

LA EVASIÓN FISCAL EN LA LEY PENAL

TRIBUTARIA N° 27.430

DARDO E. SPESSOT

Abogado

LA NUEVA LEY PENAL TRIBUTARIA. INTRODUCCIÓN:

A modo de introducción diré que la Ley Penal Tributaria N° 24.769 fue derogada el 29/12/2017 por la **Ley de Reforma Tributaria N° 27.430** que modificó, entre otros temas, algunas cuestiones en relación a los delitos penales y el articulado, cambiando el orden que éste tenía.

En efecto, en relación a los delitos, los artículos 1 y 2 de Evasión Simple y Agravada se mantienen en el mismo orden, pero se actualiza el monto punible para ambas figuras y se establece el criterio en relación a la evasión de tributos provinciales en el último párrafo del art. 1.

Otra novedad introducida por la nueva Ley está en el art. 2 inc. D, relativo a la Evasión Agravada por el uso de facturas apócrifas, en el cual se dispone un monto como condición objetiva de punibilidad.

En el siguiente cuadro se podrá apreciar concretamente el orden de los delitos en la anterior Ley Penal Tributaria y como están tipificadas actualmente en la Ley de Reforma Tributaria, que escribiré en rojo.

DELITOS	LEY N° 24.769 (Derogada)	LEY N°27.430 (Reformas)
Art. 1°	Evasión Tributaria Simple	Evasión Tributaria Simple
Art. 2°	Evasión Tributaria Agravada	Evasión Tributaria Agravada
Art. 3°	Aprovechamiento Indebido de Subsidios	Aprovechamiento Indebido de Beneficios Fiscales
Art. 4°	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales	Apropiación Indebida de Tributos
Art. 5°	Sanciones Accesorias	Evasión Previsional Simple

Art. 6°	Apropiación Indevida de Tributos	Evasión Previsional Agravada
Art. 7°	Evasión Previsional Simple	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social
Art. 8°	Evasión Previsional Agravada	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales
Art. 9°	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social	Insolvencia Fiscal Fraudulenta
Art. 10°	Insolvencia Fiscal Fraudulenta	Simulación Dolosa de Cancelación de Obligaciones
Art. 11°	Simulación Dolosa de Pago	Alteración Dolosa de Registros
Art. 12°	Alteración Dolosa de Registros	Disposiciones Generales
Art. 15 ° - Inc. C	Asociación Ilícita Fiscal	Asociación Ilícita Fiscal

En concreto, la sistemática de la ley se mantiene, las condiciones objetivas de punibilidad se actualizaron y el legislador considera actualmente relevante la persecución penal solo en el caso que se supere el monto punible.

Algunas figuras se modificaron pero el bien jurídico protegido se mantiene, es decir, la hacienda pública en su faz dinámica, protegiéndose tanto el ingreso como el gasto.

ESQUEMA DE LA DE REFORMA TRIBUTARIA N° 27.430

El Título I - DELITOS TRIBUTARIOS: Abarca desde el art. 1 al art. 4.

El Título II - DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL: Abarca desde el art. 5 al art. 7.

El Título III - DELITOS FISCALES COMUNES: Abarca desde el art. 8 al art. 11.

El Título IV - DISPOSICIONES GENERALES: Contiene el delito de Asociación Ilícita Fiscal, en el art. 15 – Inc. C, que no se modificó en ningún aspecto.

Entrando en el tema del presente Artículo analizaré a continuación los siguientes delitos.

EVASIÓN O DEFRAUDACIÓN FISCAL SIMPLE:

ARTÍCULO 1° DE LA LEY N° 27.430: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”*

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.

ANÁLISIS: El último párrafo del artículo fue introducido por ésta Ley y es una novedad.

En efecto, se refiere a los impuestos provinciales como los Ingresos Brutos o el Impuesto a los Sellos.

El párrafo no ofrece dudas, la evasión debe darse en cada jurisdicción y por el monto mencionado en concepto de capital, es decir \$1.500.000 por el impuesto a los Ingresos Brutos. No están incluidos las multas e intereses.

BIEN JURÍDICO PROTEGIDO: Es la hacienda pública en su faz dinámica. Se pretende proteger la integridad de los ingresos tributarios en el orden Nacional, Provincial y de la C.A.B.A.

