

**EL ARTÍCULO 2 INCISO
D) DE LA LEY 24.769
CON LAS
MODIFICACIONES DE
LA LEY 26.735**

Jaime L. Mecikovsky

ANTECEDENTES - HITOS

Originalmente: El IVA era considerado como un impuesto esencialmente formal.

En la medida que se facturare por los medios y a través de las formas aceptadas podía ser tomado como CF.

´80: Fábricas “con rueditas” para usar beneficios de los Regímenes de Promoción. En general **se falseaba el lugar adonde se fabricaban** los productos situándolo en jurisdicciones promovidas, los bienes mayormente existían.

Caso mas paradigmático: **KONER SALGADO** con **65 empresas y 250.000.000 U\$D** de **perjuicio al erario** público. En éste además se fraguó también la real disponibilidad de bienes (madera de lenga).

Inicio de los planteos sobre los *“compradores de buena fe”*.

ANTECEDENTES - HITOS

´90: CASA PIANA: “Causa del Oro” que significó en la práctica un virtual *adelantamiento de una maniobra* que *veinte años después* se utilizaría para recuperar (en los casos más modernos, créditos *vinculados al mercado granario*) importes que *jamás se habían ingresado*.

La maniobra implicaba la *transferencia de los saldos declarados de IVA de exportación desde los falsos exportadores de oro*. el listado de empresas destinatarias de las transferencias eran muy parecido al que aparecían como beneficiarios de los falsos créditos de la maniobra de Koner Salgado, ya reseñada.

Facilitado por una disposición de la Secretaría de Ingresos Públicos que obligaba al Organismo Fiscal a resolver en tres días los trámites de transferencias del IVA.

´96 en ad: *FONDOS de Reparación del Conurbano Bonaerense*” del orden de los *USD 600.000.000 anuales* que luego se distribuían desde la Provincia de Buenos Aires a las Intendencias del Conurbano, contra comprobantes (certificados de adelanto de obra – facturas), sin constatar si las obras efectivamente se realizaban y a que precio). **Algunas usinas funcionaban en los propios Municipios según surgió de los allanamientos.** *Comienzo de la utilización en gran escala de esta herramienta ilegal para obtener otro tipo de beneficios fiscales, además de los tributarios.*

ANTECEDENTES - HITOS

2000/2010: VIAZZO Roberto (Causa 1831/00) y De Biase Antonio (Causa 1705/05)

1831/00: Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3. Evasión tributaria y asociación ilícita por la generación, comercialización y utilización de facturas apócrifas, en la que se descubrieron **más de diez usinas** de facturas falsas que habían constituido más de ochocientas sociedades legales y **vendido facturas a más de tres mil empresas**. El **perjuicio** hacia el Estado se calculó en unos **100 millones de dólares**

1705/05: Skanska S.A. y varias otras **contratistas del Estado Nacional** para la **ampliación de gasoductos**, que se estaban llevando a cabo por parte del **Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1**. La causa generó **mas de 350 allanamientos**, probándose que **mas de 600 empresas utilizaron estas “facturas”**

Sanska reconoció el pago de **“comisiones indebidas” (sobornos-coimas)** a funcionarios, encubriendo las salidas de caja a través de facturas falsas, pero los **peritos oficiales** años después y **luego del blanqueo de Ley 26.476 no encontraron sobrepagos (¿?)**

ANTECEDENTES - HITOS

2002 en adelante: Ingreso de China e India al mercado de alimentos. Salida de la crisis 2001 por vía del boom de exportaciones sojeras y la redistribución de ingresos vía Obra Pública. Ello implicó maniobras con recuperos de IVA de exportación y Facturación apócrifa en Obra Pública

2/3 DE LAS MILES DE CAUSAS PENAL TRIBUTARIAS DE LOS ÚLTIMOS AÑOS SON POR FACTURACIÓN APÓCRIFA

Cambios en los métodos de trabajo gestión Abad-Castagnola

Instrucciones de trabajo: e-Apoc – Encuadramiento de los terceros intervinientes: Contador Usina y/o Contador Usuario – Abogados – Asesores- Escribanos- Apoderados / Responsables /Directores – Imprentas-Intermediario/Corredor

Algunos Indicios característicos

Usinas (duplicadoras de facturas, empresas desactivadas, sólo venta de facturas)

Prestanombres

Sin capacidad económica o financiera

Falta de *capacidad operativa* en los presuntos proveedores para abastecer de los bienes o prestar los servicios detallados en las facturas de compras.

