

La prevención del fraude fiscal a través de facturas apócrifas

Autores: Humberto J. Bertazza

Pdte. AAEF

Norberto J. Marconi

RESUMEN EJECUTIVO

La experiencia internacional de las distintas administraciones tributarias, aún las más adelantadas del mundo, indican que en la actualidad, uno de los medios más utilizados para evadir impuestos es el de la utilización de facturas apócrifas.

El diseño del delito se perfecciona día a día y hoy se trata de verdaderas organizaciones delictivas que emplean todo su ingenio con el objetivo de delinquir, montándose verdaderas “empresas” cuya finalidad es emitir facturas a través de operaciones simuladas.

Más allá de la gran diversidad de formas armadas en la práctica, se intenta engañar al Fisco con operaciones que cumplen formalmente con todos los requisitos exigidos pero que, en el fondo, desnaturalizan la realidad económica.

En los modelos económicos sustentados en la expansión del consumo, el uso de tales facturas apócrifas se viene ampliando en forma notoria, por lo que se requiere del análisis de aspectos que hagan a la prevención del fraude fiscal a través de tales instrumentos.

En el trabajo, se desarrollan ideas vinculadas a la prevención del fraude fiscal, que pasan por dos escenarios distintos pero complementarios.

Uno de ellos, se refiere al rol de la Administración tributaria y lo que ella debe estructurar y desarrollar, desde el punto de vista preventivo con el objetivo de maximizar la sensación de riesgo.

El otro escenario, está referido al punto de vista normativo, en torno al cual se piensa en modificar el régimen penal tributario, derogando la figura de la asociación ilícita tributaria y creando un tipo penal autónomo, concebido como un delito de peligro concreto, referido a conductas o maniobras que se realicen destinadas a facilitar la evasión tributaria por terceros.

1. INTRODUCCIÓN

La lucha contra el fraude fiscal, se ha convertido en el derecho comparado, en un tema estratégico de los distintos países, en razón de los profundos efectos que en la sociedad produce el fraude fiscal.⁽¹⁾

Más allá de las razones éticas, el principio de justicia tributaria, la competencia desleal, la propia estabilidad de los sistemas económicos y la suficiencia de los recursos públicos, son sólo algunas de las razones que justifican la importancia del ataque al flagelo.

La lucha contra el fraude requiere de una actividad planificada, de continuidad, perseverancia y creatividad.

Como el tema se refiere al fraude fiscal, aparece como aceptable, desde el punto de vista metodológico, analizar el concepto de fraude fiscal, pues no siempre en la literatura especializada se habla del mismo concepto.

El fraude fiscal puede ser utilizado en un sentido amplio, en que se incluye a la “evasión fiscal”, al “fraude fiscal” y al mero incumplimiento fiscal, haciéndose referencia tanto a las conductas fraudulentas o de incumplimiento fiscal.

Otra distinción importante, debe precisarse respecto del “fraude fiscal” y “la elusión fiscal”, pues en éste último caso se hace referencia a conductas que, dentro del marco legal, evitan o reducen el pago de impuestos, mientras que en la primera, existe una violación a la legalidad.

Desde nuestro punto de vista, el concepto de fraude se ha de referir a las conductas dolosas y a los supuestos de clara intencionalidad del quebrantamiento de la legalidad.

Desde esta óptica, el fraude tiene una característica fundamental, en el sentido, de adaptarse a las nuevas realidades económicas y sociales, con el agravante de su generación e internacionalización, lo cual se ve, a veces favorecida, por la desregulación de muchas actividades económicas y la eliminación de fronteras.

Según el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos⁽²⁾ la caracterización del fraude, como engaño o trampa, está dada por la presión internacional de la verdad a fin de indicar a otro que entregue algo de valor.

De tal manera, la clave de la distinción entre el fraude y la elusión, está en el “intento” como propósito mental detrás de una actividad, estructura o transacción tributaria.

Posiblemente, el caso de los EEUU⁽³⁾ sea uno de aquellos que más se ha involucrado por combatir el fraude tributario.

En especial, merece destacarse por su importancia, la legislación de la Subparte F en 1962, como intento extenso y preciso, que se proponía limitar el uso de las “sociedades base” como medio de proteger la renta extra-territorial.

Es de recordar que el concepto de sociedad base ha sido una estrategia internacionalmente popular para los contribuyentes, en la que su función más importante consistía en recaudar renta que de otro modo iría directamente al contribuyente y sería gravable en el país de residencia.

Otro aporte importante para el tema del fraude tributario y su tratamiento fue expuesto en un Seminario, cuya lectura resulta recomendable.⁽⁴⁾

La creciente utilización de las nuevas tecnologías de comunicación en las relaciones económicas, el inusitado

desarrollo de la informática y los problemas derivados del creciente comercio electrónico, con la localización del hecho imponible, entrañan nuevos desafíos a las administraciones tributarias que se ven obligadas a encarar procesos de planificación estratégica contra el fraude fiscal.

Surgen así, los denominados PIF ⁽⁵⁾ que constituyen una buena ocasión para replantear y sistematizar las políticas seguidas en cuanto al control.

Muchas administraciones tributarias están trabajando, desde hace muchos años, en la prevención y control del fraude, pero los PIF vienen a constituir una solución integradora, sistemática y superadora de dichos planes que, a veces, se comportan sin un todo integrado. ⁽⁶⁾

Así, los PIF importan una planificación compleja, refiriéndose a una planificación integral, destinada a combatir el fraude en todas sus manifestaciones. ⁽⁷⁾

Además, los PIF se refieren a una planificación estratégica de alcance plurianual, definiendo políticas y prioridades con cierta permanencia.

Los PIF contienen estrategias tanto en prevención como en lo que respecta a la corrección del fraude.

Desde el punto de vista de su alcance temporal, suelen enunciarse como planes que agotan su vigencia en un plazo plurianual, con la necesidad de ajustar lo planes a los criterios y prioridades políticas y a los continuos cambios que se producen en el fraude.

Pero aquí, debemos formularnos la pregunta en el sentido si ese objetivo es suficiente o, por lo contrario, la lucha contra el fraude fiscal requiere, en forma simultánea, el atacar otros tipos de fraudes asociados a las actividades ilícitas, como el blanqueo de capitales, el contrabando, las falsificaciones marcarias, el fraude a las cotizaciones sociales y otros.

