

LAS NUEVAS TIPIFICACIONES DEFRAUDATORIAS A LA LUZ DE LA REFORMA TRIBUTARIA

COMISIÓN N ° 2: INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

21 ° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN ARGENTINA

BUENOS AIRES, 4 AL 6 DE SEPTIEMBRE DE 2019

AUTORES:

- Dr. CP. Pablo Esteban Ariel GRECO
- Dr. Abog. Fabricio Antonio LANZILLOTTA
- Dr. Abog. Marcelo Daniel FRATANTUONO

INDICE GENERAL

SUMARIO	3
LAS NUEVAS TIPIFICACIONES DEFRAUDATORIAS A LA LUZ DE LA REFORMA TRIBUTARIA	4
1. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1. CONTEXTO HISTÓRICO	4
1.2. CARACTERÍSTICAS COMUNES.....	5
2. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES	6
2.1. NORMATIVA Y ANTECEDENTES LEGALES	6
2.2. TIPO OBJETIVO	7
2.3. ANÁLISIS DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	9
2.4. ADECUACIÓN TÍPICA.....	11
2.5. TIPO SUBJETIVO. DOLO	13
2.6. MOMENTO DE CONSUMACIÓN.....	13
3. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES.....	14
3.1. NORMATIVA Y ANTECEDENTES LEGALES	14
3.2. TIPO OBJETIVO.	15
3.3. ANÁLISIS DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	17
3.4. ADECUACIÓN TÍPICA.....	17
3.5. TIPO SUBJETIVO. DOLO	18
3.6. MOMENTO DE CONSUMACIÓN.....	19
4. ALGUNAS CONCLUSIONES.....	19
5. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS	21

SUMARIO

- *Tal como lo indica su propio título, el presente trabajo tiene por fin el análisis de las figuras defraudatorias que fueron incorporadas en la ley 11.683, mediante la reforma de la ley 27.430 (BO 29/12/2017, vigencia el 30/12/2017).*
- *Se trata de figuras que, importadas del ordenamiento penal tributario, vienen a llenar un vacío legal ante la existencia de conductas que, en tanto que no superaran los umbrales de punibilidad que les permitieran ser categorizadas como delitos, quedaban fuera de todo tipo de sanción.*
- *En tal sentido, en primer término, el legislador derogó la defraudación por utilización indebida de quebrantos, para dar lugar al aprovechamiento indebido de subsidios.*
- *Por otro lado, incorporó un nuevo artículo 46 ter, el cual pune con sanción a las simulaciones de cancelación de obligaciones fiscales, coincidiendo sustancialmente su redacción, con aquella elegida por el legislador para el actual artículo 10 del régimen penal tributario.*
- *Como se verá a lo largo del desarrollo, al tratarse de conductas cuyo origen es precisamente tipificaciones de carácter delictual, resulta inevitable recurrir a la doctrina y jurisprudencia en sede penal, para comprender – al menos - parte de las problemáticas de la nueva normativa infraccional.*
- *Así, a partir de la experiencia recogida en el ámbito delictual, se otorgarán herramientas de comprensión e interpretación, pero sin dejar de lado la redacción específica de estas normas recientemente introducidas en el ámbito de las infracciones tributarias.*

LAS NUEVAS TIPIFICACIONES DEFRAUDATORIAS A LA LUZ DE LA REFORMA TRIBUTARIA

*Dr. Pablo E.A. Greco
Dr. Fabricio A. Lanzillotta
Dr. Marcelo D. Fratantuono*

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contexto histórico

La ley 27.430 supuso una importante reforma en nuestro sistema tributario; en efecto, el legislador, al sancionar esta norma el 29/12/2017 (cuya vigencia comenzó a operar el siguiente día), estableció en términos prácticos que a partir del año 2018 iban a comenzar a regir una serie de nuevas normas en nuestro sistema tributario.

Ello, tanto en el impuesto a las ganancias, como en el impuesto al valor agregado, en los impuestos selectivos al consumo, en el impuesto sobre los combustibles, en el monotributo, y en el sistema previsional, además de reemplazar a la ley 24.769 por un nuevo régimen penal tributario y efectuar modificaciones al código aduanero¹.

En ese contexto, la ley 11.683 no resultó ajena a la pretensión legislativa, aun cuando la verdadera reforma en este sentido sea la creación de un código tributario.

Y como es de prever, el capítulo VI de dicha ley, también fue objeto de modificaciones, las que si bien no alteraron su estructura – en tanto se mantiene sustancialmente su articulado – corrigieron y actualizaron algunas cuestiones, como consecuencia de la experiencia recogida desde la última reforma integral, ocurrida en el año 1998 y sus sucesivas modificaciones sancionadas en los años 2003 y 2005².

En este sentido, se han creado nuevas infracciones formales, tales como un nuevo artículo 39 *ter*³, se ha dejado de lado la multa en los diferentes incisos del primer párrafo del artículo 40 y se ha modificado la escala de las sanciones en los artículos 45 y 46 de la mencionada ley.

Ahora bien, una de las introducciones más importantes en la ley de rito, en su faz infraccional, es precisamente el tópico que aquí nos incumbe, relativo a la incorporación de dos conductas que, llamativamente, estaban previstas como delitos pero no como infracciones: el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones.

Así, se está frente a un proceso inverso en lo atinente a fines del siglo pasado: mientras que en la década del '90 se estaba frente al fenómeno de la "criminalización de las infracciones tributarias"⁴, con esta reforma se incorporan

a la ley 11.683 redacciones legales importadas desde la ley 24.769⁵, en una clara búsqueda del legislador en armonizar las infracciones y delitos⁶.

Esto último, conlleva la casi inevitable referencia a las normas penales tributarias, en particular, en cuanto a la doctrina y jurisprudencia producida en torno a ella, producto de la experiencia recogida a lo largo de veinte años desde su creación legislativa⁷.

1.2. Características comunes

Existen una serie de elementos que poseen en común las figuras a analizar y que, a modo de introducción y con el fin de una exposición clara, serán expuestos de modo sintético:

- **Dolo:** lo primero que surge al tratarse de figuras defraudatorias, es precisamente que se requiere una intencionalidad para habilitar la aplicación de la multa. Así, aquellas situaciones que pudieran reputarse a título de culpa, carecen de relevancia a los fines sancionatorios.

