

Sobre la nueva agravante de facturación apócrifa en la Ley Penal Tributaria

Mario Laporta

El título que yo elegí para la exposición de hoy, a buen entendedor pocas palabras, lo dice todo. Y voy a tratar un tema que en lo yo que pude alcanzar a leer, y vinculado con los autores que han hablado acerca de esta reforma, de alguna manera se venía venir. Era un proyecto que andaba dando vueltas, pero que se abordó poco: el del agravante de las facturas apócrifas. Y es una cuestión que yo creo que en la práctica va a tener una intensidad bastante mayor a la proporcionalidad con la cual fue abordada.

Voy dividir mi exposición en tres partes. En primer lugar, una breve reseña de la situación, es decir, cómo llegamos a tener esta nueva agravante en la ley penal tributaria; en un segundo momento intentaré describir el estado de discusión doctrinal de la cuestión, que es muy escaso, pues lo poco que se ha dicho se ha dicho en el breve lapso en que la ley fue propuesta y aprobada; y en el tercer tramo, voy a plantear mi toma de posición sobre este punto.

Como todos ustedes bien saben, la Ley Penal Tributaria 24.769, ahora modificada, tutela o tipifica en su artículo primero el delito de evasión fiscal. Es un delito de medios determinados, a diferencia de los delitos denominados resultativos en los cuales lo que interesa es el resultado independientemente del medio por el cual se produce (ejemplo típico, el homicidio). Este es un delito de medios determinados, y el medio determinado, es decir, la modalidad de agresión a este bien jurídico, es el ardid o el engaño.

Dentro de los medios típicos ardid o engaño, cualquier modalidad es plausible. La norma, y en esto no cambio nada, tiene una formulación que describe a las ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas y, al decirse cualquier otro ardid o engaño, semánticamente nos permite reducir los medios a estos dos: ardid o engaño. La doctrina, en general, no hace una distinción muy sutil entre estas dos maneras. Sí que hay un desarrollo desde la dogmática bastante frondoso sobre este tema.

Hablamos de la reforma y no podemos olvidarnos del proyecto originario. Este, que fue elevado por el poder ejecutivo, lleva la firma del entonces ministro de economía. Planteaba esta agravante, entre otras, pero esto quizá como nota al pie, introduciendo un error bastante grave, de técnica legislativa. Yo ya lo había advertido en alguna publicación y finalmente fue modificado en la legislatura.

El proyecto originario tenía tres agravantes, pero ninguna estaba vinculada con el monto. Es decir, el tipo básico reunía todos los impuestos y ponía un piso de un millón de pesos, pero no había agravantes vinculadas con el monto. Esto, por el principio de ley más benigna (que si bien el proyecto derogaba explícitamente, yo creo lo hacía de manera ingenua), hacía que todas las evasiones de un millón de pesos para arriba, antes agravadas, se transformaran en simples. Al no haber un agravante por el monto, todo se transformaba en simple y esto, de la mano de la prescripción, tenía un destino de impunidad bastante marcado y contrario al fin de la reforma.

Como es usual, las modificaciones legislativas tienen poco consenso y yo creo, no sé en este caso porque no tengo datos ciertos, pero por lo pronto por lo que yo pude recabar,

prácticamente, una nula consulta a los operadores del fuero. Me refiero a jueces, fiscales, defensores, el propio fisco, instituciones educativas, etc. En general, cuando los legisladores se proponen hacer reformas, no consultan a los juristas destacados, salvo cuando forman comisiones. Pienso, aquí, en la reforma del código penal, el código procesal penal, que estamos a la espera que haya una modificación pronto, la propia comisión de reforma del código civil y el de comercio que están hace mucho tiempo en un profundo letargo.

Estas modificaciones salen de manera esporádica y espasmódica y así el debate parlamentario es prácticamente nulo. Yo he tenido acceso a la transcripción del debate parlamentario y sobre esto hay cuatro o cinco párrafos, apenas en el senado, y sobre el tema puntual de las facturas apócrifas no se habló prácticamente nada.