De allí, que en lo estratégico se requiere la elaboración de un plan abierto para las diferentes áreas a atacar, fijándose, en cada caso, los responsables de las mismas, en los distintos niveles de gobierno (nacional, provincial y municipal).

Los PIF presentan diversos enfoques a analizar: unos, tienen que ver con planes preventivos y otros, con planes represivos o correctores del fraude, ambos con un objetivo común, cual es la no existencia de fraude.

Así, en la práctica, la experiencia de otros países han demostrado que siempre se incluyen actuaciones preventivas como represivas, aunque el enfoque global puede inclinarse hacia una u otra concepción. ⁽⁸⁾

Mientras que el enfoque preventivo tiene un mejor soporte teórico, el represivo es el que responde a los planteamientos más tradicionales en la lucha contra el fraude.

Respecto de la naturaleza de los planes, los PIF han de preferir los instrumentos flexibles antes que planes cerrados o rígidos, para adaptarse en forma idónea a las innovaciones producidas por el fraude en el corto plazo.

2. LA CRIMINALIZACIÓN DEL FRAUDE Y SUS SUPUESTOS HABITUALES

El tema de las actuaciones de criminalización del fraude implica diferenciar entre aquellos que se desarrollan en el área administrativa de las llevadas a cabo por la policía o los tribunales de justicia, como consecuencia de

la calificación del fraude como delito.

Uno de los temas salientes, en este aspecto, es el de la creación de unidades de control específicas para este tipo de asuntos, con una posible derivación del delito fiscal.

En forma especial, la prevención del fraude debe tener presente la evolución de la conducta de los contribuyentes evasores, las cuales van mutando hacia conductas cada vez más complejas y sofisticadas.

En tal sentido, la planificación fiscal abusiva es una de las áreas de fraude que preferentemente centra la atención de los PIF en los países más desarrollados.

Sin perjuicio de ello, debe destacarse la importancia de la problemática de los denominados “negocios jurídicos anómalos”, con sus distintas manifestaciones, como los negocios simulados, los realizados en fraude a la ley o los negocios indirectos.

En tal sentido, es importante distinguir, en este tema, entre los negocios jurídicos anómalos y la denominada “economía de opción”, respecto de la cual no es posible ignorar la licitud o juridicidad de la busca legítima del contribuyente por el mejor régimen fiscal posible.

Tal como señala Federico de Castro ⁽⁹⁾, los negocios jurídicos, para su existencia y posterior eficacia, han de reunir ciertos requisitos, vinculados a todos los negocios en general y en cada caso concreto.

De tal manera, cuando alguno de los requisitos no son como debieran, estamos ante un negocio incompleto, irregular, falso o aparente.

Sin embargo, la irregularidad que ha dado lugar al “negocio anómalo” es otra, pues ésta provoca una deformación de una figura negocial prevista y ordenada por las leyes para escapar de la regulación normal de los negocios.

Así, continuando con De Castro ⁽¹⁰⁾ diremos que la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio normal, otro propósito negocial, contrario a la existencia misma (simulación absoluta) o el propio de otro tipo de negocio jurídico (simulación relativa).

En el caso de la simulación absoluta, la declaración falsa encubre la carencia de la causa, mientras que en la simulación relativa, la declaración falsa encubre otro negocio con causa verdadera aunque distinta de la aparentada.

Debemos destacar que en relación con la simulación de los negocios jurídicos, adquiere especial relevancia el instituto probatorio, pues frente a una apariencia externa de un negocio válido, quien pretende su anulación debe probar la existencia de la “causa simulationis”, en función del principio general de la conservación de los negocios jurídicos.

Otro aspecto de importancia en el tema, es el de los “negocios fiduciarios”, procedente del derecho romano, utilizado para transmitir la propiedad al prestamista en garantía del crédito concedido y obligándose dicho prestamista a devolver la cosa una vez devuelto el préstamo.

Una consideración especial merece también el denominado fraude a la ley, conceptualizado por el derecho español ⁽¹¹⁾ como los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él.

Así, la doctrina mayoritariamente española ⁽¹²⁾ concibe el fraude a la ley tributaria como una especialidad del fraude de ley en el ámbito civil, en los casos en que un sujeto realiza uno o varios actos que originen un resultado contrario a una norma jurídica, comparándose en otra norma dictada con

distinta finalidad.⁽¹³⁾

Se evita, por lo tanto, la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada) mediante la utilización de otra más beneficiosa (norma de cobertura).

Por otra parte, aparecen los negocios indirectos, definidos así, tanto en el ámbito civil como en el tributario, en relación con los supuestos donde las partes celebran un contrato típico regulado por el ordenamiento positivo que adoptan externamente con un fin distinto al expresado.

De tal forma, el negocio indirecto no constituye una categoría comercial autónoma, sino que otorga a todo el resto de figuras comerciales anómalas, al suponer la utilización de procedimientos indirectos para lograr el fin último (ahorro del impuesto).⁽¹⁴⁾

Desde el punto de vista de la planificación fiscal abusiva en las operaciones internacionales, es posible distinguir entre la actuación a través de los paraísos fiscales y de territorios de baja tributación.

Por último, hemos de considerar las tramas organizadas de fraude, las cuales requieren de un estudio exhaustivo sobre su alcance, forma de realización y de prevención y detección.

En forma especial y, a manera de ejemplo, es posible analizar el caso concreto de las tramas organizadas en el IVA, en las operaciones intracomunitarias en la Unión Europea.

Al respecto, debe destacarse que las operaciones de entrega de bienes entre empresarios de diferentes estados en la UE tributan el IVA con aplicación de un régimen que determina que las entregas resultan exentas en el estado de origen de los bienes, mientras que las adquisiciones resultantes de dichas entregas tributan en el estado de destino de las mismas.

Así tenemos que una empresa "XX", registrada en un estado miembro de la UE "A", realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa "YY", registrada en otro estado miembro de "B".

La empresa "YY" que adquiere los bienes exentos de IVA, realiza a continuación una entrega interior a la empresa "ZZ", radicada en el mismo estado "B".