Como afirma el Dr. Damarco¹, *“...No cabe duda que cuando las leyes penales tienden a la protección de la Hacienda Pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el estado perciba los recursos que le legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. En definitiva, se tiende a proteger la percepción de los recursos y la realización de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el “patrimonio” del estado, pues ya está protegido por el código penal, o bien que el código penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático,*

¹ DAMARCO, Jorge H. - “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario (Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal)”. Pág. 6 y ss.

como conjunto de bienes y que la “*hacienda pública*”, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el *fluir de los bienes que ingresan y egresan del estado para atender sus funciones y sus fines*”.

En el mismo sentido, la jurisprudencia dijo “...es la hacienda pública nacional en un sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”².

La palabra “*evasión fiscal o previsional*” en todos los casos implica que se omite pagar lo que se debe por ley.

Evasión es no pagar lo que se debe, pero mediante la utilización de algún ardid o engaño.

El artículo 1° que estamos analizando describe una figura de resultado o de perjuicio patrimonial cuyos elementos tipificantes son:

ACCIÓN TÍPICA: Evasión total o parcial de tributos nacionales, provinciales y de la C.A.B.A.

El objetivo buscado en este tipo de maniobras, es una ventaja, disminución o eliminación total o parcial de la obligación tributaria que le corresponde al contribuyente.

CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD:

Que el monto evadido exceda de \$ 1.500.000³ por cada tributo y por cada ejercicio o período fiscal. El monto solo se refiere al capital. Las multas e intereses no están comprendidos.

El tipo legal elimina una vieja discusión sobre si el monto era un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad, que tiene efectos en materia de error.

Con la nueva redacción queda claro que el monto es una condición objetiva de punibilidad: el segundo párrafo dice “*...la condición objetiva de punibilidad*”, con lo cual no puede existir más dudas al respecto.

² Fallo: “Amoreno, H” Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, del 17/11/95.

³ Monto actualizado por la Ley 27.430. En vigencia de la Ley N° 24.769 el monto era de \$400.000.-

ELEMENTO OBJETIVO: El perjuicio fiscal.

SUJETOS ACTIVOS: Son los contribuyentes y los responsables de obligaciones tributarias (Art. 5 y 6 de la Ley N° 11.683).

MEDIOS COMISIVOS: La descripción típica dice cualquier ardid o engaño.

Soler⁴, explica que el ardid es “el astuto despliegue de medios engañosos”, en el que se requiere “el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de cierto sujeto, una situación falsa como verdadera y determinante”.

Por su parte, Nuñez⁵ define el ardid como el despliegue de artificios o maniobras simuladoras de una realidad, mientras que engaño consistir en la simple aserción por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso.

Se podría resumir diciendo que constituye ardid cualquier artificio o medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento, mientras que engaño es la falta de verdad en lo que se dice o se hace, o en otros términos, que el sujeto pasivo padezca el error que es su consecuencia.

Puede decirse entonces que el concepto de engaño cubre la forma activa (ardid o despliegue externo de medios dirigidos a disimular la real capacidad contributiva) sin que sea dable considerar incurso en un comportamiento delictivo el contribuyente que incumpla ciertos deberes fiscales, tales como resultan ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas. En todo caso resulta imprescindible que el ardid o engaño utilizado sea o resulte apto para producir el error al Fisco Nacional o Provincial.

Al respecto opina Villegas⁶ que las maniobras descriptas no tienen por objeto hacer incurrir al fisco en error y de tal manera, apoderarse de su patrimonio. Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de maniobras ardidosas o engañosas, es que el fisco no

⁴ HADDAD, Jorge E. - Ley Penal Tributaria comentada- págs. 17 y ss., 5a edición; Buenos Aires, LexisNexis, edición 2005.

⁵ NUÑEZ, Ricardo - Tratado de Derecho Penal, t. VI, pág. 318, Lerner, Buenos Aires, 1971.

⁶ VILLEGAS, Héctor B. – “Curso de Finanzas derecho tributario y financiero”. Pág. 405, Depalma, 7 ed. Buenos Aires, 2001.

advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. Para ello, dice, es requisito esencial que sea idóneo, es decir, debe tener la aptitud suficiente para burlar al Fisco.

Así, debe incorporar un artificio o engaño, una puesta en escena o “mise en scene” capaz de inducir a error a la administración impidiéndole el conocimiento exacto de la deuda tributaria.

Señala Haddad⁷ que el punto en cuestión es la relación que se da entre Fisco y Contribuyente, en el cual se usan elementos y procedimientos reglados (formularios o programas informáticos), proporcionados por el Fisco Nacional.

