

# Delitos Tributarios, facturas falsas

Gonzalo Polanco Zamora

CHILE

## CUADRO RESUMEN: CÓMO SE REGULA LA FACTURA FALSA EN AMÉRICA LATINA

País	Disposición
Modelo CIAT	<p>En su artículo 170, considera dentro de las “infracciones materiales” las relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas. (Se entiende que la factura falsa hace que en el caso del IVA aumente el crédito fiscal y por lo mismo se obtenga una compensación indebida de ese impuesto).</p> <p>En el artículo 171 letra c), señala que al obtener devoluciones o aplicarse compensaciones de manera indebida, la base de la sanción será la cantidad devuelta o compensada.</p> <p>El empleo de factura falsa figura explícitamente en el artículo 173 N°2 letra b) literal ii), donde se menciona como una infracción material muy grave, y por lo tanto, se impone una multa mayor en porcentaje sobre la base de la sanción.</p>
Argentina	<p>El artículo 8° de la Ley de Procedimiento Tributario en su letra h) señala que, quienes reciban facturas apócrifas o no autorizadas son solidariamente responsables con los deudores del tributo.</p> <p>El artículo sin número que sigue al artículo 33, obliga a los compradores a constatar que la factura se encuentre debidamente autorizada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p> <p>El artículo 40 sanciona con clausura del local (de 3 a 10 días) y con multa de 300 a 30.000 pesos a quienes no entreguen facturas en la forma que establece la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p> <p>Artículo 46 dice que quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido.</p>
Bolivia	<p>El artículo 151 del Código Tributario expone que existen dos responsabilidades ante la comisión de un delito tributo: la penal tributaria y la civil. El artículo 152 establece la responsabilidad solidaria de cualquiera que participe en un ilícito tributario que ocasione daño económico en perjuicio del Estado.</p> <p>Sanción penal:</p> <p>Artículo 177 ter. El que de manera directa o indirecta, comercialice, coadyuve o adquiera facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haberse realizado el hecho generador gravado, será sancionado con pena privativa de libertad de dos (2) a seis (6) años.</p>
Brasil	<p>El Código Tributario Nacional habla sobre la responsabilidad que comparten quien vende la factura falsa y quien la recibe (solidariamente responsable)</p> <p>La utilización de facturas falsas se contempla dentro de los crímenes contra orden tributario. La pena es de reclusión de 2 a 5 años y multa</p>

País	Disposición
Chile	<p>Artículo 97 N° 4 del Código Tributario, establece: “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o re-cargo, 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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.”</p>
Colombia	<p>Artículo 670 del Estatuto Tributario señala que “si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)” y que “cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente”</p>
Costa Rica	<p>El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 81 dice que, en los casos en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, en un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%). En su artículo 92 expresa que “Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducir a error, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública.”</p>
Ecuador	<p>“Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real” es uno de los casos considerado defraudación fiscal según el N°10 del Art. 344 del Código Tributario. Sanción: prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.</p>
El Salvador	<p>Art. 250 del Código Tributario: “Constituye defraudación toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este Código”. Art. 252: “será sancionada con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan”</p>
Guatemala	<p>Art. 99 del Código Tributario, establece una sanción del 100% de los tributos omitidos. “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario” (Art. 100)</p>
Honduras	<p>El Art. 211 del Código Tributario, establece como un caso especial de defraudación fiscal la falsificación de facturas. El Art. 210 lo castiga con un rango desde el doble a diez veces el valor del impuesto evadido y prisión desde un mes a ocho años dependiendo de la cuantía de lo evadido.</p>
México	<p>Art. 108 del Código Fiscal de la Federación: “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.” Las penas van desde los tres meses a los nueve años dependiendo de la cuantía de lo defraudado. La pena se aumenta en una mitad por el hecho de usar documentos falsos.</p>