La empresa "YY" es una "missing trader" o "trucha" factura el IVA, pero no lo ingresa y al tiempo desaparece.

La empresa "ZZ" ("broker" o "distribuidor") deduce el IVA soportado en sus adquisiciones a "YY" y vende los bienes en el mercado interno.

Como puede observarse, la pérdida de la recaudación fiscal se fundamenta en la falta de ingreso del IVA de la empresa "YY", con lo que se forma el "fraude carrusel".

Para ello, las diversas formas delictivas susceptibles de darse en la práctica, requieren del establecimiento de programas de visitas sistemáticas y continuadas en el tiempo a aquellos contribuyentes que presenten perfiles de riesgo.

Tales programas deberán prestar especial atención a los contribuyentes domiciliados en "nidos" de sociedades, sociedades buzón y en general, a los aparentemente inactivos.

En el caso español ⁽¹⁵⁾, existe una oficina central con responsabilidad para la definición y coordinación de las estrategias generales relativas a los fraudes.

3. LAS FACTURAS APÓCRIFAS EN EL DERECHO COMPARADO

El tema de las facturas apócrifas, como instrumento

de evasión fiscal o de obtención de recuperos improcedentes, es objeto del análisis por parte de los administradores tributarios del mundo.

A manera de ejemplo, veremos algunos casos.

ESPAÑA

Los técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) han advertido que la emisión y recepción de facturas falsas fue el sistema de fraude más frecuente en 2007, ya que recurrieron a él tanto los contribuyentes en módulos, como los microempresarios, las pequeñas, medianas y grandes empresas.⁽¹⁶⁾

Gestha desvela que los engaños más empleados por los contribuyentes en módulos son, además, la omisión de la obligación de conservar las facturas y la falta de actualización de las variaciones por el aumento en alguno de los módulos.

Asimismo, asegura que, en el caso de las microempresas, los mayores fraudes se debieron a la emisión de facturas falsas, a la omisión de ingresos y a la obligación de conservar facturas y de llevar la contabilidad, mientras que en las pequeñas empresas el fraude respondió a la falta de justificación de gastos, a facturas falsas y a la omisión de ingresos y facturas.

En cuanto a las medianas y grandes empresas, la falta de justificación de gastos, la recepción de facturas falsas y la aplicación inadecuada de la ley tributaria, para reducir el pago de impuestos fueron los principales motivos de fraude, según el colectivo de técnicos de Hacienda.

En la legislación española el empleo de facturas falsas también se encuentra regulado en el marco de las infracciones tributarias.

Las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor. Para el caso de utilización de facturas falsas se trata de una infracción grave.

La Ley General Tributaria señala la utilización de facturas falsas como un medio fraudulento en su artículo 184.

En los artículos 191 a 195 y 201 se contempla la utilización de facturas falsas como agravante de otras infracciones.

En todos los casos se trata de infracciones que conllevan una sanción de tipo pecuniaria.

CHILE

La figura está prevista en dos párrafos del inciso 4º del artículo 97 del Código Tributario Chileno, referido a las infracciones tributarias.

En el primero de ellos se hace referencia a la utilización de las facturas apócrifas como agravante de las figuras descritas en el artículo mencionado.

En el segundo párrafo se hace referencia a la confección, venta o facilitación de facturas falsas con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en la norma mencionada. Para este caso se prevé la pena de prisión.

TITULO II

De las infracciones y sanciones

Artículo 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

1º.- El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

En caso de retardo u omisión en la presentación de informes referidos a operaciones realizadas o antecedentes relacionados con terceras personas, se aplicarán las multas contempladas en el inciso anterior. Sin embargo, si requerido posteriormente bajo apercibimiento por el Servicio, el contribuyente no da cumplimiento a estas obligaciones legales en el plazo de 30 días, se le aplicará además, una multa que será de hasta 0,2 Unidades Tributarias Mensuales por cada mes o fracción de mes de atraso y por cada persona que se haya omitido, o respecto de la cual se haya retardado la presentación respectiva. Con todo, la multa máxima que corresponda aplicar no podrá exceder a 30 Unidades Tributarias Anuales, ya sea que el infractor se trate de un contribuyente o de un Organismo de la Administración del Estado.

2º.- El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago.

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

3º.- La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa de cinco por ciento al veinte por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren.

4º.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás ope-

raciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.

El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

ITALIA

En este caso, el decreto legislativo 74/2000 que regula el régimen penal tributario contiene dos normas específicas sobre la utilización de las facturas falsas.

Uno de ellos se refiere al concepto de facturas y otros documentos inexistentes, como aquellos que poseen relieve probatorio según las normas tributarias, emitidos por operaciones no efectuadas, por completo o en parte, o que indican el dinero o el IVA en medida superior a la real, o que refieren la operación a sujetos diferentes de los efectivos (17).

Respecto de los tipos penales, el régimen punitivo italiano se sustenta en cuatro figuras caracterizadas por el dolo específico de evasión y que tienen como aspecto en común, el incumplimiento de la obligación de declaración completa y verídica de los datos relevantes a los fines de la determinación del tributo.

Así, se establece en forma específica la sanción a quien con la finalidad de evadir el impuesto a las ganancias o el IVA utilice facturas u otros documentos que avalen operaciones inexistentes y las incluye en alguna de las declaraciones anuales relacionadas con dichos impuestos (18).

Al respecto, ha señalado la doctrina italiana⁽¹⁹⁾ que el delito instantáneo de la declaración fraudulenta mediante el uso de facturas falsas en otros documentos por operaciones inexistentes, se caracteriza por ser el ontológicamente más grave.

Ello, pues esta figura jurídica ocurre cuando la declaración del contribuyente no sólo no es verídica sino que también resulta insidiosa porque se basa en un soporte contable o documental apto para desviar u obstaculizar la sucesiva actividad verificadora de los órganos financieros o de alguna manera reforzar artificialmente la falsa presentación de los datos contenidos en ella.

La otra norma en cuestión, referida a los “delitos en materia de documentos y pago de impuestos” establece la sanción para quien con la finalidad de favorecer la evasión de un tercero emite o entrega facturas u otros documentos por operaciones inexistentes.