Excede el objeto del presente trabajo referirse de un modo exhaustivo al dolo; no obstante, se entiende que es aquél que se encuentra presente en las otras infracciones materiales dolosas previstas en la ley 11.683, tales como la defraudación genérica prevista en el artículo 46, así como la apropiación indebida de tributos, contemplada en el artículo 48.

Solo resta indicar, que se rechaza la distinción que una corriente minoritaria (pero no por ello carente de relevancia) efectúa entre el “dolo administrativo” y “dolo penal”: dolo es algo que se encuentra en la mente del autor y que debe ser probado a partir de la observancia de los actos externos que realiza, de modo tal que poco importa en este sentido si se supera o no, el umbral de punibilidad para que la conducta sea considerada delito⁸.

- **Utilización del artículo 47:** existe una tendencia jurisprudencial en exigir a que los actos administrativos que apliquen la figura del artículo 46 contengan una mención específica a alguno o algunos incisos del artículo 47, con el evidente propósito de que los mismos tengan un adecuado fundamento y con ello, garanticen el derecho de defensa.

Pues bien, este requisito de creación pretoriana, casi ineludible, no pareciera ser tal para los artículos que aquí se están analizando, ya que no obstante alguna referencia que se pueda efectuar, se trata de conductas que difieren notablemente de la defraudación genérica, conducta para la cual han sido regulados los supuestos legales que permiten inferir el dolo, contemplados en el citado artículo 47 (y al cual el legislador le da el carácter de presunciones).

- **Pena:** los dos artículos tienen la misma que las restantes figuras defraudatorias previstas en la ley de rito; de dos (2) a seis (6) veces. En

el caso del aprovechamiento, la base imponible será el monto del beneficio aprovechado, percibido o utilizado, mientras que en la simulación, la obligación tributaria cancelada.

2. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES

2.1. Normativa y antecedentes legales

Artículo 46 bis, ley 11.683

El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

Como se adelantó, la ley 27.430 vino a sustituir, mediante su artículo 199, a la defraudación mediante quebrantos improcedentes – de escasa aplicación⁹ -, incorporando así, a la conducta actualmente prevista en el artículo 3° del régimen penal tributario, que reconoce como antecedente directo y casi idéntico, al artículo 3° de la ley 24.769, primera norma que pune este tipo de conductas.

Así, en primer lugar, el actual régimen prevé lo siguiente: “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual.”

Por su parte, su antecesora indicaba: “Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual”.

Como puede verse, la norma infraccional difiere de la delictual en solo tres aspectos:

1. La pena, puesto que mientras que en la ley 11.683 prevé la pena de multa, en el régimen penal tributario, se contempla la prisión¹⁰.

2. El ámbito normativo de afectación, ya que por cuestiones propias de cada régimen, la ley tributaria solo rige para impuestos nacionales, mientras que la norma delictual contempla también el supuesto de impuestos provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires.
3. La condición objetiva de punibilidad, lo que implica que sólo aquellas conductas que superen el actual umbral de \$ 1.500.000 por ejercicio anual, ingresarán en la categoría de delitos.

Por su parte, la diferencia entre los respectivos artículos 3° de la ley 24.769 y del régimen penal tributario es incluso menor, ya que sin perjuicio de la actualización de montos¹¹, solo se observa una modificación de la técnica legislativa, donde al verbo típico “aprovechar”, se le adiciona la posibilidad (antes implícita) de “percibir” o “utilizar”, que como se verá más adelante, se emparenta con la redacción del artículo 43 de la ley del impuesto al valor agregado.

A partir de lo expuesto, y siendo que, en definitiva, la norma de la ley de rito halla su basamento, a grandes rasgos y en lo sustancial, en el citado artículo de la ley 24.769, se efectuará el estudio considerando a la experiencia recogida en torno a la norma primigenia, tal como se adelantó y se realizará a continuación.

2.2. Tipo objetivo

Sin lugar a dudas, el presente artículo se diferencia de la defraudación genérica del artículo 46, ya que mientras dicha norma contempla como evasión a aquellas conductas tendientes a ocultar el tributo debido al fisco, en el presente caso lo que se pune es la obtención de recursos que ya pertenecen al organismo fiscal, ya sea por estar en poder del estado, o de créditos fiscales en condición de exigibilidad.

De allí, que se entiende que el supuesto que nos ocupa se trata de la verdadera estafa al fisco, del mismo modo que la estafa entre particulares prevista en el artículo 172 del código penal; en efecto, lo que se sanciona es la realización de conductas tendientes a obtener algún tipo de derecho pecuniario (que puede llegar incluso percibir dinero) que, se insiste, ya pertenecía a la esfera fiscal¹².

En tal sentido, Torassa indica que la opinión mayoritaria en la doctrina es que debe tratarse de la percepción (cobro) efectivo de una suma de dinero¹³. Sin embargo, aclara que Thomas expresa: “aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales significa percibir ventajas fiscales (en dinero o convertible en dinero) cuando se dan las circunstancias legales para ello”, subrayando que puede tratarse de dinero o de órdenes de pago que el Fisco entrega (convertibles en dinero). Asimismo, expresa: “... el subsidio de naturaleza tributaria es toda concesión que importe una ventaja de orden impositivo: tener la facultad de no pagar, de pagar menos, pagar más tarde, de obtener la devolución, total o parcial, de lo que se haya pagado en concepto de impuestos, de compensar lo que se haya pagado con una deuda tributaria distinta”¹⁴.

En cuanto a los medios comisivos, si bien la ley habla de “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño”, esta última

acepción contiene a sus predecesoras, siendo las dos primeras de carácter descriptivo para facilitar la interpretación del tipo.

En tal sentido, cabe descartar la modalidad omisiva, ya que justamente de la lectura del artículo 46¹⁵, surge que dicha norma comprende de modo expreso la “acción u omisión”, cuestión de la cual carece el artículo 46 *bis* que nos ocupa.

Ello implica que el legislador ha requerido el desarrollo de una conducta (o conductas) de carácter positivo por parte del infractor, de modo tal que el error en el que debe incurrir el fisco para efectuar la disposición patrimonial con su correlativo perjuicio, debe ser consecuencia de un engaño desplegado por el sujeto activo, y no con una actitud pasiva, aun cuando esta última pudiera ser de carácter doloso.

