

**USUALES MANIOBRAS DELICTIVAS
EN LA IMPORTACIÓN
DE
MERCADERIAS**

AUTORA: MARIA ESTELA GONZALEZ LLAMAS

TUTORES: GRACIELA MANONELLAS y
HUMBERTO BERTAZZA

INDICE

CAPITULO

<u>INTRODUCCIÓN:</u>	1
----------------------------	---

CAPITULO II

NOCIONES PRELIMINARES:

AGENTES INTERVINIENTES:

1) IMPORTADOR:

a-Legislación Aduanera.....	3
-----------------------------	---

b-Impuesto al Valor Agregado.....	3
-----------------------------------	---

2) DESPACHANTE DE ADUANA.....	5
-------------------------------	---

3) EL TRANSPORTISTA INTERNACIONAL.....	7
--	---

4) EL AGENTE DE TRANSPORTE ADUANERO.....	7
--	---

5) DESTINACIONES DE IMPORTACIÓN. DEFINICION Y CLASIFICACION.....	8
--	---

6) CONCEPTO DE IMPORTACIÓN DEFINITIVA.....	8
--	---

CAPITULO III

1) REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS IMPORTACIONES:

TRIBUTOS ADUANEROS

Derechos de importación. Hecho imponible.	9
--	---

Derechos antidumping.....	9
---------------------------	---

Derechos compensatorios.....	9
------------------------------	---

Tasa de Estadística.....	9
--------------------------	---

Tasa de Comprobación de Destino.....	10
--------------------------------------	----

Tasa de Servicios Extraordinarios.....	10
--	----

2) IMPUESTOS NACIONALES

Impuesto a las Ganancias.....	10
-------------------------------	----

Régimen de percepción de Ganancias. Exclusión promoción.....	10
--	----

Impuesto al Valor Agregado.....	11
Sujetos pasivos del impuesto.....	12
Nacimiento del hecho imponible.....	12
Ingreso del impuesto.....	12
Base Imponible.....	13
Régimen de percepción Impuesto al Valor Agregado. Exclusión promoción.....	13

CAPITULO IV

-LA EVASIÓN.....	13
-EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO POR LA LEY PENAL TRIBUTARIA.....	14
1) RESPONSABLES.....	15
2) ASPECTOS PRINCIPALES ACERCA DEL REGIMEN DE DIFERIMIENTO DE IMPUESTOS.....	17
3) IMPORTACIÓN POR CUENTA TERCEROS.....	20
a- Mandato. Concepto y caracteres.....	20
b- Aspectos normativos. Reseña histórica.....	22
c- Empresas fantasma, prestanombres o testaferros.....	23

CAPITULO V

“MANIOBRAS DELICTIVAS DE EVASIÓN TRIBUTARIA QUE SON SUSCEPTIBLES DE DARSE EN LA IMPORTACIÓN DE COSAS MUEBLES”

1-DESCRIPCIÓN DE CASOS

A-SIMULACIÓN DE INVERSIONES EN DIFERIMIENTOS IMPOSITIVOS :	
Importación por cuenta y orden de terceros. Contratos de mutuo.....	24
B- IMPORTACIONES SUBFACTURADAS.....	28
C- CONFORMACIÓN DE GRUPOS ECONÓMICOS.....	29

2- ENCUADRE LEGAL DE LAS CONDUCTAS DESCRIPTAS:

-Enunciación de tipos penales.....30

**3-DILIGENCIAS PROBATORIA PARA IDENTIFICAR VERDADEROS RESPONSABLES
QUE UTILIZAN A LAS SOCIEDADES FANTASMAS O TESTAFERROS.....35**

BIBLIOGRAFIA.....36

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

1) El objeto del presente trabajo está dirigido a abordar las usuales maniobras delictivas de evasión que son susceptibles de darse en la importación de cosas muebles, para no ingresar los impuestos debidos por la nacionalización de la mercadería.-

En la actualidad los operadores de comercio exterior constituyen el sector económico con mayor desarrollo y posibilidades de rentabilidad. Las transacciones internacionales poseen un papel preponderante para la economía de las naciones y las empresas.-

Frente a esta visión del mercado mundial y al aumento de las operaciones internacionales, resulta menester para las Administraciones Tributarias contar con agentes fiscales especializados en su análisis y control.-

Durante la vigencia de la Resolución 1696/96, a través de la figura de “importación por cuenta y orden de terceros”, el verdadero dueño de la mercadería importada evitaba el ingreso del Impuesto al Valor Agregado, colocando a interpósita persona (importador) que realizaba inversiones en una empresa promovida para dejar de pagar el IVA a la importación al Estado e ingresarlo o simular hacerlo en empresas promovidas sin derecho a hacerlo, puesto que el dueño de la mercadería no es el inversor quien ilegítimamente se transforma en partícipe de la empresa promovida.-

Luego de la Resolución A.N.A. N° 4031/96 que prohíbe la importación por cuenta y orden de terceros, se han observado maniobras que procuran dificultar el cobro y la identificación de los verdaderos responsables, a través de la creación de empresas “fantasmas”, cuyos integrantes son personas que no poseen bienes ni cuentas bancarias a sus nombres. Estas empresas aparecen como compradoras de mercadería en el exterior y actúan como importadores presentando como particularidad que operan sólo por cortos periodos de tiempo, realizando numerosos cambios de domicilios y de consecuente jurisdicción a efectos de dificultar su fiscalización. Al igual que en la maniobra descrita en el párrafo anterior estas empresas se valen del diferimiento de impuestos para evitar el ingreso de las sumas adeudadas al Fisco, verificándose en numerosos casos que las inversiones en realidad no se efectivizan.-

2) A efectos de evadir el pago de impuestos también se presentan casos de importaciones subfacturadas que se genera a través de la declaración de un valor de transacción menor al realmente concertado con el proveedor del exterior.

