “Declaración fraudulenta mediante el uso de facturas u otros documentos por operaciones inexistentes”, lo siguiente: El que utilice facturas u otros documentos avalando operaciones inexistentes, con la finalidad de evadir el Impuesto a la Renta o el Impuesto al Valor Agregado, será castigado con pena de prisión de un año y seis meses a seis años si el impuesto evadido es superior a 154.937,07 Euros y de seis meses a dos años cuando fuere inferior a dicha cifra. A su vez, en el Capítulo II del mismo Título: “Delitos en materia de documentos y pago de impuestos”, establece en su Art. 8 “Emisión de Facturas u otros documentos para transacciones inexistentes”, que el que emite o entrega facturas u otra documentación por operaciones inexistentes a los fines de favorecer la evasión de un tercero, en el Impuesto a la Renta o al Valor Agregado, será castigado con pena de prisión de un año y seis meses a seis años si el importe involucrado en las facturas fuera superior a los 154.937,07 Euros, y de seis meses a dos años, cuando fuere inferior a dicha cifra. La emisión o entrega de varias facturas en un mismo periodo impositivo se considera como un solo hecho delictivo.

El Código tributario de Chile, también sanciona el uso de estas facturas, pero a diferencia de lo establecido en Italia, no establece ningún importe mínimo a tener en cuenta para la sanción penal del delito de evasión. Así en su Título II “De las Infracciones y sanciones” – Art. 97 – inc. 4 establece que: “Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al

trecientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo.” Este mismo inciso establece como agravante: “...Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.” También establece que: “El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales.”

En este caso, el Jefe de Fiscalización o el funcionario que se designe decide, en función de:

- La relevancia del monto del perjuicio
- La relación del monto del crédito fiscal amparado en las facturas y el monto del crédito total empleado por el contribuyente
- La reiteración de la conducta
- El análisis de los elementos de prueba indicativos del dolo
- El efecto del caso,

si se inicia denuncia o querrela penal, perseguir sólo la aplicación de la multa o perseguir sólo el cobro de los impuestos evadidos (Procedimiento – Circular N° 60).

NUEVA REFORMA A LA LEY PENAL TRIBUTARIA – CAUSAS QUE LLEVARON A LOS LEGISLADORES A INCLUIR ESTE AGRAVANTE

La aceleración exponencial en el reconocimiento y la detección de la utilización de facturas apócrifas en los últimos años, práctica fraudulenta que lesiona los intereses de la Hacienda Pública, motivó que los legisladores directamente se involucren en la problemática e intenten desalentar o combatir su utilización expresamente con la ley penal tributaria, plasmando esta conducta dentro de los tipos agravados de la

evasión fiscal. Esta mayor reprochabilidad sin monto alguno fue incluida por el Poder Ejecutivo Nacional en el Proyecto de ley elevado mediante Mensaje N° 379 de fecha 17 de Marzo de 2010, mediante el cual se propiciaba la modificación de la Ley Penal Tributaria 24.769 y del Código Penal de la Nación Argentina, manteniéndose en los dictámenes de Comisiones posteriores.

Mediante este Mensaje N° 379 del PEN se puso a consideración del Honorable Congreso Nacional un proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario y Previsional (Ley 24.769 y modificatorias). En el mismo se manifiesta que "La experiencia adquirida con motivo de la aplicación y fundadas razones de política criminal tornan necesario impulsar la modificación aludida... se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos. Esta medida posibilitará, asimismo, disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos."

Además de estas razones expuestas en el mensaje de envío del proyecto de reforma, resulta de interés para clarificar el pensamiento de los impulsores de la misma, rescatar algo de lo expuesto al presentarlo por el titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, quien afirmó: "Los ejes centrales del nuevo Régimen Penal Tributario establecen un esquema de equidad y equilibrio para darle al Poder Judicial una herramienta importantísima en la lucha contra la evasión... lo que busca precisamente es fortalecer el combate contra la evasión fiscal; concentrar los esfuerzos sobre los grandes evasores; eliminar los escapes que tenían aquellos que utilizaban la mecánica de la suspensión del juicio previo o el pago de los tributos para evadir la aplicación efectiva de las condenas. Vamos hacia la aplicación efectiva de las condenas, se incorporan los ilícitos penales, cuando se violenta al fisco provincial o al de la Ciudad de Buenos Aires y lo

que se busca por sobre todas las cosas es una cuestión de equilibrio del Gobierno Nacional”.

Se puede notar una semejanza con el discurso que en el año 2004 ensayaba el entonces Presidente de la Nación Néstor Kirchner cuando, en el marco de la presentación del “paquete antievasión”, anunciaba “traje a rayas para los evasores”. Esto se refleja en lo expresado por el Titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, quien manifestó: “Vamos a cumplir con una consigna largamente esperada por la sociedad: el traje a rayas para los evasores”.

Así ha quedado previsto como una causal de evasión agravada en la ley al modificarse el Art. 2, que en su nueva redacción describe: “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del Art. 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de Cuatro Millones de Pesos (\$4.000.000,00)
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de Ochocientos Mil Pesos (\$800.000,00)
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de Ochocientos Mil Pesos (\$800.000,00)
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

Debe tenerse presente que el delito que refiere el citado art. 1 es el de evasión simple, cuyo texto nuevo a continuación se transcribe, siendo el párrafo anterior, tan solo un supuesto de agravante de pena. El nuevo Art. 1 quedó así redactado: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, al Fisco Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de Cuatrocientos Mil Pesos (\$400.000,00) por

cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.”

La norma, en este nuevo inciso d) a diferencia de los incisos precedentes no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad. De ello se desprende que el Legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico, en términos de impuesto evadido. En este sentido se expresa la doctrina¹⁰ que ha interpretado que esta reforma está enfocada a determinar la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir con la intención de funcionar como medio disuasivo.

Si el Legislador incluye como agravante de la evasión fiscal el uso de facturas o documento equivalentes ideológica o materialmente falsos, es porque considera que este ardid conlleva una complejidad realmente superadora de la posibilidad de impunidad de otros ardidés posibles, que necesita de toda una organización para ser llevado a cabo y que se trata de un flagelo que viene tratándose de combatir desde hace muchos años.