País	Disposición
Nicaragua	<p>Art. 141 del Código Tributario establece que comete defraudación tributaria “el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, incentivo fiscal o reintegro de impuestos, se valiere de alguna de las siguientes maniobras:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. De engaño;</li> <li>2. De aprovechamiento del error ajeno;</li> <li>3. De abuso de confianza;</li> <li>4. De simulación en los actos jurídicos;</li> <li>5. De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministradas a las autoridades fiscales, o de conductas y actos que tiendan a ocultar la verdad del negocio; ...”</li> </ol> <p>Art. 143: “Sin perjuicio de las sanciones pecuniarias que imponga la Administración Tributaria, las que serán el doble de las establecidas para la contravención, la defraudación tributaria será penada con prisión de uno a tres años, impuesta por el Juez competente que tramite la causa, aplicando inclusive multa pecuniaria de un mil a tres mil unidades de multa.</p>
Panamá	<p>El Art. 752 del Código Fiscal establece como defraudación fiscal: “El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos”. Sanción: se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año</p>
Perú	<p>La disposición final décimo octava del Código Tributario, sobre Ley Penal Tributaria, en su Artículo 1° señala que “el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa”.</p>
República Dominicana	<p>Artículo 204 del Código Tributario establece como delito tributario la defraudación tributaria. El Art. 236 dice que “Incurrir en defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, intente inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos.” El Art. 237 N°1 explicita que es defraudación tributaria “Declarar, manifestar o asentar en libros de contabilidad, balances, planillas, manifiestos u otro documento: cifras, hechos o datos falsos u omitir circunstancias que influyan gravemente en la determinación de la obligación tributaria”. Sanción del Art. 239: N°1 “Multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido, sin perjuicio de las penas privativas de libertad que pudiere aplicarse”. Prisión de seis días a dos años en caso de reincidencia o monto superior a RD\$100.000</p>
Uruguay	<p>Artículo 96 del Código Tributario.</p> <p>Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.</p> <p>Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.</p> <p>En el caso de la factura falsa, se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario.</p> <p>Será sancionada con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar</p>
Venezuela	<p>Se menciona en el artículo 120 del Código Orgánico Tributario como indicio de defraudación tributaria.</p> <p>Artículo 119: Incurrir en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquiera otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar.</p> <p>Penada con prisión de 6 meses a 7 años. Si hubo devoluciones se podrá aumentar un tercio de la pena. Se aumenta la sanción del artículo 112 en un 200%.</p>

## INTRODUCCIÓN

La factura falsa es un tema delicado. Para ilustrarlo, basta contar la historia del escándalo político tributario que se hizo público en Chile hace un tiempo atrás y que aun hoy sigue en investigación. El llamado caso “Penta” ha vuelto el interés de los chilenos en los efectos perjudiciales que los documentos tributarios tienen para el erario fiscal y sobre el hecho que las conductas asociadas a este tipo de delitos son más extendidas de lo que inicialmente se podría pensar.

## LA HISTORIA DEL CASO PENTA

Todo comenzó con un funcionario del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII, Administración Tributaria Chilena) de nombre Iván Álvarez. Álvarez descubrió un error en el sistema electrónico del SII, percatándose que podía modificar las declaraciones del impuesto a la renta de las empresas, las que actualmente pagan el impuesto de primera categoría, es decir, el impuesto empresarial.

A sabiendas de la vulnerabilidad informática de la aplicación, Iván Álvarez montó un negocio, que consistía en alterar estas declaraciones de renta, con el fin de garantizar devoluciones de impuestos más altas de las que les

corresponderían a los contribuyentes. En Chile, el contribuyente paga de manera mensual y provisoria un monto de dinero "a cuenta de" la obligación tributaria definitiva. Cuando lo que ha pagado provisionalmente resulta ser mayor que la obligación definitiva, el Fisco ordena la devolución de los impuestos.