Para mejor comprensión de lo expuesto, se expone un ejemplo: si una contribuyente recibe dinero por parte del organismo fiscal en su cuenta bancaria, donde la misma sabe que no le corresponde recibir, pero nada había hecho para percibirlo, no habrá infracción.

Por el contrario, para configurarse el ilícito fiscal y su posterior detección, se debería producir una secuencia como la siguiente:

1. La contribuyente declara falsamente la existencia de compras en el impuesto al valor agregado, valiéndose para ello de facturas apócrifas, con el objeto de obtener un reintegro bajo algún régimen particular.
2. Mediante dicha conducta fraudulenta, percibe las sumas solicitadas, ya sea por compensación o por devolución, lo que configura la infracción descrita por la norma.
3. Luego se detecta la anomalía, constatándose que las operaciones que supuestamente justificaban el pedido eran falsas, de modo tal que se impugna el acto que convalidó el reintegro oportunamente otorgado de modo ilegítimo, lo que ratifica el accionar ilegal y con ello, la imposición de la multa.

En cuanto a los verbos típicos, la actual redacción prevé tanto el aprovechamiento (contemplado en la norma “original”), como la percepción o la utilización, agregados en la reforma de la ley 27.430.

Es evidente que el legislador ha querido ampliar el espectro de conductas, aun cuando el “aprovechamiento” sea un concepto abarcativo de diferentes circunstancias; en efecto, debe entenderse a éste, en palabras de Villegas, como “... el hecho de utilizar, disfrutar, y servirse ilegítimamente tales subsidios directos. Esto es, se trata de la percepción efectiva de ellos merced al despliegue de maniobras que inducen a error al fisco y provocan de su parte un desplazamiento patrimonial voluntario y perjudicial”¹⁶.

Sin perjuicio de dicha salvedad, puede asimilarse la “percepción” lo que recibe el contribuyente en su patrimonio mediante diversos mecanismos previstos en la normativa tributaria, tales como la devolución, la compensación o la acreditación, mientras que la “utilización” se puede corresponder con la transferencia de

créditos fiscales (ya que el contribuyente nunca percibe el derecho de modo directo).

En lo referido al aprovechamiento, Torassa opina que debe caracterizarse necesariamente como “indebido”, es decir, antijurídico. Será indebido tanto cuando no se reúnan las condiciones para acceder a él, cuando se accede a un monto mayor al que corresponda, como cuando se lo destine a fines distintos a los previstos en la norma promocional; para lo cual debe analizarse las normas específicas que determina el actuar debido¹⁷.

Finalmente, cabe referirse al objeto de la conducta fraudulenta, es decir, lo que se obtiene de modo ilegítimo. Así, no obstante la ley menciona de modo genérico cualquier “beneficio de naturaleza tributaria”, otorga ejemplos a fin de no confundir eventuales beneficios respecto de otros institutos que si bien otorgan dispendios tributarios, no revisten dicho carácter; tal es el caso de la exención, ejemplo recurrente en este tópico.

En efecto, “beneficio fiscal” es una situación particular que requiere la intervención del Estado, donde se promueve o incentiva una industria o actividad, considerando la “cláusula de progreso” contenida en el artículo 75, incisos 18 y 19, de nuestra Carta Magna; en cuanto a la enumeración (que se insiste, no taxativa) que la ley hace de los beneficios, se trata de formas de restitución¹⁸, todas vinculadas a su obtención.

Una vez efectuada la descripción típica, corresponderá analizar uno de los principales problemas que se han observado, referido al aprovechamiento indebido de reintegros de IVA por exportaciones (bajo el régimen previsto por la Resolución General 2000/06 (A.F.I.P.) en su Título I, por el cual los exportadores tienen derecho a que se les restituya el crédito fiscal atribuido a operaciones de exportación, previo a realizarse acciones formales de control.

2.3. Análisis de las normas tributarias

Si se pretende mencionar ejemplos de defraudación fiscal en específico, por antonomasia se debe mencionar el caso de los exportadores, con relación a las solicitudes de reintegro de IVA por exportación.

Sintéticamente, conforme lo establece el artículo 43 de la ley del impuesto al valor agregado, los exportadores pueden solicitar el reintegro del crédito fiscal que acumulan por los bienes y servicios que adquieren, toda vez que no pueden computarlo contra débito fiscal alguno ya que las exportaciones se encuentran exentas de dicho tributo, lo que se conoce como “tasa de gravabilidad cero”.

La Resolución General 2000/2006 (AFIP), reglamentaria del mencionado artículo, establece una serie de requisitos formales que debe cumplir el exportador para poder gozar de dicho beneficio, tales como:

- Efectuar controles relacionados con la facturación de sus proveedores.

- Verificar la condición de sus proveedores a los fines de efectuar retenciones, en caso de corresponder.
- Presentar una declaración jurada mensual de Solicitud de Reintegro mediante clave fiscal.
- Adjuntar un informe especial extendido por contador público independiente.

Realizado ello, se hará lugar a la solicitud de los recuperos, bastando las verificaciones formales pertinentes por parte de fisco sin fiscalización previa, cuya aceptación dará lugar a la posibilidad de compensación, acreditación, transferencia o devolución del crédito fiscal en juego.

Lo antedicho merece a su vez, un análisis más amplio, con un objeto clarificador; así, corresponde efectuar la referencia específica a la normativa tributaria y que explica la operatoria de exportación, con relación al impuesto al valor agregado.

Así, respecto de la legislación argentina, la ley del IVA recepta el criterio de país de destino, dado que, entre otras cuestiones, se exime a tasa cero a las exportaciones (conforme el artículo 8, inciso d) y el artículo 43).

Los exportadores, a efectos de obtener los bienes y/o servicios que comercializan hacia el exterior requieren bienes y/o servicios que les son proporcionados generalmente por sujetos que revisten la calidad de responsables inscriptos ante el IVA¹⁹.

Cabe tener presente que el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley del IVA dispone que “A los fines de lo previsto en el artículo 43 de la ley, se entenderá como exportador, a aquel por cuya cuenta se efectúe la exportación, se realice esta a su nombre o a nombre de un tercero (...)”.