El análisis de las conductas ilícitas más frecuentes que pueden presentarse en la importación de cosas muebles, está enfocado a precisar su encuadre jurídico a partir de la legislación penal tributaria vigente e identificar los sujetos responsables.-

La complejidad de este tipo de maniobras, está dado por involucrar aspectos tributarios y aduaneros a través de los cuales se evaden sumas millonarias, evitando el ingreso de los impuestos que debe abonarse por el ingreso de mercaderías al país, privando así al Estado Nacional de fondos que legítimamente le son debidos y con los cuales hace frente a los gastos públicos: salud, seguridad, educación, justicia.-

A partir del análisis de la manera en que se producen este tipo de maniobras, puede a modo preventivo agudizarse el control, a fin que quienes intervengan en el proceso puedan detectarlas a tiempo y por tanto evitar los perjuicios fiscales que acarrear.-

El control debido de los poderes con que actúan quienes intervienen en el proceso y la verificación de que quienes figuren como responsables de las empresas no presenten conductas sospechosas, tales como falta de capacidad contributiva, inexistencia de bienes y cuentas a sus nombres, que presenten numerosos cambios de domicilios, desproporción entre el movimiento reflejado al importar y el de sus declaraciones juradas, son vías de solución, para evitar que sujetos insolvente aparezcan realizando importantes operaciones económicas con el claro propósito de evitar responsabilidades civiles y penales.-

3) Cuando la maniobra ya se cometió, solo resta apelar al buen funcionamiento del sistema represivo. Empezando por las áreas fiscalizadoras para dar adecuado sustento a las denuncias penales, para lo cual es necesaria la especialización en este tipo de delitos de las áreas intervinientes de la AFIP (DGA-DGI) y continuando por el Ministerio Fiscal y los Juzgados para que obteniendo sentencias condenatorias se vean desalentados quienes actúan o planean hacerlo al margen de la ley.-

La tarea de recolección de pruebas que efectúan las áreas de fiscalización a efectos de identificar a los verdaderos responsables y eventualmente tener los elementos necesarios para la formulación de denuncia penal, resulta fundamental a los fines de obtener dichas sentencias condenatorias.-

Resulta imprescindible a efectos de determinar los verdaderos responsables, verificar el circuito de pago de la mercadería objeto de las operaciones de importación. Esto abarcaría, precisar quienes efectuaron contacto con los proveedores, o sea con el vendedor de la mercadería, el transportista, el asegurador, el despachante. Como así también, luego de la nacionalización quienes tomaron contacto para efectuar la venta a los clientes del país.

El fin es determinar la realidad económica de las operaciones de importación, y determinar el destino final de la mercadería y los verdaderos beneficiarios de las mismas.-

CAPITULO II

NOCIONES PRELIMINARES

Previo abordar la temática escogida para el presente trabajo, se desarrollarán algunos conceptos relevantes para su mayor comprensión. Estos son:

AGENTES INTERVINIENTES EN OPERACIONES DE IMPORTACIÓN:

1) IMPORTADOR:

a- La legislación aduanera, define al **importador** en el artículo 91 del Código Aduanero (Ley N° 22.415) como las “personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos”.

De esta manera, la ley aduanera define al importador como el **propietario** de la mercadería independientemente de a quien le ha encomendado el importador la gestión aduanera de la operación de **introducir la mercadería en el territorio aduanero nacional**.

b- A los fines del Impuesto al Valor Agregado, **Ley N° 23349/1986:**

-ARTICULO 1° - *“Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre: ...c) Las importaciones definitivas de cosas muebles”*

-ARTICULO 4° - “*Son sujetos pasivos del impuesto quienes:...c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros*”

-ARTICULO 36.- “*Los sujetos pasivos del impuesto mencionados en el artículo 4° deberán inscribirse en la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA en la forma y tiempo que la misma establezca, salvo cuando, tratándose de responsables comprendidos en el Título V, hagan uso de la opción que el mismo autoriza. No están obligados a la inscripción a que se refiere el párrafo anterior, aunque podrán optar por hacerlo: a) Los importadores, únicamente en relación a importaciones definitivas que realicen*”...

Los importadores no están obligados a inscribirse como responsables del impuesto al valor agregado, únicamente en relación las importaciones definitivas que realicen. Sin embargo, si están obligados quienes se dediquen a comercializar los productos importados.

DECRETO REGLAMENTARIO:

ARTICULO 70 – “La liberación dispuesta en el inciso a), del artículo 36 de la ley, se entenderá aplicable a los sujetos pasivos del hecho imponible "importación definitiva" y exclusivamente en relación con este hecho”.

Es decir, que el importador para la ley del IVA puede ser o no el propietario de los bienes que se ingresan a territorio nacional. Es el documentante ante la autoridad aduanera.

La intervención de **quien documenta aduaneramente**, por cuenta del tercero **reviste carácter de intermediación**, en tanto no exista transferencia de dominio de los bienes.

En este sentido, en Dictamen (DAL) N° 39/1996- Bol. DGI 520- pag. 716, al referirse al crédito fiscal en una importación realizada por cuenta de terceros, sostiene que tratándose de una importación donde el tercero que la encomendó es titular de los bienes y considerando que exclusivamente él podrá disponer de los mismos y afectarlos a actividades gravadas, el impuesto aplicable a la operación sólo podrá ser computado como crédito fiscal por este último.

Un caso interesante de aplicación del IVA en importaciones definitivas, se planteó en la causa “Vasoplast S.A. –hoy su quiebra”, fallo C-2801 (expte. 7.258-I) del 11/05/92, en el Tribunal Fiscal de la Nación.