Si bien el medio genérico es el ardid o engaño, se establecen dos medios más, las declaraciones engañosas y las ocultaciones maliciosas.

En estos casos, se trata de información o documentación que es exigida por el Fisco o que el Contribuyente debe obligatoriamente brindar, y a la cual se la ha dado la apariencia de verdadera, siendo falsa.

El concepto de ardid o engaño se refiere al despliegue intencional de información o documentación falsa, que se pretende hacer aparecer como verdadera a los fines de aliviar total o parcialmente, la carga tributaria o previsional, respectivamente, que por ley corresponde pagar a un Contribuyente.

Respecto de la “*MISE EN SCENE*” o hechos externos, mediante los cuales lo falso se representa como verdadero, resulta un requisito ineludible; por lo tanto, quien cumple con lo que corresponde y no paga en término, a lo sumo será deudor moroso y no evasor, pues falta el ardid o engaño.

La puesta en escena no necesariamente debe encontrarse en las DDJJ o en la información brindada al Fisco, puede generarse en una factura apócrifa o de alguna empresa inexistente. En este caso el engaño se focaliza en la documentación de terceros, sin la cual no podría haberse reducido su carga tributaria en el IVA o en GANANCIAS.

⁷ HADDAD, Jorge E. – ob. Cit.

En la Jurisprudencia encontramos el Fallo "Fracchia"⁸, donde se dijo que: "...la Acción o la Omisión desplegada debe contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno.

A fin de establecer su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las Posibilidades que tiene el Fisco de detectar la irregularidad, considerando la existencia del Sistema autodeclarativo de tributos. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador".

SUPUESTOS ESPECIALES: Solo me referiré brevemente a dos supuestos.

EL SUPUESTO DE OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA:

Si bien la figura del Art. 1° prevé la variante omisiva, entiendo que la simple omisión de presentar una declaración jurada determinativa no puede configurar "per se" el ardid o engaño típico requerido.

Analizando la norma, es claro que surge la incriminación de un actuar y no de un *no* actuar, y además el elemento ardidoso requiere el conocimiento por parte del obligado de la existencia de una obligación tributaria y la voluntad de evadir su pago mediante la no presentación de la declaración jurada.

De todas formas resulta muy dudosa la idoneidad del ardid para engañar al fisco, habida cuenta que los vencimientos de las declaraciones juradas están previamente establecidas por el organismo y es difícil creer que la falta de presentación de la declaración jurada debida, pueda convencer al fisco de que no existe obligación alguna. Como explica Haddad, el supuesto de omisión solo puede ser típico cuando vaya acompañado de un ardid o engaño, pues, en caso contrario, la simple omisión será típica de la Ley N° 11.683.

En este sentido se ha expedido la Cámara Federal de Córdoba, Sala B, cuando dijo: "*Si se omiten datos relevantes con una finalidad evasora no habrá duda que estaremos en presencia de un delito, no así si lo acontecido es la no presentación de dicha declaración,*

⁸ Fallo: "Fracchia", Reg. N° 9/09 de la Sala A del Cámara Nacional En lo Penal Tributario N°3.

puesto que ello puede deberse a diversas circunstancias que como en el caso de autos, imposibilitaron su presentación en término”.

En el mismo sentido, Chiara Díaz⁹ sostiene que *“La falta de presentación de declaración jurada en tiempo oportuno no es comprendida dentro de la figura de la evasión, por no existir ardid o engaño requerido por la figura. Ello, sin perjuicio de que eventualmente pueda configurar una infracción de naturaleza administrativa”.*

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico¹⁰ ha resuelto que *“... corresponde sobreseer en orden al delito de evasión tributaria a quien habría omitido presentar declaraciones juradas desde que, dicho proceder no implica el despliegue de ardid o engaño requerido para la configuración del mencionado delito máxime cuando, el Fisco pudo determinar los tributos adeudados con los elementos documentales proporcionados por el contribuyente y las declaraciones omitidas fueron presentadas extemporáneamente”.* En su voto, el Dr. Bonzón manifiesta: *“si el contribuyente no obstaculizó la determinación de sus obligaciones tributarias y los montos sujetos de impuestos se liquidaron a partir de los libros y documentos aportados por él, debe concluirse que, más allá de la omisión de presentar la declaración jurada no se advierte un despliegue adicional ardidoso exigido a efectos de la configuración del delito de evasión tributaria”.*