Conforme con la citada normativa del IVA, para los proveedores de los exportadores esas operaciones generan en cabeza de aquéllos un débito fiscal, el cual, para los exportadores constituye crédito fiscal, que ante determinadas circunstancias pasan a ser créditos de recuperabilidad exigible frente a la autoridad fiscal. Así, determinados créditos fiscales no sólo son compensables contra débitos fiscales originados en operaciones domésticas sino que, en tanto y en cuanto se dé cumplimiento a los requisitos legales, generan el derecho de acreditarse contra otros impuestos, solicitarse su devolución en efectivo, transferirse a terceros, o compensarse contra retenciones impositivas.

En otras palabras, el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula el régimen especial de recupero del IVA contenido en las adquisiciones de bienes y servicios que se insumen para la concreción de operaciones de exportación. Dicho régimen se caracteriza por el hecho de que los citados créditos fiscales no son únicamente compensables contra los débitos fiscales del IVA -tal como sucede en el común de la operatoria en el mercado interno-, sino que la propia norma admite su acreditación contra otros impuestos a cargo de esta Administración Federal, o en su caso, la devolución o transferencia a favor de terceros responsables.

Así, el primer párrafo del citado artículo 43 estipula: "... los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable".

Por su parte, el segundo párrafo de la norma citada prescribe: "...si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o solo se efectuara parcialmente, el saldo resultante le será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.). Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal la alícuota del impuesto...".

Es decir, que la norma tributaria establece una orden de prelación, respecto de ese crédito fiscal vinculado con ulteriores exportaciones²⁰: primero, se deberá compensar contra otros impuestos conexos con la operatoria. Pero, como es de suponer, si se trata de contribuyentes cuya principal actividad es exportar, es evidente que habrá un excedente, y es ahí donde aparecen las otras posibilidades, que permite incluso la devolución de dinero²¹, a depositarse en una cuenta bancaria.

Asimismo, el citado plexo legal exige en ese primer párrafo como requisitos para la procedencia del reintegro del IVA, que el impuesto hubiera sido facturado, que el mismo se corresponda con bienes, servicios y locaciones que se destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, y que dicho crédito fiscal no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

En consecuencia, no sólo por el cumplimiento de estos aspectos formales queda habilitada la procedencia para el cómputo del crédito fiscal. Se requiere la constatación del elemento material, que en este caso radica en la existencia y veracidad de las operaciones de adquisición de los bienes y/o servicios, que den origen al crédito fiscal en cuestión.

Así, las eventuales impugnaciones de las sumas reintegradas surgirán debido a la fiscalización que efectúe la AFIP, con posterioridad a que haya operado el reintegro de las comprobaciones de ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado por los proveedores de bienes y/o servicios.

2.4. Adecuación típica

Efectuadas las consideraciones previas relativas al aspecto tributario de las conductas que desarrollan normalmente los contribuyentes al momento de solicitar los reintegros, corresponde ahora referirse a los hechos irregulares que habitualmente se han verificado en el seno de la operatoria descripta, y que en definitiva configuran la adecuación a la norma sancionatoria.

Siguiendo con el ejemplo, una sociedad solicita el recupero (reintegro) mediante el aporte de las declaraciones juradas y sus comprobantes de respaldo, y con el apoyo de la documentación aportada por la contribuyente -tal como el informe suscripto por el contador público certificante-.

Así, que, una vez verificados y en su caso, detraídos aquellos conceptos que no resultaban válidos, son objeto de compensación, acreditación o devolución (o eventualmente transferencia), de acuerdo al procedimiento reglado por la Resolución General 2000/06 (AFIP).

Ahora bien, a partir de tareas de control, se genera una orden de intervención, precisamente con el objeto de verificar la validez de los comprobantes, ya que con posterioridad a que la AFIP concede dichos reintegros, se detectan proveedores incluidos en la base E-Apoc.

Así, confirmado que dichos proveedores “justificaban” (en todo o en parte) el pedido del beneficio y su concesión, la propia AFIP mediante el juez administrativo designado (habitualmente, el Jefe de la División Fiscalización), emite el “acto impugnatorio”, que retrae los créditos fiscales relacionados con los mismos, y que, se insiste, en su momento habían sido el sustento de los pedidos de reintegro.

En este sentido, cobra especial relevancia referirse al sustento de los actos administrativos, en particular al informe de fiscalización, donde se detallan las diversas irregularidades de los proveedores, que posean evidentes características de apocrificidad²².

A partir de lo expuesto, puede decirse que se encuentran reunidos los elementos objetivos previstos en el tipo en cuestión, puesto que en tanto la contribuyente se valió ilegítimamente de subsidios, se está frente a la presencia de un accionar reprochable.

Sobre el particular, cabe citar un fallo producido en el ámbito delictual, que describía al delito en similares circunstancias a las aquí descritas: “... dado que se habría efectuado un desplazamiento patrimonial indebido por parte del Fisco en favor de la contribuyente investigada, por el cual la AFIP-DGI pagó anticipadamente sumas de dinero en concepto de reintegros mediante el cómputo de créditos fiscales por exportaciones -los cuales posteriormente resultaron impugnados-...”²³.

Finalmente, a partir de la descripción efectuada, se puede responder a los interrogantes planteados en torno a los nuevos verbos típicos introducidos por la ley 27.430:

- La percepción se emparenta con diferentes circunstancias: por el mecanismo de devolución anticipada (mediante el pago con dinero en efectivo)²⁴, por el mecanismo de compensación (contra retenciones del impuesto al valor agregado que la firma en su carácter de agente de retención debía ingresar en los meses en que solicitó los recuperos), mediante el sistema de acreditación (contra saldos que la exportadora

debía ingresar por otras obligaciones fiscales a su cargo) o directamente, a partir de la devolución de dinero en las arcas del contribuyente.

- Por su parte, la utilización se corresponde con el mecanismo de la transferencia del crédito fiscal a terceros.

2.5. Tipo subjetivo. Dolo

Sin perjuicio de la mención al dolo que se hubo efectuado en la primera parte del trabajo, cabe tratar el mismo, en su específica referencia al aprovechamiento indebido de subsidios.

Aquí, el elemento subjetivo del delito está dado por el propósito del autor de obtener el provecho patrimonial indebido, encontrándose en la conducta del responsable y siguiendo la casuística descripta, al presentar voluntariamente sus declaraciones juradas con datos falsos (sustentadas en facturación apócrifa) y sus solicitudes de reintegros de créditos fiscales de IVA Exportación en las que se incorporaron datos absolutamente falaces y percibir en consecuencia los montos devueltos por el Estado.

