

CONTRABANDO DOCUMENTADO DE EXPORTACIÓN DE “CEREALES”. IMPLICANCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

En el marco de colaboraciones prestadas en diferentes casos, esta Procuraduría ha detectado un fenómeno de criminalidad económica vinculado a operaciones de exportación de productos y subproductos agrícolas (principalmente oleaginosas y derivados) en los cuales se ha recurrido a una multiplicidad de maniobras que tienen un alto impacto negativo sobre los regímenes aduanero, tributario y penal cambiario vigentes.

Dentro del **componente aduanero** (y más allá de la confluencia que existe entre las diferentes áreas del Estado perjudicadas por las maniobras que se tratan en este espacio), la matriz delictiva descubierta incluye, por un lado, la utilización de empresas sin capacidad económica y financiera, por medio de las que se habría simulado la compra de la mercadería en el mercado interno y la posterior formalización de la operación de exportación ante la aduana, como así también la declaración de valores de mercadería exportada por debajo de los reales (presunta subfacturación), disminuyéndose de ese modo la base imponible sobre la que se calculan los derechos de exportación. Esto último, en algunos casos, se vería facilitado por la introducción en la cadena comercial de la exportación de terceras personas (físicas y/o jurídicas) diferentes a las destinatarias finales de la mercadería, las cuales, a su vez, presentarían vínculos (a través de sus integrantes) con las empresas proveedoras del mercado interno (triangulación nociva).

La relevancia jurídico penal de este aspecto vendría dada por la posible comisión de los delitos previstos y reprimidos en los artículos 863 (se puede hacer mención al ardid en general y específicamente al ardid vinculado con la sustitución del exportador-), 864 inciso “b” (se puede hablar sobre el tema de que en esta hipótesis no se ciñe sólo a los impuestos aduaneros sino también los internos); y 865 inciso “f” (en este punto se puede hacer mención de la factura de exportación y del documento de transporte y de la falsedad de la información

volcada en esos documentos, principalmente en cuanto al valor de la mercadería y al exportador) del Código Aduanero.

Asimismo, también concurriría la agravante del inciso “a” del artículo 865 del Código Aduanero, dado que al tratarse de casos que demandan una compleja estructura e ingeniería operativa, aduanera, financiera, etc., de seguro se corrobore la participación de tres o más personas; como así también la agravante del inciso “i” por tratarse de mercaderías de altos valores, que, sin dudas, superan los \$3.000.000.

Dentro de este universo de maniobras llevadas a cabo en el marco de las operaciones de exportación de productos agrícolas, también se repite un patrón entre ellas que viene dado por el hecho de que en la gran mayoría de los casos no se liquidan las divisas derivadas de las ventas de la mercadería al exterior (es decir, no se las ingresó al Mercado Único y Libre de Cambios), o se lo hace en una menor cuantía a la debida. Esta situación implica una clara infracción al **Régimen Penal Cambiario**, creando también un escenario permeable y favorable para el flujo de fondos marginales derivados de la diferencia entre lo declarado a la aduana nacional y lo realmente percibido por la operatoria de comercio exterior (posible **lavado de activos**).

Por otra parte, otra de las prácticas ilícitas que se ha corroborado en el marco de las operatorias enmarcadas dentro de este fenómeno criminal, es la inclusión de operadores del mercado interno apócrifos (principalmente vendedores de la mercadería), lo que tendría, sustancialmente, un impacto sobre la **materia tributaria**, ya que en estos casos el verdadero productor/vendedor habría obtenido ganancias de modo marginal, las cuales quedarían excluidas del pago de los impuestos correspondientes.

Con relación a este último aspecto, es decir, el vinculado con las irregularidades observadas en la cadena de comercialización de los productos agrícolas dentro del mercado interno, cabe realizar una serie de apreciaciones que permitan darle la interpretación que más se ajuste a la realidad de estas prácticas. En este punto, el respaldo documental de la operatoria y el transporte de la mercadería presentan singular preeminencia.

Las facturas serán los documentos que podrán presentarse, en el marco de un procedimiento que será exhibido como respaldo de la tenencia de bienes (como puede ser cereal, dinero, etc..) que se transporte.

El transporte de mercadería sin respaldo documental o con documentación ficticia, esto es, facturas apócrifas, requiere establecer algunos conceptos previos a efectos de merituar qué consecuencias conllevan al momento de realizar un control preventivo.

Con relación a las facturas cabe destacar que AFIP implementó la obligación de emitir facturas electrónicas (Resolución General AFIP N° 2485, modificatorias y complementarias).

En función de lo cual el contribuyente podrá exhibir falsas de supuestos proveedores de bienes o servicios las que revisten importancia y tienen impacto en los impuestos (Impuesto a las Ganancias y/o IVA) que debe pagar.