El servicio de Álvarez, evidentemente, se prestaría a cambio de un pago consistente en un porcentaje de la devolución. El señor Álvarez necesitaba de personas que lo pusieran en contacto con potenciales clientes, todo guardando la máxima discreción. Los clientes debían ser empresas. Para lograr lo anterior se asoció con contadores, quienes suelen trabajar para muchas de ellas. De esta forma el Sr. Álvarez fue promocionando sus ilegales servicios.

Muchos contadores se entusiasmaron y comenzaron a colaborar con el protagonista de esta historia. Los contadores captaban clientes y ganaban comisiones. Finalmente el negocio prosperó.

En pleno auge del negocio, Iván Álvarez cometería un grave error. En un asado conoció a un martillero llamado Jorge Valdivia. En realidad Valdivia no era martillero, sino una persona que se dedicaba a comprar y vender autos chocados, entre otras cosas. Valdivia además trabajaba esporádicamente para Hugo Bravo, Gerente General de Empresas Penta: pagaba multas, hacía trámites bancarios, iba a dejar y a buscar a quien fuera, etc.

Valdivia entró al negocio. Maravillado por los resultados, comenzó a buscar interesados para además ostentar comisiones. Valdivia logró reclutar a su empleador, Hugo Bravo, Gerente General de Empresas Penta.

Un día, Iván Álvarez llegó a su escritorio del Servicio de Impuesto Internos; sin embargo las cosas habían cambiado. Se percató que el error del sistema electrónico había sido corregido. El negocio llegaría a su fin. Como era de esperar, Álvarez optó por el silencio. Poco a poco los partícipes del negocio notaron que Iván ya no prestaba sus eficientes servicios. En la otra vereda, personal del SII comenzaba la investigación, dada la gravedad del error en el sistema que habían detectado.

Las investigaciones se comenzaron a desarrollar y poco a poco la madeja se fue desenredando, de modo de establecer los nexos entre Iván Álvarez y los contadores. Las investigaciones dieron con Jorge Valdivia. Empresas Penta se enteró y ordenaron despedir inmediatamente a Valdivia. El segundo error garrafal. Valdivia padecía de una enfermedad terminal. En su desahucio rompió el silencio y señaló a Hugo Bravo, Gerente General de Empresas Penta, como partícipe de la red.

Hugo Bravo, es Ingeniero Comercial de la Pontificia Universidad Católica de Chile, una de las más prestigiosas del país. Por más de 30 años ejerció su profesión cosechando cuantiosos éxitos, lo que le valió ganar la Gerencia General de Empresas Penta.

La investigación continuó. Con Hugo Bravo en el radar de la Fiscalía, se ordenó la incautación de información en la oficina de Bravo, en Empresas Penta. La información de Hugo Bravo era delicada. Bravo buscó apoyo de sus jefes y amigos por décadas, los principales propietarios de Empresas Penta: Carlos Eugenio Lavín y Carlos Alberto Délano. Los "Carlos", se negaron tajantemente a prestar apoyo, despidiendo a Hugo Bravo por tan infortunado incidente en la incautación de documentos en edificios de Penta. Bravo estaba solo. Bravo no tenía mucho que perder, por lo que decidió jugar sus cartas.

Empresas Penta es un holding empresarial chileno, con inversiones en las áreas de previsión social, seguros, finanzas, salud, inmobiliaria y educación. Los principales propietarios de Empresas Penta son Carlos Eugenio Lavín y Carlos Alberto Délano. Este grupo posee activos superiores a los 30.000 millones de dólares, a través de sus empresas: Penta Vida, Penta Security, Banco Penta, Empresas Banmédica, y hasta hace poco tiempo, la Universidad del Desarrollo. Sus propietarios son reconocidos empresarios ligados a la derecha política nacional, participando reiteradamente en campañas presidenciales de la Alianza por Chile, conglomerado de partidos de centro derecha.