Es por ello que, a los efectos de eliminar dudas respecto de la conformación de un concurso real con la emisión de cada factura, la norma establece que la creación o entrega de varias facturas u otros documentos por operaciones inexistentes en un mismo período impositivo se considera como un solo un solo hecho delictivo.⁽²⁰⁾

Debe destacarse que tal disposición se integra con tres figuras: la emisión de facturas u otros documentos inexistentes, el ocultamiento o la destrucción de documentos contables y la sustracción fraudulenta al pago de impuestos.

En cuanto a su forma de configuración es como delito de peligro concreto, que se caracteriza por la importancia en sí misma de la conducta tendiente a la evasión, sin la necesidad que de ella se derive el no pago del impuesto, en base a haberse entendido que tales conductas contables son el medio fraudulento idóneo para obstaculizar la determinación de la falsedad, adelantándose el umbral de punibilidad.

Este delito puede cometerse por cualquier persona y debe realizarse con la finalidad de permitir a terceros la evasión de sus tributos, con lo que el autor debe dirigir su voluntad a permitirle a un tercero el reconocimiento de un crédito de impuesto inexistente.

4. EL USO DE FACTURAS APÓCRIFAS Y SU PUNIBILIDAD EN EL CAMPO PENAL TRIBUTARIO

EL TEMA

Uno de los temas más recurrentes a la hora de analizar la figura de fraude fiscal, se vincula al de la utilización de facturas que respaldan operaciones inexistentes o ficticias. Este fenómeno no es propio de nuestro país, sino que es una operatoria ya conocida con el nombre de “carrusell”, siendo muy utilizada en la Unión Europea. Dicha operación consiste en el empleo de documentos apócrifos (tratando de demostrar operaciones que no son reales) para obtener el recupero del IVA.

La utilización de este tipo de comprobantes se vincula muchas veces a operaciones inexistentes, en las que los contribuyentes recurren a esta figura delictiva, a través de empresas fantasmas, para poder, como se dice en la jerga especializada, “cerrar la caja”, ya que normalmente se encuentran con operaciones anteriores y reales, las que no

fueron debidamente documentadas, implicando en consecuencia una salida dineraria, sin respaldo documental.

En otras, la utilización de esta figura tiene por fin, lisa y llanamente, bajar la carga tributaria, con el doble efecto en el impuesto a las ganancias (cómputo deducción en el balance impositivo) y en el IVA (crédito fiscal).

Pero a veces la operación es real, pues existe efectivamente la compraventa de un bien o la prestación de un servicio, pero lo que no es real es el ropaje utilizado por el vendedor, ya que el verdadero titular del bien permanece oculto para aparecer una interpósita persona que utiliza, precisamente, un documento que acredita esa operación pero realizada por otro.

La variedad de alternativas empleadas en la práctica es tan grande que, la utilización de facturas apócrifas no sólo se vincula a las operaciones de compra sino también a las de venta.

Casualmente en este último supuesto, la operatoria puede perseguir varios objetivos. Uno de ellos puede ser la marginalidad de la operación para el adquirente, quien no quiere ser identificado por las consecuencias fiscales que le generaría su actividad. Es el caso de quien adquiere un producto sólo en el mercado legal, porque el vendedor sólo opera en “blanco”, pero como el comprador no quiere dejar rastros de su compra, entonces utiliza a un comprador inexistente, cuyos datos son proporcionados al vendedor para la confección de una factura, que no describe las verdaderas partes de la operación.

En este tipo de operaciones, puede darse el supuesto que una de las partes obre de buena fe, pues desconoce que quien dice vender en realidad no lo es, o quien dice comprar no es la persona a quien se indica en la emisión de su documento de venta (factura).

Toda esta introducción tiene por objeto prevenir al lector, de la complejidad del tema y del análisis profundo que debe realizarse en cada caso particular.

Por otra parte, cuando nos referimos a facturas apócrifas, haciendo una especie de analógica con las falsedades documentales, podemos además distinguir lo que sería la falsedad material y la falsedad ideológica. El primer supuesto es cuando el documento emitido es una copia de un verdadero o simplemente adjudicado a un industrial, comerciante o prestador de servicios inexistente. Mientras que el segundo supuesto al que llamamos falsedad ideológica, es aquel que contiene en su descripción elementos que no son reales, como la venta o prestación de servicios inexistente o partes falsas de la relación contractual.

Así, si la factura está emitida por una empresa inexistente, diremos que estamos ante una falsedad material y si estamos ante una empresa real pero que no ha realizado la operación de venta que dice haber hecho, contiene una afirmación falsa, que si se tratara de un documento público podríamos entonces hablar de una falsedad ideológica contenida en el Art. 293 del Código Penal.

Ahora bien, el tema se refiere a los supuestos en que la factura es utilizada en forma dolosa para cometer un fraude fiscal, pues a través de ella se declara en forma inexacta el impuesto determinado por el contribuyente, o se justifican salidas no documentadas, con el consiguiente resultado impositivo.

Sin embargo y pese a la dolosa conducta de algunos de los contratantes o de ambos, podemos encontrarlos

con el supuesto de que una vez dictada la resolución que determina el impuesto evadido, impugnando las DDJJ presentadas por el contribuyente, nos podemos encontrar con que los montos de la evasión no superen las condiciones objetivas de punibilidad y por lo tanto, no corresponde aplicar las disposiciones de la ley penal tributaria.

Sin embargo, aunque el delito de evasión no se configure por no alcanzar las condiciones objetivas de punibilidad (ley 24.769), puede suceder que las facturas de considerarlas instrumentos privados, tengan represión penal autónoma conforme lo dispone el art. 292 del Código Penal.

LA FALSEDAD DOCUMENTAL

El Código Penal protege a la Fe Pública en su título XII, reprimiendo los denominados delitos contra ese bien jurídico tutelado. A su vez, el Capítulo III del mismo cuerpo legal, se refiere a la falsificación de documentos en general.

Así, el art 292 prescribe que el que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con pena de prisión de 1 a 6 años (instrumento público) y de 6 meses a 2 años (instrumento privado).

A su vez el art. 293 sanciona al que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio.