➤ El **Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019** (Decreto 824/2019) tiene por objeto gravar todas las rentas, rendimientos, ganancias o enriquecimientos obtenidos por las personas físicas, jurídicas o cualquier otro ente a los que la norma le atribuye la calidad de sujeto pasivo del hecho imponible designado por la ley (artículos 1 y 2).

Las ganancias obtenidas por las personas humanas podrán gravarse en la medida que la fuente de esas ganancias cumpla con tres características fundamentales: periodicidad, permanencia y habilitación de su fuente productora, es decir, que se encuentre en condiciones de producir esa renta.

A diferencia de éstas, las ganancias percibidas por las personas jurídicas siempre se encuentran gravadas (salvo que la ley expresamente las exima del pago).

La ley también prevé como criterio para determinar que una ganancia sea gravada, a la *residencia* del sujeto que las obtiene, según los alcances que la propia ley otorga a ese concepto (actualmente, el art. 26 de la ley 20.628). Los sujetos residentes en el país tributan por todas las ganancias que obtengan, tanto en el país como en extranjero. En cambio, de acuerdo con la fuente de la cual proviene la ganancia, los no residentes solamente se encuentran obligados a ingresar el impuesto a las ganancias únicamente por las rentas provenientes de las actividades económicas desarrolladas en el país, es decir, tributan en relación a sus ganancias de fuente argentina (art. 1 y 2 ley 20.628).

En cuanto a la liquidación e ingreso del impuesto, a las rentas obtenidas (ganancia bruta) se le restan los gastos efectuados para obtener esas

ganancias, y/o para mantener y conservar la fuente que las origina (artículos 17, 80, entre otros vinculados con cada categoría de ganancia) y se computan los costos de compra de bienes de reventa (artículos 51 a 55).

➤ El **Impuesto Al Valor Agregado** (ley 23.349) grava la producción y distribución de bienes y servicios que se desarrollan en el territorio nacional en sus diferentes etapas (artículos 1 a 3). Puntualmente, la venta de cosas muebles, las locaciones y prestaciones de servicios, las importaciones de bienes y servicios.

La mecánica de liquidación es particular: por cada venta el obligado aplica una alícuota sobre el precio, surgiendo el débito fiscal. Con cada compra de mercadería, insumos y servicios necesarios para la actividad económica de que se trate, se le entrega, al comprador, una factura que contiene el débito fiscal discriminado del vendedor (en el caso de que éste sea un responsable inscripto del impuesto). La ley considera ese impuesto del vendedor como crédito fiscal del comprador (artículo 12). Es decir que, en la lógica de este sistema, para que el comprador compute un crédito fiscal es necesario que exista una operación comercial en la cual se haya soportado el impuesto facturado (que el vendedor haya declarado el débito fiscal).

El monto a ingresar en concepto de IVA se calcula de la siguiente manera: al débito fiscal se le resta el crédito fiscal (así se evita la acumulación del impuesto antes mencionada) y al saldo resultante se le restan las retenciones.

➤ **IMPACTO DE FACTURAS APÓCRIFAS A NIVEL PENAL TRIBUTARIO**

Cuando un contribuyente utiliza facturas falsas de supuestos proveedores de bienes o servicios se producen, en general, consecuencias en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, tributos que les corresponde abonar.

En el IVA, esas facturas se registran como “compras” que, según se explicó más arriba, generan crédito fiscal en favor del contribuyente que las registra. Ese crédito fiscal, en la mecánica de liquidación del impuesto, disminuye su base de cálculo y, de esa forma, se ingresa menos impuesto a las arcas del estado.

En el Impuesto a las Ganancias, esas facturas se registran como gasto que disminuye la ganancia bruta percibida por el contribuyente, o costo si se trata de bienes de cambio, con un efecto similar al mencionado.

En este tipo de casos, las supuestas proveedoras de esas facturas no tienen la capacidad operativa y/o económica suficiente para prestar los servicios o vender los bienes facturados, no son localizados en los domicilios

registrados ante la AFIP, sus directivos no registran un perfil económico o fiscal acorde y, en ocasiones, desconocen a la contribuyente.

Por otra parte, con el avance de la investigación y una vez identificados los distintos contribuyentes que hubieran computado facturas comerciales de las presuntas “usinas”, debería analizarse si aquella simulación tuvo por objeto ocultar a los verdaderos vendedores de los productos o servicios, justificar salidas de dinero que no contaban con el debido respaldo documental, informando un vendedor ficticio de manera tal de poder documentar esas compras con facturas apócrifas y/o generar retenciones y/o saldos a favor que les permitieran, llegado el caso, computarlos para compensar, cancelar o disminuir los impuestos que les correspondía ingresar

Tales conductas en principio podrían encuadrar dentro de la figura evasión tributaria, prevista en los artículos 1 y 2 b) de la ley N° 24.769 y/o 27.430, o de **asociación ilícita tributaria**, prevista por el **inciso c) del artículo 15 de la ley penal tributaria n° 24.769, y/o 27.430** según aquella que se encuentre vigente al momento de comisión de los hechos.