En particular, la existencia de créditos fiscales improcedentes e ilegítimos es algo que se descubre y confirma en el marco de una fiscalización exhaustiva posterior a las devoluciones que se le efectuaron a la contribuyente, es decir, con posterioridad a la consumación del ilícito.

En dicho contexto, resulta trascendente la eventual existencia de una pluralidad de operaciones y de proveedores con evidentes signos de apocrifidad, lo que permite descartar la existencia de un desconocimiento y/o error, como es comúnmente alegado por quienes se benefician de estas conductas²⁵.

De este modo, lo que ha logrado percibir la empresa, es un impuesto que nunca fue ingresado al Fisco, pues los comprobantes de respaldo son falsos y no se corresponden con la realidad económica, lo que resulta demostrativo del dolo, es decir, de la intencionalidad defraudatoria que prevé la norma.

2.6. Momento de consumación

Como se ha podido observar, el accionar previsto en el nuevo artículo 46 *bis* resulta complejo, puesto que requiere una doble verificación para acreditar el aprovechamiento (obtención fraudulenta del beneficio y percepción de los montos), para con ello establecer el momento de consumación y con ello, el monto del perjuicio fiscal.

En efecto, lo antedicho tiene dos propósitos: mientras que con la consumación se echará luz sobre las reglas de prescripción, cuyas pautas generales son las establecidas en los artículos 56 y 58 de la ley 11.683, a su vez se diferenciarán los casos que merezcan el reproche en sede administrativa respecto de los que,

por superar el umbral de \$ 1.500.000 por ejercicio anual²⁶, los que deberán ser puestos en conocimiento de la justicia.

Así, todo lo expuesto lleva a una conclusión casi evidente: mientras que el conocimiento del engaño es el que permitirá acreditar el dolo, la consumación no se realizará hasta que el contribuyente (infractor) aproveche, perciba o utilice aquellos beneficios concedidos por el fisco.

De allí, que corresponderá observar el procedimiento de obtención del beneficio en concreto, que se insiste, una vez que el mismo hubo finalizado se habrá completado el *iter criminis*; para ello, sirve como ejemplo el análisis efectuado en torno al artículo 43 de la ley de IVA y sus diferentes modos de obtención (compensación, acreditación, transferencia o devolución).

3. SIMULACIÓN DOLOSA DE CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES

3.1. Normativa y antecedentes legales

Artículo 46 ter, ley 11.683

El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

Al igual que la infracción precedente y tal como se ha indicado desde un primer momento, el artículo 200 de la ley 27.430 estableció un nuevo artículo en la ley 11.683, tendiente a contemplar también en el ámbito infraccional, a aquellas simulaciones tendientes a cancelar, por cualquier modo, obligaciones tributarias y previsionales, y que provocan una erosión de los recursos estatales.

Asimismo, su redacción coincide en lo medular con el artículo 10 del actual régimen penal tributario, el que reconoce como antecedente directo, el artículo 11 de la ley 24.769, norma que estableció que este tipo de conductas debían ser catalogadas como delitos.

En tal sentido, el artículo 10 régimen penal tributario indica: “Simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.”

Por su parte, el artículo 11 ley 24.769 establecía: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”

Como se puede observar, la norma infraccional se distingue de delictual vigente, en solo cuatro cuestiones:

1. La pena, propia de la naturaleza de cada normativa (multa y prisión, respectivamente).
2. Las normas tributarias que se pueden afectar, lo que también se condice con cada ordenamiento (solamente nacional en la ley 11.683, mientras que en lo delictual, se prevé la posibilidad de dañar tributos provinciales o de la Ciudad de Buenos Aires).
3. Las obligaciones que se pueden simular, ya que la norma aplicar en sede administrativa no menciona de modo expreso la simulación de obligaciones “derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias”.
4. La condición objetiva de punibilidad, que justamente se implementó en el ámbito delictual, con esta nueva redacción.

Asimismo, además de la mencionada condición objetiva de punibilidad, la principal distinción entre las figuras delictuales, radican en que la norma original hacía referencia a “pago” y no a “cancelación”.

Sobre el particular, se produjo en sede judicial (y doctrinaria) una discusión acerca del alcance del término “pago”, en especial si el mismo incluye a la compensación.

En tal sentido, la Cámara Federal de Casación Penal indicó que tanto el pago como la compensación son medios aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario, de modo tal que el pago referido en el artículo 11 de la Ley 24.769, denota los supuestos de extinción de las obligaciones tributarias previstos en los artículos 23 y 28 de la Ley 11.683²⁷.

Más allá de esta discusión, que aun se mantiene vigente y que excede el objeto del presente trabajo, lo cierto es que el artículo 11 de la ley 24.769, es el que motiva las normas actualmente vigentes²⁸, de modo tal que sin perjuicio de las salvedades expresadas, esa norma constituye un punto de partida para los razonamientos que se expondrán.

3.2. Tipo objetivo.

El artículo que aquí nos ocupa, al igual que el anterior, es diferente a la defraudación genérica del artículo 46. En efecto, mientras que dicha norma pune

exteriorizaciones deficientes de impuesto (incluyendo la omisión de presentar la declaración jurada), con la intención de evadir dicho tributo, la simulación se refiere a cancelar obligaciones tributarias y/o previsionales, es decir, que se hubieren generado como consecuencia de la generación de deuda exigible.

Entonces, puede decirse que mientras que la defraudación genérica se consuma al momento del vencimiento de la presentación de declaración, donde se presentará a sabiendas una declaración jurada engañosa, o se omitirá deliberadamente su presentación, lo que se simula es la obligación que se hubo generado por diferentes circunstancias, tales como deudas declaradas por el propio contribuyente, por determinaciones de oficio, o bien provenientes de la liquidación de intereses resarcitorios o punitivos y de los anticipos y otros pagos a cuenta.

Así, las conductas pueden ser claramente diferenciables, a punto tal que la experiencia demuestra que las obligaciones que se cancelan, provienen de tributos correctamente declarados en su oportunidad.

La jurisprudencia no ha sido ajena en efectuar dicho distingo, al momento de analizar el artículo 11 de la ley 24.769, al analizar un caso de generación falsa de un saldo de libre disponibilidad con el objetivo de no pagar al Fisco -con dinero real-, para posteriormente aplicarlos (pagar por compensación) a la deuda impositiva que el contribuyente tenía.