El problema es el legislador, y yo nunca termino de entenderlo. Cuando el legislador penal busca eficacia en una reforma, ¿por qué se empecina en tocar el sistema penal? El sistema penal es un sistema con muchos engranajes. Donde se toca un engranaje cambia todo lo demás.

En general las leyes por mas malas que sean tienen una doctrina, una jurisprudencia consolidada que de alguna manera explican, o nos permiten conocer, los alcances de la ley. Cuando se tocan los artículos, sobre todo con la idea de retro y ultra - actividad de la ley penal, todo el esquema se modifica, se reacomoda. Y el reacomodamiento de este esquema depende de decisiones judiciales con un control de constitucionalidad difuso. Esto quiere decir que hasta que se aclaran las cuestiones y el destinatario y el aplicador saben qué es lo que tienen, qué es lo que dice la ley, se transita un camino que demanda mucho tiempo. Y esto atenta contra la eficacia, sobre todo, porque los jueces están más ocupados en dirimir estas cuestiones que en la investigación, que es para lo que están, por lo menos, en este esquema procesal mixto (impropio) que tenemos en la Capital.

El proyecto llegó con esta agravante en el inciso 2.d, del artículo 2 y se mantuvo a pesar de que fue corregido en el Senado. Sobre todo, se enmendó esto que les planteo: las agravantes por el monto y el error conceptual de juntar todos los impuestos, lo que sí iba a generar una discusión eterna, sobre todo por la consumación. Esta agravante se mantuvo y en el debate parlamentario se han dicho dos o tres cosas nada mas, importantes sí, pero obviamente omitidas o ignoradas.

El artículo 2.d de la Ley Penal Tributaria modificada, dice: “la evasión es agravada y lleva pena de tres y medio años a nueve, si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos”. Esta reforma introduce un delito adentro de otro delito, un delito medio, es decir, la razón para el agravamiento esta dada por que el delito del art 1, se comete a través de otra conducta. En general, las agravantes son consideradas como delito a través de otro delito.

No sé, y es imposible saber cuál fue la finalidad de esto. El mensaje del poder ejecutivo al elevar el proyecto no la dice. Sí habla de otras tantas reformas, pero de esta no. Se puede intuir fácilmente, existe una idea generalizada, que la evasión a través de facturas falsas o facturas apócrifas, para simplificarlo, vendría a ser el medio más usual.

Yo sin ser una persona que pueda saber si esto es usual o no, porque soy un simple operador, no soy juez, no soy fiscal, ni estoy en la AFIP, ni tengo acceso al océano de los casos, pienso que esto no es correcto. Un poco me apoyo en un informe que a mi me gusta citar en las clases, y que si bien es antiguo es uno de los trabajos de estudio de campo más profundos que se ha hecho, de UNIJUS (Unidos por la Justicia). Allí se presenta un trabajo estadístico sobre las modalidades delictivas, y esto fue circularizado por las fiscalías y los juzgados, tengo entendido. Hay ahí una tabla, por lo menos genérica (es el gráfico número seis y el informe está disponible en la web de Unidos por la justicia en internet) que ubica el tipo de hecho consignado en porcentual: proveedores y facturación apócrifa en el 11,2% de los casos. Según este informe, el 11,2 % de los casos transferidos al sistema judicial tienen que ver con proveedores y facturación apócrifa.

Más adelante hay distintos cuadros que se segmentan de acuerdo a la evasión vinculada con impuestos en particular, y ahí, las agravantes, mejor dicho, la modalidad de utilización de facturas apócrifas está un poco diseminada, pero yo brevemente hice el trabajo de juntarlo. Y esto representa en evasiones del impuesto a las ganancias, sobre un total de 158 casos examinados, sólo 35 vinculados con facturas apócrifas, es decir el 22 %; en IVA sobre 108 casos, 19, es decir el 17 %; en casos evasión previsional, sobre 37 casos, sólo 1, es decir el 2,7 %.