Habitualmente las conductas se agravan porque aumentan lo injusto penal del hecho. Las razones pueden ser:

- 1) Porque denotan mayor peligrosidad del hecho en sí, por:
 - a) La especial facilidad de comisión determinada por los medios o por los sujetos
 - b) La especial facilidad de impunidad
 - c) Ambas razones
- 2) Porque suponen un ataque más intenso contra el bien jurídico
- 3) Porque revelan en el sujeto una actitud más contraria al derecho

En relación al nuevo inciso d) del Art. 2 de la Ley Penal Tributaria, el agravante encontraría su explicación en el mayor desvalor que conlleva un ardid llevado a cabo mediante la utilización de facturas apócrifas. El mayor desvalor de injusto, estaría dado por la mayor peligrosidad de quien se

¹⁰Semachowicz, Esteban, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo/Boletín: XXXIII, Mes: Febrero, Año: 2012

anima a utilizar facturas apócrifas y por cuanto dificulta la fiscalización de la AFIP.

Sin embargo, hay doctrina¹¹ que opina que la utilización de facturas apócrifas se trataría del supuesto más frecuente en los casos detectados de evasiones tributarias lo que, en los hechos, podría importar que el agravante redujera la operatividad del Art. 1º, norma que llegaría a quedar vacía de contenido. En este sentido opina el Dr. Mario Laporta: "...hay un vaciamiento del tipo, pues si agravamos por la utilización de facturas falsas ¿qué le queda entonces al artículo 1?"¹²

De todas maneras, parece procedente esta inclusión en la ley penal tributaria, ya que se trata de una conducta que, como ya se dijo, lesiona los intereses de la Hacienda Pública y se ha convertido en un flagelo que ha ido aumentando su importancia a través de los años y a pesar de las distintas maniobras que se diseñaron para combatirlo. En este sentido opina el Cr. Jaime Mecikovsky: "Teniendo en cuenta que ya aproximadamente 2/3 de las causas penal tributarias de los últimos años se originaron en esta maniobra, que se ha generalizado por completo, la modificación es oportuna y necesaria".¹³

DEFINICIÓN DE LOS INSTRUMENTOS ALCANZADOS POR LA NORMA

Desde la vigencia de la ley 26.735, la evasión fiscal llevada a cabo mediante la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos, aumenta la reprochabilidad de la conducta a través de un sustancial incremento de la escala penal. Surgen elementos normativos, tales como el concepto de factura o documento equivalente, no definidos por la norma, lo que conlleva a recurrir a preceptos de rango inferior a la ley misma para interpretar qué instrumentos son los que resultan alcanzados por ella.

¹¹Riquert Marcelo Alfredo, "Apostillas al texto de la ley 26.735", 15/02/2012. Disponible en www.riquert-penaltributario.blogspot.com.ar

¹²Laporta, Mario H., "Sobre la nueva agravante de facturación apócrifa en la Ley Penal Tributaria", Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal, 08/08/2012

¹³Mecikovsky, Jaime L., " El Artículo 2 inciso d) de la Ley 24.769 con las modificaciones de la Ley 26.735", 14º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1 al 3 de Agosto de 2012

Resulta de interés remarcar cuáles serían los mencionados instrumentos que sin estar tipificados en forma literal, están alcanzados por la definición de documento equivalente.

Para llegar a una definición de factura se debe recurrir a las diversas Resoluciones Generales de AFIP que establecen los distintos requisitos que deben reunir estos comprobantes para ser considerados válidos. Lo mismo sucede con los "documentos equivalentes", ya que se trata de comprobantes fiscales, documentos estandarizados que reflejan datos de operaciones económicas que constituyen los hechos imposables de la obligación tributaria, y que poseen determinados efectos en la determinación de los tributos. Son documentos, en soporte papel o electrónico, que contienen una declaración de información del sujeto emisor. Se encuentran estandarizados porque su formato y contenido están fijados en forma reglamentaria para determinadas clases de contribuyentes. Contienen datos de operaciones económicas que constituyen los supuestos fácticos de los hechos imposables, y se les atribuyen ciertos efectos en la determinación de la obligación fiscal en los distintos impuestos.

La emisión, registración, almacenamiento e información de estos comprobantes fiscales se encuentran regulados en distintas normas reglamentarias sancionadas por la AFIP.

De acuerdo al Art. 8 de la Resolución General 1415/2003, el respaldo documental de las operaciones realizadas, se efectuará mediante la emisión y entrega – en forma progresiva y correlativa – de los siguientes comprobantes:

- a) Comprobantes que respaldan la operación realizada:
 - 1. Facturas
 - 2. Facturas de Exportación
 - 3. Comprobantes de compras de bienes usados a consumidores finales, emitidos por el comprador de dichos bienes
 - 4. Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios
 - 5. Notas de débito y/o crédito

6. Tiques, facturas, tiques facturas, notas de débito y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal"
7. Documentos equivalentes a los indicados precedentemente.

Así mismo, el Art. 9 de la Resolución General de AFIP N° 1415, establece qué debe entenderse por "documento equivalente": "Será considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, haga a las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos, para cada caso, en este título y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor.

Se encuentran incluidos en este artículo, entre otros, los siguientes:

- a) Certificados de obra
- b) Cuentas de venta y líquido producto
- c) El comprobante y las liquidaciones que se emitan de acuerdo con lo previsto en el Anexo I, Apartado "A", inciso f) – venta de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca.
- d) Formularios C.1116 "A" (Nuevo Modelo) y "Liquidaciones Primarias de Granos", utilizados en las operaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra – cereales y oleaginosos – y legumbres secas – porotos, arvejas y lentejas - .
- e) Carta de porte y los comprobantes que se utilicen en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamentan el traslado y entrega de bienes.
- f) Guía aérea, carta de porte, etc., siempre que su uso obligatorio tenga origen en convenios internacionales o en normas nacionales."

Además, esta norma, en su Artículo 10, establece que "No son considerados comprobantes válidos como factura o documento equivalente los que, entre otros, se detallan a continuación:

- a) Los documentos no fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónica denominado "Controlador Fiscal", homologado por este Organismo.
- b) Remitos, guías o documentos equivalentes
- c) Notas de pedido, órdenes de trabajo, presupuestos y/o documentos de análogas características.
- d) Recibos, comprobante que respalda el pago – total o parcial – de una operación que debe ser documentada mediante la emisión de facturas."

Es decir, que si bien en la ley penal tributaria no se encuentran taxativamente enumerados cuáles son los instrumentos que quedan alcanzados por la misma, hay otras disposiciones de las que valerse para llegar a una definición, lo que no hace necesario acotar desde el plano normativo, el alcance de dicho término.

Se debe tener en cuenta que lo que se pretende castigar es una maniobra que, usualmente, apunta en forma principal a generar en modo fraudulento crédito fiscal a los fines de la liquidación del IVA y gastos para disminuir el Impuesto a las Ganancias, esto se realiza mediante facturas u otros instrumentos aptos para generar un impacto sobre la liquidación de tributos, como son también las Notas de Crédito y Débito, que quedarían encuadradas bajo la referencia abierta a "cualquier documento equivalente". Es decir, para que un instrumento quede alcanzado por la norma, debe ser susceptible de generar un impacto tributario, o sea que tenga la aptitud de disminuir la liquidación de algún impuesto, facilitando de esta forma la evasión tributaria.

CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE CONFIGURE ESTE AGRAVANTE

El nuevo inciso d) del Art. 2 de la ley penal tributaria, prevé un agravante de la evasión fiscal cuando se utilice total o parcialmente facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos.

A diferencia de los incisos anteriores de este Artículo, la norma no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad. Esto ha generado

diferentes interpretaciones, una mirada rápida sobre la nueva norma que crea el agravante generaría la interpretación de que con la utilización de facturas o documentos equivalentes falsos no se requiere de un piso mínimo para configurarse el delito, con lo cual el sometimiento al régimen agravado operaría directamente con la constatación de su mera existencia. Sin embargo, de una adecuada lectura de la redacción del Art. 2 inciso d) del nuevo texto de la ley 24.769, sólo puede concebirse el agravamiento a partir de que exista una evasión simple, es decir, una evasión de \$400.00,00 por período y por impuesto.

Ello atendiendo a que el Art. 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el Art. 1, lo cual conlleva a que, para que la conducta resulte encuadrada dentro del inciso d) el monto de la evasión debe superar el umbral mínimo de punibilidad previsto, que asciende a \$400.000,00. Si el monto evadido resulta ser inferior, la conducta es atípica. Y ello es así por cuanto no cualquier forma de evasión origina un delito, sino que ello cobra vida por los medios que se encuentran previstos en el propio texto normativo. La acción ilícita no está descrita en el tipo penal agravado (Art. 2), ya que se efectúa una remisión al tipo del Art. 1, por lo tanto, lo esencial es que se configure la acción típica descrita en este último. De este modo, uno de los requisitos de la acción sería precisamente el monto de \$400.000,00 para que opere válidamente el agravante. Por otra parte, no cabe otra interpretación, ya que al formular una remisión y señalar "...cuando en el caso del Art. 1..." claramente no está creando un supuesto autónomo o nuevo delito de evasión, sino que solamente está imponiendo una pena mayor al mismo delito que ya constató su ocurrencia, es decir que el agravante sólo agrega requisitos para una punibilidad más dura al delito de evasión definido previamente.

Alejandro Catania, en ocasión de analizar el art 2 de la ley 24.769, ha dicho que "...el artículo 2º de la ley 24.769 prevé por sus tres incisos circunstancias por las cuales se define el delito de evasión agravada. Esto quiere decir que la totalidad de los elementos requeridos por el Art. 1 de aquella deben concurrir con alguna de estas situaciones para conformar el tipo penal agravado" 14 . Es decir, que además de los elementos agravantes, para que se configure la evasión agravada, deben concurrir

¹⁴ Catania Alejandro, "Régimen Penal Tributario Estudio sobre la ley 24.769", Editores del Puerto, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007, pág. 101

todos y cada uno de los elementos de la figura básica de la evasión simple. Si falta alguno de ellos, nunca podrá haber evasión agravada. Si el hecho no puede subsumirse primeramente en el tipo de la evasión simple, en ningún caso podrá configurar el delito de evasión agravada.

Siguiendo esta línea de interpretación se desprende que el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación equivalente apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico protegido, en términos de impuesto evadido. La reforma está enfocada a determinar la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir con la intención de funcionar como medio disuasivo. Sin embargo, resultaría recomendable la inclusión de un monto mínimo en la redacción de este inciso, para evitar diferentes interpretaciones y dejar establecido cuál sería el importe mínimo a partir del cual se configure este agravante como en los restantes incisos de este artículo.

ESPECIFICAR LOS ALCANCES DE LA FALSEDAD IDEOLÓGICA O MATERIAL

El inciso d) del Art. 2 de la ley penal tributaria al hablar sobre la falsedad de las facturas o documentos equivalentes establece que estos deben ser ideológica o materialmente falsos.

La falsedad ideológica consiste en insertar o hacer insertar en un instrumento declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, más allá de la formalidad de los mismos, se ocultan operaciones inexistentes. En el documento ideológicamente falsificado hay una forma auténtica y un contenido falso. "La falsedad ideológica – que algunos también llaman histórica – recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se modifiquen ni imiten para nada los signos de autenticidad. En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado: en él se hacen aparecer como verdaderos – o reales – hechos que no han ocurrido, o se hacen aparecer

hechos que han sido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de un modo diferente.”¹⁵

En nuestro país esta falsedad está descripta en el Art. 293 del Código Penal, el cual establece que: “Será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, el que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio”. Algunos autores¹⁶ sostienen que estrictamente no es posible hablar de documentos ideológicamente falsos en el caso de facturas, en razón de la posición doctrinaria que sostiene que la falsedad ideológica del Art. 293 del Código Penal, sólo puede recaer sobre documentos públicos, lo que no se da con las facturas, que constituyen documentos privados.

Sin embargo, hay doctrina que sostiene que “la falsedad ideológica... es un delito especial de los obligados a decir verdad en sus declaraciones documentadas”¹⁷. Si el deber de veracidad no está especialmente previsto por la ley, los particulares no están obligados a decir verdad en sus declaraciones. Se puede trasladar esto para determinar si las facturas que emiten los contribuyentes pueden ser “ideológicamente falsas”, esto es cuando el contenido de las mismas es ficticio. Existen casos en que las facturas cumplen las formalidades reglamentarias pero documentan operaciones que son falsas; se crean facturas que respetan el régimen de facturación (autorizaciones, códigos de vencimiento, formatos, etc.) pero que no reflejan operaciones reales. Ambos contribuyentes son reales, las facturas son formalmente correctas, pero el negocio es simulado. De acuerdo a la definición del delito de falsedad ideológica contemplado en el Código Penal, no se trataría de documentos “ideológicamente falsos” ya que no se trata de instrumentos públicos. Pero si se considera que los contribuyentes deben decir la verdad al Fisco respecto de sus operaciones económicas con relevancia fiscal, se puede concluir que la falsedad ideológica alcanza a las facturas cuyo contenido es ficticio por quebrantamiento de dicho deber de veracidad.

¹⁵Creus Carlos, Buompadre Jorge E., “Falsificación de documentos en general”, Ed. Astrea, pág. 131

¹⁶Bertazza, Humberto J., “Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria”, XLI Jornadas Tributarias, Comisión Nº 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

¹⁷ Bacigalupo Enrique – “Delito de falsedad documental” – Ed. Hammurabi – Bs. As. – 2002 – pág. 14

En este sentido opina el autor Alejandro Retegui: "Las facturas "ideológicamente falsas" son aquellas que documentan una operación económica ficticia, es decir cuando las partes se ponen de acuerdo en la simulación o provengan de sujetos formalmente existentes pero que carecen de actividades reales"¹⁸.