La actora computó como crédito fiscal en sus declaraciones juradas el Impuesto al Valor Agregado pagado en la Administración Nacional de Aduanas por otra empresa

(económicamente vinculada) que se encontraba inscrita como importadora, y a cuyo nombre se realiza la importación de máquinas, la documentación aduanera y las boletas de pago del gravamen.

Sin embargo **no deja constancia expresa**, en los despachos y demás documentación aduanera, de que tal importación **se hacía por cuenta y orden de la actora**.

En tales condiciones el Tribunal consideró que, no resulta viable el “traslado” del crédito fiscal a tenor de las normas legales aplicables confirmando el criterio de la DGI y lo que interesa para permitir el cómputo del crédito fiscal es la **debida instrumentación de la documentación aduanera**.

Conforme artículo 91 del Código Aduanero, es **importador** aquella persona física o de existencia ideal que en su nombre, disponiendo jurídicamente de la mercadería, la introduce en el territorio aduanero nacional a cuyo efecto solicita ante la aduana la destinación definitiva o suspensiva previstas en el Código mencionado.

Previo a la Ley 25.063 Reforma Tributaria, el importador tramita las respectivas destinaciones y las demás diligencias relacionadas, mediante el **despachante de aduana**, quien interviene en su representación. Como excepción, sólo cuando se tratara de un sujeto de existencia visible, se permitía realizar tales operaciones en forma personal y en casos justificados, las personas jurídicas podían prescindir de los servicios de este mandatario con autorización de la D.G.A.

La ley citada en el párrafo precedente sustituye el artículo 37 de la Ley 22.415 Código Aduanero y modifica la exigencia de la intervención del despachante de aduana para operaciones realizadas por personas de existencias ideal, quienes podrán gestionarlas por sí mismas o a través de autorizados. El régimen para personas físicas se mantiene inalterado.

2)-DESPACHANTE DE ADUANA:

El **despachante de aduana** es aquel sujeto de existencia visible que tiene a su cargo los trámites y diligencias de despacho para la extracción de mercaderías del territorio aduanero y de despacho a plaza para el ingreso de éstas a dicho territorio, de acuerdo a lo regido por el artículo 36 de la Ley 22.415 - Código Aduanero.

Asimismo, el artículo mencionado ubica al despachante como un agente auxiliar del comercio, dado que no reviste la condición de comerciante sino que está vinculado a la **intermediación** entre sus clientes y las autoridades aduaneras. Es decir es **mandatario** de quienes contraten sus servicios, con las obligaciones y derechos que establecen los Códigos Civil y Comercial, y a su vez se desempeña como agente auxiliar del servicio aduanero, cumpliendo lo reglado en el Código Aduanero.

Su intervención en las destinaciones de las mercaderías, dada por su práctica y conocimientos de una reglamentación específica y compleja como la aduanera, contribuye a simplificar y agilizar dichos trámites ante el servicio aduanero, como a economizar en los costos a los comerciantes que representa.

Debido a la actividad que desarrolla, la legislación dispone exigentes condiciones que este sujeto debe reunir para desempeñarse como tal, como así también, causales de suspensión o eliminación.

Cabe referenciar que, cuando el despachante representa a terceros ante la D.G.A. debe acreditar ante la misma la representación del invocado. El Código Aduanero, en su artículo 38 establece que el mandato puede probarse por las siguientes formas:

- poder general para gestionar despachos
- poder especial para gestionar el despacho de la mercadería de que se tratare
- endoso en procuración del conocimiento, de la carta de porte o de otro documento que autorizare a disponer jurídicamente de la mercadería.

La última opción citada es la más común en ser utilizada, debido a que si bien acredita el derecho a disponer de la mercadería, es al solo efecto de la tramitación ante la aduana, no implicando la propiedad de las mercaderías a que se refieren el documento endosado, de ahí su denominación "**en procuración**".

El artículo 39 sanciona a aquel despachante que no cumpla con este requisito, considerándolo como importador o exportador, según el caso, quedando sujeto a las obligaciones y requisitos dispuestos para estos sujetos. El artículo 779 dispone la responsabilidad personal del despachante por los tributos que gravan las operaciones cuando no haya acreditado su condición de representante de acuerdo a lo prescripto en el artículo 38.

3)-EL TRANSPORTISTA INTERNACIONAL:

Es aquel sujeto de existencia visible o ideal que brinda el servicio de traslado de mercaderías desde un país exportador hacia un país importador de dichos bienes.

El ingreso del transporte al territorio aduanero o que se detenga en él, de acuerdo a lo regido por el artículo 130 del Código Aduanero, deberá efectuarlo por los lugares y las rutas habilitadas y dentro de los horarios habilitados y presentar la documentación requerida por ley inmediatamente, ante la D.G.A.-

4) -EL AGENTE DE TRANSPORTE ADUANERO

El **Agente de Transporte Aduanero** es aquel sujeto de existencia visible o ideal que efectúa los trámites relacionados con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, **en representación del transportista**, de acuerdo a lo reglado en el artículo 57 del Código Aduanero.

Las diferentes operaciones que controla la D.G.A. relacionadas con el arribo, permanencia y salida de los medios de transporte comercial marítimo, fluvial, aéreo y terrestre están a cargo del agente de transporte.

El Agente, al igual que el Despachante de Aduana, es considerado como auxiliar del comercio y del servicio aduanero, pues es el co-responsable del cumplimiento de obligaciones fiscales y administrativas, en defecto del transportista a quién representa, dando garantía de que las operaciones aduaneras se realicen de acuerdo con la reglamentación en vigencia.

Debido a que es el representante del transportista, la legislación lo hace responsable tributaria y penalmente por este último; así el artículo 780 del Código establece responsabilidad solidaria por los tributos de los cuales el transportista debiera responder y el artículo 909 faculta al servicio aduanero a aplicar las infracciones aduaneras cometidas por el transportista, contra el agente de transporte que lo represente.