De nuevo, esto es un muestreo, puede arrojar una tendencia, es decir, la realidad puede ser diferente, menor o mayor, pero un muestreo indica la tendencia. Esto significa que, por lo menos en los casos que están tramitando, pareciera ser que la utilización de facturas falsas no es estadísticamente la modalidad más frecuente de realización de este delito. La AFIP, en general, el Estado, tiene una especial preocupación por esta modalidad. Es decir, existe una barrera de protección bastante alta, vinculado con esto, por ejemplo, el establecimiento de regímenes de información como el CITI VENTAS, la estipulación de la facturación electrónica. Siempre hay medidas que va tomando el fisco vinculadas con neutralizar este peligro y, sobre todo, en un esquema de ultima ratio (como debería ser) también existen a nivel infraccional varias figuras que atrapan la utilización de facturación apócrifas. Ya sea en sí o como medio de defraudar de manera infraccional.

Cuando esto fue propuesto, varios autores publicaron sus opiniones, yo intento ahora hacer una breve recopilación o estado de discusión, para ver cual es la opinión sobre este punto.

En general, la doctrina que comentó esta reforma se centró en la cuestión de la ley más benigna. Este fue el problema estrella. Y siempre en los trabajos se termina hablando de esta cuestión, en algunos poco, pero siempre de manera al menos tangencial. Desde ya, según el resumen o impacto que yo tengo a nivel de doctrina, esta medida ha sido fuertemente rechazada por distintos argumentos pero siempre en el estado previo al estado legislativo de la cuestión. Imagino que cuando un autor escribe sobre esto, lo hace con la idea de convencer al legislador o al asesor del legislador de que están haciendo una cosa que no es correcta.

Yo he visto mucho malestar, pero no argumentos contundentes en contra de esto. Los resumo: El principal rechazo que encontré de los autores sobre este punto y también yo escribí esto en el "blog" de penal económico, es que hay un vaciamiento del tipo, pues si agravamos por la utilización de facturas falsas ¿qué le queda entonces al artículo 1? Esta idea la expusieron de manera bastante frontal, Borinsky, Turano, Marconi, Bertazza y Díaz.

La razón es la que decía: ¿qué comportamiento queda entonces para el artículo 1 si la utilización de facturas falsas es un agravante, es decir es una conducta diferente?

Y este argumento para mí también es fuerte porque muchos de acá ya conocen mi opinión sobre el concepto del ardid, o la determinación del ardid en el delito de evasión Fiscal que fue mi tema tesis. A quienes pensamos en un ardid fuerte y con un contenido de idoneidad potente, nos resulta más paradójica esta agravante. Es decir, si exigimos un ardid intenso, entonces ¿qué puede llegar a quedar para el resto? Ello, sobre todo, para quienes pensamos que las diferencias de interpretación de la normativa tributaria, puramente tributaria, no puede consistir en un ardid y ni siquiera, creo yo, ni siquiera una defraudación. Sobre todo cuando el fisco no puede tener una expectativa concreta de que el contribuyente interprete la ley de modo que en un futuro al Estado le pueda resultar correcto. Más aún en un sistema autoliquidativo.

Otras razones que han sido dadas contra esta iniciativa, es que estamos frente a una pena excesiva, desproporcionada e irrazonable. Este argumento me parece un poco dudoso, porque la política criminal marca como lógica en todos los casos que, cuando se utiliza un delito como medio de otro, es normal que la pena se eleve. Es decir, cuando el legislador considera que una conducta agrava la otra porque es delictiva, esto es normal y se da así en todas las composiciones del código penal: cuando hay un delito que se suma a otro la pena se agrava. Pienso en los casos de robo más homicidios, robo más violencia, más lesiones, robo más armas. Siempre se da un agravamiento.

También se ha argumentado como razón en contra de esta agravante que, a diferencia de las otras tres, no tiene monto.

De todos modos también esto es correcto. Es decir, al margen de la discusión entre sobre las cuantías, si son condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo, que yo creo es bizantina, lo cierto es que sería mucho más correcto, mucho más lógico, que un delito se agrave por un mayor disvalor de comportamiento y no de resultado. Acá se está planteando frontalmente un mayor disvalor del comportamiento y no del resultado, como es el caso de la agravante típica por el monto, que tanto problema les trae a quienes quieren explicar que los montos son condiciones objetivas de punibilidad. Es decir agravar la pena por un comportamiento mas grave, es correcto. Después cuánta pena implica eso es una discusión difícil y diferente, pero el agravamiento por el mayor disvalor del comportamiento es correcto y más correcto que el que se da por un mayor disvalor del resultado.

