



PROTOCOLIZACION
FECHA: 11/11/09
Dra. DANIELA IVANA GALLO
PROSECTARIA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Procuración General de la Nación

Resolución PGN N° 149/09

Buenos Aires, 10 de noviembre de 2009.-

VISTO:

El informe elaborado por la Unidad Fiscal de Investigación en Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCO) a cargo del Dr. Mariano Borinsky; el taller de trabajo realizado con los señores fiscales y la propuesta final elevada por la Secretaría General de Coordinación Institucional y,

CONSIDERANDO:

Que la iniciativa se enmarca dentro de las tareas desarrolladas por esta Procuración General, oportunamente encomendadas a la Unidad Fiscal de Investigación en Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCO), en función de la competencia asignada por las Res. PGN 2/00, 7/00 y 23/00 y, con los objetivos que fueron definidos en la resolución PGN 86/09, especialmente relacionados con la generación de instrumentos o protocolos útiles para la etapa de investigación de delitos tributarios, que pudieran ser implementadas para facilitar la investigación dirigida a acreditar su comisión.

El protocolo de actuación elaborado tiene el objetivo de colaborar en la comprobación de aquel delito mediante una particular modalidad de comisión, la utilización de facturas apócrifas. Como señala el informe, dentro del género de los delitos tributarios, la evasión fiscal, y específicamente las modalidades relacionadas con la utilización de facturas apócrifas, representan la especie de mayor incidencia en el normal desarrollo del proceso ingreso-gasto del Estado Nacional.

La gravedad de estos delitos, como el resto de los delitos económicos, radica en su trascendencia institucional y de su alto impacto socio-económico (Cf. Res. PGN 86/09).

Para concretar dicha línea de acción, el documento describe: a) conceptos básicos del derecho tributario y penal tributario, b) normativa vinculadas con el registro de operaciones, c) detalle de indicadores a partir de los cuales puede inferirse la inexistencia de operaciones comerciales registradas, d) medidas a realizar, e) detalle de otros delitos que podrían configurarse a través del uso de facturas apócrifas, f) diseño de la estrategia de persecución de estos delitos, entre otros aspectos que allí se detallan y analizan.

El documento originado por una propuesta de la UFITCO es el producto del aporte realizado por todos los magistrados del fuero penal económico, penal tributario, federal de capital y del interior del país que han asistido al taller de trabajo organizado por la Secretaría General de Coordinación Institucional y las sugerencias remitidas por escrito de aquellos magistrados que no pudieron asistir personalmente, con lo que se cumplió el objetivo de

generar una guía orientativa enriquecida con la experiencia de todos los fiscales que han trabajado en éste tipo de casos, y en particular con los integrantes de la Fiscalía en lo Penal Económico N° 6 de esta ciudad y los contadores que colaboraron en el trámite de uno de los casos de mayor relevancia en esta temática.

Por ello, y en uso de las atribuciones que le confiere la ley orgánica del Ministerio Público Fiscal N° 24.496,

EL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

RESUELVE:

Artículo 1.- Aprobar el Protocolo de actuación para la investigación de delitos penal tributarios a través del uso de facturas apócrifas, que se acompaña como Anexo I.

Artículo 2.- Recomendar a los señores fiscales en materia penal del organismo el seguimiento de los lineamientos generales establecidos en el Protocolo aprobado en el artículo 1 sin perjuicio de las particularidades de cada caso y en el marco de la autonomía que garantiza el artículo 1 de la Ley Orgánica 24.946.-

Artículo 3.- Protocolícese, notifíquese a todos los integrantes del este Ministerio Público Fiscal, publíquese en el Boletín Oficial del Ministerio Público Fiscal de la Nación, en PGN *online* -novedades de la Procuración General de la acción-, en la *home* del sitio web institucional y, oportunamente, archívese.


ESTEBAN RICHI
PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

PROTOCOLIZACION
FECHA: 11/11/09
Dra. DANIELA VIANA GALLO
PROSECTORA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION



Procuración General de la Nación

ESTRATEGIA DE PERSECUCIÓN Y PROTOCOLO DE ACTUACIÓN EN DELITOS PENAL TRIBUTARIO (art. 1 inc. b Res. PGN 86/09)

I. INTRODUCCIÓN

La investigación de los delitos económicos reviste gran importancia debido a la magnitud de la lesión de intereses vitales de la sociedad que aquéllos suponen, tales como, la hacienda pública nacional, el control aduanero sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías, la competencia de los mercados, la fe pública, el sistema de cambios, etcétera.

En el ámbito particular del delito tributario, el bien jurídico afectado resulta ser la hacienda pública en sentido dinámico, es decir, el proceso de obtención de recursos por parte del Estado Nacional que tiene como objeto la satisfacción de necesidades públicas a través del gasto público¹.

No puede dejar de señalarse, que la investigación de estos ilícitos representa cierta complejidad, pues la ley 24.769, que reprime las conductas que lesionan el bien jurídico mencionado, es una ley penal en blanco que, como tal, requiere de otras leyes para individualizar los comportamientos prohibidos.

Dentro del género de los delitos tributarios, la evasión fiscal, y específicamente las modalidades relacionadas con la utilización de facturas apócrifas, representan la especie de mayor incidencia en el normal desarrollo del proceso ingreso-gasto del Estado Nacional.

En el transcurso de los últimos años, el fuero penal económico, penal tributario y federal fueron los encargados de la investigación de este tipo de maniobras, a las cuales se les sumaron aquellas vinculadas con la generación y comercialización de aquellos comprobantes.

Previo a detallar las herramientas básicas para el análisis y la investigación de los delitos en torno a los cuales se verifican aquellas maniobras, se abordarán los conceptos básicos del derecho tributario y penal tributario que otorguen el marco adecuado para la debida comprensión de las medidas propuestas.

II. CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y PENAL TRIBUTARIO

1) Elementos del derecho tributario

a.- Aspectos Generales

Los tributos nacionales son establecidos por leyes que obligan a determinados sujetos a ingresar un determinado importe de dinero al Fisco Nacional en la medida en que se verifique el acaecimiento del denominado "hecho imponible", que ha sido definido como "un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"².

¹ Cf. Ignacio AYALA GOMEZ, *El delito de defraudación tributaria, artículo 349 del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1988, p. 104; Héctor Belisario VILLEGAS, *Régimen penal tributario argentino*, Depalma, 1995, p. 282, entre muchos otros. CNCP, Sala I, "in re" Amorena, Rta. 17/11/95, y fallos posteriores, v.gr., "M., J. B. y otros s/rec. de casación", Rta. 26/09/2006, LL 2007-C, 449.

² Cf. F. SAINZ DE BUJANDA, citado por José Juan FERREIRO LAPATZA, en Andrea AMATUCCI (Coordinador) *Tratado de derecho tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2001, tomo segundo, página 51. Véase también Dino JARACH, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires,

La obligación de pago del tributo nace con la verificación del hecho imponible³, y tiene como sujeto activo al Estado Nacional (representado por la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP-) y como sujeto pasivo al contribuyente (quien realiza el hecho imponible), y en algunos casos a un responsable solidario (sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible al que la ley le ordena pagar el tributo junto con el contribuyente), o un responsable sustituto (sujeto ajeno también a la realización del hecho imponible que desplaza al contribuyente en su obligación de pago)⁴.

La medida de la deuda a ingresar se determina a partir de la aplicación de un porcentaje o alícuota sobre la base de medición de aquella obligación, o “base imponible”⁵.

La obligación se extingue con la satisfacción de la prestación de dar involucrada, mediante el pago⁶, la compensación⁷, la novación⁸, o bien debido a los efectos de la prescripción⁹.

b.- Tributos principales

El **Impuesto al Valor Agregado** (en adelante IVA) grava cada una de las etapas de la producción y distribución de bienes y servicios que se desarrollen en el territorio de nuestro país¹⁰.

El monto a ingresar en concepto de dicho gravamen se calcula detrayendo del monto del débito fiscal (que se obtiene aplicando la alícuota sobre el precio neto de las ventas, locaciones, prestaciones de servicios realizadas por el contribuyente)¹¹, el importe correspondiente al crédito fiscal (impuesto facturado por los proveedores al momento de la compra, adquisición de materias primas, locaciones o prestaciones de servicios por parte del contribuyente)¹². Es decir que, para poder computar un crédito fiscal, es necesario que exista un antecedente (una operación comercial en la cual se haya soportado el impuesto facturado).

El contribuyente ingresará una determinada suma de dinero en concepto de IVA si el débito fiscal es mayor al crédito fiscal del período. Ahora bien, si se facturó un menor importe de débito fiscal respecto del crédito fiscal, surge lo que la ley denomina “saldo a favor del contribuyente”. En este caso, no se ingresa importe alguno al Fisco Nacional, y podrá computarse contra débitos fiscales de ejercicios siguientes¹³.

2004, pp. 381/383 y Héctor Belisario VILLEGAS, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Astrea, Buenos Aires, 2002, pp. 348/363.

³ Sobre las características de este tipo de obligación, Cf. José Carlos BOCCHIARDO, “Derecho tributario sustantivo o material”, en Horacio A. GARCÍA BELSUNCE (Coordinador) “Tratado de Tributación”, Astrea, Buenos Aires, 2003, Tomo 1, Volumen 2, pp. 127/139 y Carlos M. GIULIANI FONROUGE, “Derecho Financiero”, Lexisnexis, Buenos Aires, 2003, volumen I, pp. 425/440.

⁴ Artículos 5 y 6 de la ley 11.683, t.o. en 1998 por el decreto 821/1998, B.O. 13/7/1998. Al respecto, Cf. Carlos BOCCHIARDO, ob. cit., pp. 139/153 y Héctor Belisario VILLEGAS, ob. cit., pp. 327/342.

⁵ En este caso, se tratará de una deuda *ad valorem*, mientras que será específica si la magnitud es expresada en otra medida distinta del dinero, tal como peso o volumen.

⁶ Artículos 20 a 27 de la ley 11.683. Cf. José Carlos BOCCHIARDO, ob. cit., pp. 165/170.