Asimismo, el Agente de Transporte es responsable disciplinariamente por el ejercicio de su profesión y solidario en lo tributario por los hechos gravados que realicen sus dependientes y pecuniariamente por los delitos e infracciones que éstos cometieron, reglados en los artículos 781, 887 y 903 del Código Aduanero.

5)-DESTINACIONES DE IMPORTACIÓN. DEFINICION Y CLASIFICACION:

La destinación aduanera consiste en la voluntad del importador de asignarle un empleo o fin determinado a una mercadería. La Resolución 1789/92 (ANA) establece que se entiende por “destinación aduanera” a los destinos que, desde el punto de vista aduanero, puede dársele a la mercadería importada.

El Título II de la Sección III del Código Aduanero establece las distintas destinaciones que deberá asignársele a la mercadería que se pretende importar.

Se distinguen allí dos tipos de destinaciones de importación: las definitivas y las suspensivas, con distintas variantes en cada una de ellas. La primera implica que la mercadería ingresa al territorio aduanero por un tiempo indeterminado y sin un fin específico, mientras que el segundo tipo de destinación implica que la mercadería ingresa al territorio aduanero por un tiempo determinado y con una finalidad particular, sucediéndole una destinación definitiva.

Para el desarrollo del presente trabajo nos centraremos en el análisis de la destinación definitiva puesto que la importación temporaria no genera la obligación de pagar tributos, ya que la introducción de mercadería bajo este régimen no constituye el hecho imponible, que está definido por la importación de bienes para consumo.

6)-CONCEPTO DE IMPORTACIÓN DEFINITIVA:

El artículo 233 del Código Aduanero define a la destinación definitiva de importación para consumo como: **“aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero”**.

Se considera régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera con la finalidad de permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Para que las mercaderías puedan permanecer por tiempo indeterminado en territorio aduanero (importación para consumo para el Código Aduanero y consecuentemente importación definitiva par la ley del IVA) deben pagarse todos los derechos e impuestos y cumplirse con las formalidades exigidas, hecho lo cual, el servicio aduanero autoriza el retiro de las mercaderías (libramiento).-

CAPITULO III

1) REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS IMPORTACIONES

TRIBUTOS ADUANEROS

Derechos de importación

El derecho de importación se define como el **impuesto que grava la importación para consumo**, es decir aquella contribución monetaria que según la reglamentación de cada país, se reclama a los sujetos por introducir mercaderías dentro de un territorio aduanero donde permanece por tiempo indeterminado.

Hecho imponible:

El hecho imponible se perfecciona con la **destinación definitiva de importación para consumo**, por lo tanto, no se materializa el hecho imponible si a la mercadería se le otorga una destinación suspensiva.

Derechos antidumping

Los derechos antidumping se encuentran legislados en los artículos 687 a 696 y 700 a 723 del Código Aduanero y gravan las mercaderías cuyos valores de ingreso al país, son inferiores a los de mercado interno del país exportador; por ser considerada la venta en estas condiciones como competencia desleal.

Tales derechos resultan aplicables siempre que causen un perjuicio económico importante a una actividad productiva nacional o retrasen su desarrollo en el territorio aduanero general.

Derechos compensatorios

Grava la importación de mercaderías que en su país de origen o procedencia son beneficiadas con un subsidio. El fin de este derecho es evitar perjuicios importantes a una actividad productiva del país. El derecho compensatorio a aplicar no puede ser mayor que el importe del subsidio que recibe la mercadería en cuestión.

Su aplicación se encuentra regulada en los artículos 697 a 723 de la Ley N° 22415.

No puede ser garantizado, debiendo abonarse para poder dar curso a la destinación.

Tasa de Estadística

Las destinaciones definitivas y suspensivas posibilitan la aplicación de la tasa de estadística, a fin de procurar un servicio eficiente y completo que permita el registro

detallado de cada una de las operaciones que se realizan. Se encuentra regulada en los artículos 762 a 766 del Código Aduanero.

Tasa de Comprobación de Destino

Se gravará una mercadería con una tasa ad-valorem por este concepto, cuando la D.G.A. deba prestar un servicio de control en plaza de mercaderías para consumo, a efectos de comprobar si se cumplen las obligaciones que condicionaron los beneficios acordados para su importación.

Tasa de Servicios Extraordinarios

Esta tasa la percibe el Servicio Aduanero por las operaciones y otros actos sujetos a control realizados en horas inhábiles, cuando estas actividades son llevadas a cabo por el personal aduanero a pedido del administrado, lo que les da el carácter de servicio extraordinario que debe ser abonado por el usuario, atento no encontrarse previsto en el presupuesto aduanero.

2) IMPUESTOS NACIONALES

Impuesto a las Ganancias

La Ley de Impuesto a las Ganancias dispone en varios de sus artículos, el tratamiento a dispensar a las operaciones de **importación de bienes**. En general, las ganancias de los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en el país son de fuente extranjera.

Régimen de percepción

La Resolución (D.G.I.) 3543/92, modificada por las Resoluciones 3955/95 y 3964/95, establece un régimen de percepción en el impuesto a las Ganancias que se aplica sobre las importaciones definitivas de bienes, instituyendo como agente de percepción a la Dirección General de Aduanas. Dispone que el monto a percibir se obtendrá aplicando una alícuota sobre el precio normal definido para el cálculo de los derechos de importación (valor C.I.F.), adicionando todo tributo a la importación o que con motivo de ella se imponga.

Si el importador se encuentra inscripto en el impuesto a las ganancias, puede computar como pago a cuenta el importe de esta percepción y de acuerdo a la R.G. (D.G.I.)

3955 de resultar un saldo a favor del contribuyente, el mismo podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales.