Otra razón que se ha dado, yo creo que es interesante, es la que plantea Edwards. Es interesante desde el fondo pero no está bien planteada, pues indica que aquí se afecta el principio de legalidad. Esta agravante propone una afectación directa al principio de legalidad. Esta es la conclusión.

La razón es conocida: la falsedad ideológica de un documento privado es atípica en el código penal y por lo tanto no se puede castigar. Esta es la opinión central de Edwards.

Yo creo que esto no es correcto porque ahora estaría tipificado expresamente. La atipicidad del código penal vinculada con la falsedad ideológica de un documento privado, no es una cuestión interpretativa, es una cuestión que esta en la ley. El art. 293 CP no tiene prevista la falsedad ideológica. La inserción de algo falso que el documento debe aprobar no está

tipificada cuando se vincula a documentos privados. Y esa es la razón. No es de interpretación, sino puramente legal.

Yo creo que no hay un problema acá de infracción frontal al principio de legalidad, porque justamente, el legislador lo está previendo como agravante.

La razón mas importante de la crítica que hay dando vuelta, y de hecho es la púnica que se materializó en el debate parlamentario, tiene que ver con que la utilización de facturas puede ser total o parcial. Rápidamente, todos se han dado cuenta que da a lugar a que la utilización de factura por un peso, para llevar el caso al absurdo, podría transformar en agravada a la conducta en sí. Este punto también nos permite pensar sobre una cuestión que yo la he visto muy bien planteada por Galván Greenway, vinculada con la diferenciación entre lo que es un ajuste técnico y un ajuste defraudatorio o ardidoso. Todos sabemos que una cosa es el monto evadido y otra el monto debido. Y, también, que el juez penal lo que tiene que hacer es un trabajo fino de selección y determinación de cuáles de esos ajustes son técnicos y cuáles defraudatorios, siempre y cuando se comprenda que el ajuste técnico no es un ardid. Yo estoy enrolado en la idea de que el ajuste técnico no es un ardid pues estamos frente a una diferencia de interpretación. Hay una jurisprudencia consolidada en este sentido. Pero lo cierto es que en esta disección del ajuste técnico y del ajuste ardidoso, la cuestión de las facturas falsas juega un rol preponderante.

El juez penal es el que tiene competencia para determinar el elemento del tipo de “monto evadido”, y el juez tributario es el que tiene competencia para determinar el “monto debido” o quantum de la obligación. Cada uno lo hace sobre la base de diferentes reglas y como decíamos ayer con el profesor López Biscayart, el derecho penal tributario sí que es autónomo, y este es uno de los elementos más potentes de su autonomía. Es decir, una concepción jurídico-penal del elemento del tipo: obligación, monto evadido y obligado que se separa del derecho tributario. Esto a mi me lleva a pensar que no debería haber una influencia entre los dos ámbitos, pero esa es otra historia.

Resumo un poco la postura y acá ya empiezo un poco a introducir mi opinión. La inconveniencia de esta agravante, desde el punto de vista pre-legislativo, se puede resumir en cuatro puntos. En primer lugar, hay un vaciamiento del tipo básico. Sacamos la facturación apócrifa afuera, es decir la agravamos entonces: ¿qué queda para el tipo base?

La segunda: que un comportamiento que para el derecho penal siempre fue considerado atípico, la falsedad ideológica de un documento privado, ahora pase a agravar un delito. De hecho, también conductas (incluso falsedades materiales) que, en todo caso, quedaban consumidas por el disvalor de la evasión fiscal. Recordemos aquella jurisprudencia de casación que está más o menos consolidada, y que no permite investigar las falsedades cuando no se alcanzan los montos. Esto también hace pensar: ¿por qué este tipo de conductas que antes quedaban atrapadas por el propio disvalor del artículo 1 ahora tienen autonomía para agravar? De nuevo, esto es una decisión legislativa y esta tomada y se acaba la discusión. Yo estoy planteando desde el punto de vista pre-legislativo.