Lavín y Délano, eran amigos de Hugo Bravo y confiaron la Gerencia General de sus empresas a éste. Después del desaire de sus amigos por décadas y ex empleadores, Hugo Bravo intentó hacer un trato con la Fiscalía, órgano persecutor de delitos. La Fiscalía aceptó el trato. Tanto Bravo como la Fiscalía sabían que aquél tenía información de incalculable valor. Además de esta información, Bravo no tenía nada más que le otorgara inmunidad legal. Hugo Bravo, abrumado por su situación legal, contó los secretos que acumuló gracias a su holgada carrera como Gerente General de Empresas Penta.

Hugo Bravo señaló que Empresas Penta falsificaba boletas de honorarios y otros documentos para reducir su renta imponible. Indicó que esta conducta era reiterada, y que involucraba el ámbito político. Hugo Bravo indicó que Empresas Penta realizaba aportes irregulares a destacados políticos de Chile. Indicó además que Empresas Penta financió, directamente y de forma irregular, las campañas políticas de connotados políticos de centro derecha, y en general realizaba aportes a una mayoría de miembros del partido Unión Demócrata Independiente (centro derecha). Bravo poseía registro detallado de boletas de honorarios, correos electrónicos, anotaciones de fechas, siglas y grabaciones de audios, como respaldo de estas operaciones. Esta documentación se la facilitaría a la Fiscalía a cambio de inmunidad.

En estos momentos, la fiscalía se encuentra aún investigando la existencia de delitos de naturaleza tributaria y otros. El SII ha interpuesto querrela criminal en contra de los involucrados, y tanto Carlos Délano como Carlos Lavín han permanecido un tiempo bajo detención debido a estos hechos.

Esta historia, aún en desarrollo, muestra la gravedad que para la legislación chilena tienen delitos de naturaleza tributaria y en especial aquellos relacionados con documentación falsa. Haremos a continuación un somero resumen de cómo la documentación falsa se regula en diferentes países de Latinoamérica.

## **DISTINTAS REGULACIONES**

Veamos someramente cómo en diferentes legislaciones se ha regulado la factura falsa, tanto desde el punto de vista administrativo como desde el punto de vista penal.

Cabe recordar en primer lugar que existe consenso en la doctrina en que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa en:

1. El órgano que establece la sanción (Juez- Administración Tributaria)
2. Procedimiento: procesal penal - administrativo o administrativo judicial
3. Tipo de pena: privativa de libertad - proscripción de este tipo de penas en el segundo.

### **Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)**

De acuerdo al Art. 152 del modelo de Código Tributario del CIAT, constituye una infracción todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal.

En su artículo 170, considera dentro de las “infracciones materiales” las relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas.

En el artículo 171 letra c), señala que al obtener devoluciones o aplicarse compensaciones de manera indebida, la base de la sanción será la cantidad devuelta o compensada.

El empleo de factura falsa figura explícitamente en el artículo 173 N°2 letra b) literal ii), norma en la que se menciona como una infracción material muy grave, por haberse ocupado medios fraudulentos y por lo tanto se impone una multa mayor en porcentaje sobre la base de la sanción. Se hace presente que la incidencia de los documentos falsos o falseados debe representar un porcentaje superior a un x por ciento de la base de la sanción.

Señala el artículo 173 sobre sanciones aplicables que:

*b) Se calificarán como muy graves aquellas infracciones en las que se hayan utilizado medios fraudulentos, entendiéndose por tales:*

*(...)*

*ii. Emplear facturas, justificantes u otros documentos falsos, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al ... por ciento de la base de la sanción.*

En cuanto a delitos se refiere, se debe tener presente que el modelo CIAT excluyó del título la figura del delito tributario para entregar a cada país la definición. De este modo, el modelo excluye de su articulado la figura de defraudación tributaria, pero se sugiere una redacción para los Código Penales como la que sigue:

*El que, por acción u omisión, defraude al Estado mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño idónea para inducir a error a la administración tributaria con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta, o las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de .... será castigado con pena de prisión de ....a años (Comentario 8 al artículo 152 modelo)*

De acuerdo los comentarios realizados en el modelo de Código Tributario, las características del delito son las siguientes:

- a. La conducta típica objetiva consiste en la evasión de las obligaciones tributarias materiales de carácter principal y de obligaciones paralelas
- b. Se requiere una acción defraudatoria, caracterizada por el engaño o ardid
- c. Debe existir dolo, una intención de dañar o de sustraerse de la obligación fiscal
- d. Tiene un umbral cuantitativo de punibilidad, que se describe como condición objetiva de punibilidad. Esto significa que dicho umbral no forma parte del tipo delictivo. La consecuencia es que la cuantía no debe ser abarcada por el dolo del autor, sino que, basta con que exista intención defraudatoria en cuanto al comportamiento.