⁷ Artículo 28 de la ley 11.683. José Carlos BOCCHIARDO, ob. cit., pp. 170/171 y Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana Camila NAVARRINE, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Depalma, Buenos Aires, 2001, pp. 232/239.

⁸ Artículo 801 del Código Civil. No se prevé en la ley 11.683, aunque cierta doctrina sostiene que se produce la novación de la obligación tributaria cuando el contribuyente o deudor se someten a un régimen de regularización de deudas que contempla reducción de alícuotas o intereses (Cf. Héctor Belisario VILLEGAS, ob. cit., pp. 380/381).

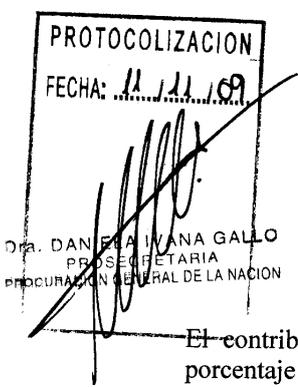
⁹ Artículos 56, 57, 65, y 67 de la ley 11.683.

¹⁰ Artículos 1 a 3 de la ley 23.349, t.o. en 1997 por el decreto 280/97, B.O. 15/4/1997. Cf. Rubén A. MARCHEVSKY, “Impuesto al Valor Agregado: Análisis integral”, Errepar, Buenos Aires, 2006, pp. 81/196.

¹¹ Artículo 11 de la ley 23.349. Cf. Rubén A. MARCHEVSKY, ob. cit., pp. 603/630.

¹² Artículo 12 de la ley 23.349. Cf. Rubén A. MARCHEVSKY, ob. cit., pp. 631/697.

¹³ Artículo 24 de la ley 23.349, primer párrafo. Cf. Rubén A. MARCHEVSKY, ob. cit., pp. 1209/1216.



Procuración General de la Nación

El contribuyente puede sufrir retenciones del impuesto, es decir, la detracción de un porcentaje del importe abonado por sus clientes. En estos casos, resta su importe del monto de impuesto determinado. Si del resultado de esta operación surge un saldo a favor del contribuyente este será considerado como "saldo de libre disponibilidad", y puede utilizarse para compensar el pago de otros gravámenes¹⁴.

El **Impuesto a las Ganancias**¹⁵ grava las rentas de fuente argentina obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia¹⁶, y permite deducir o sustraer de la ganancia obtenida (renta bruta) los importes de los gastos efectuados para obtener la ganancia, o para mantener y conservar la fuente que la origina¹⁷. Al importe que resulte de esta operación de sustracción se le aplica la alícuota que prevé la ley¹⁸, y dicho monto es el que en definitiva debe ingresarse a las arcas del estado¹⁹.

Los contribuyentes deben imputar sus ganancias y gastos a un año fiscal²⁰, que en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre, mientras que para los sujetos contemplados por el artículo 49 de la ley del gravamen, coincide con su ejercicio comercial.

El artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias describe al **impuesto a las salidas no documentadas** de la siguiente manera: "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".

Es decir que, frente a un gasto que ha efectuado el contribuyente sobre el cual no posee documentación de respaldo o medio de prueba de su relación con la ganancia gravada, dos son las consecuencias que debe afrontar: a) la no deducibilidad de ese importe de la renta bruta obtenida, y b) el ingreso del 35% del importe del gasto.

A su vez, el artículo 38 de dicho cuerpo legal establece que no se exigirá el ingreso del importe mencionado cuando se presuma que los pagos en cuestión han sido efectuados para adquirir bienes, o que por su monto, u otras circunstancias, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

El decreto 1344/1998²¹, reglamentario de la ley en trato, prevé en su artículo 55 que cuando se evidencie que aquellas erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, puede admitirse la deducción del gasto en el

¹⁴ Artículo 24 de la ley 23.349, segundo párrafo. Cf. Rubén A. MARCHEVSKY, ob. cit., pp. 1209/1216.

¹⁵ Ley 20.628, según texto ordenado por el decreto 649/97 (B.O. 06/08/97).

¹⁶ Artículos 1 a 13 de la ley 20.628. Las rentas son clasificadas por categorías (artículos 48 a 79 de la ley citada). Cf. Carlos A. RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN, "El Impuesto a las Ganancias", La Ley, Buenos Aires, 2007, pp. 15/31.

¹⁷ Artículos 17, 80 y 81 de la ley 20.628. La ley contempla que tipo de deducciones son computables para cada categoría de renta (artículos 82 a 87 de la ley 20.628) y cuales no son admitidas (artículo 88 de la ley 20.628). Al respecto, Cf. Carlos A. RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN, ob. cit., pp. 607/691. Para las personas físicas, el artículo 17 de la ley prevé que al porcentaje de ganancia neta se le restan las denominadas "cargas de familia" previstas por el artículo 23. También pueden computarse el "mínimo no imponible" contemplado por este último artículo, y los gastos de sepelio previstos por el artículo 27 del mismo cuerpo legal. Cf. Carlos A. RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN, ob. cit., pp. 341/356.

¹⁸ Artículo 69 y 90 de la ley 20.628.

¹⁹ A la renta neta se le restan los quebrantos acumulados de ejercicios anteriores, que surgen cuando en el ejercicio hay mayor porcentaje de gastos que de ganancias (artículo 19 de la ley 20.628). Cf. Carlos A. RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN, ob. cit., pp. 421/434.

²⁰ Artículo 18 de la ley 20.628. Cf. Carlos A. RAIMONDI y Adolfo ATCHABAHIAN, ob. cit. pp. 407/416 y 435/518.

²¹ B.O. 25/11/1998.

balance impositivo, aunque se abonará el importe al que hace referencia el artículo 37 de la ley.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa “Red Hotelera Iberoamericana” señalando que: *“Una erogación carece de documentación —a los fines de esa norma— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en el que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario”*²².

En aquel precedente, el máximo tribunal reiteró su postura con respecto a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas, expuesta en el fallo “Radio Emisora Cultural”, indicando que: *“el instituto de las salidas no documentadas ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (...) la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista al carácter de una norma sancionatoria...”*²³.

c.- Determinación del impuesto

El sistema impositivo argentino adopta la mecánica de autoliquidación del impuesto, es decir que cada obligado debe determinar y exteriorizar el importe que adeuda mediante la presentación de declaraciones juradas, e ingresarlo al Fisco Nacional en las fechas previstas al efecto²⁴. No obstante ello, la ley 11.683 -cf. texto ordenado decreto 821/98 y sus modificaciones- otorga al organismo recaudador (AFIP) facultades de verificación y fiscalización de los tributos nacionales que recauda²⁵, y regula un procedimiento de determinación de la materia imponible a cargo de ese organismo para el supuesto de falta de presentación de las declaraciones juradas o inexactitud de las mismas²⁶.

2) Elementos del derecho penal tributario

a.- La evasión tributaria

La ley penal tributaria²⁷ prevé y reprime con pena de prisión al obligado que mediante la realización de una acción u omisión ardisosa o engañosa evada total o parcialmente el pago de los tributos debidos al Fisco Nacional, siempre que la suma evadida supere el umbral mínimo de pesos cien mil (\$ 100.000) por tributo y por período anual²⁸. También

²² L. XXXVII R. 746.

²³ Fallos 323:3376.

²⁴ Artículo 11 y 13 de la ley 11.683. Las fechas de ingreso de los impuestos son las que fija la AFIP anualmente a través de Resoluciones Generales. En líneas generales, el Impuesto a las Ganancias de las personas jurídicas se ingresa dentro del quinto mes siguiente a la fecha del cierre del ejercicio comercial de la contribuyente (RG. 992/2001, B.O. 23/04/2001), y si se trata de personas físicas, en el mes de abril del año siguiente al del cierre del año inmediato siguiente al del período fiscal que se declara (RG 975/2001, B.O. 23/02/2001). El Impuesto al Valor Agregado de un período se ingresa en el período inmediato siguiente (R.G. 715/1999 B.O. 2/11/2009). En el caso de las Salidas No Documentadas, la Resolución General 893/2000 (B.O. 13/9/2000) fijó la obligación de ingreso de tal impuesto al Fisco Nacional dentro de los quince (15) días posteriores a la realización de la erogación.

²⁵ Artículos 33 y 35 de la ley 11.683. Las fiscalizaciones se realizan bajo una “orden de intervención” a la que se le otorga un número específico, y comprende determinados impuestos y períodos fiscales. Puede dar lugar a que la AFIP efectúe un ajuste en el importe oportunamente declarado por el contribuyente en concepto de los gravámenes fiscalizados, y en algunos casos puede ser fundamento inicial de una denuncia penal por evasión fiscal.

²⁶ Artículos 16 y 17 de la ley 11.683.

²⁷ Ley 24.769, B.O. 15/01/1997.

²⁸ Artículo 1.

Procuración General de la Nación

contempla como una de sus figuras agravadas, la circunstancia que la suma evadida –a través de la conducta descripta por el art. 1- supere el umbral de pesos un millón (\$ 1.000.000) por período y tributo²⁹.

Aquellas son las figuras penales que, en principio, se encuentran en juego en materia de maniobras vinculadas con la utilización de facturas apócrifas.

Existe un acuerdo generalizado acerca de que la fecha de comisión del delito de evasión impositiva coincide con aquélla en la cual opera el vencimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación tributaria en cuestión³⁰.

Por el artículo 1 de la ley 24.769 específicamente se dispone que el monto evadido debe superar la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) *“por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año”*³¹, circunstancia que llevó a que la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal haya sostenido en el precedente “Ghillione” que debe tenerse en cuenta, a los fines del análisis del suceso delictivo implicado, el ejercicio comercial de la contribuyente³². En similar sentido, la Sala “B” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha sostenido que *“debe considerarse como fecha de comisión del hecho aquella en la cual se produjo el vencimiento de la presentación de la declaración jurada y el ingreso del monto correspondiente al último mes del ejercicio anual en cuestión. Esto, sin perjuicio que, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, se liquide y se pague por mes calendario”*³³.

Teniendo en cuenta el momento de comisión del delito de evasión y el mecanismo de liquidación de los gravámenes nacionales mencionados, la fecha de vencimiento de las obligaciones tributarias en cuestión incide en las modalidades de ejecución del ilícito.

