

## 18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN ARGENTINA TRIBUTARIA

### COMISIÓN N° 2

#### “INSTRUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES: FACTURAS APÓCRIFAS Y SALIDAS NO DOCUMENTADAS”

#### “LAS FACTURAS APÓCRIFAS COMO MEDIO DE COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS”

Por Marina C Lamagrande

#### INTRODUCCIÓN

La utilización de facturas apócrifas se ha convertido desde hace décadas en una práctica habitual y nociva por una parte significativa del universo contribuyente que el Fisco Nacional, desde distintos órdenes, ha tratado de erradicar.

Al referirme a distintos órdenes quiero decir a que las acciones emprendidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos fueron orientadas a atacar el fenómeno desde distintos planos.

Desde el plano de la acción se intensificaron las fiscalizaciones y procedimientos consecuentes como ser los llamados controles cruzados de los débitos y créditos fiscales de la misma operación; del armado y utilización de medios informáticos específicos, etc.

También desde lo que podríamos denominar el plano reglamentario. Así, por vía reglamentaria, se emitieron normas referidas a la emisión de los comprobantes; se implementaron sistemas de retención y percepción en la fuente; luego se crearon “Registro de Operadores” de determinadas actividades; se implementó la obligación de consultar la base de datos del Organismo sobre “Contribuyentes No Confiables” y, obligación gradual de la emisión de la factura electrónica.

En otro plano, el de “*lege ferenda*”, se trabajaron y propusieron diversas reformas legales, algunas de las cuales se convirtieron finalmente en ley: desde el artículo agregado a continuación del artículo 34 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y mod.) así como la introducción en la Ley Penal Tributaria, del tipo penal de evasión agravada a partir de la utilización de facturas apócrifas (cfr. Art. 2º, inc. d de la Ley 24.769).

Ahora bien, la evolución de la jurisprudencia y las modificaciones en la legislación, sobre todo en lo que respecta a la reforma de la ley penal tributaria llevan a pensar que el fenómeno está lejos de ser erradicado, pues cuando la sujeción al orden jurídico depende de medios de coerción más severos significa que la persuasión

como manera de ejercer la Autoridad ha fracasado; en otras palabras, la prevención ha fracasado y el efecto fue uno no deseado ya que la estrictez en los controles hizo que el fenómeno se hiciera más sofisticado y, por ende, más difícil de combatir.

Es en este marco, la evaluación de la faz sancionatoria y punitiva de esta práctica, al menos desde el punto de vista tributario, adquiere especial relevancia, razón que justifica, al menos en parte, este trabajo.

### **I. - Las facturas apócrifas**

Para evitar equívocos considero que corresponde, ante todo, preguntarnos qué son, jurídicamente hablando, las facturas apócrifas y cuál es su rol en la determinación de los hechos imposables de los distintos tributos que puedan estar involucrados, para luego y recién entonces abordar el tema de las sanciones y de las penas a que puedan dar lugar las acciones de las personas –humanas o jurídicas- que las utilicen.

Ya sabemos que las facturas son documentos privados que respaldan operaciones comerciales y que son el soporte de los registros contables. El artículo 33 de la Ley N° 11.683 establece que *"todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas"*, estando la AFIP autorizada a exigir que *"...los responsables otorguen determinados comprobantes de sus operaciones y conserven sus duplicados así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones"*.

Ahora bien, llamamos facturas apócrifas a aquellas facturas que son falsas porque adulteran en todo o en parte la realidad de las operaciones o transacciones, por lo general, comerciales que pretenden respaldar.

Dicho en otros términos, las facturas apócrifas son documentos privados falsos en tanto se utilizan para respaldar contablemente actos jurídicos, usualmente compraventas o de locaciones de obras o de servicio simulados, en todo o en parte.

En tanto documento, la factura debe ser "material" e "ideológicamente" válida para cumplir efectos. Para considerar una factura apócrifa, debemos tener presente que esta puede ser formalmente válida pues fue emitida en cumplimiento de todos los recaudos legales y reglamentarios exigibles –validez material- pero "ideológicamente falsa" a partir de su contenido al respaldar un acto simulado.

La simulación del acto puede ser absoluta (el acto es inexistente) o puede ser relativa: el acto existió pero entre personas distintas a las que emergen del documento. Es decir, se llevó a cabo mediante personas interpuestas.

En suma, las facturas apócrifas parecen o imitan documentos genuinos pero no lo son, y, precisamente en la prueba de este extremo es donde radica la verdadera dificultad.