El tercer grupo de inconveniencias tienen que ver sí con la desproporción y acá, de nuevo, no hay mucho para hacer pero lo cierto es que el máximo de la escala de evasión agravada, es mayor que el mínimo del homicidio. Y la pena en abstracto es más grave, por ejemplo, que la del homicidio culposo con el uso de automotor (de dos a cinco años), conducta que

es una verdadera pandemia, que es una de las principales causa de muerte en la Argentina hasta los 45 años. Esto, paradójicamente, lleva menos pena que la evasión fiscal. Yo sé que hago un poco de trampa con el ejemplo porque estamos hablando de un delito culposo, pero sí es válido desde el punto de vista de la valuación del bien jurídico. Además, es ilógico (y esta es una cuestión que yo planteo siempre) dentro del esquema de los delitos de desobediencia al Estado, porque este es un caso de un delito que tiene un componente fuerte de desobediencia como los delitos de funcionario público. Fíjense que la pena de evasión fiscal agravada, es más alta la del peculado, es decir se le exige más a un particular que no es un verdadero intraneus en la relación con el Estado que a un funcionario que hace más o menos lo mismo pero teniendo un deber de garantía concreto frente al Estado. Hay una perversión fuerte de la relación de justicia legal y distributiva. Este mismo argumento lo he utilizado antes para cuestionar la omisión de declarar como medio típico, porque esto implica convertir al sujeto de garante del Estado. Se supone que esto debería ser al revés. Esto alguna manera transforma al ciudadano, al contribuyente, en garante del Estado. En un garante del Estado más fuerte que el propio funcionario del Estado quien recibe menos pena si hace un comportamiento similar, no igual, pero similar.

Y el cuarto problema, es un problema de razonabilidad. Al no poner piso al ajuste ardidoso, nos encontramos con este inconveniente que es la factura de un peso. Yo creo que ningún juez va a aceptar esto, pero literalmente lo cierto es que la factura falsa de un peso nos permite agravar cualquier tipo de evasión siempre y cuando se supere el monto del piso del tipo básico.

La doctrina ha tenido reclamo un tanto bucólico en este punto. Yo no vi por lo menos planteadas objeciones frontales y soluciones concretas a este problema. Entre los trabajos que se publicaron ahora, durante los meses de enero y febrero, sí vi un trabajo del profesor Díaz que tiene una propuesta que a mí no me convence pero que es original. El plantea que, desde el punto de vista de la razonabilidad, solamente deberían considerarse agravados aquellos ajustes defraudatorios vinculados con las facturas falsas que se ubiquen en los cuatrocientos mil pesos o más. Es decir, utiliza interpretativamente el piso del artículo primero como el monto que no está escrito, pero que debería estarlo para la agravante. Esto es una idea original, muy interesante, pero desde mi punto de vista es difícil ensamblar en la técnica legislativa. Sería una decisión casi piadosa.

Yo parto de la idea de que la norma está. Quizás esa es una ventaja con la cual no se contó cuando se trabajó con este tema en estado legislativo. Y estoy con esa redacción en la mano pensando que no podemos tener la ilusión de que la corte puede declarar inconstitucional de esta regla por afectación a la regla de la razonabilidad a pesar de que sea un principio explícito de la Constitución Nacional. Es decir vamos a tener que trabajar con esta norma y vamos a tener que interpretarla.

Y, desde la dogmática, nos compete dar herramientas para -de alguna manera- reducir, o por lo menos poner en su medida justa, la pretensión punitiva del Estado, la potestad punitiva estatal. Uno de los roles de la dogmática es ponerla en órbita o, por lo menos, dar las razones para los que pueden ponerla en órbita (que son los jueces) así lo hagan.

Como breve introducción les recuerdo que desde mi punto de vista el delito de evasión fiscal es un tipo de omisión pura en donde la acción debida, constitutiva del segundo momento de la omisión, de todo tipo de omisión, tiene que ver con el pago del impuesto

conforme a la verdadera realización del hecho imponible. Es decir, el sujeto contribuyente que de alguna manera genera él mismo el deber de actuar partiendo de infracciones reglamentarias que arrojan la obligación jurídico-tributaria, se pone en la situación de actuar conforme a derecho, a la acción debida. La acción debida es esta. ¿Y como se pone en situación típica, en situación de actuar? Infringiendo estos deberes tributarios conectados con el bien jurídico.