Se encuentra vigente en la actualidad la Circular (D.G.I.) 1277 del 9/9/92, que dispone que exime de la percepción sobre el impuesto a las ganancias a las empresas beneficiadas por regímenes de promoción, en cuyo caso la percepción procederá por la parte que no resulte beneficiada por la liberación o el diferimiento, siempre que medie el correspondiente certificado de exención otorgado por la A.F.I.P.

Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1° inciso c) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que las **importaciones definitivas de cosas muebles** están alcanzadas por el impuesto, entendiéndose por tales a las importaciones para consumo a que se refiere el Código Aduanero, según surge del artículo 2° del Decreto Reglamentario de la mencionada Ley.

De esta forma el hecho imponible se configura con la importación definitiva de la cosa mueble, sin importar la calidad subjetiva de quien la realiza ni la onerosidad de la operación.

Se requiere la conjunción de tres elementos:

- 1) El **objetivo**, que verse sobre una cosa mueble.
- 2) El **territorial**, que la importación se realice a nuestro país.
- 3) El **temporal**, por tiempo indeterminado.

La nacionalización de los productos importados se produce en el momento en que los bienes dejan de ser extranjeros para convertirse en nacionales y se instrumenta mediante la formalización del despacho a plaza y consiguiente pago de los derechos aduaneros y recargos cambiarios, aun cuando el traspaso físico de la frontera aduanera se produzca con posterioridad.

El art. 1 inc. c) establece: "IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE COSAS MUEBLES".

-Importación: Nacionalización de la mercadería

-A título Oneroso o gratuito

-Se instrumenta: Con la formalización del despacho a plaza

-Definitiva: Por tiempo indeterminado, no temporaria

Sujetos pasivos del impuesto

El artículo cuarto de la ley establece quienes son sujetos pasivos del impuesto, especificando en el inciso c) a aquellos que:

“importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros”.

Del texto legal se vislumbra que resulta indiferente que la importación se efectúe por cuenta propia o por cuenta de un tercero, ya que se designa como responsable del pago del tributo a quien realiza la importación a su nombre.

En este aspecto cabe recordar que la ex Administración Nacional de Aduanas, mediante la Resolución N° 4031/96, dejó sin efecto la operatoria de importación por cuenta de terceros a partir del 19/12/96.

Con relación a la inscripción en el impuesto, el artículo 36 inciso a) libera de la obligación de hacerlo a los importadores, únicamente con relación a las importaciones definitivas que realicen.

Nacimiento del hecho imponible

En lo que respecta a la oportunidad en que se perfecciona el hecho imponible, la norma legal en su artículo 5 inciso f) la define como el momento en el que la importación sea definitiva.

De esta manera, el instante preciso en el que se produce el aludido hecho imponible es cuando la Administración Nacional de Aduanas **confirma el registro de la solicitud de destinación para consumo**.

Ingreso del impuesto

El impuesto concerniente a las importaciones deberá liquidarse y abonarse junto con la liquidación y pago de los derechos de importación. Esto implica que el impuesto será determinado e ingresado utilizando la misma documentación que la empleada para la liquidación de los restantes tributos que graven la importación.

La Dirección General Impositiva, mediante el dictado de la Resolución N° 3920, dispuso que el ingreso del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las operaciones de importación debe realizarse únicamente mediante depósito bancario. Asimismo, prohíbe expresamente la utilización de los regímenes de compensación, acreditación o transferencia a efectos de cancelar las obligaciones de pago de los importadores.

Esta limitación no resulta aplicable en los casos en que el importador resulte beneficiario del derecho de diferimiento del I.V.A., si cumple con las condiciones impuestas a tal fin.

Base Imponible

Conforme lo establece el artículo 25 de la Ley: *“la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos de la importación, o con motivo de ella”*.

Régimen de percepción Impuesto al Valor Agregado

La D.G.I., mediante Resolución General N° 3431, ha instaurado un régimen de percepción del impuesto al Valor Agregado en el cual la actual Dirección General de Aduanas actúa en carácter de agente de percepción. La misma se efectúa en el momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas y la base imponible será idéntica a la establecida para la determinación del impuesto en cuestión.

Exclusiones del Régimen de Percepción

La Dirección General Impositiva, mediante el dictado de distintas Resoluciones Generales, ha excluido del régimen de percepción bajo análisis a ciertos bienes o sujetos. Como el caso de la Resolución General 3507/92: para las importaciones definitivas efectuadas por los beneficiarios de **regímenes de promoción**, establece que únicamente quedará sujeta a la percepción la parte que no resulte alcanzada por la liberación o el diferimiento.

Si la percepción efectuada por D.G.A. genera permanentes saldos a favor del contribuyente, el importador podrá solicitar la exclusión total o parcial del régimen con arreglo a lo normado en la Resolución General (A.F.I.P.) N° 17.

CAPÍTULO IV

-EVASIÓN: Villegas en su obra “Régimen Penal Tributario Argentino” define a la evasión fiscal como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”

-EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO POR LA LEY PENAL TRIBUTARIA:

Previo a analizar las usuales maniobras utilizadas para evadir el pago de impuestos adeudados por la importación de mercadería, será de utilidad delimitar cual es el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria y previsional.

El bien jurídico es todo interés de la sociedad protegido por el derecho penal. Por ello, no puede haber delito sin que se afecte-real o potencialmente- un bien jurídico.

No obstante que el bien jurídico no integra el delito, su determinación permite captar la finalidad y verdadero sentido de la ley, por lo que debemos indagar cuál es el bien jurídico protegido por el delito de evasión.-

El bien jurídicamente protegido es la Hacienda Pública, con respecto a lo cual la jurisprudencia de nuestros tribunales ha señalado que "... la Hacienda Pública debe entenderse en un sentido dinámico, es decir como proceso ingreso- gasto público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los ingresos como los gastos son medios jurídicos- financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado..." (Becher de Guillert, Nélida S/Ley 23.771"- C.N.P. Econ.-Sala "B", causa N° 9593").