La omisión de confeccionar y presentar tales declaraciones en tiempo y forma³⁴, sumados a la realización de un ardid o engaño (como puede ser el cómputo por parte de la contribuyente de facturas apócrifas en su contabilidad, o la falta de inscripción del contribuyente en la AFIP) determinan que se pueda estar en presencia de la omisión maliciosa a la cual se refiere el artículo 1 de la ley 24.769³⁵. Al respecto, se ha sostenido que: *“Las ocultaciones maliciosas son aquellas que ocultan o tapan la verdad, así como también cuando se calla lo que obligatoriamente debería decirse”*³⁶.

Por otro lado, la presentación en tiempo oportuno de declaraciones juradas que no reflejen la verdadera magnitud de la obligación tributaria debida también constituye una modalidad de ejecución del ilícito en cuestión.

b.- La relación entre el procedimiento tributario y el proceso penal

En líneas generales, las verificaciones que realiza la AFIP respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes dan pie, en la medida en que se constate el cómputo de facturas presuntamente apócrifas por parte de la contribuyente fiscalizada, a la impugnación de las operaciones comerciales en cuestión, y el ajuste en los impuestos nacionales que correspondan.

²⁹ Artículo 2 inciso a).

³⁰ Cf. Alejandro CATANIA, “Régimen Penal Tributario”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, p. 78.

³¹ Como es el caso del IVA y las Salidas No Documentadas.

³² Causa nro. 8702, reg. nro 11.347.

³³ Regs. nro. 812/01, 116/04, 503/04, 522/04 y 571/05, entre otros.

³⁴ Conforme lo expresado la presentación posterior de la declaración jurada no hace a la consumación y por ende debería ser tratada como un caso de omisión.

³⁵ CNPE, Sala “B”, Regs. nro. 407/05 y 240/06.

³⁶ Cf. Héctor Belisario VILLEGAS, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, p. 583.

Todo ello tiene lugar en el marco de un procedimiento de naturaleza administrativa, reglado por la ley 11.683, y de manera supletoria por la 19.549, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código de Procesal Penal de la Nación³⁷.

Aquel procedimiento se desarrolla, a grandes rasgos, de la siguiente manera:

- el organismo notifica al contribuyente el inicio de la fiscalización, a través de una “orden de intervención” (O.I.) que consiste en un formulario en donde se deja constancia de los impuestos y períodos a fiscalizar, los inspectores a cargo de la tarea, y el número con el que se identificará al procedimiento en cuestión;
- se libran diferentes requerimientos destinados a que el contribuyente aporte la información necesaria para efectuar la verificación mencionada, y se libran actas en donde se deja constancia de que el contribuyente exhibe o entrega documentación, o de determinados testimonios recabados por los inspectores;
- se confecciona un informe final de inspección, que contiene los ajustes practicados, y de lo que se da vista al contribuyente para que, eventualmente, los conforme, presente las declaraciones juradas rectificativas correspondientes y abone lo adeudado (esta es la denominada “pre-vista”);
- de no conformar los ajustes practicados, se corre al contribuyente la vista prevista por el artículo 17 de la ley 11.683, que contiene la eventual calificación de la conducta de la contribuyente, que será aquella descripta por el artículo 45 o 46 de la ley 11.683. Para el caso de que el importe dejado de ingresar supere los \$ 100.000, en ciertas ocasiones se deja constancia de que la conducta se calificará una vez dictada sentencia definitiva en sede penal (*Cf.* art. 20 Ley 24.769).
- el contribuyente posee un plazo de quince días prorrogables por otro igual para contestar la vista, acompañar y ofrecer la prueba que haga a su derecho;
- vencido aquel término, se dicta la resolución por la cual se determina de oficio la materia imponible e impuesto adeudado por el contribuyente y se la notifica;
- de superar el umbral previsto por el artículo 1 o en su caso, 2 de la ley 11.683, el organismo formula la denuncia penal ante la jurisdicción que corresponda.

En caso de que la verificación se inicie a raíz de una orden judicial, el procedimiento de determinación de oficio es básicamente el descrito, excepto que no hay denuncia penal, sino un informe en los términos del artículo 18 de la ley 11.683. Asimismo, se debería dejar constancia en los requerimientos que libra el organismo, que el contribuyente tiene la posibilidad de abstenerse de aportar aquella prueba que considere que lo pueda incriminar.

Una vez emitida la determinación de oficio del impuesto, el contribuyente puede discutir su procedencia o cuantía por las vías previstas por la ley 11.683, y continuar su discusión en sede de la justicia Contencioso Administrativo Federal (artículos 76, 82, 165 y 192 de la ley 11.683).

Estas vías recursivas tienen lugar en forma paralela a la investigación que eventualmente se desarrolle en sede penal. Las particularidades que presenta el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible y del impuesto adeudado con relación al procesal penal, se encuentra regulado por los artículos 18 y 20 de la ley 24.769.

³⁷ Art. 116 de la Ley 11.683.



Procuración General de la Nación

Por el artículo 18 se distinguen tres supuestos: en primer lugar, que la denuncia penal la formule el organismo recaudador, en virtud de haber advertido merced a la verificación de una contribuyente la posible comisión de un delito, supuesto en el que la ley obliga a que aquella denuncia sea interpuesta una vez dictada la determinación de oficio de la deuda³⁸. En segundo lugar, contempla el caso en el que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, circunstancia que pueden presentarse, por ejemplo, cuando el contribuyente voluntariamente presta conformidad a los ajustes proyectados en el informe final de inspección, presenta las correspondientes declaraciones juradas rectificativas e ingresa el importe adeudado³⁹. Finalmente, se contempla el supuesto en que la denuncia es formulada por un tercero, en donde la ley dispone que el juez debe remitir los antecedentes al organismo recaudador a fin de que dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda.

Este último supuesto dio origen a un debate en torno a la posibilidad de considerar o no a la determinación de oficio de la obligación tributaria como cuestión prejudicial o como un requisito de procedibilidad de la acción penal⁴⁰. Sobre el particular se pronunció la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, que sostuvo que: *“si por cualquier medio llega a conocimiento del Ministerio Público Fiscal la posible comisión de un delito de acción pública, en virtud de que es el único órgano instituido por la Constitución Nacional para promover válidamente la acción penal pública y además rige el principio de legalidad (art. 71 CPen.) debe reaccionar automática e inevitablemente promoviéndola, sin estar condicionado a la realización de un acto administrativo previo, al punto que aunque se haya efectuado la determinación de oficio el representante del Ministerio Público Fiscal puede, fundadamente (art. 69 CPPN.), requerir su desestimación. Tal obligación está impuesta por el art. 29 LOMP.: ‘la persecución penal de los delitos de acción pública deberá ser promovida inmediatamente después de la noticia de la comisión de un hecho punible’, en concordancia con lo establecido por el art. 177 CPPN.; en caso de incumplimiento su conducta puede ser castigada por constituir el delito previsto en el art. 274 CPen. que reprime ‘al funcionario público que, faltando a la obligación de su cargo, dejare de promover la persecución y represión de los delincuentes’.* Por otra parte, tampoco el Código Procesal Penal de la Nación establece sanción alguna para el caso de promoción de la acción penal sin la previa determinación de oficio por lo que no corresponde fulminar el acto inicial del proceso con su invalidez dado el régimen restrictivo de nulidad instituido en el art. 166 CPPN.

Aunque a la luz de lo dispuesto en el art. 18 ley 24769 el organismo recaudador estuviere inhibido de formular denuncia sin la correspondiente determinación de oficio, su presentación ante el juez o el fiscal surte el efecto de noticia criminis que debe provocar la inevitable reacción del titular y exclusivo promotor de la acción penal pública. Tampoco puede argüirse que sin la determinación de oficio no es posible establecer si la conducta relativa al hecho imponible constituye un delito o una infracción administrativa por cuanto la instrucción penal tiene por objeto, precisamente, ‘1) comprobar si existe un hecho delictivo mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad, 2) establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen o

³⁸ O resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social.

³⁹ En efecto, por el artículo 17 de la ley 11.683 se establece que no será necesaria la determinación de oficio de la deuda cuando antes de aquel acto el contribuyente preste conformidad con las impugnaciones y cargos que se le formulen. Otro supuesto que contempla dicho artículo es el de los agentes de retención y percepción que no ingresan las retenciones o percepciones practicadas.

⁴⁰ Cf. Javier LÓPEZ BISCAYART y Enrique DECARLI, *“Determinación de oficio y proceso penal: un lugar para cada cosa y cada cosa en su lugar”*, en Juan P. GALVÁN GREENWAY, Coordinador, *“Derecho Penal Tributario: Cuestiones críticas”*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, pp. 77/120 y Martha L. HENDLER y Gustavo R. LATTANZIO, *“El proceso penal y el procedimiento tributario. Algunas precisiones sobre su articulación”*, en *Derecho penal tributario y aduanero*, SJA 22-11-06; y JA 2006-IV: 1456.

influyan en su punibilidad' (art. 193 CPPN.). Es decir, la comprobación de la materialidad del ilícito, la responsabilidad y punibilidad corresponde al Poder Judicial y no a la Administración...

En rigor el art. 18 parte 1ª ley 24769 en cuanto establece que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, indica los trámites que debe cumplir un organismo dependiente del Poder Ejecutivo Nacional pero no regula la actuación del Ministerio Público Fiscal que es un órgano 'independiente y con autonomía funcional' (art. 120 CN.), libre de injerencia de aquel poder, ni la actuación del Poder Judicial.

Por otra parte, no deja de ser relevante a los fines de concluir que la determinación de oficio practicada en sede administrativa no es vinculante para el proceso penal el hecho de que la AFIP puede denunciar aun cuando el acto administrativo estuviera recurrido y no existe previsión alguna que ordene suspender el proceso penal hasta que aquélla quede firme; por el contrario, el art. 20 ley 24769 dispone que: "la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal"⁴¹.