El deber de registración correcto es uno de estos deberes y es uno de los más importantes. Es decir, la infracción del deber de registrar correctamente las operaciones. Es un deber central en la relación jurídico-tributaria compleja que es la que yo planteo como base de la situación típica central

En el campo empírico, y yo acá puedo pecar de genérico, los casos de facturación apócrifa pueden reducirse a cuatro grandes grupos de casos.

Las situaciones más usuales son: primero, facturas materialmente falsas de empresas que no existen: la factura es falsa y no existe la empresa, lo que es una falsedad material de manual. Segundo caso: facturas materialmente falsas de empresas que sí existen, o sea, mellizas. Esto en la práctica se ha dado. Tercer caso: facturas de empresas que existen y prestan ese tipo de servicio, pero el servicio o bien no se prestó, o se prestó a un valor diferente. Ahí ya estamos en el campo de lo ideológico. Cuarto caso: facturas de empresas fantasma, es decir, estas empresas que se crean solamente para facturar y obviamente no se presta el servicio ni obviamente el valor se relacionan con el servicio.

En general, en el esquema de la evasión el uso de facturas falsas como medio para la evasión está vinculado con el gasto. Como bien recordaba ayer el profesor Díaz, el hecho imponible es una fusión entre el ingreso y el gasto en general. La facturación apócrifa siempre (o mejor, en general) se vincula con el aumento del gasto: si yo aumento el gasto, disminuyo la utilidad que es donde se aplica la alícuota. Así funciona, de la manera más básica se puede explicar, la facturación apócrifa. Es acá donde pesa.

Sobre esta agravante entonces voy a proponer dos razones para, como decía desde dogmática penal, limitar o ajustar o poner en órbita la potestad punitiva estatal en este punto. La primera, tiene que ver con el principio de legalidad.

El tipo agravado exige, explícitamente, que se utilice una factura ideológica o materialmente falsa. Esto es un elemento normativo del tipo de contenido jurídico. Convencionalmente, el juez debe recurrir al ámbito normativo jurídico que mejor lo defina para tenerlo por comprobado e imputarlo o atribuirlo al comportamiento, es decir, predicar respecto del comportamiento o del hecho, esta cláusula, esta condición. Una factura ideológica o materialmente falsa.

El juez tendrá que decidir, entonces, si de ese papel con cosas escritas de la cual puede predicarse que es una factura. Esta es la parte más fácil. En un segundo orden, el juez deberá decidir si esa factura que el acusado uso para justificar gastos es “ideológica o materialmente falsa”.

En este punto, la Cámara de Casación tiene una doctrina consolidada vinculada con el delito de contrabando. El delito de contrabando se agrava, también, por la utilización de

documentos falsos. Tiene una doctrina consolidada en el sentido que en tanto el agravante del art. 865.f CA se refiere a documentos falsos, para imputar el tipo debemos trasladarnos dogmáticamente al campo de las falsedades y así se introduce la cuestión de la idoneidad de la falsedad.

Pero, recientemente la Sala II, la antigua sala II, que es a mi juicio la más consistente que ha tenido la casación, pero que ya no está, en un fallo “Ruiz”, vinculado con una factura de reexpedición, planteó una idea que yo creo que acá puede utilizarse. Allá se dice que para poder determinar el elemento normativo falsedad documental del 865.f CA, tenemos que trasladarnos al sistema de las falsedades. Hasta ahí regla general de la doctrina de la casación vinculada con este tema.

Si la falsedad del documento privado es atípica, entonces la factura de reexpedición del caso no es un “documento falso” (elemento normativo del tipo). Sí configura el ardid base porque para esto no necesitamos ninguna tipificación, pero no el tipo agravado.

Esta línea, creo yo, se puede utilizar en este caso. Si la factura ideológica o materialmente falsa que es la fórmula legal expresa que usa el legislador es un elemento normativo del tipo, tenemos que remitirnos al sistema de falsedades para poder definir, para poder predicar, que es una factura ideológica o materialmente falsa.