Por su parte, la Cámara Nacional de Casación Penal, en oportunidad de pronunciarse sobre el tema sostuvo que "...el bien jurídico protegido por la norma es la hacienda pública, en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencausamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez de evitar la evasión fiscal. No se trata, por cierto, de un exclusivo propósito de recaudación , sino que se orienta a una meta de alto contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común..." (Pardo García, Héctor S/Recurso de Casación"- C.N. Casación Penal- Sala II-11/08/98).

El espíritu del legislador al reprimir este tipo de conductas fraudulentas mediante las cuales se produce un desapoderamiento de bienes del Estado, ha sido no solamente proteger la actividad financiera del Estado, quien para satisfacer las necesidades públicas debe realizar gastos de distinto tipo, recurriendo en forma coactiva al patrimonio de los particulares a través de los tributos, sino también el patrimonio de la Hacienda Pública. Esta

tutela de la recaudación y del patrimonio estatal es inmediata, toda vez que, por su carácter de resultado, la consumación del fraude al erario lesiona directamente las cuentas recaudadoras.

Al respecto, resulta oportuno reseñar aquí lo sostenido por la Cámara Federal de Córdoba - Sala I- el 26/04/94 en el caso "LONGHI JOHNNY CESAR - PALACIOS, ANA MARIA DE LOURDES S/LEY 23.771" al entender que: "... La Ley Penal Tributaria no trata de castigar la simple omisión de pago de las obligaciones fiscales, sino de incriminar determinadas conductas fraudulentas tendientes a obtener el no ingreso de las rentas impositivas a la hacienda pública, estando obligados a hacerlo. Esto significa que no se cuestiona la simple omisión de pagar un tributo, sino el despliegue de fraude para no ingresar su producido total o parcial...".

Por otra parte, la doctrina se ha expedido sosteniendo que la evasión consiste en "toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarla y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de las disposiciones legales." Villegas Héctor B. Argüello Velez Gustavo y Spilla García Ruben – LA EVASIÓN FISCAL EN ARGENTINA, Rev. "DERECHO FISCAL" T. 23 PAG.337.

Corresponde también señalar que en un sistema financiero en el que la economía de un Estado se sostiene a través de la recaudación tributaria, resulta ser ésta el medio por excelencia con el que cuenta para solventar las necesidades sociales. Así, la ley penal tributaria cumple un preponderante fin social y ejemplificador al castigar severamente a quien en forma antojadiza, arrogante y desconsiderada comete un daño irreparable contra el Estado apropiándose indebidamente de dinero perjudicando a la población, por privar al Estado de los medios para solventar los gastos asistencia médica, educación, impartir justicia y seguridad, entre otras.

1) -RESPONSABLES:

El responsable es en primer término el "obligado" (1) ya sea persona física o jurídica y en el caso de éstas últimas el art. 14 de la Ley 24.769 establece: " 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”.

La solución consagrada en el art. 14 de la ley 24.769 es específica para el ámbito penal tributario y regula el supuesto de la comisión de los delitos previstos en los art. 1 a 12 de dicho cuerpo legal ejecutados en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente ideal.-

El actual artículo 14 enumera las personas de existencia ideal, meras asociaciones de hecho o entes que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho, las normas le atribuyen condición de obligado. Su redacción atiende y armoniza el régimen penal actual con el principio de la realidad económica propio del ámbito tributario y previsto expresamente en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683.-

En relación a los órganos del ente ideal intervinientes en los delitos previstos en la ley y a los que se les aplicará las penas respectivas, la ley menciona a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados “que hubiesen intervenido en el hecho punible”. No se puede admitir como autor a quien no figure en la lista (principio de legalidad), aunque, dada su amplitud, resulta difícil que en un caso concreto el autor no esté incluido en ella.

La razón de la enumeración (en la que se agrega el “autorizado” a diferencia de la ley 23.771) obedece, entendemos, a un criterio de realidad ya que los órganos mencionados son aquellos que, por su posición de jerarquía y competencia en el ámbito de la persona ideal, intervienen generalmente en el iter criminis de los delitos tributarios. En el caso concreto, habrá que analizar la particular estructura jurídica y fáctica de la persona ideal para determinar las responsabilidades individuales, teniendo en cuenta que los cargos mencionados son elementos normativos del tipo que exigen una valoración jurídica: deberá consultarse al derecho societario y civil para cerrar la norma penal.

La fórmula legal comentada, debe ser aplicada teniendo en cuenta los problemas que plantea la organización empresarial. Esto implica que el juez deberá extremar los recaudos para llegar a los verdaderos responsables de los delitos tributarios.

Así, la acción investigativa judicial deberá tener, por lo menos dos direcciones:

-La primera es delimitar al ente ideal obligado en alguna de las categorías previstas en la ley, para lo cual debe tener en cuenta el principio de realidad económica previsto en los art. 11 y 12 de la ley 11.683. Esto permitirá tener un panorama estático de la composición del ente y su visión de competencias y responsabilidades entre las personas físicas que lo componen.

-En segundo lugar y con esos datos estáticos en la mano, determinar a los responsables (por acción, omisión o comisión por omisión), de la maniobra ilícita investigada. No es otra cosa que acceder a la verdad real del hecho traído a conocimiento y decisión. Y aquí se verá la calidad de la investigación emprendida y de los conocimientos dogmáticos hechos valer en el proceso.