Allí se dijo: "... para la comisión del delito de evasión, tributaria o previsional, se realizan maniobras fraudulentas frente al fisco a los fines de establecer la magnitud o existencia de la obligación, de manera que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir el ardid idóneo tendiente a burlar el control del organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial, y, por ende, de la determinación de una fracción de la obligación tributaria. Que, en cambio, en el caso en estudio el fisco no impugnó la declaración jurada del contribuyente por la que declaró que por el período de octubre de 2009 adeudaba en concepto de capital por IVA la suma antedicha, sino que el reproche se efectúa por su conducta posterior, realizada al momento de la liquidación impositiva, de pretender acreditar el pago de dicha obligación ya determinada, mediante su compensación, con certificados de retención del impuesto respectivo utilizados en forma fraudulenta."²⁹

En el mismo fallo, por parte de otro integrante del tribunal, se dijo de igual modo: "... dentro de la figura típica contemplada por el artículo 11 de la ley 24.769, están comprendidas las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería, también, el caso de la compensación de la obligación, utilizando, como se imputa, un falso saldo a favor del contribuyente. Ya que, en la etapa de liquidación del impuesto -previamente determinado-, simularon que se habían efectuado retenciones, las que pretendieron deducir en fraude al Fisco Nacional, haciendo valer los respectivos certificados falsos utilizados con dicha finalidad³⁰.

Finalmente, en cuanto a lo expresado por la doctrina, se puede efectuar la siguiente cita: "... tipo objetivo de este delito consiste en el empleo de registraciones o comprobantes falsos, o cualquier otro ardid o engaño, para

simular el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros (...) La ley penal prevé tres medios comisivos para la simulación dolosa: a) Las registraciones falsas o insinceras b) Comprobantes falsos; y c) Cualquier otro medio, que no sea una registración ni un comprobante, que permita simular un pago inexistente”³¹.

En cuanto a los medios comisivos, los mismos deberán ser enmarcados en el tratamiento de la normativa tributaria vigente, tal como se realizará a continuación.

3.3. Análisis de las normas tributarias

Una vez más, la comprensión acabada de la figura, requiere una referencia a las normas fiscales, específicamente al instituto de la compensación, ya que habitualmente las maniobras ilícitas se realizan mediante el mismo.

La compensación, prevista en el artículo 28 de la ley 11.683, se trata de un modo de extinguir la obligación tributaria utilizado normalmente por los contribuyentes en los casos en que éstos poseen saldos de libre disponibilidad de modo tal que con ellos cancelan aquellas deudas líquidas y exigibles que poseen con la AFIP.

A su vez, el mencionado artículo es reglamentado en una “norma madre”, la Resolución General 1658/2004 (AFIP), la cual en su artículo 7º, indica que las compensaciones efectuadas por los contribuyente producen efectos desde el momento de su presentación.

Dicha norma administrativa, se encuentra complementada por la Resolución General 2463/2008 (AFIP) – que a su vez modifica a su similar 2406/2008 – la cual, al momento de referirse al Sistema de Cuentas Tributarias, indica en sus artículos 3º y 4º que el contribuyente genera, mediante la inclusión de saldos de libre disponibilidad, “comprobantes” sistémicos que constituyen el soporte de la respectiva compensación.

Ello, sin perjuicio de que el último párrafo del mencionado artículo 3º, indica que dicho comprobante no implica un reconocimiento ni tampoco una aceptación por parte del Fisco de su veracidad y/o exactitud.

Es decir, que cuando un contribuyente utiliza el Sistema de Cuentas Tributarias y consigna una compensación, la misma produce un efecto inmediato de carácter cancelatorio, el cual sólo puede ser enervado mediante el ejercicio de las facultades de control del Fisco.

3.4. Adecuación típica

Siguiendo con el análisis, se pueden exponer diferentes ejemplos, donde se generan saldos de libre disponibilidad falaces, para luego efectuar la cancelación

de deuda líquida y exigible, lo que configura la simulación requerida por el tipo infraccional. Así, el origen falso se observa mediante dos grandes circunstancias:

1. Aquellos casos donde los infractores se valen del régimen especial de acreditación y/o devolución de créditos fiscales originados en operaciones de compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital, contemplado en el artículo 5º de la Ley 25988.

El presunto origen de dichas compensaciones, debería encontrar su basamento en la declaración jurada “origen”, por el Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, efectuado el cruzamiento, dichos montos no se encuentran incluidos en el campo “Ley N° 25.360/2000”, correspondiente a este tipo de operaciones.

2. Los supuestos donde se rectifican declaraciones juradas (tanto en el IVA como en el impuesto a las ganancias), consignándose retenciones supuestamente sufridas, de modo tal que se generan y/o incrementan saldos de libre disponibilidad.

Dichas retenciones, como es de suponer, carecen de veracidad, ya sea porque simplemente carecen de respaldo documental alguno o bien, debido a que efectuado el cruce sistémico, la retención no fue declarada por el supuesto agente o el mismo, resulta ser un ente carente de capacidad real³².

Frente a la detección de las diferentes inconsistencias, el fisco desarrolla acciones de fiscalización, tendientes a verificar la validez de las cancelaciones efectuadas, lo que conlleva la formulación de requerimientos.

Frente a los mismos, si se observa que la contribuyente no da respuesta o bien, no aporta documental respaldatoria suficiente, entonces se ratifica la adecuación a la normativa sancionatoria, lo que implicará, sin perjuicio del sumario a analizarse, la intimación del saldo emergente mediante el instituto previsto en el artículo 14 de la ley 11.683.

3.5. Tipo subjetivo. Dolo

El componente subjetivo del tipo, emerge de la circunstancia reflejada en la realización de cancelaciones (habitualmente mediante el instituto de la compensación), con un origen falso, tanto por carecer de respaldo documental, como por valerse de retenciones computadas de modo falso en los sistemas del organismo fiscal.

De este modo, se está frente a supuestos donde usualmente se produce un “abuso del sistema”, ya que computan compensaciones con supuesto “origen” verídico, con un “destino” donde surgen deudas líquidas y exigibles, donde el primero es manifiestamente improcedente, atento a la falta de correspondencia entre ambas circunstancias.

En dicho contexto y a fin de acreditar la intencionalidad defraudatoria, resultará útil, además de la dilucidación del falso “origen”, la reiteración de la conducta mediante el efecto de diversas compensaciones, así como a la aplicación del instituto en diversas obligaciones impositivas y previsionales.