ANTECEDENTES - HITOS

Cambios normativos mas trascendentes:

RG 1415: Con deberes vinculados a la emisión de comprobantes y registración de operaciones de compraventa de bienes y prestaciones de servicios.

RG 100: Que habilita el **registro fiscal de imprentas**, y abarca a quienes realicen la impresión o autoimpresión de comprobantes.

RG 1575: Creación de las **facturas "M"** para los casos que solicitaren facturas sin acreditar solvencia económica

RG 1547: **Medios de pago – Ley Antievasión**

RG 1956, 2177 y 2485: Sobre **factura electrónica**

Ley 25.345 (Ley Antievasión) Bancarización de operaciones superiores a \$1000 como condición para permitir el cómputo del CF y Gastos

Ley 25.874 que incluyó la figura de **la asociación ilícita fiscal** con pena mínima de 3 años y seis meses de prisión para quienes formaren parte de las mismas o de 5 años para quienes resultaren jefes u organizadores.

Ley 26.735 con redacción vigente desde el 28/12/2011

El art. 2º de la Ley 26.735 con redacción vigente desde el 28/12/2011: EVASIÓN AGRAVADA

ARTICULO 2º — *La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando **EN EL CASO DEL ARTÍCULO 1º** se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: ...*

ARTICULO 1º — *Será reprimido “... “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 ... siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual,...”*

*a) Si el **monto evadido superare** la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);*

*b) Si hubieren intervenido persona o **personas interpuestas para ocultar la identidad del** verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);*

*c) Si 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 ochocientos mil pesos (\$800.000)*

*d) Si **hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.***

LA MODIFICACIÓN QUE NOS OCUPA

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Se observa que el inciso d) **NO TIENE MONTO** diferencia de los demás incisos, o sea que en **cualquier caso de utilización de facturas falsas será agravado, o sea no excarcelable**

LA FACTURACIÓN APÓCRIFA DENTRO DEL LLAMADO “SISTEMA” PENAL

Una forma de acercamiento a aquello que pretende el Legislador de parte de la Administración y sobre que reglas marco deben manejarse los Magistrados es comparar ese inciso d) del artículo 2º de la Ley 24.769 con otros delitos tipificados en el Código Penal.

Tomaremos para dicha comparación ello algunos ejemplos, en los que los bienes jurídicos tutelados son la vida, la integridad sexual, la privacidad, la propiedad privada, y la Administración Pública.

Artículo / Inciso /CP	TIPIFICACIÓN - BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	PENA	PENA MÍNIMA	EXCARCELACIÓN
	FACTURAS APÓCRIFAS – PROTECCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES			
Artículo 2 inciso d) LEY 24769	Utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos (cualquier monto)	3 y 1/2 a 9 AÑOS	3 y 1/2 AÑOS	NO EXCAR- CELABLE

LA FACTURACIÓN APÓCRIFA DENTRO DEL “SISTEMA” PENAL

Artículo / Inciso . /CP	TIPIFICACIÓN - BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	PENA	PENA MÍNIMA	EXCARCELACIÓN
	DELITOS CONTRA LA VIDA			
81	a) Dar muerte en estado de emoción violenta. b) Dar muerte sin que se pudiese prever esa muerte por los medios empleados	3 a 6 AÑOS	3 AÑOS	EXCARCELABLE
85	Profesionales dedicados a la realización de abortos con consentimiento causando muerte de la mujer	1 a 6 AÑOS	1 Año	EXCARCELABLE
95	Homicidio en riña de 3 o mas personas sin saber quien es el responsable	2 a 6 AÑOS	2 AÑOS	EXCARCELABLE
	DELITOS CONTRA LA INTEGRIDAD SEXUAL			
119	Abuso sexual de menores no gravemente ultrajante y sin acceso carnal	6 MESES a 4 AÑOS	0,5 AÑOS	EXCARCELABLE
128	Producción de pornografía infantil	6 MESES a 4 AÑOS	0,5 AÑOS	EXCARCELABLE