De esta manera, advertimos que el art 292 describe lo que hemos denominado falsedad material del documento, sin entrar a distinguir si se trata de documento público o privado, mientras que el artículo 293, reprime lo que se conoce como falsedad ideológica, pero limitado a los documentos públicos, pues deben además de ser instrumentos, estar destinados a probar.

Para poder entender el alcance que se quiere dar a la protección de la fe pública, en el caso de documentos privados, la ley exige el requisito de que pueda resultar perjuicio, mientras que en el caso del documento público el perjuicio está insito en el documento cuando la falsedad es material, mientras que si es ideológica se requiere que lo falso influya en el destino probatorio del documento.

Si en una partida de matrimonio se falsea la edad de los contrayentes, no se configura la falsedad ideológica, por cuanto el destino probatorio de la partida es el vínculo matrimonial, no la edad de la persona que se prueba con la partida de nacimiento.

Es importante que en el análisis del tema nos ubiquemos lo mejor posible acerca del alcance del tipo descriptivo, cuando es tendiente a probar, porque es allí donde nos parece que los que quieren reprimir la generación o utilización de las denominadas facturas apócrifas, ponen su énfasis, o al menos es el medio idóneo para conseguir viciar la voluntad de quienes fiscalizan los impuestos.

Ahora bien, la doctrina ha coincidido en que, desde el punto de vista penal, los términos documentos e instrumentos son utilizados como sinónimos. Pero cuando ya llegamos al concepto de documento, la doctrina no es tan pacífica y menos aún la jurisprudencia, que ha variado diametralmente, violando muchas veces por medio de erróneas interpretaciones, el principio “nullum cri-

men sine lege”.

Por nuestra parte, adherimos a la posición que consideramos tradicional, en el sentido que los documentos, como objetos materiales de los delitos de falsedades documentales, son los instrumentos públicos o privados (art 973 a 1036 del Código Civil), pues el concepto de documento debemos buscarlo en otra rama del derecho que lo describe como es el Código Civil.

Los tipos penales son instrumentos legales, lógicamente necesarios y de naturaleza predominantemente descriptiva, que tienen por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes (por estar penalmente prohibidas).

De la definición advertimos que el tipo penal es predominantemente descriptivo, pues sólo así se puede lograr una correcta individualización de la conducta prohibida, el verbo típico tiene una importancia primordial pues es el que connota la acción.

No obstante los tipos penales no son absolutamente descriptivos, ya que acuden a conceptos que remiten o se sustentan en un juicio valorativo jurídico o ético: como ser mujer honesta, funcionario público, cosa mueble, documento público. En tanto que a los primeros los llamamos elementos descriptivos a estos últimos se los conoce como elementos normativos del tipo. Por consiguiente, adviértase que no es tarea del derecho penal crear conceptos, sino que toma los que existen en la realidad jurídica o social, para describir las conductas punibles.

La otra postura, en la que actualmente se está inclinando parte de la jurisprudencia, entiende que el concepto de documento debe buscarse en el propio derecho penal, basándose en la protección que se quiere dar a determinados “instrumentos”. No queremos entrar en la discusión doctrinaria, pero nos parece que la autosuficiencia que quiere darse al del derecho penal, hace peligrar el principio de legalidad en esa materia, pues atribuyendo conceptos jurídicos, ajenos a las normas que deben regularlos (el derecho civil en este caso), nos llevaría a generar reproches por analogía o vía Interpretación con prescindencia del propio legislador.

Por esa razón quienes creemos en la necesidad de recurrir al derecho civil para complementar la norma de protección penal, entendemos que, las facturas comerciales (salvo las conformadas) al no contar con los requisitos exigidos por el Código Civil, en cuanto a la necesidad de estar firmadas, no cumplen con tales exigencias y, por lo tanto, no constituirán objeto de protección penal autónoma, siendo solo un medio empleado para evadir.

No cabe duda que a las facturas, a través del régimen especial establecido por la AFIP (RG 3419 y sus sucesivas complementarias y modificatorias) se ha pretendido otorgarle como hemos dicho y con el fin de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el carácter de elementos idóneos con finalidad probatoria, pero no obstante ello, de ninguna manera pueden con base legal de una Resolución General, sustituir a los medios de prueba de los contratos legislados en la ley civil, salvo claro está que ese elemento probatorio, se tome como un “comienzo de prueba por escrito”. Advertimos que el contrato de compraventa se prueba por cualquier medio, salvo cuando se trata de inmuebles que requieren la escritura pública, tanto para la prueba como para adquirir el dominio.

Por lo tanto el medio de prueba legalmente constituido es el establecido en la ley civil o cuando a comerciantes nos referimos (que no son los únicos sujetos alcanzados por las obligaciones tributarias) es el propio Código de Comercio el

que nos remite en cuanto a su prueba al Código Madre (Civil) salvo lo que expresamente se establece la respecto. A mayor abundamiento, el art. 208 en su inciso 5° del Código de Comercio, se refiere a facturas “aceptadas”, en las que la firma es requisito inexcusable.

En consecuencia, si los requisitos establecidos para el régimen de facturación, creados por un funcionario de mediana jerarquía del Poder Ejecutivo y con la única finalidad de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, tiene por finalidad acreditar operaciones y de allí extraer consecuencias fiscales, es evidente que la finalidad que se le ha otorgado a las facturas tiene alcance probatorio en ese derecho, pero por no por ello puedan ser considerados instrumentos públicos, pese a las exigencias para su emisión y por consiguiente no están protegidos autónomamente por el art. 292 y el 293, ambos del Código Penal.

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Pese a lo expuesto, no es menos pacífica la jurisprudencia existente, ya que podemos observar que existen distintas posiciones, algunas encontradas que además se fundamentan en criterios también distintos.

Es por ello, que nos ha parecido conveniente realizar una sistematización del tema.

4.3.1. TESIS EN CONTRA DE LA PUNICIÓN

Diversos argumentos fundamentan la tesis en cuanto a la imposibilidad de punición del uso de facturas falsas.

a. Finalidad del legislador

Una posición de fallos recaídos entiende que, si la evasión tributaria no supera el monto descripto como condición objetiva de punibilidad, la conducta del contribuyente no resultará punible.

De tal manera, si la finalidad del legislador, ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores, la misma se vería neutralizada si se admitiera la adecuación recurrente o subsidiaria a algún otro tipo penal.