Al respecto explica Sequeira¹¹ que *“La omisión de presentación de declaración jurada, por si sola, no tiene idoneidad para evadir tributos. El comportamiento que la ley describe como “declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño”, no puede entenderse incurrido por el mero incumplimiento al deber de presentar una declaración jurada que el Organismo de recaudación puede igualmente exigir. Tampoco la omisión de presentar declaraciones juradas “informativas” permite tener por acreditado el delito de evasión tributaria”.*

Finalmente, otros autores afirman que si el sistema de determinación de los impuestos que corresponde pagar estuviera “cerrado” por una norma que dijera que la omisión de la

⁹ CHIARA DIAZ, Carlos Alberto - FOLCO, Carlos María. Estado de derecho y sistema penal. Ley penal Tributaria y Previsional N° 24.769 y N° 26.735. Ed. La ley. 2012.

¹⁰ Fallo: “Frigosol S.R.L.”, Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, 30/04/2008.

¹¹ SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Ed. La Ley. 2012

presentación de la declaración jurada será interpretada en el sentido de que ese contribuyente no debe pagar nada por el ejercicio correspondiente a la declaración omitida, entonces sí, en ese caso, pero sólo en ese caso, la omisión de presentar una declaración jurada, que daría un saldo positivo para pagar, podría tener el significado de un engaño u otras maniobras ardidosas; entonces sí, puede ser que estemos frente a un delito de la Ley N° 27.430, pero la sola omisión de presentar la declaración jurada no constituye ardid idóneo.

EL SUPUESTO DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA EN CERO:

Coincido con Juárez Burgos¹², cuando sostiene que existen ocasiones y por diversas razones, en que el contribuyente no llega a presentar la declaración jurada en tiempo y forma, como por ejemplo, por atrasos en la contabilidad. Y, muchas veces intimado, para evitar una sanción formal de falta de presentación de una declaración jurada, presenta una declaración jurada en “cero” o “sin movimiento”.

En este supuesto, la presentación de la declaración jurada “sin movimiento” no constituye, por sí sola, un ardid con entidad suficiente para eludir el control del organismo recaudador. La evasión debe ser siempre consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa concebida de manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador. En esas condiciones, la mera declaración incorrecta no se encuentra acompañada de aquel despliegue adicional ardidoso mencionado; toda vez que el organismo de recaudación toma conocimiento de la misma a raíz de lo declarado por el propio contribuyente, esto es, la declaración jurada con saldo cero o sin movimientos. Resulta obvio que la suma reclamada difícilmente haya podido mantenerse oculta a través de una declaración “sin movimiento alguno”. Es decir, que la idoneidad de la presentación en cero o sin movimiento no alcanza para configurar una ocultación que permita eludir o dificultar el control por parte del Fisco.

Resulta claro que la falsedad de una Declaración Jurada de IVA presentada “en cero” por ejemplo, sería fácilmente detectada por el fisco con sólo verificar los libros de Ventas

¹² JUAREZ BURGOS, Alejandro J. (2018) - “La idoneidad del ardid y el engaño en el delito de evasión simple: supuestos especiales”. Revista Pensamiento Penal. Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/46433-idoneidad-del-ardid-y-engano-delito-evasion-simple-supuestos-especiales> .

y de Compras del contribuyente, por lo cual, en principio, el ardid carecería de la idoneidad que requiere la figura delictiva.

Más claro sería el caso de una Declaración Jurada de Ganancias presentada “en cero” cuando el contribuyente haya presentado las Declaraciones Juradas mensuales de IVA por el mismo ejercicio con movimientos. En este caso el fisco podría detectar el ardid más fácilmente aún, pues no necesita verificar los registros del obligado, sino que con solo consultar su propia base de datos le alcanza para detectar la inconsistencia y desbaratar la maniobra. Por lo que aquí tampoco, entiendo, habría ardid idóneo para cometer el tipo del Art. 1° de la Ley N° 27.430.

En este caso, habría que analizar si no es un supuesto de declaración en cero a efectos de evitar sanciones formales previstas en la Ley N° 11.683, más aún si la misma ha sido intimada y no se puede elaborar la declaración jurada en tiempo y forma por atrasos en la contabilidad. En este caso además de no haber ardid idóneo no estaría presente el elemento subjetivo del tipo, es decir, el dolo.

CARÁCTER DEL ILÍCITO: Es un delito de resultado, que consiste en el perjuicio fiscal por el incumplimiento de un deber sustantivo.

PENA: Prisión de dos a seis años. En este supuesto es procedente solicitar la excarcelación o la eximición de prisión, según el caso concreto.