LA FACTURACIÓN APÓCRIFA DENTRO DEL “SISTEMA” PENAL

Artículo / Inciso /CP	TIPIFICACIÓN - BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	PENA	PENA MÍNIMA	EXCARCELACIÓN
	DELITOS CONTRA LA LIBERTAD Y LA PRIVACIDAD			
142	Privación ilegal de la libertad s/ ciertas condiciones	2 a 6 AÑOS	2 AÑOS	EXCARCELABLE
153	Violación de correspondencia escrita o electrónica	15 días a 6 MESES	15 días	EXCARCELABLE
153	Violación de correspondencia escrita o electrónica con comunicación a terceros de lo visto por funcionario público con abuso de funciones	1 MES a 1 Año + inhabilitación	1 Mes	EXCARCELABLE
	DELITOS CONTRA LA PROPIEDAD PRIVADA			
162	Hurto simple	1 Mes a 2 AÑOS	1 Mes	EXCARCELABLE
164	Robo	1 Mes a 6 AÑOS	1 Mes	EXCARCELABLE
172	Defraudación a otros particulares	1 Mes a 6 AÑOS	1 Mes	EXCARCELABLE

LA FACTURACIÓN APÓCRIFA DENTRO DEL “SISTEMA” PENAL

Artículo / Inciso /CP	TIPIFICACIÓN - BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	PENA	PENA MÍNIMA	EXCARCELACIÓN
	DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA			
248	Incumplimiento de deberes de funcionario público	1 Mes a 2 AÑOS + inhabilitación	1 Mes	EXCARCELABLE
256	Quien reciba sobornos para hacer o dejar de hacer algo que esté en sus obligaciones legales	1 a 6 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
256 Bis	Tráfico de influencias	1 a 6 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
256 Bis	Tráfico de influencias ante Juez o Fiscal	1 a 12 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
260	Malversación de caudales públicos	Inhabilitación de 1 Mes a 3 AÑOS	SIN PRISIÓN	
265	Negociaciones incompatibles	1 a 6 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
266	Abuso funcional	1 a 4 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
268	Uso de información privilegiada para lucro	1 a 6 AÑOS + inhabilitación	1 Año	EXCARCELABLE
268 2	Enriquecimiento ilícito	2 a 6 AÑOS + Multa	2 AÑOS	EXCARCELABLE
269	Prevaricato	Multa	SIN PRISIÓN	

LA FACTURACIÓN APÓCRIFA DENTRO DEL “SISTEMA” PENAL

Debería evaluarse la razonabilidad de que ciertos delitos contra la vida, la libertad, la integridad sexual, la propiedad privada, o la privacidad tengan una escala menor que la afección del Erario Público.

*Para tutelar el Patrimonio Público se puede actuar cuidando los ingresos tributarios (como en esta reforma) o teniendo en cuenta el aspecto fiscal en sentido amplio, incluyendo a los gastos públicos y a la Administración protegiéndola de los funcionarios, y de los delitos fiscales no tributarios sobre lo cual claramente **NO** se ha puesto el mismo énfasis*

Ya **se demostró** en la jurisprudencia –con la mencionada **disidencia** práctica **de algunos Peritos Contadores del Cuerpo Oficial**- la **vinculación entre la utilización de facturas apócrifas y varios de los delitos contra la Administración.**

Siguen estando **pendientes** las acciones contra los beneficiarios últimos cuando las facturas **encubren otros delitos distintos de la evasión** (p.ej. **“comisiones indebidas”**)

FACTURACIÓN APÓCRIFA QUE NO LLEGABA A CONFIGURAR EVASIÓN

La falsificación de documentos está prevista en los Artículos 292 y concordantes del Código Penal, no tiene montos mínimos y fue objeto de denuncias penales.