Como puede advertirse, el precedente citado también hace referencia al artículo 20 de la ley 24.769, por el cual se ordena a la autoridad administrativa no sólo la abstención de aplicar sanciones hasta el dictado de la sentencia definitiva en sede penal, sino también la de no alterar la declaración de hechos contenida en la sentencia judicial.

En definitiva, la justicia penal no sólo no se encuentra obligada a esperar la determinación de oficio por parte de la AFIP, sino que no se encuentra vinculada al monto por ella establecido. Podría darse el caso que el magistrado del Ministerio Público Fiscal y/o el Juez del caso sostengan una evasión por un monto superior al determinado por el organismo recaudador, que suponga imputar la existencia de un delito (art. 1) y no una infracción (art. 46 de la ley 11.683) o, inclusive, una evasión agravada por el monto (art. 2 inc. a).

Es del caso destacar que *"...si bien los señores fiscales no están obligados a hacer prevalecer el fin persecutorio por encima del interés en la fiel y justa aplicación de la ley, deben, cuando la ley y las normas en juego se encuentran seriamente controvertidas, preferir la interpretación que conduzca al mantenimiento y no a la extinción de la acción penal pública, cuya defensa les está confinada"*⁴².

c.- El autor

Por el artículo 1 de la ley 24.769 se reprime con pena de prisión al *obligado* que mediante las modalidades allí detalladas evadiere el pago de los tributos a los cuales estuviera *obligado*, siempre que superaren la suma de \$ 100.000.

De ello cabe colegir que solamente podrá evadir el pago de tributos aquél que se encuentra, justamente, obligado al pago, lo cual convierte al tipo penal en cuestión en un delito especial propio (autor calificado).

⁴¹ CNCP, Sala I, "Müller, Carlos Eusebio s/ recurso de casación", Rta. 22-03-2006.

⁴² Res. MP 76/05, entre muchas otras.

Procuración General de la Nación

El artículo 5 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias) establece que están obligados a pagar el tributo al fisco nacional, como responsables por deuda propia "...las personas de existencia visible...las personas jurídicas...las sucesiones indivisas...".

Por otro lado, el artículo 6 de la ley 11.683 establece quienes revisten la condición de obligados por deuda ajena, en los siguientes términos: "*Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c)*".

Ahora bien, el artículo 14 de la ley 24.769 dispone que: "*Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz*".

De lo expuesto por los párrafos precedentes, cabe concluir que los *representantes* de las empresas (término en sientto amplio cuyo alcance es determinado por aquellos artículos) resultan ser *obligados* en los términos del artículo 1 de la ley 24.769, ya sea por la vía directa establecida por el artículo 6 de la ley 11.683, o mediante la cláusula de extensión de la autoría prevista por el artículo 14 de la ley 24.769. En decir, que aquellos *representantes* poseen la calidad especial requerida por el tipo penal bajo análisis.

Ello es así pues el poder de decisión de quienes ejercen la administración o representación de la empresa y, por ende, ostentan la facultad de actuar en nombre de ésta (cf. art. 58 de la ley 19.550) es lo que conlleva los deberes de actuar como un buen hombre de negocios (cf. art. 59 de la ley 19.550) y responder por las obligaciones tributarias de la persona jurídica (cf. art. 6 de la ley 11.683). Y son estos deberes los que determinan al artículo 14 de la ley 24.769, pues demuestran la posibilidad de dominabilidad del hecho imputado.

Esta circunstancia aunada al conocimiento de la falsedad de las facturas demostrarían la intervención y el efectivo dominio del suceso imputado (tal cual exige el art. 14 antes citado).

d.- La Asociación Ilícita

El artículo 210 del Código Penal contempla la figura de la asociación ilícita, que exige para su configuración que tres o más personas tomen parte de una estructura organizada con cierto grado de permanencia con el propósito colectivo de delinquir⁴³.

En cuanto al propósito de este tipo de agrupaciones, la doctrina exige un acuerdo de voluntades, al menos tácito, con respecto a la finalidad del grupo y que ese fin sea cometer delitos. Con relación a este aspecto, Creus afirma que: "*no se trata de que los miembros no sepan qué delitos van a cometer, sino que tengan en sus miras pluralidad de fines delictivos que no se agoten con la concreción de uno o varios hechos*"⁴⁴.

⁴³ Cf. Patricia ZIFFER, "El delito de Asociación Ilícita", Ad Hoc, Buenos Aires, 2005, pp. 67, 72 y 73
⁴⁴ Cf. Carlos CREUS, "Derecho Penal Parte Especial", Astrea, Buenos Aires, 1997, p. 110.

Con respecto al delito de asociación ilícita, la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha establecido que: "...si se tiene en consideración que el grupo estaría integrado por más de tres personas y que el desarrollo de la actividad consistente en la...comercialización de facturas se habría prolongado durante varios años, cabe inferir que estaría dado el requisito de cantidad de personas y el de permanencia en el tiempo que diferencia a los supuestos del tipo penal en estudio de los casos de la simple participación..."⁴⁵. De igual manera ha expresado: "...las sociedades presuntamente ficticias y la facturación de personas físicas determinadas habrían sido utilizadas, en principio, para la simulación de operaciones comerciales con contribuyentes -sindicados como 'usuarios', por medio de las cuales estos últimos habrían reducido indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. En este marco, y más allá del estado procesal en que se encuentren las correspondientes investigaciones vinculadas a la evasión tributaria por parte de aquéllos, por la gran cantidad de personas jurídicas que habrían utilizado y aprovechado el sistema descripto, se advierte la finalidad -exigida por el tipo del art. 210 del C.P.- de cometer una pluralidad de planes delictivos, que no se agota en una conducta delictiva determinada..."⁴⁶.

En términos similares, la Cámara Nacional de Casación Penal ha expresado que: "...el juez de instrucción ha determinado, con ajuste a la prueba producida hasta ahora, una serie de actividades (...) que constituyen actos preparatorios o de ejecución de evasiones impositivas que permiten inferir la existencia de una organización conformada para cometer indeterminados hechos ilícitos de la misma naturaleza, o lo que es lo mismo, en cuyos planes se hallaba la comisión de tales defraudaciones fiscales..."⁴⁷.

El tipo penal bajo análisis requiere que el autor conozca (al menos con el grado de conocimiento exigido por el dolo eventual) que toma parte de un grupo formado, por lo menos, por dos personas más, y que el fin del grupo es la comisión de delitos⁴⁸.

Los jefes y organizadores son quienes determinan la actuación del grupo, pero mientras el jefe es el que manda a otros miembros de la asociación, el organizador se encarga del establecimiento u organización del grupo⁴⁹. Al respecto, la Cámara Nacional de Casación Penal ha afirmado que: "si 'una persona tiene un papel preponderante en la comisión de la mayoría de (las) tareas (del grupo), le cabe sin dificultad la condición de organizador, asimilable a funciones gerenciales en la órbita empresaria' (C. Nac. Crim Y Correc. Fed., Sala I, 15-02-92, J.A. 1994-I-366)"⁵⁰.

e.- La Asociación Ilícita Fiscal

El inciso c) del artículo 15 de la 24.769 prevé la figura de la asociación ilícita tributaria⁵¹, que contempla un supuesto especial de la figura reprimida por el art. 210 del CP. Fundamentalmente, el elemento que la distingue es que el propósito de delinquir debe estar orientado a los ilícitos previstos por la ley penal tributaria.

Se sostiene que el hecho de que aquel propósito deba estar dirigido a ciertos delitos en particular 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

⁴⁵ Reg. nro. 71/06.

⁴⁶ Cf. resolución citada por la nota anterior

⁴⁷ Reg. 10.077, Rta. 19/02/07, del voto del Dr. Alfredo H. BISORDI.

⁴⁸ Cf. Patricia ZIFFER, ob. cit., p. 82.

⁴⁹ Cf. Carlos CREUS, ob. cit. p. 114.

⁵⁰ CNCP, Sala I, Reg. 10.077, Rta. 19/02/07, del voto del Dr. Alfredo H. BISORDI.

⁵¹ En oportunidad de evaluar una resolución de un juzgado de primera instancia en lo Penal Tributario por el cual se cuestionaba la constitucionalidad de aquella figura, en orden a la escala penal impuesta, la CNPE, Sala "B", resolvió a favor de su constitucionalidad (Cf. Reg. 503/06)

Procuración General de la Nación

hecho concreto. En definitiva, se requiere que en la constitución de la asociación exista aquel fin delictivo⁵².

Por otra parte, existe una diferencia conceptual en la descripción de la conducta típica: el término "habitualidad". Éste, contenido en la figura del art. 15 inc. c) de la ley 24.769, no supone que los miembros de la organización ya hayan cometido aquellos delitos, sino que remite al propósito requerido para la organización; el de cometer los delitos previstos por la ley penal tributaria⁵³. En este sentido, se ha indicado que aquella referencia alude a los elementos que deben caracterizar a aquel fin: su continuidad en el tiempo y la reiteración o repetición del propósito de cometer tales hechos delictivos⁵⁴. Esa es la interpretación que se condice con la idea del adelantamiento de la punición hasta el momento anterior a la lesión que supone este tipo penal⁵⁵.

III. FACTURAS APÓCRIFAS

Previo a describir las maniobras relacionadas con las facturas apócrifas, resulta útil hacer mención de los aspectos más relevantes del régimen de emisión y registro de operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios, de los regímenes de retención del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias y de información de operaciones al Fisco Nacional.

1) Normas relativas al registro de operaciones comerciales

El artículo 33 de la ley 11.683 dispone que las personas físicas o jurídicas que realicen algún tipo de actividad retribuida -que no sea en relación de dependencia- deben llevar registros de aquélla, poseer documentación de respaldo, y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, a fin de que se pueda conocer en forma clara y fehaciente cuáles son los gravámenes que deben tributar.

En virtud de las facultades conferidas por la citada norma, la AFIP dictó la Resolución General 1415/2003⁵⁶ que precisa el modo de registro de las operaciones y enumera los requisitos que debe contener la factura o documento equivalente⁵⁷.

La Resolución General 100/1998⁵⁸ regula el registro fiscal de imprentas, y comprende a quienes realicen la impresión de los comprobantes regulados por la Resolución General 1415/2003. Contiene los requisitos para solicitar autorización de impresión de los comprobantes a las imprentas habilitadas por el organismo recaudador.