No sería este el método correcto de interpretación de la ley según la doctrina de la CSN, la que reiteradamente tiene declarado que las leyes deben interpretarse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las mas por las otras y adoptando como verdadero el que las coincide y deje a todas con valor y efecto. ⁽²¹⁾

En efecto si es que las facturas cuentan con protección penal, por considerarlas documentos, su falsedad sería punible, aunque sea delito medio. Y ello resultará así, pues el bien que se tutela es diferente al de la evasión y en tal caso sería un concurso ideal conforme el art. 54 del Código Penal. Pártase del hipotético caso de que un contribuyente para poder disminuir ganancias o justificar ingresos no declarados, simula mutuos mediante contratos en escritura pública falsos, caso en el que a nadie se le ocurre sostener que no habría delito.

Más aún tratándose de instrumentos privados el requisito del perjuicio, con total independencia de la conducta penal de evasión (sólo por las condiciones objetivas de punibilidad), causa perjuicio al Fisco aunque la evasión sea de solo un peso.

Por consiguiente el argumento de que no se reprima penalmente una falsedad, en base a que no se reprime el delito fin, no creemos que responda a nuestro sistema de legalidad, aunque los fines sean muy loables.

Quizás más sencillo es como sostenemos, que las falsedades documentales del Código Penal, no protegen a las facturas exigidas por la AFIP, salvo como ya hemos dicho a las conformadas que por tener efectos circulatorios, ya que están expresamente protegidas (art.297 y 298 bis., del Código Penal).

En nuestra posición sostenemos con estos argumentos, que si las facturas comerciales hubieran sido el medio para cometer la defraudación fiscal, su falsificación resulta tan impune como el fraude o la evasión, como dice el fallo comentado, aunque por otros motivos. ⁽²²⁾

b. Aplicación de la regla de la especialidad

Conforme la regla de la especialidad, las figuras genéricas son desplazadas cuando el hecho es abarcado por un tipo específico, de tal manera que una vez efectuado el desplazamiento, aquellas ya no pueden recobrar su vigencia en virtud de que el autor del hecho se vería perjudicado al aplicársele el tipo primario excluido.

Ante la concurrencia de dos tipos penales, uno genérico (defraudación) y el otro específico (defraudación fiscal), éste desaloja a aquel sin importar si son normas de un mismo cuerpo legal o pertenecientes a distintas leyes.

En este caso, cuál sea posterior a cuál, a condición de que ambas normas estén simultáneamente vigentes tanto al momento del hecho como al de su juzgamiento, puesto que de lo contrario, se aplica de pleno derecho el principio de la ley penal más benigna, consagrado en el art 2° del Código Penal. ⁽²³⁾

De tal manera, no constituye defraudación en perjuicio de la Administración Pública, en los términos de los arts. 172 y 174 inc 5) del Código Penal, el hecho de que no pudo ser reprimido como defraudación impositiva, por no hallarse satisfecha, en el caso, la condición objetiva de punibilidad. ⁽²⁴⁾

No parece que el fallo peca de considerar como defraudación a la administración pública, lo que en realidad no lo es. En efecto, la evasión consiste en “no poner”, mientras que la defraudación consiste en “sacar”, si bien en ambos casos hay perjuicio económico, en uno no se ingresa a las arcas del Estado viciando la voluntad de quien puede obligarnos a hacerlo (el Fisco) y en el otro le quita a las arcas del estado viciando la voluntad del funcionario que dispone la entrega.

Por esa razón, la falsedad documental, de instrumentos privados requiere el perjuicio, pero no requiere que el mismo se logre mediante “ardid o engaño”, pues solo basta que se adultere o falsifique el documento y ésta acción pueda causar perjuicio. Como advertimos el ejemplo de defraudación a una administración pública está bastante mal usado, partiendo de ese supuesto, donde evidentemente no hay especialidad, pues la evasión carece de los mismo elementos que la estafa o defraudación.

c. Aplicación del principio de legalidad

Los comportamientos punibles están expresamente determinados en la ley penal, esto es código y leyes especiales, como derivación del principio “nulum crimen sine proevia lege poenali”, consagrado en el art 18 de la CN.

En virtud de este principio, el derecho penal argentino se realiza mediante figuras que especifican e individualizan los hechos punibles, conformando un “numerus

clausus” de tipo penales, fuera de los cuales las conductas de las personas, aún cuando puedan resultar disvaliosas. No pueden ser castigadas como delitos, no siendo legítimo asimismo aplicar analógicamente una ley penal a un comportamiento que de lo contrario resultaría discriminado. ⁽²⁵⁾

4.3.2. TESIS A FAVOR DE LA PUNIBILIDAD

El uso a sabiendas de facturas falsas, aún entre partes contratantes, configura el delito de falsificación de documento. Lo que caracteriza al documento es ser la expresión escrita de la voluntad de una persona que puede producir efectos jurídicos y lo es tanto el que se extiende para que se pruebe como el que, confeccionado con un objeto diferente, puede eventualmente servir como prueba de un determinado hecho o relación.

De tal manera, el legislador ha querido dejar fuera del campo de actuación del derecho penal tributario, conducta que se fundamenta en el hecho que la falsificación de documentos no se vincula directamente con el incumplimiento fraudulento de una obligación sustancial.

Sin embargo, ello no implica en absoluto que dicho proceder haya quedado fuera del campo del derecho penal común, cuya recepción surge de los arts. 292 y 296 del Código Penal.⁽²⁶⁾

De tal forma, la conducta de utilización de facturas apócrifas en el marco de la evasión tributaria posee relevancia jurídico-penal autónoma.

Ello, pues para los tipos de falsedades documentales es suficiente con que aparezca el peligro de perjuicio y esta posibilidad es constante, por lo que hay empleo de documento toda vez que se crea esa posibilidad.

Por lo tanto, el delito se consuma por el acto de uso y tiene el carácter de delito instantáneo, independientemente de que la situación creada por el uso tenga o no carácter de permanencia.⁽²⁷⁾

Como vemos esta tesis es correcta en la medida que a las facturas se las considere documento protegido por la Ley penal, aunque no sea acorde al Ley civil, por la falta de firma.