Los casos fueron desestimados en virtud de que por los montos no se llegaba a constituir el delito fiscal. Esto tuvo lugar en 3 de las 4 Salas de Casación, (a pesar de la inexistencia de montos mínimos en los artículos del CP).

1) **Sosa, Roberto Oscar** Causa N° 3971– Cámara de Casación Penal **Sala I** 27/05/2002. *“Las facturas comerciales fueron el medio para cometer la evasión, en consecuencia si la misma resulta impune, también resulta impune la falsificación”*

2) **Cor – Phone SA** Causa N° 4543- **Sala II** . 27/02/2004 la falsificación de facturas y su utilización, constituyen delitos medios para ocultar la defraudación fiscal y en consecuencia concurre materialmente con el delito de evasión en caso de que este se hubiese consumado.”

3) **Moro, Francisco y Medici, Silvia.** Causa N° 4444 **Sala III** Cámara Nacional de Casación Penal. 12/08/03- **“Si la evasión tributaria no supera el monto** establecido como condición objetiva de punibilidad en el art. 1° de la ley 24.769, **no es admisible la adecuación remanente o subsidiaria de otra figura penal - falsificación de documento privado**

FACTURACIÓN APÓCRIFA QUE NO LLEGABA A CONFIGURAR EVASIÓN

Y en ese sentido **no sería ilógico** estimar que judicialmente se fijare un piso para tratar la evasión del artículo 2 inciso d) **consistente en el mínimo objetivo de punibilidad para la evasión tributaria simple**, aún independientemente que luego se lo considerase simple o agravado.

Lo contrario podría suponer en el extremo que un caso de facturación falsa de \$ 5.000 (cinco mil pesos) por poner una cifra ridícula por lo baja, generaría de probarse prisión no excarcelable.

*Además está el propio texto del Artículo 2° cuando se refiere también tangencialmente al artículo 1° (evasión simple) al decir: “...La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, **CUANDO EN EL CASO DEL ARTÍCULO 1...**”, con lo cual también impondría el límite mínimo de la evasión simple para esta maniobra.*

POSIBLE AFECTACIÓN DE LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL

En general se entiende que en la medida que la escala penal correspondiente al delito que se analice, contenga un mínimo no mayor a tres (3) años y un máximo no mayor a ocho (8) años, rige la libertad durante el proceso.

EL ARTÍCULO 2º DE LA LEY 24.769, TIENE UNA ESCALA PENAL QUE VA DE 3 AÑOS Y MEDIO A 9 AÑOS, LO CUAL IMPEDIRÍA OTORGAR LA LIBERTAD CONDICIONAL Y LA EXCARCELACIÓN

Del artículo **280 del Código Procesal Penal de la Nación** surge como **regla general la libertad** durante el proceso, **salvo** que a juicio del Juzgador **el imputado pudiere 1) AFECTAR EL DESCUBRIMIENTO DE LA VERDAD (INTERFERIR EN LA INVESTIGACIÓN) O 2) AFECTAR LA APLICACIÓN DE LA LEY (FUGARSE DEL PROCESO)–**

POSIBLE AFECTACIÓN DE LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL - JURISPRUDENCIA

Los fallos mayoritarios de las Salas de la **Cámara Nacional Penal Económico** interpretaban que al tener la evasión agravada penas máximas superiores a ocho años, **no era dable evitar la prisión preventiva**. Los fallos no eran ni unánimes ni se mantenían en Casación.

Ejemplo fallo **dividido**: “Bernstein Jorge y otros 11/7/03 Sala A de la Cámara Nacional Penal Económica (Dres. Bonzón Rafart y Repetto por la preventiva, Dr. Hendler por la libertad durante el proceso).

Ejemplo fallo **no mantenido**: Macchieraldo, Ana Sala B CNPE por la preventiva y Casación (Sala III) por la libertad durante el proceso.