La sanción de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) introdujo significativas reformas en el régimen impositivo argentino en general, entre las cuales, cabe destacar al artículo 279, que derogó al anterior régimen penal tributario (artículo 280) que estaba vigente según la ley 24.769 (B.O. 15/01/1997, reformada por las leyes N° 26.063 (B.O. 9/12/2005) y N° 26.735 (B.O. 28/12/2011).

En **cuanto a la ley aplicable en materia penal tributaria** dependerá del ejercicio anual, por ejemplo 2016 y 2017 será aplicable la ley 24.769 (según texto de la ley 26.735, BO 28/12/2011); y para los cierres desde el ejercicio anual 2018 en adelante la ley N° 27.430 (BO 29/12/2017).

➤ Con relación al delito de evasión tributaria, el artículo 1 del nuevo Régimen Penal Tributario de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), agregado a continuación del artículo 279, reprime con pena de prisión al obligado (contribuyentes o responsables solidarios del art. 6 de la ley 11.683) que,

mediante ardid o engaño, evada el pago de tributos, siempre que la suma evadida supere cierto importe de dinero por período fiscal y por ejercicio anual. Se contempla, así, a la figura de evasión tributaria simple, con una condición objetiva de punibilidad de \$1.500.000.

Por su parte, el artículo 2° prevé una agravante de ese tipo penal cuando: hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000)" (inciso d).

En lo que se refiere a la acción típica, estas figuras exigen que se evada el pago de impuestos mediante algún tipo de ardid o engaño. Así, la evasión tributaria suele identificarse como un delito de varios actos, en tanto se compone de dos momentos diferentes: mientras que el primero de estos actos está compuesto por el desarrollo de acciones u omisiones tendientes a la: modificación aparente de alguno de los aspectos de la obligación tributaria (esto es, el despliegue de maniobras engañosas), el segundo se vincula con la omisión del pago del tributo respectivo.

Es importante destacar que de acuerdo con los tipos penales mencionados, el delito se considera por impuesto y por ejercicio anual, aun cuando se trate de tributos de liquidación mensual, como el IVA. En ese caso, se suman los ajustes practicados por la AFIP en los períodos fiscales mensuales que conforman el ejercicio comercial o social en el caso de un ente ideal, y aquellos que integran el año calendario en el caso de una persona humana.

Como se refirió, el sujeto activo del delito de evasión tributaria es el obligado, es decir, aquel sujeto que posee el deber legal de pago del tributo. Con posterioridad a la sanción de la ley N° 26.735, se incorporó la responsabilidad de las personas jurídicas en materia penal tributaria, por lo cual, aquéllas pueden ser objeto de sanciones específicas, determinadas por la ley (cfr. art. 13 y ss. de la ley 27.430).

➤ Por lo demás, es usual el aprovechamiento indebido de reintegros –vía compensación, recuperos y/o transferencia- del Impuesto al Valor Agregado por exportaciones, mediante el cómputo de créditos fiscales inexistentes y que se pretenden justificar con facturas de proveedores apócrifos.

En este contexto, el delito de aprovechamiento indebido de beneficios instaurado en el nuevo art. 3° del Régimen Penal Tributario (establecido en el art. 239 de la Ley 27.430) prevé: “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 aprovechare, percibiere 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”.

La figura en análisis trata del aprovechamiento indebido de la entrega efectuada por parte del Estado (nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) de una suma dineraria al sujeto activo del delito como consecuencia de haber inducido al fisco a ese error, a través de una conducta engañosa.

La **estructura objetiva del tipo** se compone, entonces, del despliegue de una maniobra engañosa que debe provocar un error en el agente del Estado vinculado al otorgamiento de la prestación correspondiente. La conducta consiste en la solicitud la restitución en concepto de Impuesto al Valor Agregado sobre la base de créditos fiscales derivados del cómputo de facturas apócrifas, toda vez que no representaban a los verdaderos proveedores de la mercadería declarada. En razón de ello, el Estado Nacional abona, en concepto de reintegros de IVA, sumas que no habría erogado de haber conocido que los proveedores que declaraban haber emitido esa facturación tenían esas características.

El **sujeto activo** es el obligado a quien se le reconoce los beneficios fiscales obtenidos indebidamente, que en el caso es quien documenta la exportación.

El **sujeto pasivo** puede ser el Estado Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La **acción** consiste en *“aprovechar, percibir o utilizar indebidamente”* Aprovecharse indebidamente hace alusión a servirse o disfrutar de un beneficio fiscal sin que aquel beneficio le corresponda legítimamente al contribuyente.