### **II.- La prueba de la falsedad**

Tres son las preguntas fundamentales en el tema de la prueba en general: 1°) Quién debe probar; 2°) Cómo se debe probar? Y, 3°) Cómo debe valorarse la prueba obtenida.

La primer pregunta sobre quién debe probar remite a la llamada cuestión "carga de la prueba". Debe probar aquél que afirma o alega un hecho. La segunda remite al modo, es decir a los medios de prueba. La tercera a los modos de valoración de la prueba: legal, discrecional y de la sana crítica.

En los casos de facturas apócrifas, donde el Fisco Nacional impugna la documentación respaldatoria de la contabilidad y de las operaciones, por considerar que se trata de facturas apócrifas, en él recae la carga de probar la alegada falsedad.

De esta manera incumbe al Organismo Recaudador probar que la operación no se concretó, o que el proveedor no es el emisor de la factura o que el receptor de una erogación no es el verdadero beneficiario.

La prueba a producir no es fácil. Se trata de la llamada "prueba diabólica" pues el hecho a probar, como quedó expuesto es un hecho negativo. ¿Cómo prueba entonces la Administración la falsedad de las facturas?

Sabemos que el Fisco Nacional cuenta con amplias facultades de fiscalización (cfr. arts. 35 y cc de la Ley N° 11.683 t.v.) así como con la información incorporada en las distintas bases de datos, las que a su turno, son nutridas por fiscalizaciones precedentes.

En uso de estas facultades la Administración deberá reconstruir la realidad que subyace al documento, pero no podrá hacerlo sino a través de hechos indiciarios, es decir probando hechos que por su gravedad, seriedad y concordancia hagan presumir que la operación que respalda el documento no es verdadera, en todo o en parte.

En este punto, el de las presunciones, debo detenerme.

No todas las circunstancias vinculadas a un proceso son accesibles mediante una prueba directa. Es casi imposible acceder a una prueba directa por percepción, por ejemplo, en los casos de hechos ilícitos, delitos o cuasidelitos. En estos casos, enseña Couture corresponde recurrir a la representación y cuando la prueba por representación tampoco es posible aun existe la posibilidad de reconstruir los hechos mediante la inducción o deducción, infiriendo de los hechos conocidos los hechos desconocidos.<sup>1</sup>

Agrega el citado autor que "la presunción se apoya en el suceder lógico de ciertos hechos con relación a otros..." y anticipa que las presunciones "no son propiamente medios de prueba; son tan sólo uno de los muchos elementos

---

<sup>1</sup> COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial Depalma, Tercera Edición, pág. 264, 265.

integrantes de ese conjunto de operaciones intelectuales que es menester realizar para dictar una sentencia".<sup>2</sup>

De ello se desprende que los indicios son aquellos hechos conocidos y acreditados, por lo general de manera directa, que permiten inferir los hechos desconocidos.

Es una verdad innegable que la prueba de los hechos se va dificultando a medida que se mediatiza y aparecen elementos intermediarios. Por esto, en la prueba por deducción, como es el caso de los ajustes de facturas apócrifas, deben tomarse todos los recaudos posibles para disminuir los riesgos de esta actividad probatoria ya que la imperfección de los puntos de apoyo, los vicios del razonamiento, las falacias de falsa experiencia, de falsa percepción, de falsa deducción pueden derribar la reconstrucción pretendida.

No obstante, y dada la naturaleza de los hechos vinculados al fenómeno en estudio, la prueba de deducción es la única posible y el éxito de la reconstrucción de la realidad subyacente al documento apócrifo dependerá en gran medida de los seriedad y concordancia de los indicios colectados por la inspección y de la evaluación que de ellos haga el juez administrativo.

La valoración del juez administrativo de la prueba aportada es un factor fundamental, debiendo tener presente este funcionario en estos supuestos no puede hacer valer el método de la libre convicción sino con la sana crítica, ya que ellas deben apoyarse en otros hechos probados. "Las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez".<sup>3</sup>

Si el juez administrativo arribara a la convicción de que las facturas impugnadas por la fiscalización son apócrifas y en el procedimiento de determinación de oficio, el contribuyente o responsable no lograr desvirtuar tal convicción, deberá dictar las resoluciones respectivas.

### **III.- Las consecuencias tributarias de la impugnación de las facturas apócrifas**

Los ajustes en virtud de los cuales se impugnan facturas apócrifas se realizan no ya al emisor de la factura sino al sujeto receptor y que la utiliza en su contabilidad respaldando la supuesta operación. Los ajustes variarán de acuerdo al tipo de simulación de que se trate.