⁵² Cf. Guillermo ORCE y Gustavo Fabián TROVATO "Delitos Tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 260.

⁵³ Cf. Guillermo ORCE y Gustavo TROVATO, ob. cit. p. 262. En sentido contrario, Hernán DE LLANO "El delito de asociación ilícita fiscal" en "Derecho Penal Tributario: Cuestiones críticas", Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, p. 264.

⁵⁴ Cf. Alejandro CATANIA, ob. cit., p. 225.

⁵⁵ Cf. Guillermo ORCE y Gustavo Fabián TROVATO, ob. cit. p. 262.

⁵⁶ B.O. 13/1/2003, sustituye a la 3419/1991. **Por el art. 20 se determina la posibilidad de autoimpresión de facturas, en los casos determinados por la R.G. 100/98.**

⁵⁷ Por su artículo 15 se señala que los sujetos responsables inscritos en el IVA emitirán comprobantes identificados con las siguientes letras: "...a) Letra "A": por operaciones realizadas con otros responsables inscritos o con responsables no inscritos. b) Letra "B": 1. Por operaciones realizadas con sujetos que respecto del impuesto al valor agregado revistan la calidad de exentos, no responsables o consumidores finales. 2. Por operaciones realizadas con sujetos que según las normas del impuesto al valor agregado deben recibir el tratamiento de consumidor final. 3. Por operaciones realizadas con sujetos adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo). 4. Por operaciones realizadas con "Sujetos No Categorizados" (...) Deben estar identificados con la letra "C", los comprobantes previstos en el artículo 8°, inciso a) —excepto la factura de exportación y los tiques—, que emitan los sujetos que se indican a continuación: a) Sujetos exentos o no responsables, ante el impuesto al valor agregado. b) Pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo)".

⁵⁸ B.O. 17/03/1998.

Por la ley 25.345⁵⁹ se dispuso que: “No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjeta de crédito, compra o débito. 5. Factura de crédito. 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL ”⁶⁰.

Por su artículo 2 se estableció que los pagos que no sean efectuados por los medios mencionados no serán computables como deducciones (en el Impuesto a las Ganancias), créditos fiscales (en el IVA) y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando se acredite la veracidad de las operaciones (sobre esta circunstancia se profundizará al tratar los efectos penales del cálculo presunto de la base imponible de los gravámenes, en documentos posteriores).

A su turno, la ley 25.795⁶¹ sustituyó la redacción del artículo 34 de la ley 11.683 y facultó al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, disponiendo que los contribuyentes que no utilizaran tales medios quedarían obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor aquellos conceptos. Asimismo, dispuso que idénticas consecuencias afrontarían aquellos contribuyentes que recibieran 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.

2) Regímenes de retención de impuestos y de información de operaciones comerciales⁶²

Como fuera adelantado, las retenciones son detracciones efectuadas a la base imponible que debe realizar el adquirente de bienes o servicios (agente de retención) a quien los vende o presta, y que revisten para este último el carácter de impuesto ingresado. Es por esta razón que el monto de estas retenciones luego se resta del importe sujeto a impuesto del contribuyente que vendió los bienes o prestó los servicios.

La Resolución General AFIP número 830/2000⁶³ regula el régimen general de retención del Impuesto a las Ganancias, mientras que la Resolución General AFIP número 18/1997⁶⁴ regula el de retención del IVA.

Por otra parte, la Resolución General AFIP número 781/2000⁶⁵ estableció un régimen informativo sobre “...Las compras, locaciones o prestaciones recibidas y las importaciones definitivas de bienes y servicios —así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago— que, como consecuencia de cualquier actividad que desarrollen, realicen con proveedores, locadores, prestadores, comisionistas, consignatarios, etc., y sean generadoras de crédito fiscal en el impuesto al valor agregado. b) Los descuentos y bonificaciones otorgados, y las quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente de las

⁵⁹ B.O. 17/11/2000.

⁶⁰ Artículo 1 de la citada ley.

⁶¹ B.O. 17/11/2003.

⁶² Por el presente sólo se consignan los regímenes generales, aunque existen otros para casos particulares.

⁶³ B.O. 28/4/2000.

⁶⁴ B.O. 23/9/1997.

⁶⁵ B.O. 16/2/2000.



PROTOCOLIZACION
FECHA: 11.11.09
Dra. DANIELA WANA GALLO
PROSECRETARIA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Procuración General de la Nación

ventas, locaciones y prestaciones, generadores de crédito fiscal en el impuesto al valor agregado⁶⁶.

Por último, la Resolución General AFIP número 2233/2007⁶⁷ regula un régimen de información nominativa de las retenciones practicadas por los sujetos obligados a actuar como agentes de retención.

3) Hipótesis de investigación en causas relacionadas con facturas apócrifas

- generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios (personas físicas o jurídicas existentes sólo en papel pero sin actividad real), de otros que realmente existirían pero que no habrían vendido los bienes o prestado el servicio documentado por la factura comercial en cuestión (emisión consentida de facturas por parte de empresas reales), o de contribuyentes a los cuales se les habría duplicado aquella documentación (se tratarán en el apartado c del presente), y
- utilización por parte de otros contribuyentes de aquellos comprobantes con el objetivo de aumentar su crédito fiscal en el IVA y/o aumentar sus gastos en el Impuesto a las Ganancias, lo que finalmente redundaría en la disminución de las bases imponibles de aquellos gravámenes, y por ende, en la evasión total o parcial del pago de las correspondientes obligaciones tributarias de pago.
- En casos de grandes empresas, puede ocurrir que se utilice a una sociedad real como “pantalla” o “puente” en procura de “distanciar” al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas (esta última factura a la sociedad “puente” y esta a la sociedad que en definitiva se aprovecha del gasto irreal), de forma tal de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera de las empresas. Esto se puede ejecutar de forma tal de simular una operación que no existió (tanto la sociedad ficta como la “puente” emiten facturas por operaciones falsas) o de aumentar el gasto correspondiente a una operación que sí existió -entre la sociedad final y la “puente”- (las facturas aportadas por la sociedad falsa permite justificar un incremento ficticio de la facturación a la sociedad final). En este último caso la finalidad perseguida podría estar dirigida (sin perjuicio de sus implicancias tributarias) a defraudar a la sociedad a la cual provee la sociedad “puente”.

a) Indicios acerca de la inexistencia de las operaciones

La experiencia adquirida a partir del análisis de proyectos de denuncias penales de la AFIP y, en particular, del trabajo en conjunto con la Fiscalía número 6 ante los Juzgados Nacionales en lo Penal Económico en el marco de una causa en la cual se investiga la comercialización y utilización de facturas apócrifas⁶⁸ permitió detectar una serie de indicadores a partir de los cuales puede inferirse la inexistencia de las operaciones que se documentan a través de las facturas de presuntas proveedoras de bienes y servicios.

Por un lado, existen indicios que reflejan la existencia solo en el plano formal de aquéllas, tales como⁶⁹:

⁶⁶ Art. 1°.

⁶⁷ B.O. 29/3/2007, que sustituyó a la número 738/1999.

⁶⁸ Causa número 1.831/00 caratulada “VIAZZO, Roberto Gustavo y otros s/ infracción ley 24.769”, del registro del Juzgado Nacional en lo Penal Económico número 3. En esta causa, que al día de la fecha supera los 630 cuerpos, se investiga a más de 190 contribuyentes que habrían utilizado aquella modalidad para la evasión de pago de sus obligaciones tributarias y más de 850 personas físicas o jurídicas que habrían emitido los documentos apócrifos. Conforme se ha determinado hasta el momento, aquellas maniobras han significado un perjuicio fiscal superior a los \$100.000.000.

⁶⁹ Por el presente se enuncian algunos de ellos, aunque no es necesario que se presenten todos los detallados, y también pueden presentarse otros que indiquen la posible inexistencia de las empresas.

- No son hallados en su domicilio fiscal y/o comercial y/o aquél que se consigna en las facturas;
- Declaran poseer su domicilio fiscal en la misma dirección que otras contribuyentes sospechadas de emitir facturación apócrifa;
- Quiénes figuran como integrantes o directivos de la sociedad no poseen formación y/o el nivel de vida acorde a aquella función;
- Inician su actividad en fecha contemporánea a aquélla en la que tienen lugar las operaciones cuestionadas;
- Se encuentran inscriptas ante el Fisco Nacional en actividades disímiles entre sí;
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad económica declarada;
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados a distintas contribuyentes;
- No se encuentran inscriptos como contribuyentes ante los fiscos locales;
- Las imprentas que figuran en las facturas de estas proveedoras no existen, no están autorizadas, o desconocen haber efectuado la impresión de tales comprobantes;
- Se evidencia la falta de correlatividad en las facturas emitidas, circunstancia que obedece a que ciertos comprobantes son “reservados” sin emitir, para luego poder satisfacer pedidos de facturas de fechas concretas (es decir, facturación “hacia atrás”);
- Se consigna como medio de cancelación de las facturas emitidas (en los correspondientes recibos de pago), el pago en efectivo, aún cuando en virtud de los importes implicados y la normativa vigente se deberían utilizar otros medios (cheques, transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito);
- Los cheques librados como medio de pago del importe consignado en las facturas es cobrado por una persona ajena a los presuntos responsables de las proveedoras;
- No declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad declarada y/o facturada;
- No poseen bienes registrables;
- Los recibos de pago de sus facturas tienen fecha de impresión posterior a la de su supuesta emisión;
- No presentan declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y/o del Impuesto al Valor Agregado;
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y los depósitos bancarios informados;
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y el volumen de facturación del período (declaran un importe menor que el que correspondería de acuerdo con su facturación);
- No ingresan importes relevantes en concepto de IVA, pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivos créditos y débitos fiscales por montos similares entre sí, o bien no ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen, pues exteriorizan mayor crédito fiscal que débito fiscal. Ello adquiere particular relevancia en empresas de servicios, pues por la naturaleza de dicha actividad no poseen, en general, un gran porcentaje de crédito fiscal computable;
- No consignan en las declaraciones juradas de IVA saldos técnicos o de libre disponibilidad que surgirían producto de la liquidación del gravamen, o bien los computan de forma repentina sin contar con documentación que respalde el origen de aquéllos;
- Se encuentran excluidos del régimen general de retención del IVA, de acuerdo con lo previsto por la Resolución General AFIP número 17/1997⁷⁰;
- Omiten actuar como agentes de retención del Impuesto a las Ganancias;

⁷⁰ B.O. 12/09/1997.

