

Facturas apócrifas: impacto en sede tributaria y penal.

Robertino D. Lopetegui¹

I. Presentación del tema.

Las estadísticas demuestran que uno de los **principales medios comisivos en el delito de evasión fiscal** en Argentina es la utilización de facturas apócrifas². Este fenómeno ha despertado controversiales debates entre los especialistas, y al día de la fecha, existen muchas cuestiones que no se encuentran zanjadas aún con la reciente reforma vía ley 27.430 de los universos tributario y penal tributario.

Los antecedentes en el país se remontan hacia fines de la década de '80, una época signada por la emisión de facturas en soporte papel. Actualmente, con la **generalización de la factura electrónica** para la totalidad de los contribuyentes, nos encontramos con investigaciones en las cuales se analizan la localización de los números de IP de los dispositivos empleados para perpetrar el delito, los intervalos de facturación, la yuxtaposición en la facturación de múltiples contribuyentes en un mismo IP, entre otros.

El propósito de este trabajo es brindar un panorama respecto del impacto en sede tributaria y penal del fenómeno de las facturas apócrifas y las dificultades que se presentan al momento de abordar esta temática.

Sin lugar a dudas la estrella principal es la **casuística** ya que se pueden dar en la práctica múltiples hipótesis: duplicación de factura papel o digital, generación y comercialización de facturas de contribuyentes ficticios o de contribuyentes reales pero que no han vendido los bienes o prestado el servicio que se pretende computar como crédito/gasto, entre otras.

Cabe recordar que en Argentina, el régimen penal tributario vigente, prevé un procedimiento de **vías paralelas**: el proceso tributario -el ámbito en el

¹ Abogado (UBA). Contador Público (UADE). Posgrados en Derecho Penal Tributario (UBA) y Lavado de Activos (UBA). www.estudiolopetegui.com.ar

² <https://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-sale-a-la-caza-de-facturas-apocrifas-20180819-0039.html> (24/11/2018)

cual se discute el hecho imponible-, no se ve suspendido o impedido por la investigación en sede penal³.

II. Impacto en sede tributaria.

Desde un punto de vista tributario, el empleo de facturas apócrifas origina una **doble erosión de base imponible**: en el impuesto al valor agregado (“IVA”) por el aumento del crédito fiscal y en el impuesto a las ganancias (“Ganancias”) por el incremento de los gastos deducibles. A partir del año 2018, el beneficio económico se estima en por lo menos, un 51% de impuesto no ingresado, representado en un 21% por el crédito en el IVA y un 30% del gasto deducido en Ganancias⁴

Ante la detección de determinados proveedores “non sanctos”, el organismo fiscal a través de una orden de intervención comunicará el inicio de una inspección en la cual se le requerirá al contribuyente que aporte toda la información/documentación que hace circuito formal y económico del pago⁵ así como también a la **efectiva realización de la operación** (ya sea la prestación del servicio o la adquisición de un bien).

Vale recordar que en el ámbito del Derecho Tributario los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, se invierte la carga de la prueba, y no es el fisco quien debe demostrar la existencia de las operaciones, **sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia**⁶.

Es por este motivo que se ven en la práctica **situaciones de injusticia** como son los casos del comprador de buena fe o del usuario legítimo de

³ Artículo 20 del Régimen Penal Tributario. Al respecto: Juan Pablo Fridenberg. “Procedimiento Penal Tributario”. Editorial Ad Hoc. Página 69.

⁴ Algunos sostienen –y coincido en parte- que también existiría un beneficio financiero o costo de oportunidad que tiene que ver con el valor del dinero en el tiempo teniendo en cuenta un contexto de inflación permanente y devaluación del tipo de cambio con respecto al dólar estadounidense. Para contrarrestar estos efectos, el ordenamiento prevé intereses resarcitorios.

⁵ Registración de la operación en la contabilidad, demostración del medio de pago, existencia de retenciones o percepciones impositivas, exhibición de los libros de iva compras/ventas, la salida de los fondos en los extractos bancarios, etc.