Es un delito de resultado, no de peligro.

### **Excusa legal absolutoria**

Se considera un excusa legal absolutoria de la responsabilidad penal, el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento sin que se hayan iniciado actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración Tributaria o de las Autoridades Competentes.

### **Argentina**

En cuanto a la sanción civil, el Art. 8º de la Ley N° 11.683 dispone:

*“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

(...)

*h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.*

Respecto del delito tributario, la Ley 24.769 de 13.01.1997, expresa en su Título I, sobre delitos tributarios, el tipo de evasión simple

### **Evasión simple**

**ARTICULO 1º** – *Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.*

(Artículo sustituido por Art. 1º de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

## **Evasión agravada**

**ARTICULO 2°** – 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 verifique cualquiera de los siguientes supuestos: 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.**

(Artículo sustituido por Art. 2° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

### TITULO IV

#### DISPOSICIONES GENERALES

**ARTICULO 13.** Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

*En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.*

**ARTICULO 14.** Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Existe una regulación particular en Argentina respecto de sanciones que pueden ser impuestas a personas jurídicas. Expresa la normativa que:

*Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:*

- 1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.*
- 2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
- 4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
- 5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
- 6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal. (Párrafo incorporado por Art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)*

*Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. (Párrafo incorporado por Art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)*

*Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4. (Párrafo incorporado por Art. 13 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)*

Las facturas falsas están consideradas como una hipótesis de evasión fiscal agravada. Se exige en forma expresa la concurrencia de dolo. Según Patricio Silva Riesco<sup>1</sup> parte de la doctrina acepta que el delito sea cometido con dolo eventual, pero se excluye la posibilidad de delito fiscal llevado a cabo con mera representación o imprudencia.

Las penas establecidas en la ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

### **Excusa legal absolutoria**

No existen en la ley penal tributaria excusas legales absolutorias. Sin embargo, el artículo 16 contempla la posibilidad de que la acción penal se extinga por el pago incondicional y total de la pretensión fiscal, antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio, pero en cuanto su naturaleza jurídica, esta disposición no es considerada una excusa legal absolutoria, puesto que requiere el consentimiento y voluntad del imputado para su otorgamiento.

Para que se extinga la acción de acuerdo al artículo 16 de la Ley N° 24.769 se requiere:

- Que sea delito de evasión tributaria simple. Se excluye la evasión tributaria agravada, que es la que incluye los documentos falsos
- Requiere la aceptación formal de la liquidación y/o determinación de la deuda por el órgano recaudador
- Exige la regularización y el pago total e incondicional del monto de la liquidación
- La aceptación, la regularización y el pago deben tener lugar antes de la formulación del requerimiento fiscal de elevación a juicio.
- El requerimiento sólo puede ser otorgado una vez por cada persona física o jurídica obligada.

### **Prescripción**

Todos los delitos prescriben una vez que haya transcurrido el máximo de la pena, es decir, 6 ó 9 años.

Esta legislación se aplica a todo el territorio Argentino ya que a nivel local se carece de atribuciones para sancionar materias penales. Esta norma se aplica sólo respecto de la evasión de tributos nacionales, y no es posible aplicarla a los tributos provinciales ni a los municipales. Por ello se dice que en Argentina existe una legislación unitaria sobre delitos fiscales.