El límite infranqueable siempre será el principio de culpabilidad contenido en el art. 14 ley 24.769: sólo serán responsables los órganos que hubieren intervenido en el hecho punible, lo que obligará al juez a introducirse en la dinámica del ente ideal, desplegando el arsenal de medidas probatorias que le fija el código procesal penal.-

Lo genérico de estas afirmaciones obedece a la dificultad de establecer parámetros fijos en cuanto al funcionamiento de los entes ideales, más allá del plano formal. Su organización es diferente y compleja en muchos casos. Adoptan posiciones más o menos verticales en cuanto a sus organismos de conducción. Estructuran de forma más o menos organizada sus organismos de control. Su dinámica coincide o no con su estructura estática. Es imposible entonces fijar a priori reglas de responsabilidad. Cada caso concreto será distinto. Lo que no puede variar son los límites dogmáticos en la apreciación.

2)-ASPECTOS PRINCIPALES ACERCA DEL REGIMEN DE DIFERIMIENTO DE IMPUESTOS:

En la Constitución Nacional, la llamada “cláusula del progreso”, contenida en el inciso 18 del art. 75, habilita al Congreso Nacional, con el fin de alcanzar los objetivos fundacionales de la Nación, a utilizar como instrumentos las “concesiones temporarias de franquicias y recompensas de estímulo.”

El art. 75 inc. 18 que expresa: **“Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la**

construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines **y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo**”

De allí deriva la constitucionalidad de los llamados “beneficios fiscales”, mientras que de la importancia y finalidad social de los mismos, deriva también la necesidad de proteger, con medidas de carácter preventivo, su adecuada utilización.-

Dichas franquicias y recompensas consisten en sacrificios fiscales que consagra legislativamente el Congreso, en tanto implican:

- a) una merma programada en la recaudación de los tributos (se dejan de cobrar impuestos, o se cobran en menor medida, o se cobran con posterioridad).
- b) erogaciones o gastos de transferencia, esto es, subvenciones.

No se trata precisamente de privilegios (con la carga emotiva negativa que esta palabra tiene en el sistema jurídico y republicano), sino más bien de mecanismos promocionales cuya finalidad es expandir las fuerzas productivas en regiones territoriales no suficientemente desarrolladas, o respecto de actividades económicas no desarrolladas o cuyo mayor desarrollo se considera prioritario.

En tales condiciones, este trato fiscal diferenciado es lo que puede denominarse como “beneficios fiscales”. Éstos pueden clasificarse de la siguiente manera:

1) Beneficios fiscales directos: responden al concepto constitucional de “recompensas de estímulo”. Alude a los gastos de transferencia, subsidios o subvenciones, donde se constata un desplazamiento de dinero desde el Estado hacia el particular promovido o beneficiado. Es parte del **gasto público**.

2) Beneficios fiscales indirectos: se trata de una renuncia, total o parcial, a cobrar ciertos impuestos mediante la neutralización de algún aspecto del hecho imponible o de la obligación tributaria. Dentro de este campo, los instrumentos elegidos por el legislador son variados:

- a- Desgravaciones: situaciones que siendo normalmente hechos imponibles, quedan a partir de la norma exentiva como no imponibles.

- b- Exenciones: neutralizan algún aspecto del hecho imponible, por ej., el subjetivo.
- c- Deducciones: permiten rebajar la base imponible.
- d- Reducciones: se disminuye la alícuota.
- e- Bonificaciones: disminuyen la suma de dinero que constituye el objeto de la obligación.
- f- Liberaciones: dispensan del pago del impuesto.
- g- Diferimientos: permiten postergar el pago del impuesto.

El Estado implementa, a través de su política fiscal, una serie de incentivos con el objetivo de promocionar determinadas regiones o sectores económicos del país, estos incentivos también son denominados "gastos tributarios", porque implican una erogación o una renuncia a percibir tributos total o parcialmente por parte del Estado.

Ese tratamiento de excepción, de carácter temporal, beneficia no sólo a las empresas titulares de los emprendimientos promovidos sino también a aquellos que invierten en ellas, a quienes se permite diferir los impuestos derivados de sus **propias actividades**, en un monto equivalente al 75% del monto total invertido en la empresa promovida, osea que un 25% de la inversión efectuada en una empresa promovida, debe ser aporte genuino y el resto puede provenir del impuesto que debe tributar por sus propias actividades el sujeto inversionista.

Diferir, debe entenderse en el sentido de postergar el pago del impuesto, 10 o 15 años, según el caso, con una garantía a favor de la D.G.I. primero provisoria (seguro de caución) y luego hipotecaria o de caución de acciones.-

Como condición para la obtención por parte de los inversionistas de los beneficios comentados, la ley 22.021 estipula que el monto invertido debe permanecer en el patrimonio de la empresa promovida durante al menos cinco años, contados desde el primero de enero siguiente a la fecha de la inversión (artículo 11, inciso b). Con ello se pretende un doble objetivo: por un lado, evitar que el inversionista, una vez obtenido el beneficio (diferimiento), venda su participación accionaria en la empresa promovida.. Por

el otro, se busca generar una genuina activación económica de la empresa promovida, y por ende de la zona que se intenta promocionar a través de la ley.

El objetivo principal del sistema, en consecuencia, es favorecer los nuevos emprendimientos económicos que, necesariamente, conllevan el desarrollo del ámbito geográfico donde se insertan, generan nuevos empleos, y en última instancia, produciendo una motorización de la economía de la región, intentando contrarrestar de este modo el atraso económico y social que padecen algunos sectores del país.

En relación al funcionamiento práctico de este régimen podemos simplificarlo de la siguiente manera: la firma presenta un proyecto que es evaluado para su aprobación por la autoridad de aplicación. El beneficio es acordado a través de un Decreto, que dispone en que impuestos la empresa se encuentra liberada de pago, exigiendo a cambio una inversión mínima por cada año que dure el proyecto. Esta inversión mínima, es fijada teniendo en cuenta la inversión total a la que se comprometió la empresa.