Procuración General de la Nación

- No ingresan importes relevantes en concepto de Impuesto a las Ganancias pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas un importe elevado de gastos computables;
- No ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen pues exteriorizan un importe mayor de gastos que de ganancias, o no exteriorizan ganancias, o exteriorizan saldo a su favor producto del cómputo de retenciones sufridas;
- Se encuentran en la base de la AFIP de facturas apócrifas;
- Se verifica en torno a este tipo de sujetos el libramiento de cheques por parte de los contribuyentes usuarios de las facturas apócrifas, destinados a simular el pago de los servicios u operaciones irreales documentados en aquellos comprobantes, el cobro de aquellos títulos valores en instituciones bancarias y/o su descuento en entidades cooperativas de crédito por parte de los grupos que controlan las proveedoras irreales, y la devolución a los contribuyentes usuarios de facturas falsas de los fondos percibidos, deducidos los importes equivalentes a los precios que se les cobraba por la venta de los documentos apócrifos (comisiones); y
- En el caso de contribuyentes exportadores consiste en el cómputo por parte de éstos de facturas apócrifas por los cuales no se solicita el recupero del IVA⁷¹ (generalmente de contribuyentes monotributistas⁷²), aunque sí se los computa contra las ganancias brutas, resultando una evasión del Impuesto a las Ganancias.

En el caso de la posible duplicación de comprobantes de contribuyentes con actividad real, se pueden presentar los siguientes indicios:

- La presunta proveedora desconoce haber intervenido en las operaciones que surgen de las facturas cuestionadas;
- Se presentan diferencias materiales entre las facturas cuestionadas y aquellas que presenta la proveedora; y
- La proveedora no exterioriza en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y/o Impuesto al Valor Agregado las retenciones de impuestos que podría computarse con relación a la operación cuestionada.

b) Medidas de investigación relacionadas con la inexistencia de las operaciones

A fin de acreditar los hechos que por el punto anterior fueron consignados como indicios que dan cuenta de la inexistencia de las operaciones, puede sugerirse o disponerse la realización de, entre otras, las siguientes medidas de prueba:

- Informativa:

- a la AFIP, para que informen los siguientes datos: a. con respecto a las proveedoras: datos contenidos en la base e-fisco, actividad declarada, impuestos inscriptos, datos de sus socios y/o directores, domicilios registrados, declaraciones juradas de impuestos presentadas, retenciones practicadas y sufridas, pagos registrados, operaciones informadas por el régimen "CITI COMPRAS", cuentas corrientes y depósitos bancarios informados, bienes inmuebles y/o muebles registrables, declaraciones juradas presentadas como agente de retención e información, declaraciones juradas nominativas de empleados presentadas como empleador, fiscalizaciones practicadas, datos consignados en la base "NOSIS" que posee el organismo⁷³, ejecuciones fiscales iniciadas contra las contribuyentes, préstamos

⁷¹ Artículo 43 de la ley 23.349.

⁷² Ley 24.977, B.O. 6/7/98.

⁷³ Los datos contenidos en esta base también pueden solicitarse directamente a la compañía NOSIS. La información, de esta base, que puede resultar de interés en materia de investigación relacionada con la comercialización y/o utilización de facturas apócrifas, además de aquella que reproduce los datos que se encuentran en bases propias de la AFIP, consiste en la transcripción total o parcial de los contratos constitutivos de las personas jurídicas, en donde surgen domicilios e integrantes de aquellas sociedades.

informados por escribanos y, en su caso, antecedentes relativos a la inclusión de la contribuyente en la base de facturas apócrifas del organismo; **b.** con relación a sus directivos: si fueron informados como empleados en relación de dependencia y, en su caso, por quien y con qué remuneración; **c.** con respecto a las imprentas que surgen al pie de las facturas cuestionadas: legajos de inscripción, impuestos en los que se inscribieron, domicilios y demás datos de interés que pudieran surgir respecto de las imprentas de las distintas bases informáticas a las que tiene acceso el organismo recaudador; **d.** con relación a las presuntas “usuarias” de facturas apócrifas: en la medida en que se trate de empresas exportadoras, si solicitaron la devolución prevista por el artículo 43 de la ley 23.349.

- a los registros de personas jurídicas que por jurisdicción corresponda, a fin de que aporten el legajo societario de las contribuyentes sospechadas de emitir facturas apócrifas y balances;
- a las compañías telefónicas, para que aporten los datos personales de los titulares de los teléfonos consignados en las facturas, con expresa indicación de los domicilios; listado de entrantes y salientes entre números telefónicos de las supuestas proveedoras y los de la contribuyente usuaria de los comprobantes;
- a la compañía “VERAZ”, para que informen los datos que consten en aquella base respecto de las proveedoras;
- a los colegios de profesionales en ciencias económicas que por jurisdicción corresponda a fin de que informen acerca de certificaciones de estados contables de los proveedores que se investigan, en su caso, de qué años y por parte de qué profesional;
- a la AFIP, Cámaras Nacionales de Apelación del Trabajo y de la Seguridad Social, Contencioso Administrativo y/o Comercial en la ciudad de Buenos Aires (Federales en el interior del país), para que informen detalladamente la totalidad de procesos judiciales que se hubieran formado contra las contribuyentes cuestionadas, indicando número de causa, juzgado, secretaría, en el que hubieran quedado radicadas las actuaciones;
- al Servicio de Conciliación Laboral Obligatoria (SECCLO) del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de la Nación, para que informe sobre la eventual existencia de expedientes vinculados con reclamos laborales iniciados contra un determinado contribuyente y, en caso que la consulta arrojará positivo, indique los domicilios de la totalidad de las partes vinculadas a los mismos;
- a las entidades bancarias relacionadas con las proveedoras, para que aporten el registro de firmas, solicitud de apertura de cuentas, extractos bancarios, copia de los cheques librados contra dicha cuenta, autorizados a librar cheques, avales y toda la documentación que forme parte del respectivo legajo;
- a los Fiscos locales de la jurisdicción que corresponda, a fin de que proporcione la información con que cuente en relación con un presunto contribuyente, frente al Impuesto sobre los ingresos brutos, indicado fecha de inscripción, actividad desarrollada, si posee convenio multilateral y grado de cumplimiento (presentación y pago) desde el momento de su inscripción, solicitando además un informe respecto de los autorizados para efectuar trámites ante esa Dirección;
- a los organismos municipales o al Gobierno de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, a fin de que informen si las contribuyentes se encuentran o no habilitados para realizar las actividades que declaran;
- en el caso en el que se sospeche de la autenticidad de los libros contables de las contribuyentes “usuarias” de facturas o de las “proveedoras” de aquellos comprobantes, se solicite a los registros de personas jurídicas que por jurisdicción corresponda que se informe que trámite de registro obra bajo el número de registro que surge de aquellos libros.
- al registro de la propiedad inmueble respectivo, para que provea la información relativa a los titulares de los inmuebles que se consignan como domicilio de las proveedoras; y

PROTOCOLIZACION
FECHA: 11/11/09
Dra. DANIELA KIANA GALLO
PROFESORARIA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION



Procuración General de la Nación

eventualmente, requerir a los organismos de contralor pertinente a la actividad declarada, que informe si la empresa se encuentra registrada y que remita el legajo correspondiente.

Además, para coleccionar elementos de prueba relacionados con la posible duplicación de facturas de proveedoras con actividad real, puede solicitarse:

- a la AFIP, para que informe, en su caso, si las retenciones efectuadas por la contribuyente a la proveedora fue tomada como pago a cuenta en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado de esta última.

- Pericial:

- Para que de la compulsión al libro IVA COMPRAS de la contribuyente que presuntamente utilizó las facturas, se determine: si existe correlación entre la información registrada en aquel libro y los respectivos comprobantes de respaldo de las operaciones involucradas, y entre aquella información y las declaraciones juradas de las proveedoras⁷⁴.
- En el caso que la contribuyente sospechada de utilizar facturas apócrifas esté dedicada a la construcción, estando los supuestos materiales y servicios facturados destinados a una obra específica; se responde la imputación por las firmas usuarias sosteniendo la efectiva realización de las obras en cuestión. Ante esto, existen casos en los que se ha realizado con éxito un estudio pericial en materia de ingeniería civil, tendiente a determinar los siguientes extremos: a) si los precios de los materiales consignados son concordantes con los valores de mercados de los mismos al tiempo en que supuestamente fueron entregados, obteniéndose el valor testigo de los listados obrantes en revistas especializadas correspondiente al mes y año en cuestión⁷⁵; b) si los materiales utilizados son propios de una obra como la realizada y si fueron utilizados en cantidades acordes a la misma⁷⁶.
- En el caso en el que se constate el cómputo de facturas apócrifas por parte de una contribuyente (sociedad "puente") que luego los "refactura" a otra, se debe establecer la correlación entre los conceptos y montos facturados por la primera a la segunda.

- Testimonial:

- a los dueños de los inmuebles que surgen como domicilio de las proveedoras, para que indiquen si dieron en locación o comodato el inmueble en cuestión, en que fecha, y a quien; y
- a los titulares de las imprentas consignadas en las respectivas facturas, con el objeto de que ratifiquen si las han emitido y, en su caso, quién contrató el servicio de impresión, forma de pago, teléfono de contacto, etc.

- Registros domiciliarios

⁷⁴ Este tipo de prueba muchas veces no se ofrece o no se produce, pues el organismo recaudador ya ha efectuado la compulsión y análisis de dichos elementos en oportunidad de realizar la fiscalización a la contribuyente implicada.