NUESTRA POSICIÓN

Nos inclinamos por sostener la tesis de que la utilización de las facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir impuestos, o de ocultar una evasión anteriormente consumada, no es autónomamente punible a tenor de las disposiciones que reprimen las falsedades documentales, por cuanto no se vulnera el bien que tutelan esas disposiciones.

La falta de firma le quita el carácter de documento, y la fe pública no se encuentra comprometida en la utilización de un medio artificioso para evadir. Así nos parece que se respeta el principio constitucional y se evita que el llamado derecho penal, termine siendo una legislación con finalidad propia, ajena a la protección de los bienes jurídicos distribuidos por el resto del derecho.

5. LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La prevención del delito fiscal a través de las facturas apócrifas, requiere desde nuestro punto de vista, de un doble enfoque.

Uno, desde la Administración Tributaria fortificando el uso de los instrumentos idóneos, para afrontar tal flagelo.

Ante la extensión de la utilización de la factura apó-

crifa y la proliferación de organizaciones y empresas fantasmas en distinta jurisdicciones, debe proceder a analizarse la metodología utilizada para ello.

Surge así la copia o scaneo de la facturación existente, la compra de facturas de empresas con saldos a favor acumulados, la utilización de facturas de empresas desactivadas, la generación de empresas cuya actividad es venta de facturas al por mayor (usinas) y la creación de empresas dentro de grupos económicos que sólo proveen facturas al conjunto económico.

La estrategia institucional debe apuntar a una mayor percepción de riesgo a través de rutinas de investigación y control, previniendo el surgimiento de empresas “fan-tasmas”.

Desde este punto de vista, las medidas de prevención deben apuntar a un plan de generación de circularizaciones, el control a nuevos inscriptos y una base registral para su utilización centralizada.

El plan general de circularizaciones apunta a constatar la existencia “real” de la forma, el controlar la capacidad operativa, verificar los domicilios y detectar posibles involucrados en las maniobras.

A su vez, el control a los nuevos inscriptos tiene como objetivo tener un mayor conocimiento y control de los nuevos inscriptos, identificar a los responsables que intervienen en posibles maniobras y desarrollo de acciones para su sanción, detectar domicilios inexistentes o que no se relacionan con la empresa y adecuar los datos declarados con la realidad verificada.

Por su parte, la base registral para su utilización centralizada, apunta a sistematizar los datos de las empresas fantasmas, la facturación apócrifa, usuarios, sujetos facilitantes de maniobras, partícipes necesarios y/o responsables penales y los socios ocultos.

De esta manera, se contribuirá a lograr los resultados buscados, como mayorizar y reconocer el perfil de los diferentes actores, distinguir los responsables de las distintas maniobras y desarrollar acciones para su sanción, identificar conductas reiteradas para agravar las sanciones, detectar la utilización de “testaferros” y atacar a los individuos gestores de maniobras.

Así, la generalización institucional busca evitar la migración de sociedades fantasmas entre jurisdicciones, interactuar entre las dependencias conservando la historia y el perfil del contribuyente y mejorar la eficiencia del organismo mediante aplicaciones conjuntas del proceso.

De tal manera, todas estas medidas de carácter preventivo apuntan a un objetivo común, el cual es el de aumentar el riesgo a quienes utilicen estas maniobras para defraudar al Fisco, previendo mediante controles adecuados la generación de estructuras delictivas.

Los modos más frecuentes de detección de usinas de facturas apócrifas, tienen que ver con ciertos hechos como las empresas fantasmas, los domicilios falsos, las declaraciones juradas “balanceadas” y los directivos insolventes.

Es posible advertir que la maniobra del delito se va perfeccionando y sus actores recurren a una constante ingeniería que va “aggiornando” los procedimientos utilizados.

Ello, trae como consecuencia que las empresas usuarias de facturas falsas practican retenciones impositivas y las ingresan, se “alquilan” inmuebles desde donde se facturan las operaciones (aunque sin prestarse los servicios), los CAI y las imprentas son reales. Es decir, se cumple acabadamente con todos los requisitos formales exigidos.

Edición preliminar sin correcciones. Prohibida su reproducción

Es por ello, que se debe recurrir a técnicas de investigación que resulten idóneas, por ejemplo, cuando se detecta en una usuaria una factura falsa, se busca un patrón para detectar otros.

Se analizan los domicilios de la firma supuesta emisora de la factura falsa y se verifica que otras empresas tienen allí domicilio.

Por el lado de las retenciones sufridas, se pueden verificar todas las usuarias que estarán empleando esa factura o facturas falsas.

Las técnicas de investigación, deben también proponer realizar búsquedas por directivos (normalmente insolventes o testaferros), establecer los profesionales y/o agentes que estén detrás de la creación de las facturas falsas, cruzándose los números de control de las declaraciones juradas presentadas.

Debe también procederse a analizar los circuitos de pagos, tendientes a identificar al destinatario de los pagos.

Es decir, que más allá de las formalidades o del cumplimiento de los requisitos extrínsecos, se debe intentar por la vía de las descripciones físicas, hacer un "identikit" de la persona que "vende" las facturas falsas, con la descripción física, teléfonos de referencia en fichas de cliente, en la IGJ, etc.

Por otra parte, resulta necesario, desde nuestro punto de vista, adecuar los tipos penales de la ley penal tributaria, como instrumento idóneo para prevenir el fraude fiscal.

Así, resulta necesario derogar el tipo penal específico de la asociación ilícita fiscal dado que provoca una serie de problemas para que se configure el referido tipo penal y reemplazarlo por otro, como delito autónomo.

Pensamos en actos preparatorios que se consideren como delitos en sí mismo, pues se apunta a diversas formas de generar materias o instrumentos destinados a facilitar la comisión de los delitos contemplados por la ley penal tributaria, por terceros.

Se trata de materias o instrumentos conocidamente destinados a cometer y no de aquellos que por su naturaleza estén destinados.

Un instrumento puede ser por su naturaleza destinado a delinquir, es decir, apto para ello. Pero, al no ser esto conocido como tal, no queda el instrumento comprendido en el tipo.

Al definirse en forma genérica la forma de colaboración con los delitos tributarios o tributarios comunes, se piensa en un delito de mero peligro, doloso, que no admite la tentativa y en el cual el dolo está representado por el obrar a sabiendas del destino de los objetos.