El **objeto de la acción** alude a *“reintegros”, “recuperos”, “devoluciones”, “subsidios” o “cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria”,* los cuales versan acerca

de distintos mecanismos legales dirigidos a restituir el pago de impuestos ya efectuados.

Nos encontramos ante **recuperos** en los casos en los cuales el contribuyente realizó el hecho imponible y ha ingresado el impuesto correspondiente al Fisco Nacional y, luego, se restituyen esos montos o conceptos tributarios¹.

El nuevo texto describe de un modo más explícito los verbos típicos que conforman el tipo objetivo (*“se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente”*) y precisa –a nuestro criterio, con una redacción más clara comparada a la del tipo penal del art. 3° de la ley 24.769, según la ley 26.735– los sustantivos que describen técnicamente en qué pueden consistir los importes que abona el Estado al contribuyente exportador (sujeto activo del delito) con motivo de la restitución que solicite al organismo público de recaudación correspondiente (*“reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria..”*).

En síntesis, tanto a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el IVA (cfr. art. 12²) como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (cfr. art. 43 de la misma ley) resulta indispensable que el crédito fiscal sea *legítimo*. Esto es, la verificación de la operación que generó el crédito correspondiente debe estar respaldado por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas, circunstancias que no se verifican en el presente caso, conforme los elementos desarrollados precedentemente.

En todos los casos al aprovechamiento que efectúa el contribuyente afecta la percepción que correspondía ingresar al fisco -tanto en los casos en que el dinero salió vía recuperos como en los casos en los cuales los compensó y/o transfirió-, esto es, podría sostenerse, en ese sentido, que aprovechó indebidamente los recuperos de IVA. Ello fue así dado que los créditos fiscales resultan apócrifos en tanto se respaldan en facturas falsas.

Tal como se refirió, nos encontramos ante un desplazamiento patrimonial desde el Estado hacia el contribuyente, en función del engaño presuntamente cometido por sus responsables, al haber solicitado recuperos de IVA por exportación mediante la presentación de créditos fiscales espurios, que generó la falsa apariencia de la corrección del otorgamiento de beneficio fiscal, ocasionado el perjuicio al Estado castigado por la norma.

¹ En ese sentido véase Marcos Torassa “Beneficios Fiscales. Conceptos”, en INSTITUTOS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO, ROBIGLIO CAROLINA, Directora Buenos Aires, 2021, p. 156.

² Que en el último párrafo de ese artículo prevé *“En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5° y 6°...”*

En cuanto al **monto** aprovechado, la norma prevé que se supere un monto por **ejercicio anual (un millón quinientos mil pesos)**.

➤ La figura de la asociación ilícita tributaria, contempla un supuesto especial de la figura reprimida por el art. 210 del CP, por lo que, en términos generales, le caben los requisitos propios de este delito, el cual exige que tres o más personas tomen parte de una estructura organizada con cierto grado de permanencia con el propósito colectivo de delinquir.

Ahora bien, dicho artículo reprime con la pena de prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) a quien *“formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente **esté destinada cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley penal tributaria**”*.

De la lectura de la norma citada se advierte que el elemento que distingue aquella figura de la figura penal prevista por el art. 210 del CP es que el propósito de delinquir debe estar orientado a los ilícitos previstos por la ley penal tributaria. Ello no implica que estos últimos deban estar determinados, pues su indeterminación es precisamente aquello que permite distinguir a esta figura de la mera participación por un hecho concreto.

Desde la tipicidad objetiva, existe una diferencia conceptual en la descripción de la conducta típica: la “habitualidad”, prevista en la figura del art. 15 inc. “c” de la ley 24.769 y/o 27.430, remite al propósito requerido para la organización, que, como se expresó, es el de cometer los delitos previstos por la ley penal tributaria. Ello no supone que los miembros de la organización ya hubieran cometido esos delitos. La criminalización de una asociación ilícita no depende de la cantidad de delitos que cometa y, en este sentido, el delito de asociación ilícita se configura aun cuando ésta no haya logrado cometer todavía ni un solo ilícito.

En efecto, aquí también la consumación del delito de asociación ilícita –tributaria- es independiente de la consumación de los delitos cuya finalidad tenía como objeto la organización. El delito se consuma con la sola circunstancia

de formar parte de la asociación ilícita, es un delito permanente y un delito de peligro.

Por otra parte, la asociación ilícita tributaria supone la existencia del hecho delictivo común (unidad material de delincuencia), que se traduce en la acción de tomar parte en la organización: se trata de aportar activamente a la vida de la agrupación, mediante actos que contribuyan a su funcionamiento (. En tanto, el elemento subjetivo se configura por la convergencia subjetiva de quienes participan.

En estos casos, los delitos que podría cometer la organización –se vinculan con la sustracción de al menos el pago del Impuesto al Valor Agregado y/o del Impuesto a las Ganancias.