⁶ Esto ha sido convalidado en reiteradas ocasiones por la jurisprudencia. Por ejemplo: Fallo “Marpe”. CNCAdm.Fed. Sala “IV” Fecha 02/09/2014.

esas facturas devenidas apócrifas, es decir, facturas que nacieron válidas, pero que posteriormente son consideradas ilegítimas.

El procedimiento fiscal generalmente desemboca ante el Tribunal Fiscal de la Nación (“TFN”) cuyo acceso mediante el ingreso de una tasa del 2,5% sobre el total de lo reclamado tiene efecto suspensivo sobre el pago de los ajustes pretendidos por el fisco. Recaída la sentencia en el TFN, el fisco podrá librar boleta de deuda y el expediente elevarse a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo y Tributario e incluso a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Una de las principales dificultades en estos casos es la **correcta cuantificación de dos montos**:

- (i) “tributario”: la contingencia tributaria incluye capital, intereses 3% mensual y multas⁷ (graduables entre uno y diez veces) de cada impuesto = IVA + Ganancias + Salidas No Documentadas -si aplica-;
- (ii) “penal”: el monto mínimo de capital por cada impuesto que tiene relevancia según las reglas del régimen penal tributario.

El organismo fiscal podrá requerir a los contribuyentes el ingreso de un 35% adicional por “**Salidas No Documentadas**” (“SND”) en los casos que se verifique un egreso de fondos y no se pueda identificar al beneficiario del mismo⁸.

Si bien la CSJN ha entendido a partir del año 2000 que el instituto de las SND no es una sanción sino que se trata de un tributo⁹ la naturaleza jurídica de este instituto se encuentra en permanente discusión pues existe una corriente de pensamiento jurisprudencial que sostiene lo contrario¹⁰.

Adicionalmente, si se considera a las SND como un tributo, existen otros cuestionamientos respecto al **aspecto temporal del hecho imponible** que se encuentra definido vía Resolución General AFIP 830 contrariando el principio de legalidad en materia tributaria¹¹.

⁷ Hay que estudiar cada caso en particular ya que la ley 11.683 prevé un esquema de reducción de sanciones. Artículos 45 y siguientes de la ley 11.683.

⁸ Artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

⁹ Fallo “Radio Emisora Cultural” 19/11/2000 y Red Hotelera Sudamericana

¹⁰ Fallo Riedel Julio Rubén. TFN. Sala C 01/04/2011, Fallo Servicios Horizonte SA. TFN. Sala C 02/10/2010.

¹¹ Recientemente en la causa “Quercia, José Luis” (29/09/2017) la Procuración General de la Nación se ha pronunciado a favor de la revocación de una multa por falta de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas.

Además, debemos tener en cuenta que el nuevo artículo 37 de la LIG agregó la palabra “apócrifa” a las SND intentando solucionar el problema, pero los legisladores se olvidaron de actualizar la alícuota previéndose una del 35%, es decir, **es mayor a la tasa actual del SND que la del impuesto a las ganancias** que se estipuló en un 30% a partir del año 2018, lo que refuerza la tesis que se trata de una sanción a mi modo de ver.

III. Impacto en sede penal.

El actual régimen penal tributario previsto por la ley 27.430 reprime con diferentes tipos penales las conductas relacionadas con el fenómeno de las facturas apócrifas.

Los integrantes de las **usinas** generadoras y comercializadoras de las facturas apócrifas podrán ser perseguidos penalmente por **asociación ilícita fiscal** que prevé una pena de prisión de 3 años y 6 meses a 10 años. La pena mínima se eleva a 5 años de prisión para los jefes u organizadores¹².

Por otro lado, los **usuarios** de las facturas apócrifas hasta la suma de AR\$ 1.500.000 incurrirán en evasión fiscal simple con una escala penal de 2 a 6 años de prisión. El empleo de facturas apócrifas en la evasión opera como un **agravante** del tipo penal cuando el empleo de estos documentos supera el AR\$ 1.500.000 correspondiendo una escala penal de 3 años y 6 meses hasta 9 años¹³.