Entonces, verificado ello, se estará en condiciones de efectuar el pertinente juicio de reprochabilidad, mediante la instrucción del sumario pertinente.

3.6. Momento de consumación

Tal como fuera expuesto, establecer con precisión el momento donde se perfecciona la conducta defraudatoria, tiene un doble propósito: tanto para efectuar el pertinente cálculo de prescripción, como para diferenciar los casos de defraudación, respecto de aquellos que, por su relevancia cuantitativa³³, requieren la intervención de un juez penal.

En tal sentido y como ya fuera mencionado, las compensaciones efectuadas por la contribuyente producen efectos desde el momento de su presentación conforme lo establece el artículo 7° de la Resolución General 1658/2004 y los artículos 3° y 4° de su similar 2463/2008 (AFIP).

Es decir, que mientras que las irregularidades en la generación de saldos de libre disponibilidad falsos, permitirá la acreditación del dolo, la conducta se perfeccionará con la efectiva cancelación de la deuda tributaria y/o previsional.

4. ALGUNAS CONCLUSIONES

Como se habrá podido observar, el presente trabajo se ha orientado a examinar algunos de los nuevos institutos de ley 11.683, introducidos mediante la importante reforma que implicó el dictado de la ley 27.430.

En tal sentido, si bien la vigencia de dicha norma, posee más de un año y medio, lo cierto es que todavía no se cuenta con antecedentes jurisprudenciales, que permitan dar ideas acabadas sobre la temática.

Aun así, es posible extraer algunas conclusiones del desarrollo efectuado:

- Las nuevas figuras defraudatorias, deben ser entendidas de modo distinto a la defraudación genérica contenida en el artículo 46 de la ley de rito. Por cierto, de otro modo, carecería de sentido su incorporación legal, porque justamente estarían comprendidas dentro de la figura base.
- En efecto, mientras que la misma es el ocultamiento de la materia imponible, que se perfecciona cuando vence el plazo para presentar la respectiva declaración jurada, las figuras que se han analizado se corresponden con otras manifestaciones que perjudican a la hacienda pública, y que se corresponden en lo sustancial, con las figuras análogas

- Así, el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales configura una estafa al fisco, que se perfecciona una vez que el infractor se aproveche de modo concreto (mediante la percepción y/o utilización) de los beneficios que conceda el ente estatal, mediante el dictado de un acto.
- Por su parte, la simulación dolosa de cancelación, es un accionar que se produce con posterioridad al mentado vencimiento de la obligación, justamente, mediante la neutralización (fraudulenta) de la deuda con el fisco.

Desde ya, la casuística que se irá observando con el correr del tiempo, permitirá echar luz sobre aquellos interrogantes planteados, sin perjuicio de cuestionar parte de las afirmaciones aquí efectuadas.

No obstante ello, se entiende que el propósito del presente se encuentra cumplido, por cuanto que constituye al menos, un punto de partida para la dilucidación de esta nueva problemática.

5. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

¹ Esta reforma integral, incluyó la posibilidad de efectuar un revalúo impositivo y contable en el impuesto a las ganancias, promocionó y fomentó la innovación tecnológica, así como impulsó la Unidad de Valor Tributaria (UVT), tendiente a evitar los efectos nocivos de la inflación en los montos de diferente índole en las normas tributarias. Lamentablemente, a la fecha esto último no ha sido puesto en marcha.

² Leyes 25.795 y 26.044, conocidas como “leyes antievasión”.

³ Desde el punto de vista de la técnica legal, se trata del artículo incorporado “... a continuación del primer artículo sin número agregado a continuación del artículo del artículo 39 de la ley 11.683...”.

⁴ De hecho, esa caracterización entre comillas, se trata del título de una obra de Vicente Oscar Díaz, de la editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

⁵ Hoy “convertida” en régimen penal tributario, a expensas de la citada ley 27.430.

⁶ También la facilidad que poseen los exportadores para solicitar reintegros ha dado lugar a todo tipo de abuso, sobre todo relacionados con recuperos de crédito fiscal apócrifo, por lo que constituye un motivo más para decidir la incorporación de la figura defraudatoria a la ley 11.683.

⁷ En efecto, ambas normas hallan su génesis en los artículos 3° y 11 de la hoy derogada ley 24.769, cuya vigencia operó desde el 24/01/1997 hasta el 29/12/2017. Se adelanta que dichos artículos, aunque hoy derogados, constituyen el punto de partida interpretativo del presente trabajo, por los motivos que se expondrán.

⁸ En efecto, la mencionada condición demuestra que una conducta deberá ser puesta en conocimiento de la justicia, cuando la misma sea *especialmente relevante*. Sobre el dolo, se puede efectuar la siguiente cita doctrinaria, entre otras: “...la tipicidad no sólo depende de la adecuación de la conducta a la descripción de sus aspectos externos, sino también de la intención del autor. La subsunción requiere entonces considerar lo que el sujeto 'hizo' -tipo objetivo- y también que haya 'querido' realizarlo -tipo subjetivo-...” (Righi, Esteban, Fernández, Alberto A., *Derecho Penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1996, p. 152).

⁹ Incluso, se trataba de una figura con cuestionamientos por parte de la doctrina. Al respecto, ver Greco, Pablo E.A.; Lanzillotta, Fabricio A.; Fratantuono, Marcelo D., *Infracciones Tributarias*, Buenos Aires, Errepar, 2017, p. 311.

¹⁰ Sobre el particular, se aclara que la disparidad de sanciones, es el punto de partida para distinguir a los “delitos” de las “infracciones”, perteneciendo ambos al “derecho penal” en un sentido amplio.

¹¹ Aunque ajeno al presente trabajo, no puede dejar de insistirse en la necesaria puesta en marcha de la UVT, que seguramente solucionará las cuestiones inherentes a la adecuación constante de los montos previstos como condición objetiva de punibilidad (además de diferentes situaciones existentes en la ley 11.683, tales como las multas fijas).