CONCURSO DE DELITOS: El delito antes tipificado concurre con los ilícitos formales descritos en los Arts. 39 y 44 de la Ley N° 11.683, y con la infracción sustantiva de evasión impositiva del Art. 46 de la misma ley antes mencionada.

En consecuencia, la pena de prisión del Art. 1 de la Ley N° 27.430 es acumulable con las multas de los Arts. 39 y 46 de la Ley N° 11.683 y con la sanción de clausura del establecimiento del Art. 40 de esta última norma legal.

ELEMENTO SUBJETIVO: El dolo en la acción típica, exige una intensión específica, que va más allá del mero “no pago” de tributos. Se requiere un dolo específico, que es la intensión de defraudar. El sujeto debe tener conciencia de que se está utilizando un ardid o engaño con el cual se va a perjudicar al fisco por el hecho de no pagar lo que por ley corresponde.

Es una figura de daño concreto. Por lo tanto, no solo debe haber un daño concreto al fisco, sino que además, debe superar el monto de \$1.500.000 establecido como *condición objetiva de punibilidad*.

CONSUMACIÓN: El delito se consuma al efectuar las presentaciones, realizar las ocultaciones o instrumentar o perfeccionar el ardid o engaño por una cifra superior a la señalada.

DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN AGRAVADA:

ARTÍCULO 2° DE LA LEY N° 27.430: *“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:*

a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000).

b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);

c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);

d) 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).”.

ANÁLISIS:

El Art. 2° de la Ley N° 27.430 mantiene la misma estructura que en la ley anterior. La novedad está en la actualización de los montos punibles y específicamente el último supuesto, sobre facturas apócrifas, ahora exige un monto como condición objetiva de punibilidad.

Los supuestos tipificados siempre tienen como base una evasión simple.

Agravante calificante en función exclusivamente a:

- a) Monto evadido superior a \$ 15.000.000. Con la ley anterior se exigían \$ 4.000.000;
- b) La intervención de persona(s) interpuesta(s) y que el monto evadido supere los \$2.000.000;
- c) Por utilizar fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$ 2.000.000.
- d) 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 \$1.500.000.

BIEN JURIDICO PROTEGIDO: La hacienda pública en su faz dinámica. Se protege el ingreso de tributos nacionales (IVA y GANANCIAS), tributos provinciales (INGRESOS BRUTOS) y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

ACCIÓN TÍPICA: Las enunciadas en el Art. 1° y *probadas*. Para que se aplique la agravante se requiere que se configure cualquiera de los supuestos enunciados en el tipo legal, pues la norma dice expresamente cuando “*se verificare cualquiera de los siguientes supuestos*”. De aquí surge que si se configura cualquiera de estos supuestos, corresponde la sanción más severa.

MEDIOS UTILIZADOS. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD:

1) *POR EL MONTO EXCLUSIVAMENTE:*

Este supuesto se configura cuando el monto supera la suma de \$15.000.000,- por impuesto y por ejercicio anual, sin intereses, ni multas, solo capital.

Anteriormente el monto era de \$ 4.000.000.

2) UTILIZACIÓN DE PERSONA O PERSONAS INTERPUESTAS Y MONTO MAYOR DE \$2.000.000.-:

El inc. B establece dos parámetros o elementos que deben actuar en conjunto: la evasión debe haber sido cometida con la intervención de persona o personas interpuestas (testaferros u hombre de paja), y que el monto de la operación sea de \$ 2.000.000.

La figura del testaferro es utilizada, por ejemplo, cuando una persona por cualquier motivo o razón no quiere aparecer como titular de la operación.

El ejemplo clásico es cuando se pretende comprar parte o todo un paquete de acciones del cual ya se posee la mitad, motivo por el cual los titulares de dichas acciones se resistirían a venderle a ese socio o lo harían por un precio mayor.

Otro supuesto es cuando un cónyuge adquiere bienes por medio de testaferros para ocultárselo al otro cónyuge con quien tramita el divorcio.

La norma en la redacción anterior generó dudas al referirse a “Persona o Personas” sin especificar si eran físicas o jurídicas.

En materia tributaria y en este tipo de cuestiones es habitual que los “holdings” sean este tipo de personas interpuestas. Por lo tanto se admite que pueda ser una u otra.

Actualmente la redacción es más clara cuando dice “*Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado...*”, con lo cual expresamente se dispone quienes pueden ser testaferros.