Por otra parte, la falsedad material consiste en hacer en todo o en parte un documento falso o adulterar uno verdadero de manera que induzca a error sobre su autenticidad."La falsedad material se refiere esencialmente a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o, si se quiere, de quien aparece como tal".¹⁹ Un documento es auténtico cuando las manifestaciones contenidas en él pertenecen al sujeto que lo ha otorgado. La autenticidad no depende de si lo expresado es verdad o no; lo que se protege es la confianza en la imputación de la declaración, no la confianza en el contenido. Por ello, un documento en que se dice la verdad puede ser falso, por atribuirse el contenido a quien no lo otorgó. Son inauténticos los documentos en los que las manifestaciones en ellos contenidas no pertenecen al sujeto al que le son atribuidas.²⁰

Esta falsedad puede revestir distintas modalidades:

- a) Alteración de un documento auténtico: incluyendo contenidos y elementos mendaces. La modificación debe recaer sobre elementos esenciales del documento.
- b) Hacer un documento inauténtico: creación del documento, atribuyendo el contenido a una persona determinada que no lo ha otorgado; equivale a la producción del mismo, configurándolo de tal forma que produzca una apariencia de veracidad por su estructura y forma de confección.

Si trasladamos estos conceptos a la figura agravada que examinamos:

- a) Alteración de facturas emitidas: Se puede alterar en parte una factura ya emitida por un contribuyente real. Esta alteración debe recaer sobre elementos esenciales de la operación que posean relevancia tributaria:

¹⁸Retegui, Alejandro R., "Evasión agravada mediante facturas falsas", Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Tomo/Boletín: 25, Noviembre/2012

¹⁹FontánBalestra Carlos - "Derecho Penal Parte Especial" - LexisNexis - pág. 976

²⁰ Bacigalupo Enrique - "Delito de falsedad documental" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2002 - pág. 14

partes en la operación (identificación tributaria), cantidades, precio, lugar, fecha, autorizaciones de la AFIP (de imprenta, de comprobantes), entre otros.

- b) Creación de facturas simuladas: Se puede simular una factura que imite cumplir el régimen de facturación, atribuyendo su contenido a un contribuyente real que no la ha emitido. La operación puede existir en la realidad, adquisición de un bien o prestación de un servicio, pero al confeccionarse una factura falsa sobre esa operación, se quiere mantener oculto al verdadero vendedor o prestador del servicio.

Es decir que las facturas “materialmente falsas” son aquellas facturas alteradas o simuladas, en las que el contenido adulterado no puede ser atribuido al sujeto emisor. Encontramos en el primer caso, las facturas en que se alteran los importes, las fechas de emisión, los productos vendidos, etc.; y en el segundo, las facturas simuladas por proveedores inexistentes o facturas mellizas de proveedores reales que no intervinieron en la operación.

Esta falsedad se encuentra definida por el Art. 292 del Código Penal: “El que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, si se tratare de un instrumento público y con prisión de seis meses a dos años, si se tratare de un instrumento privado.”

Las facturas comerciales no constituyen objeto de protección penal autónoma, las falsedades documentales del Código Penal no protegen a las facturas exigidas por la AFIP (salvo las conformadas, ya que estas están expresamente protegidas por el Art. 298 bis del Código Penal²¹), la utilización de facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir impuestos, o de ocultar una evasión anteriormente consumada, no es autónomamente punible a tenor de las falsedades documentales, por cuanto no se vulnera el bien que tutelan esas disposiciones, que es la fe pública.

²¹ Código Penal – Art. 298 bis: “*Quienes emitan o acepten facturas de crédito que no correspondan a compraventa, locación de cosas muebles, locación de servicios o locación de obras realmente contratadas, serán sancionados con la pena prevista en el artículo 293 de este Código. Igual pena les corresponderá a quienes injustificadamente rechacen o eludan la aceptación de factura de crédito, cuando el servicio ya hubiese sido prestado en forma debida, o reteniendo la mercadería que se le hubiere entregado.*”

Como sí pueden constituir medios para evadir, se produce un desplazamiento del Código Penal a la Ley Penal Tributaria, por la regla de la especialidad, y tienen efecto sólo en el Régimen Penal Tributario.

Es por ello que resulta adecuado que la ley penal tributaria mantenga ambas falsedades para poder fácilmente evaluar la presencia de facturas comúnmente denominadas "truchas", ya que de esta manera tanto si las facturas son falsas por describir operaciones inexistentes a pesar de ser auténticas (falsedad ideológica) o si se trata de operaciones existentes pero que se imputan a personas que no las realizaron o se trata de facturas alteradas o modificadas (falsedad material), quedan incluidas en el concepto de falsedad descripto por la ley penal tributaria.

DETERMINAR SI RESULTA APLICABLE A CAUSAS PREVIAS A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 26.735 (BO: 28/12/2011)

¿En el caso de una causa previa a la entrada en vigencia de la Ley 26.735, la figura de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, resultaría aplicable?

El Principio de ley Penal más benigna consagrado en nuestro país por el Art. 2 del Código Penal, establece que "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, lapena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho."Este postulado viene reconocido a nivel internacional en diversos tratados, algunos de ellos de rango constitucional en nuestro país, por vía del Art. 75 inc. 22, al estar consagrado en distintos instrumentos internacionales del sistema tutelar de los derechos humanos (lo prevén el art. 11 ap. 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica y el art. 15 ap. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

De acuerdo a este precepto, todas aquellas maniobras donde el impuesto evadido hubiera sido superior a \$100.000,00 – umbral de

punibilidad anterior – pero inferior a \$400.000,00 – nuevo umbral de punibilidad – quedarían fuera del alcance de la norma penal.

Respecto a este tema, el proyecto de reforma de la ley penal tributaria, incluía un art. 17 bis, el cual establecía: “El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.” Se justificaba su inclusión en el proyecto porque no se trata de “una modificación de la política criminal” sino sólo de “una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador... sin establecer nuevos rangos de eximición penal”. No puede pasarse por alto que en este párrafo se contradice la afirmación del comienzo de la propia nota de envío del proyecto en el sentido que era producto de la experiencia y por razones político-criminales que se impulsa la reforma. Además de esta contradicción, no puede armonizarse esta cláusula propuesta por el PEN con las directivas que emanan de la Constitución Nacional.