### **Brasil<sup>2</sup>**

En Brasil se distingue entre las "*infrações fiscais*" que son simples infracciones administrativas derivadas del incumplimiento de las reglas sobre el cálculo de los impuestos, y los "*crimes penais tributários*" que son los que constituyen delito. Los *crimes penais* pueden ser a su vez de tres clases:

1. *crimes contra orden tributária*
2. *crime de apropiação indébita previdenciária*
3. *crime de sonegação de contribuição previdenciária*

Las normas sobre delitos fiscales se aplican en todo el territorio brasileño y no existen normativas especiales en los distintos Estados que la integran.

Las facturas falsas se incluyen dentro de los *crimes contra orden tributária*. El artículo 1º de la Ley 8.137/90 señala<sup>3</sup>:

Constituye crimen contra el orden tributario suprimir o reducir el tributo o contribución social o cualquier accesorio, mediante las siguientes conductas:

- I. Omitir información o prestar declaración falsa a las autoridades de Hacienda.
- II. Cometer fraude en una fiscalización tributaria, señalando elementos inexactos u omitiendo operaciones de cualquier naturaleza, en documentos o libros exigidos por la Ley fiscal.

1 El Delito fiscal en América Latina. p19

2 Las referencias legislativas fueron tomadas de Silva- Riesco, op cit.

3 La traducción desde el portugués es del autor



- III. **Falsificar o alterar notas fiscales, duplicados, notas de venta, o cualquier otro documento relativo a operaciones tributables.**
- IV. **Elaborar, distribuir, proporcionar, emitir o utilizar documentos sabiendo o debiendo saber que son falsos o inexactos**
- V. Negar o dejar de proporcionar, cuando sea obligatorio, nota fiscal o el documento equivalente, relativa a la venta de mercadería o prestación de servicio, efectivamente realizada, o proporcionarla en desacuerdo con la legislación.

### **Elementos subjetivos**

En la legislación brasileña se requiere de la concurrencia de dolo.

La pena es de reclusión de 2 a 5 años y multa.

### **Excusa legal**

Se contempla una excusa legal absolutoria especial en el Art. 34 de la Ley N° 9496/1995, ya que se extingue la punibilidad de los crímenes definidos en la Ley N° 8137 de 27 de diciembre de 1990 y en la Ley N° 4729 de 14 de julio de 1965, cuando el agente promueve el pago del tributo o contribución social, incluyendo sus accesorios, antes de recibir la denuncia. De la misma forma, queda excluida la posibilidad de aplicar multas.

### **Bolivia**

De acuerdo al artículo 148 del Código Tributario *"Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos"*.

En cuanto a infracciones administrativas se refiere, no encontramos una regulación específica para la factura falsa. En efecto, el Art. 160 del Código Tributario de Bolivia señala que son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en registros tributarios;
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
3. Omisión de pago
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181°;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales.

La utilización de documentos tributarios falsos difícilmente puede asimilarse a la no emisión de facturas, por lo cual, del análisis de las normas, se concluye que el tipo sancionatorio que más se ajusta es el que corresponde al artículo 165, que contempla la omisión de pago.

Señala el mencionado Art. 165:

*"El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria"*.

En cuanto a delitos se refiere, el Art.171 dice que de la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las medidas correspondientes y otra civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes.

Específicamente, respecto de los delitos tributarios asociados a la factura falsa, la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 modificó el Código Tributario Boliviano, incorporando los siguientes artículos:

*Artículo 177° ter (EMISIÓN DE FACTURAS, NOTAS FISCALES Y DOCUMENTOS EQUIVALENTES SIN HECHO GENERADOR). El que de manera directa o indirecta, comercialice, coadyuve o adquiera facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haberse realizado el hecho generador gravado, será sancionado con pena privativa de libertad de dos (2) a seis (6) años. Se refiere a la venta de facturas*