1.- La simulación es absoluta: La operación que respalda la factura apócrifa no existió.

Los ajustes son:

---

<sup>2</sup> COUTURE, Eduardo J., op. cit. pág. 266

<sup>3</sup> COUTURE, Eduardo J. op. cit. pág. 270

En el Impuesto a las Ganancias: la impugnación del gasto deducido del balance impositivo.

En el Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas: la determinación del impuesto especial del artículo 37 de la ley del gravamen en tanto se verifica una erogación sin conocerse su beneficiario.

En el Impuesto al Valor Agregado: la impugnación del crédito fiscal de esa factura.

2.- La simulación es relativa: la operación existió pero con un proveedor distinto.

En el Impuesto a las Ganancias: no hay ajuste si el gasto era deducible en los términos de los arts. 17, 80 y cc. de la ley del gravamen.

En el Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas: se determinará el gravamen especial en el caso que se trate de una locación de servicios. No habrá determinación si se trató de compra de bienes (cfr. arts. 37, 38 de la Ley de IG y art. 155 y cc. del DR ley del gravamen).

En el Impuesto al Valor Agregado: se impugnará el crédito fiscal, en virtud del artículo 12 de la ley del gravamen.

#### **IV.- El juzgamiento de la conducta del contribuyente.**

Hay que tener presente que nadie falsifica un documento o utiliza un documento falso –en cualquiera de sus variantes- en el caso las facturas apócrifas, por el simple hecho de hacerlo, sino que lo hace con un objetivo posterior dirigido, en la mayoría de los casos a obtener un rédito patrimonial<sup>4</sup>.

En este sentido cabe señalar que la utilización de facturas apócrifas resulta inescindible de la omisión del pago de los impuestos de que se trate en su justa medida y la utilización del documento espurio fue el ardid utilizado para ello.

En suma, el uso de facturas falsas es sólo un medio para alcanzar otro objetivo. Las motivaciones de los sujetos al día de hoy son variadas. Si bien, en un principio sólo se utilizaban para la evasión de gravámenes, ahuecando la base imponible y generando créditos fiscales inexistentes; la utilización de estos documentos pueden encontrar otras motivaciones: justificar erogaciones de dinero ilícitas, lavado de dinero proveniente de operaciones ilícitas, blanquear operaciones efectivamente realizadas pero en negro, para poder recuperar el impuesto en la exportación, etc.

---

<sup>4</sup> Cátedra Hendler UBA, "El principio de lesividad en los delitos de falsificación de documentos", [http://www.catedrahendler.org/doctrina\\_in.php?id=156](http://www.catedrahendler.org/doctrina_in.php?id=156)

En este orden de ideas, debe dejarse en claro que lo que la Administración Fiscal persigue sancionar es la evasión u omisión del impuesto, en el caso, perpetrada a través de la utilización de facturación apócrifa como medio idóneo.

Ello, en modo alguno importa trasladar las presunciones simples que sirvieron de prueba para acreditar la falta de ingreso del o los gravámenes en su real medida al ámbito sancionador, donde se juzga la conducta del contribuyente, principalmente por este hecho que sin duda es el previsto en los tipos infracciones o penales respectivos, sin perjuicio de que en tal juzgamiento cobre especial relevancia el medio utilizado para alcanzarlo.

Digo especial relevancia, pues evidentemente la utilización de facturación apócrifa es en principio un ardid idóneo para la evasión impositiva, y como tal, pone en evidencia, desde la faz subjetiva del juzgamiento de la conducta, la presencia de dolo, desechándose la culpa casi por completo.

#### **V.- El agravante de la ley penal tributaria**

El artículo 2° de la Ley N° 24.769 dispone: *“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 verificare cualquiera de los siguientes supuestos:...d) si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso”.*

La utilización de facturas falsas como ardid idóneo para sustraerse de la obligación tributaria sustantiva, sea la falsedad material o ideológica, es un agravante del tipo evasión simple tipificado en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria.

La expresión “utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente”, lleva a efectuar las consideraciones que siguen.

La utilización de la factura apócrifa como ardid para cometer la evasión es fundamental la configuración del tipo penal evasión agravada. La posesión de facturas apócrifas o el solo hecho de haber respaldado la contabilidad con facturas apócrifas, si éstas no fueron utilizadas en todo o en parte, para la liquidación de los gravámenes y evadirlos no alcanza jerarquía penal en los términos del inciso d) del artículo 2° de la Ley Penal Tributaria.