Por estas razones, este artículo del proyecto de reforma fue tachado de inconstitucional por la mayoría de la Doctrina y tal precepto no prosperó en la legislatura, por lo que no formó parte de la reforma al Régimen Penal Tributario.

Por aplicación de este principio, las causas anteriores a la entrada en vigencia de la ley 26.735 por montos superiores a \$100.000,00 pero inferiores a \$400.000,00 quedarían fuera del alcance de la norma penal, ya que el nuevo umbral mínimo es este último. Si el monto fuera superior a \$1.000.000,00 por aplicación de la ley anterior correspondería la evasión agravada, pero por aplicación de la nueva ley, corresponde la evasión simple ya que el nuevo monto que configura el agravamiento es de \$4.000.000,00. Ahora, si el monto evadido supera los \$400.000,00 y en su configuración se probara la utilización de facturas apócrifas, por aplicación de la nueva ley correspondería la evasión agravada, pero en este caso la ley penal más benigna sería la anterior que no contemplaba este supuesto de agravante. Pero, si el monto evadido superase el \$1.000.000,00 y para su configuración se hubieran empleado facturas apócrifas, ¿Cuál sería en este caso la ley penal más benigna? Por

aplicación de la ley anterior, se trataría de evasión agravada porque superaría el monto mínimo, por aplicación de la nueva ley, no supera el monto de \$4.000.000,00 pero igualmente se configura la evasión agravada por la utilización de facturas apócrifas, es decir, que tanto por aplicación de una u otra ley, la evasión agravada queda igualmente configurada.

Este criterio se aplicó en un fallo reciente de la Sala II de la Cámara Federal de San Martín, en el caso "Ducret C.L. y Otros s/ Inf. Ley 24.769 Apelación" de fecha 29/05/2012²². Se trata de un recurso de Apelación, interpuesto por el fiscal y el querellante contra la resolución que declaró extinguida la acción penal por prescripción y sobreseyó en la causa y respecto de César Luis Ducret y René Horacio Ducret, en orden a los delitos de evasión simple y apropiación indebida de tributos. En el mismo se dispuso: "En lo que concierne a la evasión tributaria correspondiente a los períodos agosto de 2002 a julio de 2003, en orden al Impuesto al Valor Agregado por el monto de \$1.940.733,57, cabe puntualizar que conforme a la originaria ley 24.769 – vigente cuando presuntamente se cometió el suceso investigado –, la imputación habría encuadrado, según la citada ley, en la evasión tributaria agravada del Art. 2, inc. a), que prevé una pena máxima de 9 años de prisión. Ahora bien, al considerarse el caso en atención a lo normado por la ley actual 26.735 que modificó a su igual 24.769, dado el monto en cuestión, sólo a primera vista podría estimarse configurado el delito de evasión tributaria simple del nuevo art. 1, que estipula una pena máxima de 6 años, pues la carga impositiva incumplida supera los \$400.000,00 y no pasó de \$4.000.000,00. Sin embargo, en atención a que se reprocha la utilización de facturas falsas – supuesto previsto como agravante en el inciso d) del Art. 2 según la versión de la ley 26.735 que incorporó esta hipótesis –, el encuadre del hecho lleva también a la figura de evasión agravada, que prevé asimismo un máximo de escala de 9 años. En ese marco, dado que el caso concreto, comparadas las dos legislaciones, encuadraría igualmente en evasión agravada, con idéntico máximo; es aplicable entonces la ley actual, porque la anterior no es más benigna (doct. Art. 2, C.P.). De modo que la acción penal no está prescripta. Pues desde el hecho hasta el llamado a

²² "Ducret C.L. y Otros s/Inf. Ley 24.769" – Cámara Federal de San Martín – Sala II – 29/05/2012

indagatoria – 30 de Septiembre de 2009, fs. 94 - , no han transcurrido 9 años. Por lo que habrá de revocarse lo decidido al respecto... Por todo lo expuesto, El Tribunal resuelve:

- I. REVOCAR la apelada resolución..., que declaró extinguida la acción penal por prescripción y sobreseyó en la causa y respecto de César Luis Ducret y René Horacio Ducret, en orden al delito de evasión tributaria...”

UTILIZACIÓN TOTAL O PARCIAL DE FACTURAS APÓCRIFAS

Una vez resuelto que el piso mínimo para que se configure la evasión tanto simple como agravada, son los \$400.000,00 establecidos por el Art. 1, también debe precisarse a partir de qué monto se configura el agravante, esto debido a que el inciso d) no establece un piso mínimo de punibilidad y en su redacción habla de “utilización total o parcial” de facturas o documentos equivalentes falsos. El adjetivo parcial habilita la generación de al menos una riesgosa confusión. La utilización parcial de estas facturas o comprobantes apócrifos se visualizaría en aquellos casos donde se configure evasión simple por razones ajenas a la utilización de comprobantes falsos, si esta fuera superior a los \$400.000,00 y se constatará la utilización de facturas apócrifas, cualquiera sea su importe, como el delito en este modo no resultaría técnicamente divisible, la reprochabilidad total de la conducta se vería agravada. Pero esto no resulta racional, desde el punto de vista que significa imponer la misma pena a quien evada por más de \$4.000.000,00 a quien evada \$400.000,00 donde \$1.000,00 sean el resultado de la utilización de documentación apócrifa, en este caso la pena no resultaría proporcional al daño ocasionado.

Esta cuestión fue advertida por la Diputada Gambaro²³ durante la discusión parlamentaria del proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria, quien aseveró: “...la última modificación que vamos a proponer es la eliminación del inciso d) del Artículo 2, que establece un agravante por la utilización de una factura apócrifa. Entendemos que en este inciso la norma no plantea una condición objetiva de punibilidad. Digo esto porque

²³ Natalia Gambaro, Diputada nacional por la Provincia de Buenos Aires, integra el Bloque del Frente Peronista

es lo mismo tener una factura apócrifa de treinta pesos en una evasión de medio millón de pesos, que tener una de ciento cincuenta mil dólares en el mismo monto de evasión. Por esta razón entendemos que tiene que modificarse este agravante o, en su defecto, incluir una condición objetiva que permita determinar en qué casos estas facturas dan lugar a la aplicación del agravante”.