*Artículo 177º Quáter (ALTERACIÓN DE FACTURAS, NOTAS FISCALES Y DOCUMENTOS EQUIVALENTES). El que insertare o hiciere insertar en una factura, nota fiscal o documento equivalente verdadero, declaraciones falsas concernientes al hecho generador que el documento deba probar, será sancionado con privación de libertad de dos (2) a seis (6) años. La sanción será agravada en un tercio en caso de reincidencia.*

## **Perú**

Con respecto a las infracciones tributarias, el Código Tributario del Perú señala:

### *Artículo 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS*

*Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:*

*Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.*

*Asimismo, deberán, según lo establezcan las normas legales, portarlos o facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que esta señale, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.*

### *Artículo 172º.- TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS*

*Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:*

- 1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.*
- 2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.*
- 3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.*
- 4. De presentar declaraciones y comunicaciones.*
- 5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.*
- 6. Otras obligaciones tributarias.*

### *Artículo 175º.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS DOCUMENTOS*

*Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos:*

*(...)*

*4. Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.*

### *Artículo 177º.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA*

*Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma:*

*(...)*

*6. Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.*

*8. Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.*

El delito de documentos tributarios falsos, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1114 de tipificado en el artículo 5-C a la Ley Penal Tributaria, señala lo siguiente:

*“Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria”.*

Son meros actos preparatorios que, de continuar hasta alcanzar el delito de defraudación tributaria, quedan consumidos por este delito principal (documentos tributarios falsos)

En este nuevo tipo penal, el evasor y sus cómplices pueden iniciar su camino hacia el delito, confeccionando, obteniendo, vendiendo o facilitando, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria, como son la defraudación tributaria y el delito contable tributario.

Así, resulta ser un nuevo delito de peligro en la Ley Penal Tributaria, debido a que no se espera que se lesione el bien jurídico hacienda pública, sólo que se ponga en riesgo. Su tratamiento penal tributario sería similar al delito contable tributario, que también es un delito de peligro.

### **Comprobantes de pago**

Existen distintos tipos de comprobantes de pago, dependiendo de la actividad u operación que usted realice. A continuación, veamos algunos de estos tipos:

- a. Factura: Es el comprobante de pago que se emite en las operaciones entre empresas o personas que necesitan acreditar costo o gasto para efecto tributario, sustentar el pago del IGV (Impuesto General a las Ventas) por la operación efectuada y poder ejercer, de esta manera, el derecho al crédito fiscal.
- b. Boleta de venta: Es un comprobante de pago que se emite en operaciones con consumidores o usuarios finales. No permite ejercer el derecho al crédito fiscal, ni sustentar gasto o costo para efecto tributario.
- c. Ticket o cinta emitida por máquina registradora: Este comprobante de pago puede ser emitido únicamente en moneda nacional. Cuando es emitido en operaciones con consumidores o usuarios finales, no permite ejercer el derecho a crédito fiscal, crédito deducible ni sustentar gasto o costo para efecto tributario.
- d. Recibo por honorarios: Es el comprobante de pago que emiten las personas naturales que se dedican en forma individual al ejercicio de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.

Se configura el delito de documentos tributarios falsos, sólo por el hecho de tener facturas falsas (delito de mera actividad o peligro) y se sanciona a quien las obtiene como también a quien las proporciona o facilite su utilización indebida. No obstante, si la Administración Tributaria (SUNAT) realiza una fiscalización y se percata que el contribuyente ha utilizado estos documentos con la finalidad de obtener algún beneficio fiscal o un crédito fiscal (delito de resultado) se habrá configurado otro delito aún más grave, el cual está señalado en el literal a) del artículo 4° de la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N° 813, que considera como delito lo siguiente:

*“Artículo 4.- La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:*

*a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos”.*

En este último supuesto, existirá una mayor pena de cárcel, toda vez que se incrementa la pena por la gravedad del hecho, ya que en este caso se han obtenido exoneraciones, saldos a favor o crédito fiscal, entre otros supuestos.

Este delito, de acuerdo a la SUNAT, podría significar una evasión en el Impuesto General a las Ventas de hasta 5.000 millones de soles <sup>4</sup> el 85.7% de las denuncias presentadas por la Sunat al Ministerio Público han estado vinculadas a facturas falsas.