Luego, si bien la ley utiliza el sustantivo “facturas” en plural, ello no significa que para que la conducta encuadre en el tipo penal de evasión agravada el responsable debiera haber utilizado más de una factura apócrifa. En efecto, debe analizarse la virulencia de los documentos en cuestión respecto del bien jurídico tutelado. Y, es más que obvio que una sola factura apócrifa de un monto superlativa puede lesionar más al bien jurídico protegido que la utilización de varias facturas de escasa significación.

Del otro lado, es lógico preguntarse si se configuraría el tipo penal de evasión agravada si media la utilización de una sola factura que, en función de la facturación del sujeto y del impuesto determinado es de un valor insignificante.

En este supuesto considero que será la jurisprudencia la encargada de evaluar, a partir de una interpretación finalista, incluirá o no en el tipo penal aquellas conductas que a pesar de ser subsumibles en él, no fueron determinantes en la configuración del delito de evasión que se atribuye al sujeto.

De todas maneras, he de concluir que el delito de evasión, agravado por la utilización –en todo o en parte- de facturas apócrifas, no es un delito de peligro sino de daño, y, en tal sentido, las facturas apócrifas deben constituir el medio o el ardid idóneo para configurar el tipo penal.

#### **VI.- El impacto de la sentencia penal sobre el ajuste y sobre la sanción.**

El artículo 20 de la Ley Penal Tributaria reza: *“La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal”. “En este caso será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.)”. “Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.*

Queda claro del artículo 20 antes transcrito que la ley no establece una prejudicialidad de la sentencia penal, salvo en lo que respecta a la aplicación de las sanciones de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

De ahí que se sostenga que en el fuero penal se evalúa la existencia o no del delito de evasión y en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación o en el fuero contencioso administrativo, se juzgue la viabilidad del ajuste, sin que, en principio, lo que se decida en alguno de esos fueros tenga incidencia en lo que debe decidir el otro.

Este criterio teniendo en cuenta que en ambos fueros se juzga sobre los mismos ajustes, ergo, sobre el mismo sustrato fáctico y mismo marco jurídico (en cuanto el ajuste), puede desembocar en un escándalo jurídico, desde el momento en que los distintos magistrados intervinientes pueden llegar a convicciones y decisiones contrarias o disímiles entre sí.

En este sentido no puede ignorarse la jurisprudencia que mayoritariamente se impone en el fuero contencioso administrativo que, a los fines de evitar el escándalo jurídico, acoge los fundamentos esgrimidos por los jueces penales a la hora de resolver

la contienda administrativa cuando las decisiones de aquéllas hubieran pasado en autoridad de cosa juzgada.<sup>5</sup>

Por tal motivo, me permito afirmar que cuando una sentencia penal que resolvió la cuestión a través de una interpretación fundada y razonable de los hechos y del derecho aplicable pasó en autoridad de cosa juzgada material, no puede ser soslayada por el fisco Nacional quien debe reevaluar su criterio cuando éste se encuentre discutido en el ámbito administrativo, contencioso administrativo o judicial.

Lo expuesto, no implica sostener el principio de prejudicialidad de la sentencia penal por sobre la administrativa o la contencioso administrativa, sólo reservada para la aplicación de sanciones en los términos del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria sino antes bien de reexaminar la cuestión teniendo en cuenta la interpretación que sobre la misma cuestión realizó la justicia penal tributaria mediante una resolución que adquirió carácter de cosa juzgada material.

Y, en este mismo orden de ideas sentó doctrina la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Prosper Argentina S.A. (TF 20.316-I) c/ DGI"<sup>6</sup>, al considerar que el memorial de agravios del Fisco Nacional no constituyó una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo en su sentencia en tanto sostuvo que "el organismo fiscal pretende restar entidad a las conclusiones a las que llegó el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 4, sosteniendo que lo allí decidido en nada modifica los fundamentos tomados en cuenta para dictar las resoluciones determinativas apeladas en los presentes autos, en tanto la decisión en sede penal fue adoptada en el marco de un procedimiento cautelar destinado a secuestrar información importante para la causa y no en un juicio penal propiamente dicho. Sin embargo, tal agravio no desvirtúa el fundamento en el que se apoya la decisión por la cámara, consistente en que, más allá del instrumento procesal utilizado, estableció que carecía de asidero el argumento central de la imputación formulada por la AFIP, -relativo a la inexistencia del proveedor y de las operaciones declaradas-(...) decisión que quedó firme y por lo tanto debía ser tenida en cuenta en sede administrativa a los fines de determinar las obligaciones fiscales de la actora".