Hay parte de la Doctrina²⁴ que considera que de superarse el monto previsto por el Art. 1 (\$400.000,00) y que ese ajuste provenga de operaciones cuestionadas como inexistentes, recién allí se estaría en presencia del agravante. Es decir, considera que los \$400.000,00 evadidos deben provenir de la utilización de facturas apócrifas, sostiene que esta interpretación sería la más aconsejable, puesto que la existencia de una sola factura, impugnada como apócrifa, que independientemente de su monto dispare consecuencias penales, sería absolutamente irrazonable y desproporcionada. En este mismo sentido, el Dr. Humberto Bertazza²⁵ expresó que el piso de punibilidad está referido a la causa agravante, o sea a la utilización de facturas apócrifas. Desde otro punto de vista, se tendría que hacer una determinación de oficio por Facturas Apócrifas que supere los \$400.000,00. También manifestó que el Fisco, en cambio, toma la interpretación literal de que, como consecuencia del reenvío al Art. 1, el piso es de \$400.000,00 pero que en ese número incluya facturas apócrifas cualquiera sea su monto (\$1.000,00) pasamos automáticamente a la “Evasión agravada”. Esto es irrazonable desde el punto de vista constitucional y constituye un tema central.

Sin embargo, de una interpretación literal de la redacción del inciso d), se desprende que la circunstancia agravante se configuraría con la utilización de una sola factura apócrifa, lo que puede resultar totalmente desproporcionado, sobre todo si se tratara de una factura por un importe mínimo (\$1.000,00 por ejemplo).

Por ello, resultaría conveniente, incluir en este inciso un monto mínimo de punibilidad, ya que de la manera en que está redactado actualmente puede llegar a generar problemas interpretativos y efectos no

²⁴Christiani Jorge y Piaggio Raúl, “Eventuales conflictos en la aplicación de la LPT”, Tribuna Fiscal, 2012

²⁵Bertazza, Humberto J., “Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria”, XLI Jornadas Tributarias, Comisión N° 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

deseados como la tentación a utilizar el plazo de prescripción de la acción mayor por la vía agravada que por la vía simple, considerando que para ello solo se necesita superar el mínimo de los \$400.000,00 de la evasión simple y verificar – sin un grado claro de precisión – la injerencia en dicha evasión de la utilización de documentación apócrifa, que agrava el tipo delictual. Un hecho de evasión tributaria del mínimo posible (\$400.000,00) para cuya comisión se usen parcialmente facturas apócrifas (y “parcialmente”, por ejemplo, pudiera ser un monto mínimo como \$200 o \$300, en una o varias facturas menores), puede llegar a tener una pretensión de pena por un mínimo de 3 años y 6 meses de prisión, mientras que si no existieran esas pocas facturas sería de dos años. En la escala máxima, aquellos \$200 justificados mediante facturas o documento equivalente ideológica o materialmente falsos, llevarán el máximo hasta 9 años de prisión en lugar de 6. La desproporción y desigualdad sino media una corrección del literal legal, son evidentes.

Además, resulta habitual que el ente recaudador plantee objeciones al cómputo de gastos o créditos fiscales contenidos en facturas sin que se tenga plenamente acreditada la falsedad del documento respaldatorio, haciéndolo muchas veces en forma más intuitiva que probada. Este criterio ha tenido límites a través de algunos pronunciamiento jurisdiccionales. Así por ejemplo, en la causa “Forgues Gustavo Alberto”²⁶, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que “...la no localización de los proveedores en los domicilios informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que también resulta ajena a la recurrente de autos”. Más recientemente, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Floriner S.A.”²⁷, sentenció que “...el domicilio fiscal y el incumplimiento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables a la contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos”. Con esto se pretende representar que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración de parte del

²⁶Forgues Gustavo Alberto, Tribunal Fiscal de la Nación Sala A, 21/11/2003

²⁷Floriner S.A., Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo Federal Sala II, 25/11/2010

Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones para incluir a los proveedores en las denominadas Base APOC (Base de consulta pública de Facturas Apócrifas que se encuentra en la página web de la AFIP) y Base eAPOC (Base de Facturas Apócrifas que se consulta por intranet de la AFIP a la que sólo tienen acceso funcionarios autorizados), y a partir de ahí impugnar las operaciones realizadas por contribuyentes que han operado con dichos proveedores. En este aspecto, hay autores²⁸ que consideran que: “La perversidad del sistema radica en que el usuario de documentación emitida por alguno de estos sujetos incluidos en la base, casi automáticamente es “sospechado” de utilizar estos elementos para generar créditos y gastos ficticios, con fines evasivos, lo cual se constituye en un indicio casi fundamental y único, para intentar que el contribuyente/usuario acepte el ajuste propuesto o bien, sobre estos indicios, proceder a una determinación de oficio, contra la que el contribuyente tendrá pocas defensas, ... dado que el contribuyente desconoce los indicios que motivaron la inclusión tendrá pocas defensas, ... dado que el contribuyente desconoce los indicios que motivaron la inclusión del proveedor en dicha base y luego se convierte en un indicio para el Fisco para impugnar sus gastos/créditos en la determinación de oficio, se genera una verdadera cadena de presunciones (polisilogismo), con el agravante – reiteramos – que parte de ellos son desconocidos, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente”.

Si se traslada esto al ámbito Penal Tributario, el resultado será infortunado, ya que el contribuyente denunciado tendrá que soportar un proceso penal en base a incumplimientos de los proveedores, que le resultan completamente ajenos.

Es decir que, a partir de la reforma, la utilización de facturas apócrifas agrava el delito de evasión, y para este nuevo tipo penal no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual puede ser considerado un grave peligro, ya que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones, pero no tiene la certeza de que se trate de un comprobante falso. Por ello, no

²⁸Spina, Carlos E., Giménez Enrique M., Scaletta, Rubén A. – “Facturas Apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones” – Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires - 2007

debería considerarse a la Base APOC que publica la AFIP, un elemento objetivo suficiente para la valoración de los actos punibles investigados.

TRATAMIENTO DEL AJUSTE DE SALIDAS NO DOCUMENTADAS

La Ley del Impuesto a las Ganancias en su Art. 17 dispone: "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga."

La deducción de una erogación considerada como gasto en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, se encuentra condicionada por las disposiciones legales y reglamentarias que exigen que la misma se encuentre respaldada por documentación fehaciente.

Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del Treinta y Cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo, en concepto de Impuesto a las Salidas No Documentadas, de acuerdo a lo establecido por el Art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante, el Art. 38 de la misma ley establece que no se exigirá el ingreso indicado anteriormente cuando la AFIP presuma que:

- a) Los pagos han sido efectuados para adquirir bienes
 - Los pagos – por su monto, etc. – no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario
 - Agrega el Decreto Reglamentario de la ley, en su Art. 55 que, cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del deber de ingresar el impuesto al que hace referencia el Art. 37 mencionado, que recaee sobre tales retribuciones.
 - El fin que persigue el Impuesto a las Salidas no documentadas es imponer una tasa máxima sobre quien efectúe erogaciones no documentadas. Así,

ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto por el rédito percibido, quien efectúa la erogación queda obligado legalmente a abonar sobre ella el tributo, y debe hacerlo a título propio. Este fue el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Geigy Argentina S.A." el 15/10/1969²⁹.