¹² El criterio expuesto se ve reafirmado jurisprudencialmente en el decisorio recaído en autos caratulados “Kutly Internacional S.A. s/infracción Ley Penal Tributaria – Expte. 52379/2009 – 19/11/2009 – Cámara Federal de Apelaciones de Tucuman” que sostiene: “...el delito es un estereotipo del fraude tributario; se trata del aprovechamiento indebido de la entrega por parte del Estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito...”. En este mismo sentido se expidió el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Mendoza al indicar: “El tipo penal previsto (...) parte del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por el Estado de una suma dineraria al sujeto activo del delito, como resultado de una voluntad viciada por el error, como consecuencia de la actividad engañosa de aquel sujeto. Es un verdadero caso de fraude tributario. Como en los delitos de estafa, el error debe ser determinante para la prestación, y éste a su vez debe producir un perjuicio al Estado. La acción típica consiste en aprovecharse de los beneficios que menciona la ley para lograr la entrega de dinero por parte del Estado, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño; es decir, se requiere un despliegue de acciones que inducen a error al Fisco y provocan de su parte un

desplazamiento patrimonial perjudicial.” (“Fettarappa Fontana, Gabriel s/ley 24769”, del 4/9/2008).

¹³ Torassa, Marcos. “Beneficios Fiscales. Ley Penal Tributaria”, publicada en *El Delito Fiscal*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007, p. 493/7.

¹⁴ Thomas, Ricardo, *Régimen Penal Tributario, Ley 24.769*, Buenos Aires, Ad – Hoc, 1997, ps. 53 y 55.

¹⁵ Norma que reza: “Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.”

¹⁶ Villegas, Héctor Belisario. *Régimen Penal Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2008, p. 280. Sin mayores hesitaciones describe Chiara Díaz al referirse al delito, el que consiste en “... aprovechar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria”. (CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, *Delitos Tributarios y Previsionales*, Paraná, Delta Editora, 2005, p. 33).

¹⁷ Torassa, Marcos, ob. cit.

¹⁸ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio de la ley 24.769*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2007, ps. 128 y 129.

¹⁹ Marchevsky, Rubén A., *Impuesto al Valor Agregado – Análisis integral*, Buenos Aires, Errepar, 2006, p. 1241 y ss.

²⁰ Lo habitual en este caso es la compra de bienes que luego se exportan, sean sometidos o no, a un proceso de transformación previa.

²¹ Nótese el énfasis de la doctrina para reforzar este aspecto, cuando desctiva la acción típica: “Resulta claramente una obligación de hacer, o sea una acción tendiente a obtener un objetivo determinado, utilizando a esos fines los medios previstos. (...) El término “aprovechamiento” (...) no sólo implica la utilización o el disfrute, sino también, el abuso que realiza un sujeto al estar en una situación especial (...) *la acción punible es exclusivamente, en éste caso, la obtención de dinero del Fisco mediante el aprovechamiento indebido de las mencionadas figuras.*”. (Haddad Jorge E., *Ley Penal Tributaria comentada*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2005, p. 40 el destacado es del presente).

²² En cuanto a las irregularidades, se corresponden con los casos habituales de detección de facturas apócrifas, tales como proveedores no localizados y operaciones no constatadas, facturas emitidas a nombre de otro cliente, proveedores que no reconocen operaciones con la firma, como así también proveedores no ubicados y que no poseen capacidad económica para efectuar las operaciones declaradas por la firma.

²³ Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, “Refinería de Grasa Sudamericana SA s/ley 24.769 (Incidente de excepción de falta de acción)”, del 12/06/2007, Reg. N° 374/2007.

²⁴ Para los casos de compra o importación de bienes de capital nuevos, en los términos de la ley 24.402 y la Resolución General 4210/1996 (DGI).

²⁵ Lo contrario podría suceder si se tratara de un número insignificante de operaciones en comparación con el universo de solicitudes genuinas efectuadas por la contribuyente, en el caso concreto.

²⁶ Hay una coincidencia pacífica en entender que se debe diferenciar el concepto “ejercicio anual”, el que dependerá del cierre del año comercial de una firma, respecto del “año calendario”, que siempre finalizará en el mes de diciembre.

²⁷ Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4, “Szczzech, Néstor Iván”, del 22.12/2015. Allí también se dijo: “Al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal Tributaria para describir la conducta prohibida, el pago constituye un elemento normativo cuya significación jurídica se define por la legislación tributaria. En efecto, si bien este elemento encuentra definición en el Código Civil y Comercial de la Nación (art. 865), similar a la que establecía el código civil anterior (art. 725), es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, o que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tienen en sus ramas de origen (cfr. Héctor Belisario Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, editorial Astrea, 9º edición actualizada y ampliada —2º reimpresión, C.A.B.A., año 2009, pág. 222 y ss.). Es en ese

marco que la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683, T.O. por decreto 821/98) prevé en su Capítulo IV, denominado "Del Pago", dos modalidades: el pago propiamente dicho (art. 23) y la compensación (art. 28)

²⁸ En similar sentido, Silva Abro, Mariana, "Simulación dolosa de (pago) cancelación de obligaciones. Las modificaciones introducidas por el nuevo régimen penal tributario de la ley 27.430", publicado en *XIII Jornadas de Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2018, p. 171.

²⁹ Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4, "Szczzech, Néstor Iván", del 14/12/2017, del voto del Dr. Hornos.

³⁰ Ídem, del voto del Dr. Borinsky, quien cita su propio voto emitido en la misma causa, el 22/12/2015.

³¹ SEQUEIRA, Marcos Alberto, *Régimen Penal Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2012, p. 540.

³² En efecto, se han observado casos con intervención de una usina o usinas de facturas apócrifas, que no solo es utilizada para generar créditos fiscales falsos, sino también para simular su calidad de agente de retención.

³³ Recuérdese, de \$ 500.000 por ejercicio anual. Sobre el particular, se dijo: "A diferencia de lo acontecido con el delito de evasión, en el que los montos dinerarios originariamente establecidos fueron elevados por la necesidad de actualizarlos (frente a la depreciación monetaria y el proceso inflacionario acaecido en nuestro país) en el delito de simulación de cancelación de obligaciones tributarias la suma de pesos a superar y la referencia al periodo temporal a tener en cuenta (por cada ejercicio anual) resultan ser novedosas en la figura penal. Estos elementos, incorporados por la ley 27.430, obligan a unificar en un único hecho todas aquellas simulaciones acontecidas en el transcurso de un ejercicio anual e implican desincriminar los hechos que no logran arribar a la nueva condición objetiva de punibilidad por cada ejercicio anual." (Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, "Cristaldo Mario Roberto", del 05/04/2019, del voto del Dr. Mahiques).