Esto implica que los grupos que yo planteo bajo el supuesto 3 y 4, los casos de empresas que existen y prestan servicios pero que el servicio no se prestó o la empresa es “fantasma” (aunque este caso sería más discutible), no son facturas “ideológicamente falsas”. ¿Por qué? Por esa razón, porque según la literalidad de nuestro Código Penal que es a donde tenemos que ir a buscar la definición de una factura ideológicamente falsa que es el término que usa el legislador, no es típica.

Esto es más o menos el mismo argumento que se utiliza en aquel fallo “Ruiz” que yo estoy citando extrapolado a este caso.

El argumento es plausible y se apoya en un defecto de técnica legislativa pues el legislador, creo yo, utilizó mal y sin mucho sentido, un término tan normativizado como el de “ideológicamente falsa”. Es decir, “ideológicamente falso” es un término que usamos los penalistas para definir lo que el artículo 293 CP dice con elementos descriptivos.

Es decir, lo correcto en este caso, quizás hubiese sido que el legislador diga, usando elementos descriptivos: “mediante facturas en las que se hayan insertado declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deben aprobar”, emulando la refacción del artículo 293 CP.

Si el legislador utiliza el término “ideológicamente falso”, tenemos que ir al sistema de las falsedades y entonces nos preguntaremos, ¿una factura que tiene inserto un hecho falso, es una factura ideológicamente falsa? Y, no, normativamente, no. Esto implica que la agravante debería, bajo este razonamiento, reducirse a los documentos privados materialmente falsos, que sí es una conducta típica para el Código Penal, y a los documentos públicos, material e ideológicamente falsos.

Es decir, esta interpretación que es plausible y se ha utilizado para los casos de contrabando, deja afuera al mayor grupo de casos que esta norma intenta abarcar.

El segundo argumento es material, y tiene que ver con qué sucede en este caso. Estamos hablando de un delito adentro de otro delito. Y, de nuevo, aparece el traslado necesario a la dogmática de las falsedades. Y, como digo, en la dogmática de las falsedades hay un elemento fuerte de la idoneidad. Exige idoneidad en la falsedad.

La exigencia de idoneidad en la falsedad está consolidada en la doctrina y la jurisprudencia. Recordemos los casos típicos de licencia de conducir burdas, cédulas verdes mal hechas. Esto en el fuero federal sucede todos los días y se resume bajo la idea de que la falsedad tiene que tener una cierta idoneidad, una aptitud para inducir a un error. De alguna manera se solapa, así, una doble exigencia de idoneidad. Una, que viene dada por la propia configuración del ardid (a pesar que haya autores que entienden que el ardid no debería ser idóneo, pero esto es una contradicción en los términos). Otra, por la falsedad. Tenemos así una doble exigencia de idoneidad. Primero del ardid por su propia conceptualización semántica (por la referencia a otro) y material. Y, además, en el traslado de la dogmática de las falsedades que exige la agravante.

La idoneidad del ardid está ínsita en la propia conceptualización del vocablo. Tiene una necesaria referencia al destinatario. Esto es clásico en la dogmática del ardid, ya lo decía Spolansky en relación con el delito de estafa, en el año 67. Tiene una necesaria referencia al destinatario. Y no olvidemos que en este caso el destinatario no es la señora que no sabe, o a la que le venden el buzón, sino que es la AFIP. El destinatario de este ardid es un sujeto con una fuerte capacidad de neutralizarlo. Concretamente, en lo que tiene que ver con la verificación del gasto que es el ámbito natural en donde nos encontramos el problema de la facturación apócrifa, la AFIP tiene herramientas intensas: la “base apoc”, la facturación electrónica, el sistema de CITI VENTAS, fiscalizaciones, etc.

Fundamentalmente la AFIP tiene fuertes y muy potentes facultades de verificación. Y quiero centrarme acá en el tipo usual de verificación que es la circularización de proveedores.