Las diferentes posturas –no sólo en relación con la evasión- generaron la necesidad de realizar un pronunciamiento plenario sobre el particular, que tuvo lugar en la causa **DIAZ BESSONE**, Ramón Genaro s/recurso de inaplicabilidad de ley Acuerdo 1/08 –**Plenario N° 13-del 30/10/2008**.

POSIBLE AFECTACIÓN DE LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL FALLO PLENARIO DIAZ BESSONE

En el Plenario Díaz Bessone se resolvió: “...**DECLARAR** como doctrina plenaria...” **que para denegar la excarcelación o la eximición de prisión NO BASTA la imposibilidad de futura condena de ejecución condicional, o que pudiere corresponderle al imputado una pena privativa de la libertad superior a ocho años** (arts. 316 y 317 del C.P.P.N.), **sino que deben valorarse en forma conjunta con otros parámetros tales como los establecidos en el art. 319** del ordenamiento ritual a los fines de determinar la existencia de riesgo procesal...”

ARTICULO 319.- **PODRÁ DENEGARSE LA EXENCIÓN DE PRISIÓN** o excarcelación, respetándose el principio de inocencia y el artículo 2 de este Código, **CUANDO** la objetiva y provisional valoración de las características del hecho, la posibilidad de la declaración de reincidencia, LAS **CONDICIONES** personales del imputado o si éste hubiere gozado de excarcelaciones anteriores, **HICIEREN PRESUMIR, FUNDADAMENTE, QUE EL MISMO INTENTARÁ ELUDIR LA ACCIÓN DE LA JUSTICIA O ENTORPECER LAS INVESTIGACIONES.**

POSIBLE AFECTACIÓN DE LA LIBERTAD AMBULATORIA DURANTE EL PROCESO PENAL FALLO PLENARIO DIAZ BESSONE

Es posible afectar la investigación?

Cuando las causas penales son iniciadas **luego de un proceso de fiscalización y determinación de oficio**, las pruebas debieron reunirse durante el proceso de fiscalización que es una auditoria ex post. En los casos de denuncias sin que resulte necesaria la DO –p.ej. De lo contrario no debería haberse resuelto la DO .

Puede ser distinto cuando las **causas se originan en denuncias de terceros, cuando hubiere habido intentos de fuga del proceso o cuando las características del imputado así lo hicieren decidir al Magistrado; pero la regla es la libertad durante el proceso.**

CONCLUSIONES

- 1) Teniendo en cuenta que ya **aprox. 2/3 de las causas penal tributarias de los últimos años** se originaron en esta maniobra, que ***se ha generalizado por completo***, **la modificación es oportuna y necesaria.**
- 2) Los profesionales en Ciencias Económicas deben **documentar claramente el cumplimiento de las NAGA para resguardar su propia responsabilidad.** Esto les permitirá defenderse en los casos de empresas inmersas significativamente en estas maniobras.
- 3) El llamado “**sistema**” penal mantendría una **subvalorización de bienes jurídicos como la VIDA, la PROPIEDAD, la INTEGRIDAD SEXUAL, el derecho a la PRIVACIDAD** frente a delitos contra el Erario Público.

CONCLUSIONES

- 4) Pero además, **el legislador subvalora también los delitos contra la Administración Pública con efectos fiscales (pero no directamente tributarios) frente a los delitos de los privados.**
- 5) El **Poder Judicial establecerá** el alcance definitivo en cuanto a la **proporcionalidad y razonabilidad de su aplicación con independencia de los montos involucrados o para casos por debajo de los límites objetivos de punibilidad y para aquellos que estuvieren por debajo de los montos de evasión agravada.**
- 6) En lo atinente a la viabilidad de **restricción de la libertad ambulatoria** antes del dictado de sentencias condenatorias y el eventual e irreparable daño que se puede causar acrecienta **la necesidad de administrar racionalmente, con el mayor cuidado y de manera no automática** analizando esta posibilidad a la luz de **la doctrina del Plenario Díaz Bessone.**