Al referirnos a la materia, hacemos alusión a toda substancia que puede servir para su utilización por un tercero y respecto del instrumento, se refiere al ingenio o máquina, en cuanto piezas combinadas adecuadamente, para la finalidad expresada por la ley o la pieza única que puede aplicarse a ellas ⁽²⁸⁾.

En tal sentido, debe destacarse que resulta necesario que el objeto mismo, por su propia naturaleza, tenga la aptitud para facilitar la evasión de un tercero, toda vez que si el instrumento es apto pero no conocido como tal, no quedará comprendido en el tipo.

La estructura típica requiere del tipo objetivo y del subjetivo.

Respecto del tipo objetivo, tenemos el sujeto activo, las acciones típicas y el objeto de la acción.

Como sujeto activo, cualquier persona puede ser autor de este delito.

Como acciones típicas, tendríamos, la fabricación (29) del objeto típico, introducir en el país el objeto y conservar en su poder, dicho objeto.

Respecto del objeto de la acción, la materia y el instrumento, como queda dicho.

En relación al tipo subjetivo, se trata de un delito doloso que requiere que el autor obre a sabiendas del destino de los objetos, de tal manera que el agente debe tener conocimiento de la idoneidad en potencia de los elementos, en cuanto a su utilización por terceros para facilitar el delito de evasión tributaria.

Si bien importa del conocimiento de su posible empleo ilícito por parte de un tercero, ya que no se pune aquí a la evasión sino todos esos eventuales actos preparatorios, no es requisito que efectivamente se haya destinado a cometer un delito de evasión fiscal.

Es por ello que tampoco se vincula este delito con el límite legal de la evasión tributaria, ni interesa analizar el supuesto en que la declaración jurada inexacta haya arrojado un impuesto omitido inferior al tope legal.

Pensamos que el establecimiento de un tipo penal autónomo, como el que indicamos, es el que mejor se adecua a la circunstancia señalada, esto es actuar en la prevención del delito. Dado que, desde nuestro punto de vista, la utilización de las facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir tributos no es autónomamente punible, en la legislación de fondo, este tipo penal, concebido como delito de peligro concreto, cumpliría tal objetivo normativo.

NOTAS

- 1 Bertazza, Humberto J. "Planes integrales para la prevención y corrección del fraude fiscal".
- 2 "La lucha contra el fraude tributario internacional", Conferencia Técnica CIAT "France 1996" del 6 al 10 de noviembre de 1995. Criterios tributarios N° 106, AMFEDE DGI, 9/96, pág 25 y sig.
- 3 "Subparte F" (1962), Informe Gorlon (1981), Informe Gubernamental (1993) "Cumplimiento Tributario en una economía global: declaración de política y plan de acción.
- 4 Seminario "La fiscalización tributaria para el próximo milenio", Criterios Tributarios N° 118/119, AMF DE DGI, 3/98, pág 7 y sig.
- 5 Un excelente trabajo al respecto, puede verse en "Planes integrales para la prevención y corrección del fraude fiscal. Guía de las mejores prácticas" por Teodoro Arnáiz Arnáiz, José Aurelio García Martín y Juan Manuel López Carbajo, Marzo de 2006, España.
- 6 Sobre el tema, Plan de prevención del fraude fiscal, España.
- 7 "Un enfoque integral para la prevención y el combate a la evasión tributaria", Madrid, España, Conferencia técnica CIAT, del 23 al 26 de octubre de 2006, con la relatoría de Jorge Cosulich Ayala.
- 8 Costa, Marcelo Pablo "Lucha contra la evasión tributaria", Conferencia técnica CIAT Madrid del 23 al 26 de octubre de 2006, Errepar, Bol. Impositivo N° 114 pág. 1/15.
- 9 El Negocio Jurídico, Madrid, Ed. Civitas, 1997, pág 329.
- 10 El Negocio Simulado, Madrid, Ed. Civitas, 1997, pág. 333 y sig.
- 11 Artículo 6.4 del Código Civil de España.
- 12 Federico De Castro, "El negocio jurídico" Madrid, Ed. Civitas, 1997, pág. 370 y sig.
- 13 Vazquez, Susana Beatriz "Sumario Técnico del CIAT. Algunos comentarios" Impuestos, La Ley, t L-B N° 11 pág. 2079/87.
- 14 Ejemplo de ello, en el caso español, es el lease back, contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico que se celebra, con un fin distinto al que le es propio y específico.
- 15 Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF).
- 16 El mundo.es economía 26/12/07.
- 17 Lo Monte, Elio "Principios de Derecho Penal Tributario" Editorial B de F, 2006, pág. 75.
- 18 En tal caso, la pena de reclusión es de 1 año y 6 meses hasta 6 años, si el impuesto evadido es superior a 300.000.000 liras y de 6 meses a 2 años cuando el importe sea inferior a dicha cifra.
- 19 Lo Monte, Elio, aut y ob citado.
- 20 La pena de reclusión es de 1 año y 6 meses hasta 6 años, si el importe fuera superior a 300.000.000 de liras, reduciéndose de 6 meses a 2 años cuando el importe sea inferior a dicha cifra.
- 21 Fallos 297: 142; 300: 1080 y 301: 460, entre muchos otros
- 22 "Sosa, Roberto" C. Casación Sala 1º registro 5062 del 27/5/02
- 23 GURFINKEL DE WENDY, L. N y RUSSO E. A. "Ilícitos tributarios" Ed. Depalma, 1993, pág. 273
- 24 "Carrera, Mario" Casación Penal Sala 3º, Causa N° 3214, registro 189 del 23/4/02 y "Moro, Francisco" del 12/8/03
- 25 Voto del Dr. Eduardo R. Ríggi, en la causa "Moro, Francisco" CNCAS. Penal, Sala 3º del 12/8/03
- 26 "Calcagno, Juan C" CNCas Penal, Sala 2º del 28/12/95
- 27 "Fluorita Cordoba SA" CN Cas Penal, Sala 2º del 30/6/04
- 28 Creus "Delito Penal" pagina 475.
- 29 Construcción, hacer, confeccionar, elaborar.