Entonces la pregunta que hay que hacerse es: ¿es un ardid idóneo el que se neutraliza con una simple circularización? Yo creo que no, y la casación ha dado señales de que esto no es un ardid idóneo. Hay varios fallos, yo rescato dos: “Müller” de la sala I, y “di Giorgio” de la sala III, en donde dice claramente que si el ardid se verifica a partir de una simple fiscalización, no es idóneo. Este es el slogan que surge de estos fallos y otros tantos. A esta idoneidad que se predica del tipo base, (estamos hablando de fallos anteriores a esta reforma) se le suma la mayor intensidad de idoneidad que viene a exigir, ahora, el traslado en bloque a la doctrina de las falsedades, es decir, si antes un ardid sin ser reforzado por la ley de las falsedades era inidóneo, ahora, con más razón.

Yo creo en la idea de que el sistema, penal es un sistema de ultima ratio, y que en los esquemas anteriores a esta ultima ratio (estoy hablando del campo infraccional) ya hay sanciones bastante graves pensadas para estas cosas. Recordemos el propio art. 46 LPF, que es la escala anterior a la evasión fiscal (que yo pienso, a diferencia de lo que sostenía ayer Bonzón y un sector de la doctrina, que hay una diferencia radical entre el artículo 1 LPT y el 46 LPF), tiene hasta diez veces el monto del impuesto evadido como sanción.

Y lo cierto es que entre el 46 LPF y el 1 LPT, hay diferencias elementales, a pesar que se pueda hacer una reducción teleológica del tipo de defraudación del 46 tratando de hacerlo intenso para que se parezca a un ardid. Lo cierto, es que la evasión tributaria tiene explícitamente ardid, y cuando el legislador penal que escribe la palabra ardid en un tipo, esto tiene algún sentido al menos en nuestro sistema. Tiene monto, tiene ejercicio anual, es decir que considera una conducta amplia frente a conductas más chicas del 46 LPF. Y, sobre todo, tiene pena de prisión. O sea no las podemos interpretar como si no las tuviera. Que un delito tenga pena de prisión nos esta pidiendo una reducción teleológica mucho más intensa. Yo no voy a entrar en la discusión entre la diferenciación de un delito y una contravención, pero hay una diferencia que la podrán llamar cuantitativa, cualitativa, o lo que fuera, y es que en el derecho penal trabajamos con un concepto que en el derecho infraccional trabaja: antijuridicidad material, Imputación objetiva. ¿Por qué exigimos antijuridicidad material, afectación del bien jurídico, etc.? En el campo penal, bueno, porque estamos hablando penas de prisión. Quizás en el campo infraccional no hilamos tan fino. Esto una diferencia que va mas allá de lo cuantitativo o cualitativo, es real.

Los comportamientos inidóneos deben ir a parar al campo infraccional y esto es, yo creo, una mejor decisión de política criminal. Sobre todo, cuando sabemos que un caso ingresado en el sistema penal tiene que paralizar la aplicación de la multa (esto no cambió) y esperar a la condena penal.

Y después tenemos un problema de bis in idem no resuelto, a pesar de algunas tendencias jurisprudenciales, entre las multas y las sanciones penales.

Prueba empírica de la competencia normativa AFIP para detectar la facturación apócrifa, también la puedo sostener partiendo de este trabajo de UNIJUS. Hay un cuadro, el N° 7, cuyo título es “tipo de hecho en relación con el tipo de denunciante” y que da cuenta de que en los casos de proveedores y facturación apócrifa, el 88% son denunciados por AFIP y otros organismo públicos. ¿Qué quiere decir esto? Empíricamente, da una razón más para sostener que la AFIP tiene corta fuegos, tiene barreras de contención frente a este tipo de comportamientos. Es decir, dicho con alguna expresión un poco coloquial: “es como querer matar a uno con balas de salva”.

En suma, yo preveo que la resistencia inicial de los autores, y plasmada también en el debate parlamentario se va a trasladar rápidamente al campo argumental de la aplicación del derecho del caso concreto. Simplemente espero, ya con la norma vigente, que estos argumentos que yo estoy dando ahora puedan formar parte del campo de una futura discusión que sea, sobre todo, nacional y republicana.