

14º Simposio sobre Legislación Tributaria
Argentina. C.P.C.E.C.A.B.A

**LEY 26735.ASPECTOS
MODIFICATORIOS DE LA LEY
24769. INCORPORACION DEL
INCISO D) AL ARTICULO 2º.
ANALISIS.**

Esteban D. Semachowicz

FACTURA APOCRIFA

- Comprobante reúne todos los requisitos previstos por las normas (RG 100, 1415, etc).
- Exterioriza un crédito fiscal o un gasto deducible.
- La operación "facturada" de compraventa o la prestación de servicios es inexistente.

INDICIOS

- No puede ser ubicado en su domicilio fiscal o resulta ser inexistente el declarado
- No ha presentado las declaraciones juradas correspondientes al IVA o al Impuesto a las Ganancias.
- No ha cumplimentado los requerimientos de información enviados por el Fisco.
- No ha declarado personal en relación de dependencia, cuando la naturaleza de los servicios prestados lo requieren.
- No posee bienes muebles o inmuebles que permitan justificar la prestación del servicio o los bienes que comercializa.
- Ha negado haber realizado las operaciones denunciadas por el contribuyente.
- Figura en la lista "apoc" elaborada por la AFIP.
- No se condiciona el computo al hecho que sus proveedores no hayan abonado el tributo o no presenten declaración jurada. (Bildown SA c/Fisco Nacional AFIP-DGI s/Ordinario. CSJN. 27/12/2011).

MEDIO COMISIVO IDONEO

- El artículo 1º de la Ley penal Tributaria describe cual es la conducta comprendida en el tipo penal, arrojando claridad con respecto a que la evasión se perfeccionará “mediante” declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño.
- Idoneidad del ardid empleado:
 - Entidad de la maniobra.
 - Características del destinatario
- **Factura Apócrifa:** reconocimiento de un servicio o una adquisición de bienes ficta, su inclusión dentro de los registros contables, la instrumentación de un circuito de pago, la realización de las retenciones impositivas correspondientes, es decir, una verdadera *“mise-en-scène”* con la intención de ocultar la maniobra evasiva. Esta maniobra no puede ser detectada fácilmente por la AFIP y requiere una estrategia exhaustiva de fiscalización y control

ANALISIS DEL INCISO D) DEL ARTICULO 2º

¿Requiere monto mínimo de evasión?

- Este inciso a diferencia de los otros no contempla ningún umbral mínimo de punibilidad. (¿Evasión de \$100 con documentos apócrifos es punible?)
- Resulta ser un agravante de la figura básica establecida en el artículo 1º (Evasión Simple).
- Para completar el tipo deben concurrir:
 - Conducta Dolosa (declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, u otro ardid o engaño).
 - Obligado (se trata de un delito especial propio)
 - Omisión de pago de Impuestos Nacionales o Provinciales.
 - **Importe mínimo de \$ 400.000 por período y por impuesto.**
 - Utilización total o parcial de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos.

Descripción del tipo penal.

- **Factura o documento equivalente (Artículo 8º RG 1415).**
- **Documentos Ideológicamente falsos:** *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 esta 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 otro diferente. Algunos autores sostienen que la falsedad ideológica prevista por el artículo 293 del Código Penal, solo puede recaer sobre documentos públicos (Creus Buompadre- Edwards). **CLARAMENTE ES EL CASO DE FACTURAS APOCRIFAS.***

Descripción del tipo penal.

- **Documentos materialmente falsos:** 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.
 - a) aquel contribuyente que emite una factura consignando un importe determinado a un tercero, y en el duplicado de la factura altera el importe correspondiente a la base imponible a los efectos de determinar un impuesto en defecto,
 - b) El obligado que utiliza "talonarios mellizos" emitiendo comprobantes a los adquirentes que no se corresponden en su cuantía con los que registra en su contabilidad y conforman la base de los tributos.

CASOS

- Si un contribuyente evade la suma de **\$ 399.999**, en concepto de Impuesto a las Ganancias en un ejercicio fiscal, por ejemplo omitiendo declarar todas sus ventas, su conducta queda **fuera del ámbito de punición de la Ley 24769**. Si esta maniobra se consuma mediante la utilización de facturas apócrifas solo será sancionada por el derecho infraccional ya que la modalidad prevista en el inciso d) del artículo segundo, **como agravante del tipo base de evasión fiscal**, requiere que se supere el umbral mínimo de punibilidad previsto por el tipo base.
- Si un contribuyente evade **\$ 3.999.999** en concepto de Impuesto a las Ganancias por un período fiscal, omitiendo declarar todas sus ventas, **la conducta queda atrapada por el artículo 1 de la Ley 24769**.
- Si un contribuyente evade la suma de **\$ 401.000** en concepto de impuesto a las Ganancias por un período utilizando facturas apócrifas, sin lugar a duda la conducta queda comprendida dentro del **inciso d) del artículo 2**.
- El caso mas controvertido, radica en aquel obligado que evade **\$ 400.100** por impuesto y período fiscal, y por ejemplo el monto evadido se compone de **\$ 400.000** omitiendo la declaración de ventas gravadas, **y \$ 100** mediante la utilización de facturas apócrifas. En este caso una interpretación literal de la norma nos indicaría que la conducta debe ser encuadrada en los términos del artículo 2 inciso d), es decir será considerada como evasión calificada, por lo cual se vislumbra claramente un exceso de punición que es totalmente desproporcionado con la lesión que la conducta inflinge. (Cuestión advertida por la Dip. Gambaro).
-

Aplicación en el caso de tributos provinciales.

- **Sellos:** grava el instrumento configurativo de la operación jurídica o económica, y dado la definición que los Códigos Fiscales adoptan al respecto, la factura o su documento equivalente no configurarían el concepto de "instrumento".
- **Ingresos Brutos:**
 - Obligado que altera los importes de las facturas o documentos equivalentes que conforman la base imponible del impuesto, o utilizan un sistema de "*doble facturación*" contabilizando en sus registros un documento con una cuantía inferior a la que efectivamente le corresponde a la operación, y según consigna en el documento entregado al adquirente. (Falsedad Material). En ambos casos, la utilización de los comprobantes materialmente falsos generan una merma en la base imponible y por lo tanto en la cuantía del tributo, por lo cual si superan los umbrales mínimos de punibilidad se consuma la maniobra de evasión y resultaría aplicable el tipo penal en estudio.

Aplicación en el caso de tributos provinciales.

- El obligado utiliza facturas apócrifas que respaldan adquisiciones de bienes o servicios inexistentes y, que luego conforman la base de gastos que se considera a los efectos de establecer los coeficientes unificados, conforme las pautas establecidas en el artículo 2 del Convenio Multilateral. De esta manera puede configurarse un pago doloso en defecto del impuesto, ya que por ejemplo, si los gastos apócrifos generan un coeficiente unificado de mayor cuantía en la jurisdicción donde el contribuyente tiene una exención o alícuotas inferiores el impuesto determinado será inferior al correspondiente. A su vez, puede suscitarse que el coeficiente unificado mal determinado atribuya una base imponible inferior en alguna de las jurisdicciones, arrojando un ingreso en defecto del tributo que ha sido atribuido a otra de las jurisdicciones involucradas, en ese caso, y dependiendo de la interpretación que se realice de la norma punitiva, podría también considerarse que se ha configurado el delito de evasión fiscal.