## México<sup>5</sup>

### CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

#### Título IV De las Infracciones y Delitos Fiscales

#### Capítulo II De los Delitos Fiscales

*Defraudación fiscal es el delito que se comete cuando con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.*

*Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. (Reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 30 de diciembre de 1996)*

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento. (adicionado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 5 de enero de 2004)*

*El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando se originen por: (reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 5 de enero de 2004)*

#### **a) Usar documentos falsos.**

(...)

*c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*

(...)

*f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan. (adicionado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 28 de junio de 2006)*

*g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones. (adicionado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 28 de junio de 2006)*

*h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes. (adicionado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 9 de diciembre de 2013)*

*Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentara en una mitad. (reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1998)*

### **Excusa legal absoluta**

No se formulará querrela, si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

<sup>4</sup> Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) citado por Gestión 19 de marzo de 2015. Disponible en <http://gestion.pe/economia/sunat-implementa-estrategia-reducir-evasion-impuestos-uso-facturas-falsas-2126674>

<sup>5</sup> <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/206.htm?s=>

Es importante mencionar que la acción penal por los delitos fiscales se ejerce, en razón de la querrela, denuncia de hechos y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es un delito doloso,

Está constituido por elementos externos del engaño o aprovechamiento de errores. Y además la omisión de pago de una contribución o la apropiación de un beneficio indebido.

Es un delito de resultado, pues su comisión incrementa el patrimonio del contribuyente y disminuye el patrimonio fiscal federal. De no existir el delito de resultado, no existirá delito que perseguir.

Este delito se consuma de manera instantánea, en el momento en que el contribuyente hace clic en la computadora para hacer el pago electrónico de sus contribuciones.

La sanción depende del monto defraudado y va de los siguientes rangos:

- Tres meses a dos años
- Con prisión de dos años a cinco años
- Con prisión de tres a nueve años

## CONCLUSIONES

En este somero resumen del tratamiento de la factura falsa en Latinoamérica, podemos concluir que en la mayoría de los países, la conducta reviste una doble sanción: administrativa y penal. No obstante lo anterior, existen casos en que la conducta de utilización de documentación falsa, no se encuentra expresamente contemplada, por lo que la sanción a este tipo de conductas queda supeditada a la utilización de tipos penales más genéricos, como la obtención indebida de devoluciones, la omisión de pago, etc.

Respecto de la sanción penal, en la mayoría de los países es una conducta agravada que tiene asignada una penalidad especial, debido al desvalor que encierra la conducta de adulterar los documentos o usarlos para simular la existencia de hechos que no sucedieron.

En muchos países analizados, se contempla una excusa legal absolutoria, que permite al contribuyente no ser sancionado bajo condición de que regularice su situación tributaria, antes de que se inicie un procedimiento en su contra. En otros países, en tanto, la auto denuncia operará como una atenuante de responsabilidad legal.

En todos los países, los delitos en los que se puede subsumir la conducta de utilización de facturas falsas requiere dolo, lo que excluye la posibilidad de condenar a un contribuyente por un simple error.

## BIBLIOGRAFÍA

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Modelo de Código Tributario. En línea. 2015.
- Godoy Mercado, Matías: “El Caso Penta Explicado con Manzanitas”. En “Economía para todos” [en línea] Disponible en <https://economiatodos.cl/2015/03/05/el-caso-penta-explicado-con-manzanitas/> [última actualización 25.08.2016]
- Pérez Rodrigo, Abundio: “Manual de Código Tributario”. Séptima Edición. Editorial Legal Publishing. Santiago, Chile, 2009.
- Massone Parodi, Pedro: “Infracciones Tributarias”. 1ª edición. Editorial Legal Publishing. Santiago, Chile, 2009.
- Silva-Riesco Ojeda, Patricio et al: “El Delito fiscal en América Latina”. SII- Instituto de Estudios Fiscales. 2010