Según las reglas del régimen penal tributario, la evasión se debe computar **“por cada tributo y por cada ejercicio anual”** por lo que se deberán calcular los montos mínimos según el capital de cada impuesto: IVA + Ganancias + SND -si aplica-.

Es dable señalar que tanto la asociación ilícita fiscal como la evasión agravada prevén mínimos en la escala penal no susceptible de condenación condicional.¹⁴

En el nuevo régimen penal tributario se destaca la fluyente **extinción de la acción penal por pago** que aplica como elemento de fuga del proceso para los casos de evasión simple y agravada (se excluye la posibilidad en el caso de asociación ilícita fiscal) por lo cual habrá que analizar en cada

¹² Artículo 15 inciso c) del Régimen Penal Tributario.

¹³ Artículos 1 y 2 del Régimen Penal Tributario.

¹⁴ Artículo 26 del Código Penal.

caso particular si se cumplen los requisitos para la procedencia de este instituto¹⁵.

Respecto a la **suspensión del juicio a prueba**, permanece el interrogante ya que con la reforma de la ley 27.430 tampoco se agiornó el artículo 76 bis del Código Penal que prohibía la aplicación de este beneficio a los delitos tributarios y aduaneros de la ley 24.649. No obstante existen pronunciamientos de la CJSN a favor de la aplicabilidad de este beneficio¹⁶.

Tampoco se deben descartar la concurrencia de los delitos penales tributarios con otros delitos como el **lavado de activos**¹⁷, o la falsificación de documento privado (art. 292 del CP) que se configura independientemente de los montos y cuya existencia es anterior a la misma ley penal tributaria.

I. A modo de reflexión.

No cabe la menor duda que el empleo de estos mecanismos genera un perjuicio fiscal de miles de millones de pesos flagelando a la caja o el cash flow de ingresos y egresos del Estado cuya protección se pretende bajo el manto de los bienes jurídicos colectivos propios de los delitos económicos.

A priori se vislumbran muchas dificultades al momento de abordar el fenómeno de las facturas apócrifas: por la inexistencia de definición normativa del concepto de “facturas apócrifas”, la gran disparidad de criterios jurisprudenciales, las controversias sobre la aplicabilidad (o no) del instituto de las SND, la difícil tarea de cuantificar la contingencia tributaria y el monto mínimo con relevancia penal, entre otros.

En el ámbito del derecho tributario, el organismo fiscal necesitará más que empleo de algoritmos informáticos para impugnar las compras a proveedores. La situación actual es preocupante ya que se les impone a los contribuyentes un esfuerzo adicional para pre constituir prueba o dirigir sus energías hacia un sistema que permita obtener una prueba suficiente de autenticidad de la operación.

¹⁵ Artículo 16 del Régimen Penal Tributario.

¹⁶ Fallos “Acosta” 24/04/2008, “Nanut” 07/10/2008 y “Cangiaso” 16/12/2014.

¹⁷ Personalmente me he pronunciado en contra, pero hay posiciones que entienden que la evasión puede configurar un delito precedente al lavado. Al respecto: Robertino D. Lopetegui. “Lavado de activos y delitos tributarios”. Errepar. Doctrina Penal Económica y Tributaria. Junio 2018.

En sede penal se prevén escalas penales con mínimos exorbitantes que pueden desplazar la aplicación de la condena condicional, no se encuentra zanjada la discusión sobre la suspensión del juicio a prueba así como también existen grandes interrogantes alrededor de la armonización de la nueva “bala de plata” de la extinción de la acción penal por pago con la figura de la reparación integral prevista en el artículo 56 inciso 6 del CP.

Por último, es dable destacar que en la Argentina son recurrentes los regímenes de blanqueo y moratoria que extinguen la acción penal tributaria en los casos de evasión o prevén facilidades para la regularización de deudas tributarias, aunque cabe destacar que en el último régimen de sinceramiento fiscal ley 27.260 las facturas apócrifas no fueron perdonadas penalmente.