Ahora bien, lo que aquí expuse como principio resulta aplicable a todos los casos donde simultáneamente hubieran tramitado los procesos penales por un lado y los contencioso-administrativos por el otro, incluido los ajustes por facturación apócrifa.

Específicamente, y en lo que respecta a las causas de facturación apócrifa, no es menor el hecho de que el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Prosper Argentina S.A." sea relativo a esta cuestión ya que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al intervenir como Alzada y revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando así sin

---

<sup>5</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal: "Almeida, Nora Mabel c/DGI", Sala V, 08/03/06; "Procesamiento Industrial Laminado Arg. SA," Sala III, 13/10/06; "Clínicas y Sanatorios Asociados S.A.", Sala IV, 15/07/08).

<sup>6</sup> CSJN, "Prosper Argentina SA (20.316-I) c/DGI", 10 de marzo de 2015.

efecto las determinaciones de oficio practicadas por el Fisco Nacional, juzgó que “la circunstancia de que el juez penal hubiese entendido que la existencia de las operaciones comerciales se encontraba corroborada, que resultaban suficientes las explicaciones dadas respecto del mecanismo de pago instrumentado (...) condicionaba y limitada el pronunciamiento que debía dictarse en sede administrativa, en tanto resultaba imperiosa la consideración del resultado de la valores de los extremos de hecho expuestos en aquel pronunciamiento”.

El traspie del Fisco Nacional obedeció, a mi entender, a un solo motivo: la reconstrucción de la realidad subyacente mediante la prueba deductiva dada por la imperfección de los indicios que sirvieron como punto de apoyo, a pesar de que ya un juez mediante una sentencia firme había resuelto sobre su ineptitud para sostener la pretensión fiscal. En efecto, a criterio del juez “el argumento central de la imputación formulada por la AFIP (inexistencia del proveedor y de las operaciones declaradas), carecía de asidero pues el Instituto Geográfico Militar había corroborado la veracidad de las operaciones de venta de suministros para la confección de D.N.I. y compañía de Suministros Grama S.A. –cuya existencia se encontraba debidamente acreditada– reconoció la relación comercial que la unía con Prosper Argentina S.A...”.

## **V.- Conclusión**

He llegado al final si bien no con muchas novedades con ciertas ideas para ordenar, empezando por la consideración de las facturas apócrifas como documentos que imitan ser genuinos pero que no lo son al respaldar una realidad distinta, en todo o en parte, de la que de ellos, en tanto documentos, representan. Las facturas apócrifas son un medio y no un fin en sí mismo, para la comisión de otros hechos o actos, generalmente ilícitos.

En probar esa realidad distinta estriba la verdadera dificultad pues es la Administración Fiscal quien deberá reconstruirla y, no podrá hacerlo sino a través de hechos indiciarios, es decir probando hechos que por su gravedad, seriedad y concordancia hagan presumir que la operación que respalda el documento no es verdadera, en todo o en parte.

En el ámbito infraccional se juzga al contribuyente por la falta de ingreso del o los gravámenes en su justa medida mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas o engañosas lo que implica en el supuesto de facturación apócrifa sancionar mediante presunciones, en tanto la omisión, a esta altura, ya se considera acreditada. En suma, se sanciona la evasión u omisión del impuesto, en el caso, perpetrada a través de la utilización de facturación apócrifa como medio idóneo.

La utilización de la factura apócrifa como ardid para cometer la evasión es fundamental la configuración del tipo penal evasión agravada. La posesión de facturas apócrifas o el solo hecho de haber respaldado la contabilidad con facturas apócrifas, si éstas no fueron utilizadas en todo o en parte, para la liquidación de los gravámenes y

evadirlos no alcanza jerarquía penal en los términos del inciso d) del artículo 2° de la Ley Penal Tributaria.

Para encuadrar en el tipo penal de evasión agravada es fundamental evaluar la virulencia de los documentos en cuestión respecto del bien jurídico tutelado. Dependerá de la jurisprudencia la interpretación de este tipo penal y, en tal sentido, si incluirá o no aquellas conductas que a pesar de ser subsumibles en él, no fueron determinantes en la configuración del delito de evasión que se atribuye al sujeto.

Por último, una sentencia penal que resuelve la cuestión a través de una interpretación fundada y razonable de los hechos y del derecho aplicable pasa en autoridad de cosa juzgada material, no puede ser soslayada por el fisco Nacional quien, por el contrario, debe reevaluar su criterio cuando éste se encuentre discutido en el ámbito administrativo, contencioso administrativo o judicial.