En este supuesto debe tenerse acreditada la intervención del testaferro y el monto evadido superior a los \$ 2.000.000 (por impuesto y por ejercicio anual), para que se configure esta agravante.

La condición objetiva de punibilidad de la ley anterior exigía un monto de \$800.000.-

3) FRAUDE EN BENEFICIOS O CREDITOS FISCALES Y MONTO MAYOR A \$ 2.000.000.-

Para que se configure esta agravante se debe realizar el fraude y el monto debe ser superior a \$ 2.000.000.- En la Ley N° 24.769 se dispuso la condición objetiva de punibilidad por \$ 800.000.-

Un ejemplo que suele darse es: “una sociedad obtuvo un beneficio fiscal, exención de impuesto a las ganancias, porque su objetivo era la creación de una biblioteca pública, y nunca se dispuso de un libro para algún vecino.

Otro ejemplo, una empresa obtiene un diferimiento de impuestos con respecto a 1000 hectáreas para la producción de aceitunas y aceite de oliva, y ni siquiera se ha desmalezado el 10% de esa superficie.

Los beneficios fiscales son necesarios, pero su utilización debe ser cuidadosamente controlada, pues el perjuicio a la sociedad es enorme.

De lo expuesto se infiere que quien haya cometido mediante ardid o engaño un fraude contra el Fisco Nacional utilizando beneficios fiscales, pero por sumas inferiores al monto punible, no se va a configurar la agravante.

4) UTILIZACIÓN TOTAL O PARCIAL DE FACTURAS O CUALQUIER OTRO DOCUMENTO EQUIVALENTE, IDEOLÓGICA O MATERIALMENTE FALSOS Y SIEMPRE QUE EL PERJUICIO GENERADO POR TAL CONCEPTO SUPERARE LA SUMA DE UN MILLÓN QUINIENTOS MIL DE PESOS (\$ 1.500.000).

FACTURA APÓCRIFA: es el reconocimiento de un servicio o una adquisición de bienes ficta, su inclusión dentro de los registros contables, la instrumentación de un circuito de pago, la realización de las retenciones impositivas correspondientes, es decir, una verdadera “puesta en escena” con la intención de ocultar la maniobra evasiva.

DOCUMENTOS MATERIALMENTE FALSOS:

La falsedad material se refiere esencialmente a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o, si se quiere, de quien aparece como tal.

a) aquel contribuyente que emite una factura consignando un importe determinado a un tercero, y en el duplicado de la factura altera el importe correspondiente a la base imponible a los efectos de determinar un impuesto en defecto;

b) El obligado que utiliza talonarios mellizos emitiendo comprobantes a los adquirentes que no se corresponden en su cuantía con los que registra en su contabilidad y conforman la base de los tributos.

FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE (ARTÍCULO 8° RG 1415).

DOCUMENTOS IDEOLÓGICAMENTE FALSOS:

Recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se modifiquen ni imiten para nada los signos de autenticidad. En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que contiene declaraciones falsas sobre los hechos a cuya prueba está destinado: en él se hacen aparecer como verdaderos -o reales- hechos que no han ocurrido; o se hacen aparecer hechos que han ocurrido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de otro modo, muy diferente a lo real.

Algunos autores sostienen que la falsedad ideológica prevista por el artículo 293 del Código Penal, solo puede recaer sobre documentos públicos. Supuesto de marras.

En la Ley N° 24.769 esta agravante no contenía un monto específico como condición objetiva de punibilidad, a diferencia de las demás agravantes del artículo en análisis. Sin embargo la doctrina interpretó que se reprimía el uso de facturas apócrifas por el monto \$ 400.000 establecido en el tipo básico.

Actualmente esa duda desapareció al establecer la figura el monto del perjuicio, es decir, el uso de facturas apócrifas por un monto superior a \$ 1.500.000.

TIPO SUBJETIVO: Es una figura dolosa.

PENA: Prisión de tres años y seis meses a nueve años. Es de destacar que es un delito con una de las penas máximas junto a las figuras de Asociación Ilícita Fiscal, Aprovechamiento Indebido de Beneficios Fiscales, entre otras.

En cualquiera de estos casos no procede el instituto de la excarcelación o eximición de prisión, por superar el monto de la pena permitido que es de 8 años en el máximo.

Finalmente en el supuesto de utilización indebida de beneficios promocionales o cualquier franquicia, tiene una pena accesoria que es la pérdida de la posibilidad de

obtener o utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años, conforme a lo dispuesto el art. 14 de la nueva Ley N° 27.430.