⁷⁵ En el caso relatado esta medida dio como resultado, respecto de algunos materiales, que los mismos se encontraban sobrefacturados varias veces en su valor real a la época de la operación.

⁷⁶ En este punto, si bien respecto de algunos materiales utilizados en toda obra -vg. arena- la respuesta es de muy difícil producción, respecto de otros más específicos, se ha encontrado que los mismos -previo examen de las respectivas obras- o no se hallaban presentes en la ejecución de los trabajos, o si se encuentran, estaban en cantidades muy inferiores a las consignadas en la factura.

- allanamiento de los domicilios de los contribuyentes⁷⁷ usuarias de los comprobantes falsos y secuestro de libros Diarios, Inventarios y Balances, Caja, Maestros de proveedores, Mayores de proveedores, I.V.A. Compras e I.V.A. Ventas, los demás libros registrados y la restante documentación contable; las agendas; los papeles de trabajo; las facturas; las órdenes de pago; los recibos; los instrumentos constitutivos de las sociedades; las declaraciones juradas rendidas a la A.F.I.P./D.G.I. por los distintos impuestos y períodos, los soportes magnéticos de cualquier tipo; los aparatos de telefonía celular móvil; la carpeta de los proveedores cuestionados; y todos los demás objetos y documentos en general, que registren o contengan algún tipo de información directa y/o indirectamente relacionada con alguna de las contribuyentes y/o sujetos vinculados a los supuestos de hecho delictivos que se investigan.

- Intervención de cuentas de correo electrónico⁷⁸.

- Intervención de líneas telefónicas.

-Cruce de llamadas telefónicas.

Es del caso destacar, que gran parte de las pruebas precedentemente mencionadas son recolectadas por el organismo recaudador en oportunidad de fiscalizar a las contribuyentes, y forman parte de las denuncias que formulan ante el fuero penal tributario y federal, con excepción de aquellos supuestos en donde la nómina de contribuyentes en relación con los cuales se sospecha la comisión del delito de evasión fiscal mediante el cómputo de facturas apócrifas surge producto de la investigación en sede judicial⁷⁹.

Independientemente de las particularidades de cada caso, se estima que la denuncia penal que formule la AFIP o, en su caso, el informe previsto por el artículo 18 de la ley 24.769, debe contener, como mínimo, los siguientes datos relativos a los contribuyentes emisores de facturas reputadas apócrifas: un índice o tabla de contenidos, donde se especifique qué información obra en el legajo y en que foja se encuentra individualizada; reflejo de pantalla de la base de datos de información de contribuyentes de la AFIP con relación a los integrantes de la contribuyente; formulario de inscripción inicial ante la AFIP de los integrantes de la sociedad y de la contribuyente; legajo de la inspección de personas jurídicas que por jurisdicción corresponda; impresión de toda la información obrante en las bases de datos de la AFIP con relación a la contribuyente y sus integrantes; antecedentes dominiales relacionados con la contribuyente; información relativa a cuentas bancarias de las contribuyentes y sus integrantes; información contenida en las base NOSIS⁸⁰.

c) Descripción de los grupos dedicados a la generación y comercialización de facturas apócrifas

Si bien, las modalidades de gestación y comercialización de las facturas apócrifas son variadas, aparece como nota común a todas las investigaciones emblemáticas sobre este tipo de conductas, que existen organizaciones que tienen a su cargo la creación y administración de sociedades ficticias, y la posterior generación y provisión de sus facturas comerciales falsas, que puede también comprender la duplicación de comprobantes apócrifos a nombre de contribuyentes reales. En ellas intervienen gestores, escribanos e

⁷⁷ Previa constatación de domicilios.

⁷⁸ Lo atinente a la ejecución de este tipo de medidas será objeto de tratamiento en otro documento dedicado al uso de herramientas tecnológicas en investigaciones judiciales.

⁷⁹ Como es el caso de la causa número 1.831/00 caratulada "VIAZZO, Roberto Gustavo y otros s/ infracción ley 24.769", ya mencionada.

⁸⁰ En el caso de no haberse hecho la denuncia en esos términos, se sugiere requerir esta información en oportunidad de ordenar el informe del art. 18 de la ley 24.769.

PROTOCOLIZACION
FECHA: 11/11/09
Dra. DANIELA TIVONA GALLO
PROCURADORA GENERAL DE LA NACION



Procuración General de la Nación

interpósitas personas (testaferros que sólo en apariencia ocupan los cargos directivos y/o detentan la titularidad de los paquetes accionarios de aquellas contribuyentes) y los responsables de las imprentas encargadas de la realización material de los documentos apócrifos.

También puede presentarse el caso de contribuyentes reales que usufructúan los excedentes de créditos fiscales derivados de su actividad, “vendiendo” facturas propias por operaciones no realizadas.

En un nivel intermedio, se presentan aquellos grupos que gestionan la venta masiva de facturas falsas provenientes de empresas ficticias creadas por otras organizaciones o provenientes de empresas con actividad, en el supuesto descrito por el párrafo anterior.

Finalmente, aparecen aquellos grupos (en muchos casos estudios contables y/o de asesoramiento impositivo) que se conectan con las organizaciones antes descritas para obtener facturas falsas para contabilizar en los balances impositivos de sus clientes, quienes resultan ser los usuarios finales de este “servicio”.

d) Actividades que giran en torno a la comercialización de facturas falsas

- La constitución y/o la adquisición de sociedades “fantasmas”;
- La contratación de testaferros para ocupar los cargos directivos de aquellas sociedades ficticias y/o aparentar el dominio del capital social;
- La contratación de los servicios de impresión de los comprobantes falsos;
- La generación de comprobantes a nombre de personas físicas/jurídicas y/o compra de sus facturas para su posterior comercialización;
- El acondicionamiento de oficinas, instalación de líneas telefónicas, aperturas de cuentas corrientes y/o caja de ahorros, tanto para la agrupación como para su cartera de contribuyentes irreales;
- La composición de plantas de trabajadores, inscripción en la AFIP, confección de balances y presentación de declaraciones juradas, e inclusive el pago de algunos importes menores de las contribuyentes irreales bajo su control;
- La obtención de “certificados de no retención” del IVA a nombre de las sociedades ficticias (en los términos de la Resolución General AFIP nro. 17/1997);
- La selección de los tipos de servicios y/u operaciones comerciales a facturar, y de las empresas fantasmas implicadas; y
- La extensión de recibos de pago relacionados con los servicios y/o ventas de bienes falsamente documentadas.

e) Medidas de investigación relativas a los grupos dedicados a la generación y comercialización de facturas apócrifas

- Intervenciones telefónicas de las líneas instaladas en los domicilios donde se sospeche que desarrollan actividades las organizaciones dedicadas a la generación o comercialización de facturas falsas y/o de alguno de sus miembros y/o de aquéllos consignados como sede de las sociedades “de papel”.

- Intervención de cuentas de correo electrónico.

- Cruce de llamadas telefónicas.

- Registros domiciliarios:

- Allanamiento de los domicilios de la organización⁸¹ y secuestro de los elementos señalados por el apartado b) de esta presentación, según corresponda. Otro elemento a secuestrar es, en los casos de alquiler de la oficina, el contrato respectivo, que no sólo permitiría determinar el titular de la propiedad sino el responsable de la organización encargado de su alquiler.

- Informativa:

- a los registros de personas jurídicas que por jurisdicción corresponda, a fin de que aporten el legajo societario de las contribuyentes sospechadas de emitir facturas apócrifas, y balances;
- a la AFIP, para que: **a.** informen, con relación a los directivos de las sociedades sospechadas de emitir facturación apócrifa y/o quienes surjan a partir de conversaciones telefónicas o allanamientos: domicilios registrados, cuentas corrientes y depósitos bancarios, bienes inmuebles y/o muebles registrables, declaraciones juradas nominativas de empleados presentadas como empleador, fiscalizaciones practicadas, datos consignados en la base “NOSIS”, si son o fueron informados como empleados en relación de dependencia, en su caso por quién y con qué remuneración; **b.** para que se compulse la base RELACIONES de dicho organismo, a los efectos de establecer posibles vínculos entre los sujetos vinculados a la operatoria, y de estos con empresas, o empresas entre sí;
- al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación para que informe si los directivos de las proveedoras registran o registraron subsidios por desempleo, y, en su caso, durante qué meses (medida extensible al ámbito provincial o municipal correspondiente);
- a la compañía “VERAZ”, para que informen los datos que consten en aquella base respecto de los directivos de las sociedades sospechadas de emitir facturación apócrifa y/o de quienes surjan a partir de conversaciones telefónicas o allanamientos; y
- a las entidades bancarias relacionadas con las personas físicas mencionadas por los el punto anterior, para que aporten el registro de firmas, solicitud de apertura de cuentas, extractos bancarios, copia de los cheques librados contra dicha cuenta, autorizados a librar cheques, avales y toda la documentación que forme parte del respectivo legajo.
- Informe socio ambiental de los directivos de las sociedades sospechadas de emitir facturación apócrifa.

- Pericial:

- sobre los resúmenes de las cuentas relacionadas con quienes controlan las sociedades sospechadas de emitir facturación apócrifa, para determinar si se verifica el depósito del importe de los cheques librados por los contribuyentes usuarios de las facturas falsas (destinados a simular el pago de los servicios u operaciones irreales documentados en aquellos comprobantes), y el posterior retiro de un importe similar por parte de los autorizados al efecto.

f) Análisis de la información colectada

Se sugiere dar especial atención en el análisis de los legajos respectivos de la Inspección General de Justicia o el registro de personas jurídicas pertinente, al profesional que aparece otorgando el trámite de precalificación (abogado, escribano, contador), ya que puede repetirse en otras empresas apócrifas creadas por el mismo grupo. También merecen atención quienes aparecen como apoderados a los fines de la ejecución de los trámites pertinentes ante aquéllos organismos, ya que estos si bien pueden ser simples dependientes

⁸¹ Previa constatación de domicilios.

PROTOCOLIZACION
 FECHA: 11/11/09
 Dra. DANIELA IVANA GALLO
 AREA FECHETARIA
 PROCURACION GENERAL DE LA NACION



Procuración General de la Nación

de los estudios contables, jurídicos o escribanías que constituyen las sociedades, pueden corresponder también a “gestores” que dirijan la constitución contratando para el caso a los distintos intervinientes, inclusive los profesionales a los que se hizo anterior referencia.