- En principio, una erogación carece de documentación cuando no existe comprobante alguno que respalde el origen y el concepto de la misma, pero a ello debe agregarse la interpretación que sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Red Hotelera Iberoamericana", de fecha 26/08/2003³⁰: "...debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay el mismo no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad".
- En la práctica cotidiana de cualquier contribuyente, se presentan situaciones en que contrata con un proveedor y/o prestador de servicios sin conocer el grado de cumplimiento que el mismo dio, da o dará a sus deberes impositivos. Si bien ello parecería un aspecto trivial, la experiencia indica que cuando la AFIP fiscalice a ese contribuyente evaluará las compras y/o contrataciones que ha efectuado a la luz de quienes han sido sus proveedores y en función a su comportamiento fiscal.
- Como ya se mencionó anteriormente, si un proveedor se encuentra en la base APOC, la AFIP considerará sin más averiguaciones, que las operaciones que el contribuyente fiscalizado tiene documentadas a través de una o varias facturas son inexistentes.
- Lo mismo sucederá cuando la AFIP investigue en el curso de una fiscalización el comportamiento de un determinado proveedor y observe que el mismo no ha presentado sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias o al Valor Agregado, o que las ha presentado en cero, o que no ha podido ser encontrado en su domicilio fiscal, o que no tiene empleados, o que la capacidad económica del mismo no se condice con la

²⁹ "Geigy Argentina S.A." – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 15/10/1969

³⁰ "Red Hotelera Iberoamericana" – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 26/08/2003

cuantía de las adquisiciones o de las operaciones contratadas por el fiscalizado. Si algunas de estas condiciones se presentase, la fiscalización considerará que se trata de facturas apócrifas.

- Ello tendrá como consecuencia los siguientes ajustes en el Impuesto a las Ganancias:
- Se impedirá la deducción del gasto respaldado con dichas facturas
- Se determinará el impuesto a las salidas no documentadas aplicando el 35% sobre el valor total de la factura. Si bien ello resulta objetable, es criterio de la AFIP aplicar el impuesto sobre el valor del IVA contenido en el documento presuntamente apócrifo.

Es decir que, la utilización de facturas apócrifas puede disparar en el Impuesto a las Ganancias dos tipos de obligaciones tributarias distintas, una en carácter de responsabilidad propia y otra de deuda ajena.

En el primer caso, se trata de la situación del contribuyente que utiliza las facturas apócrifas, en provecho propio, al computar un gasto en el balance impositivo que es ficticio.

En el segundo caso se trataría del impuesto a las salidas no documentadas a través del cual, ante la inexistencia del documento que respalde la operación, y debido a que se entiende que el contribuyente de derecho no ha de determinar ni ingresar el impuesto que le corresponde por estar oculto ante el fisco, se constituye en obligado tributario al agente pagador de la erogación, con carácter de responsable sustituto por el tributo que le corresponde realmente al tercero no identificado.

Ante esta situación, y a los fines de la determinación de los umbrales de punibilidad, debe analizarse si ambas obligaciones, deben considerarse en forma conjunta o separada. Al respecto existen dos teorías:

- La teoría de la integración que interpreta que ambos importes deben sumarse en razón de ser las salidas no documentadas un subconcepto del impuesto a las ganancias.
- La teoría de la separabilidad, que ha tenido una posición mayoritaria en la doctrina y en la jurisprudencia, basándose en la idea de que el impuesto a las salidas no documentadas es autónomo en razón de los distintos hechos

imponibles y distintos vencimientos. Además se trata de hechos imponibles escindibles y momentos de consumación del delito también distintos.

Siguiendo este criterio se puede mencionar la causa "Iglesias Saúl Osvaldo" de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II del 21/05/2008³¹, donde se estableció: "*Siendo las Salidas no documentadas un tributo distinto al Impuesto a las Ganancias, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superaron – en función de su monto – la condición objetiva de punibilidad prevista en el Art. 1 de la Ley 24.769.*"

Parece más correcto considerar que el impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, son hechos distintos y merecen distintas imputaciones penales. Esto gana más importancia con la reforma de la ley penal tributaria de considerar como agravada la evasión ante la utilización de facturas apócrifas, ya que de sumarse ambos impuestos, es más probable que se supere el mínimo de \$400.000,00 y si a esto se suma la existencia de facturas falsas, se llegaría fácilmente a la evasión agravada, lo que sería menos factible si se consideran por separado estos impuestos. Sobre todo, teniendo en cuenta que la admisión de la persecución penal de la evasión del Impuesto a las Salidas No Documentadas, a la fecha, se va perfilando como el criterio dominante en la jurisprudencia nacional.

CONCLUSIONES

- 1- La práctica fraudulenta de utilizar facturas apócrifas, lesiona los intereses de la Hacienda Pública, y su creciente difusión justifica que los legisladores se hayan involucrado en esta problemática y la hayan incluido dentro de la ley penal tributaria como agravante de la evasión fiscal, incrementado la sanción penal debido al aumento de la reprochabilidad de la conducta.
- 2- Si bien en la ley penal tributaria no se encuentran taxativamente enunciados cuáles son los instrumentos que quedan alcanzados por la definición de documentos equivalentes, hay otras disposiciones de las que

³¹ "Iglesias Saúl Osvaldo" – Cámara Nacional de Casación Penal – Sala II – 21/05/2008

valerse para llegar a una definición, lo que hace que no sea necesario acotar desde el plano normativo el alcance de dicho término.

- 3- Para que un instrumento quede alcanzado por la norma bajo el concepto de documento equivalente, debe ser susceptible de generar un impacto tributario, o sea que tenga la aptitud de disminuir la liquidación de algún impuesto, facilitando de esta forma la evasión tributaria.
- 4- A pesar de que en el Inciso d) del Art. 2 no se menciona un importe mínimo de punibilidad, sólo puede configurarse la evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, a partir de que exista una evasión simple, es decir, una evasión que supere los \$400.000,00 por periodo y por impuesto. Ello debido a que el Art. 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el Art. 1, no crea un supuesto autónomo o nuevo delito de evasión, sino que solamente impone una pena mayor al mismo delito que ya constató su ocurrencia, el agravante sólo agrega requisitos para una punibilidad más dura al delito de evasión definido previamente.
- 5- Resultaría conveniente la inclusión de un monto mínimo en la redacción del Inciso d), para evitar diferentes interpretaciones, y dejar definido cuál sería el importe mínimo a partir del cual se configure este agravante, como en los restantes incisos de este Artículo.
- 6- Resulta adecuado que la Ley Penal Tributaria al definir el agravante alcance tanto a la falsedad ideológica como a la material, ya que de esta manera, tanto si las facturas son falsas por describir operaciones inexistentes entre contribuyentes reales (falsedad ideológica) o si se trata de operaciones reales pero que se imputan a personas diferentes de las que las llevaron a cabo o si se trata de facturas alteradas o modificadas (falsedad material), quedan incluidas en el concepto de falsedad descrito por la ley penal tributaria, quedando de esa forma alcanzadas por el agravante.
- 7- En el caso de causas previas a la entrada en vigencia de la Reforma, de acuerdo al principio de Ley Penal más benigna, todas aquellas maniobras donde el impuesto evadido hubiera sido superior a \$100.000,00 – mínimo anterior – pero inferior a \$400.000,00 – nuevo mínimo – quedarían fuera del alcance de la norma penal. Ahora si el monto evadido supera los

\$400.000,00 y en su configuración se probará la utilización de facturas apócrifas, por aplicación de la nueva ley correspondería la evasión agravada, pero en este caso la ley penal más benigna sería la anterior que no contemplaba este supuesto de agravante. Si el monto evadido superase el \$1.000.000,00 y para su configuración se hubieran empleado facturas apócrifas, por aplicación de la ley anterior, se trataría de evasión agravada porque superaría el monto mínimo, por aplicación de la nueva ley, debería superar el monto de \$4.000.000,00, pero igualmente se configura la evasión agravada por la utilización de facturas apócrifas, es decir, que tanto por aplicación de una u otra ley, la evasión agravada queda igualmente configurada.

- 8- A partir de la reforma, la utilización de facturas apócrifas agrava el delito de evasión y para este agravante no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual puede ser considerado un grave peligro, ya que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones, pero que no tiene la certeza de que se trate de un comprobante falso. Por ello, no debería considerarse a la Base APOC que publica la AFIP, un elemento objetivo suficiente para la valoración de los actos punibles investigados.
- 9- Resultaría conveniente, incluir en el inciso d) del Art. 2 de la Ley Penal Tributaria un monto mínimo de punibilidad, ya que de la manera en que está redactado actualmente puede llegar a generar problemas interpretativos y efectos no deseados, como la tentación a utilizar el plazo de prescripción de la acción mayor por la vía agravada que por la vía simple, considerando que para ello solo se necesita superar el mínimo de los \$400.000,00 de la evasión simple y verificar – sin un grado claro de precisión – la injerencia en dicha evasión de la utilización de documentación apócrifa, que agrava el tipo delictual.
- 10- El impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, son hechos distintos y merecen distintas imputaciones penales. No corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes.

BIBLIOGRAFÍA

Bertazza, Humberto J. "Aspectos Generales de la reforma de la Ley Penal Tributaria", II Seminario Ley Penal Tributaria, Lavado de dinero y delitos económicos, financieros y cambiarios, Salta, 16 y 17 de Agosto de 2012

Bertazza, Humberto J., "Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria", XLI Jornadas Tributarias, Comisión N° 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

Carcagno, Amadeo J. y Sferco José M., "Opinión de la Comisión de Derecho Penal Tributario, Proyecto de Reforma de la Ley 24.769". 19/12/2011. Disponible en www.aaef.org.ar

Catania Alejandro, "Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769", Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editores del Puerto, 2007.

Código Penal de la Nación Argentina

Constitución de la Nación Argentina

Christiani Jorge y Piaggio Raúl, "Eventuales conflictos en aplicación de la LPT", en *Ámbito Financiero*, 10 de Abril de 2012. Disponible en www.ambito.com

Di Palma Marín, "La Ley Penal Tributaria y la utilización de facturas apócrifas para evadir impuestos", en *Cámara de Comercio e Industria de Chacabuco*, 3 de Septiembre de 2012. Disponible en www.camarachacabuco.com.ar

Grosso Sheridan, Walmyr Herberto, "Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios", *La Ley*, IMP 2007-1 (Enero)

Laporta, Mario H., "Sobre la nueva agravante de facturación apócrifa en la Ley Penal Tributaria", *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*, 08/08/2012

Ley 11.683 (T.O. 1998), Procedimiento Tributario, en *Boletín Oficial*, 20 de Julio de 1998

Ley 20.628 (T.O. 1997), Ley de Impuesto a las Ganancias, en *Boletín Oficial*, 06 de Agosto de 1997

Ley 24.769, Régimen Penal Tributario, en *Boletín Oficial*, 13 de Enero de 1997

Ley 25.345 en *Boletín Oficial*, 17 de Noviembre de 2000

Ley 26.735 en *Boletín Oficial*, 28 de Diciembre de 2011

Mecikovsky, Jaime L., " El Artículo 2 inciso d) de la Ley 24.769 con las modificaciones de la Ley 26.735", 14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1 al 3 de Agosto de 2012

Resolución General de AFIP N° 100/1998
Resolución General de AFIP N° 1415/2003
Resolución General de AFIP N° 1547/2003
Resolución General de AFIP N° 1575/2003

Retegui, Alejandro R., "Evasión agravada mediante facturas falsas", Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Tomo/Boletín 25, Mes: Noviembre, Año: 2012

Riquert, Marcelo A., "Crítica al Proyecto de Reforma de marzo de 2010, Algún aporte a la discusión sobre el nuevo proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario", 04/07/2010. Disponible en [www. Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar](http://www.Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar)

Riquert, Marcelo A., "Apostillas al texto de la Ley 26.735 (modificatoria del régimen penal tributario y previsional)", 15/02/2012. Disponible en www. Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar

Rodríguez, Marcelo D. y Caranta Martín R., "Utilización de facturas apócrifas frente al impuesto a las ganancias y la reforma al Régimen Penal Tributario", Cronista Comercial, 26/03/2012

Semachowicz, Esteban D., "Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo/Boletín: XXXIII, Mes: Febrero, Año: 2012

YedroDiuvigildo, "Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal", en Errepar, Febrero de 2012. Disponible en www. Errepar.com.ar

Zunino Suárez, Rodolfo Gustavo, "Informe N° 27 – Área Tributaria – Análisis del proyecto de reforma de la ley penal tributaria y previsional", Dirigido por Luis A. Godoy, Buenos Aires, FACPCE, 2012

Cita de este artículo:

AVENTUROSO, A. I. (2014) "Incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión fiscal". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014, Año 4, Vol. 1.* pp.24-61. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>