Respecto de los legajos de apertura de cuenta corriente confeccionados a nombre de las firmas presuntamente apócrifas, para hacer efectivo en la cuenta respectiva el depósito de los cheques con los cuales las firmas usuarias de facturas falsas pagarían los importes correspondientes a las mismas, debe tenerse en cuenta, a los profesionales que aparecen certificando balances de tales firmas y a las empresas que actúan como referencias comerciales. Respecto de estas últimas, debe solicitarse informe a la AFIP en punto a la existencia de fiscalizaciones o denuncias efectuadas con relación a ellas, fundándose lo expuesto en que se ha detectado que empresas de primera línea aparecen como referencias comerciales de firmas apócrifas, precisamente porque aquellas empresas eran usuarias de facturas supuestamente emitidas por la firma inexistente.

En cuanto a la información que se colecta a través de los regímenes señalados por los puntos 1) y 2) del presente apartado, cabe expresar que aquella permite corroborar, a partir del cruce de datos con los libros contables de los contribuyentes, la correspondencia entre las ventas o ganancias declaradas, o bien conocer que contribuyentes contrataron con personas físicas o jurídicas sospechadas de emitir facturación apócrifa.

El seguimiento del “recorrido” de los cheques por los cuales se pretendió dar veracidad a las operaciones cuestionadas, podría determinar la inexistencia de la operación (cuando miembros de la empresa “usuaria” que emitió el cheque aparecen cobrándolo) u obtener indicios tendientes a determinar a las personas ocultas que controlan la empresa proveedora de facturas apócrifas (cuando aparecen cobrando el cheque sin ser miembros formales de ella).

IV. LA POSIBLE CONFIGURACIÓN DE OTROS DELITOS A TRAVÉS DEL USO DE FACTURAS APÓCRIFAS

El cómputo de facturas apócrifas puede dar lugar a la comisión de hechos delictivos distintos de la evasión tributaria, así en el caso de contribuyentes exentas de impuestos nacionales, o sujetos no alcanzados con aquellos impuestos⁸².

En el caso de contribuyentes exentos sucede que, pese a verificarse el hecho imponible, se produce un corte entre la hipótesis y el mandato legal, es decir, la desconexión entre la causa que da origen al nacimiento de la obligación de pago y la consecuencia se produce en virtud de la existencia de una ley en sentido formal y material que así lo dispone. Al respecto, se ha sostenido que: *“Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto por la norma. Veamos así que la consecuencia de la exención o beneficio es impedir (total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal”...* *“En la exención tributaria la desconexión entre hipótesis y mandato es total. No interesa si la hipótesis se produjo real o aparentemente. Lo cierto, en cualquiera de ambos supuestos, es que de esa configuración no surge deuda tributaria de sujeto pasivo alguno”*⁸³.

Las exenciones tributarias pueden ser objetivas o subjetivas, siendo las primeras aquéllas en donde *“la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario”*. Las segundas, son aquéllas en las cuales *“la circunstancia enervante está directamente relacionada con los bienes que*

⁸² Puede ocurrir que las contribuyentes no realicen actividades por las cuales deban tributar impuestos.
⁸³ Cf. Héctor Belisario VILLEGAS, *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, p. 366.

constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la 'persona' del destinatario legal tributario"⁸⁴.

Por otra parte, en una situación en donde no existe, no se produce o no llega a integrarse el hecho imponible, se entiende que un sujeto no está alcanzado con el impuesto; jurídicamente se configura una situación denominada como de "no incidencia"⁸⁵.

Pues bien, de la redacción del artículo 1 de la ley 24.769 se desprende que el sujeto activo del delito debe revestir la condición de obligado, es decir, debe tratarse del sujeto pasivo de la obligación tributaria indicado por la ley como el responsable del ingreso del gravamen a las arcas del estado, ya sea por deuda propia (contribuyente) o por deuda ajena (responsable solidario o sustituto). Entonces, no puede ser sujeto activo del delito de evasión impositiva en relación a un determinado impuesto quien no reviste la condición de obligado respecto de ese mismo gravamen; nadie puede evadirse al cumplimiento de una obligación que no tiene.

Así las cosas, la eventual contabilización en el balance de la entidad de una factura supone –por el sistema de partida doble– una cuenta en el balance que registre el pago por aquella venta o prestación de servicio (salida de dinero). Ahora bien, si la factura es falsa, no habría circunstancia que justifique la salida del monto de dinero que constituya el supuesto pago.

Aquellas conductas que, en principio, cabe atribuirles a quienes se encuentran a cargo del manejo de las entidades en cuestión, podrían constituir el delito de administración fraudulenta (art. 173 inciso 7º, del C.P.).

Por otro lado, en aquellos casos que las maniobras hubieran sido efectuadas en perjuicio de entidades pertenecientes al gobierno nacional o a gobiernos locales (provinciales, municipales o de la Ciudad de Buenos Aires), constituirían la agravante prevista por el delito del artículo 174 inciso 5º del Código Penal. En este sentido se ha expresado que "*Resulta aplicable la agravante del art. 174 inc. 5º del Cód. Penal al delito de administración fraudulenta previsto en el art. 173 inc. 7º del mismo Código, respecto de la conducta de funcionarios que desviaron fondos públicos en su provecho y en el de terceros, toda vez que se trata de un fraude en perjuicio de la administración pública...*"⁸⁶.

V. DISEÑO DE LA ESTRATEGIA DE PERSECUCIÓN DE ESTOS DELITOS

La persecución de estos delitos, en el caso que se detecte uno o varios grupos dedicados a la confección de facturación apócrifa, suele ser complejo. En efecto, cada una de esas agrupaciones suelen manejar un variado número de empresas (en muchos casos algunas son dejadas de lado y otras nuevas comienzan a utilizarse) y cada una de ellas emite facturas para una variedad de empresas en todo el país, y muchas de estas últimas utilizan facturas de diferentes empresas apócrifas, pertenecientes a la misma o a diferentes agrupaciones. A ello cabe sumarle el caso de agrupaciones –intermediarios– que comercializan facturas apócrifas de otros grupos.

Estas circunstancias determinan la necesidad de obtener y luego analizar un cúmulo elevado de información, la posibilidad de conexidad con causas en otras jurisdicciones del país, la necesidad de evaluar la relación y la participación de varias personas en los hechos (de los miembros de la organización como integrantes de una asociación ilícita y como partícipes de la evasión, y de los integrantes de la empresa usuaria como autores o partícipes –según el caso– de la evasión).

⁸⁴ Cf. Héctor Belisario VILLEGAS, "*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*", pp. 366/367.

⁸⁵ Cf. Amílcar DE ARAUJO FALCAO, "*El hecho generador de la obligación tributaria*", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964, pp. 89/90.

⁸⁶ CNCP, Sala I, "*Guzmán, Máximo s/recurso de casación*", publicado en la ley on line.



PROTOCOLIZACION
FECHA: 11/11/09
Dra. DANIELA JUANA GALLU
SECRETARIA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Procuración General de la Nación

En estos casos, con el objeto de que el desarrollo del expediente, dada su magnitud y complejidad, no frustre la elevación a juicio y eventual condena de los responsables, se sugiere la elevación a juicio por etapas (Cf. Res. MP 110/06). Inicialmente, con respecto a las personas imputadas de integrar la asociación ilícita conjuntamente con algunos de los hechos de evasión de los que aquéllos tomaren parte, y con respecto a los autores de la evasión (los miembros de la empresa "usuaria" de las facturas). Paso siguiente, se sugiere elevar el resto de los casos de evasión en la medida en que se encuentren en situación de ser elevados.

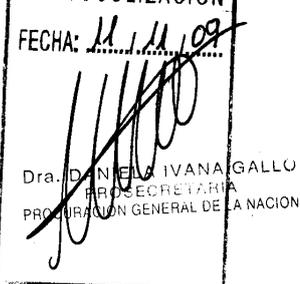
En el caso de ser objeto de investigación varias agrupaciones debería iniciarse el proceso de elevación parcial a juicio en un orden vinculado con el grado de avance de la situación de los integrantes de cada grupo frente al proceso penal.

Cabe aclarar que la elevación parcial supone el trabajo coordinado de los representantes del Ministerio Público Fiscal en las distintas instancias (Cf. Res. MP 80/05, MP 110/06 y PGN 13/08).

VI. REFERENCIAS FINALES

Las indicaciones efectuadas por el presente documento pretenden ser una guía perfectible que asista a los Sres. Fiscales Nacionales en lo Penal Económico, en lo Penal Tributario y Federales del interior del país, en las investigaciones por delitos tributarios cometidos mediante la utilización de facturas apócrifas, pero no agota el listado de medidas a realizar ni supone la necesidad de efectuar todas las que aquí se proponen, cuestión que dependerá de las circunstancias de cada una de las investigaciones y que, obviamente, quedará a criterio de cada uno de los Sres. Fiscales intervinientes en aquellos procesos.

Buenos Aires, de octubre de 2009.-



Procuración General de la Nación

ANEXO NORMATIVO

Ley 24.769: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>

Ley 11.683: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

Ley 23.349: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>

Ley 20.628: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>

Ley 25.345:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/65015/texact.htm>

Ley 25.795:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/90251/norma.htm>

Ley 24.977:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/50000-54999/51609/texact.htm>

Resolución General 992/2001: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66735/texact.htm>

Resolución General 975/2001:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66219/norma.htm>

Resolución General 715/1999:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60886/norma.htm>

Resolución General 893/2000:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/64294/norma.htm>

Resolución General 1415/2003:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/80000-84999/81316/texact.htm>

Resolución General 100/1998:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/45000-49999/49765/texact.htm>

Resolución General 781/2000:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/62290/texact.htm>

Resolución General 2233/2007:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/125000-129999/126857/texact.htm>

Resolución General 17/1997:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/45000-49999/45712/texact.htm>

Resolución General 18/1997:
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/45000-49999/45919/texact.htm>