Ahora bien, en el supuesto que se compruebe que la empresa beneficiada no cumple con sus compromisos, pierde el beneficio de exención impositiva. Perdido el beneficio la empresa está obligada a devolver todas las sumas diferidas por sus inversionistas y aquellas que le fueron acreditadas y usadas con los intereses respectivos.-

En la actualidad no se otorgan nuevos decretos, derivados de la ley de presupuesto.

Debe tenerse en cuenta que el sistema descrito, "fue" un préstamo efectuado por el Estado a las empresas beneficiadas, a **tasa cero**, de allí el mayor disvalor y reproche que merecen los hechos ilícitos perpetrados en el marco del sistema promocional.-

3) -IMPORTACIÓN POR CUENTA TERCEROS

a- Mandato. Concepto y caracteres

Según lo normado por el Código Civil en sus arts. 1869 al 1903, existe **mandato** cuando una persona, denominada **mandante**, da poder a otra, llamada **mandatario**, mediante aceptación de ésta, para **representar** al primero y **ejecutar** en su nombre y por su cuenta uno o varios **actos jurídicos**.

El poder que el mandato confiere está circunscripto a lo que el mandante podría hacer si él tratara u obrara personalmente. Puede ser tácito o expreso.

Pueden ser **objeto** del mandato todos los actos **lícitos**, susceptibles de producir alguna adquisición, modificación o extinción de **derechos**.

*** Obligaciones del mandatario**

El mandatario queda **obligado por la aceptación** a cumplir el mandato, y responder de los daños y perjuicios que se ocasionaren al mandante por la inejecución total o parcial del mandato, así lo indica el Código Civil en sus art. 1904 al art. 1940.

*** Obligaciones del mandante. Responsabilidad:**

De acuerdo con los art. 1941 al art. 1959 del Código Civil, constituido el mandato en común, por dos o más mandantes para un negocio común, quedarán **solidariamente obligados respecto de terceros**, sólo cuando **expresamente** hubieren autorizado al mandatario para obligarlos.

Los actos jurídicos ejecutados por el mandatario en los límites de sus poderes a nombre del mandante, y las obligaciones que hubiese contraído, son considerados como hechos por éste personalmente.

El mandatario no puede reclamar en su propio nombre la ejecución de las obligaciones, ni ser personalmente demandado por el cumplimiento de ellas.

El mandante debe **anticipar** al mandatario, si éste lo pidiere, las cantidades dinerarias necesarias para la ejecución del mandato. Si el mandatario las hubiese anticipado, debe reembolsárselas el mandante, aún cuando el negocio no le haya resultado favorable, y aunque los gastos le parezcan excesivos, con tal que no pueda imputarse falta alguna al mandatario; pero puede impugnarlos, si realmente lo fuesen. El reembolso comprenderá los intereses de la anticipación desde el día en que fue hecha.

El mandante debe librar al mandatario de las obligaciones que hubiera contraído en su nombre, respecto de terceros, para ejecutar el mandato, o **proveerle de las cosas o de los fondos necesarios** para exonerarse.

Debe también satisfacer al mandatario la **retribución del servicio**.

Atento que las importaciones de bienes son operaciones comerciales, se encuadran en las previsiones legisladas por el Código de Comercio, en su Capítulo "Del Mandato Comercial" art. 223 al art. 231, art. 274. Se define como mandato comercial, en

general, al contrato por el cual una persona se obliga a administrar uno o más negocios lícitos de comercio que otro le encomienda (art. 221 Cód. Com.).

En el caso de la importación por cuenta de terceros, **el propietario de la mercadería encarga a mandatarios, consignatarios u otros intermediarios** para que efectúen la nacionalización de los bienes

Según el Código de Comercio que define al **mandato** en el artículo 222 cuando:

“...el que administra el negocio (mandatario) obra en nombre de la persona que se lo ha encomendado (mandante)...”

Además, en el mismo artículo lo distingue de la consignación definiendo esta operación como:

“...la persona que desempeña por otros, negocios individualmente determinados, obra a nombre propio o bajo la razón social que representa...”

La adopción de esta modalidad operativa resulta particularmente interesante para aquellos productores de bienes que, de acuerdo a la envergadura y estructura empresarial que poseen, su ubicación geográfica, el reducido uso de la tecnología, la falta de preparación para el comercio exterior y desconocimiento de técnicas de comercialización externa, no se encuentran en condiciones de acometer por cuenta propia y con sustento en recursos e infraestructura propios, la estrategia exportadora.

Por ello encomiendan a otros operadores especializados la comercialización de sus productos en el mercado mundial, con distintas modalidades en lo concerniente a la facturación al exterior y a la asunción de responsabilidades recíprocas y frente al adquirente extranjero.

b -Aspectos normativos. Reseña histórica de la importación por cuenta de terceros

La D.G.A. mediante la Resolución (A.N.A.) N° 370/86 reglaba tanto la importación como la exportación realizada por cuenta de terceros. La misma fue reemplazada posteriormente por la Resolución N° 1696/96. En virtud de importantes irregularidades ocurridas respecto de las **importaciones** por cuenta de terceros, la Aduana derogó mediante la Resolución A.N.A. N° 4031/96 esta operatoria, incluyendo también la derogación a la **exportación** por cuenta y orden de terceros.

Con posterioridad la R.G. (A.N.A.) N° 1524/97 del 05-04-97, reimplantó el procedimiento de exportación por cuenta de terceros. Tanto esta Resolución General, como

la Circular Télex A.N.A. de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera N° 1314/97 del 15-08-97, no consideraban la modalidad en la cual la **factura al exterior** la realiza el **mandatario** como efectuada “por cuenta y orden de terceros”. La Resolución y la Circular fueron derogadas por la R.G. A.F.I.P. N° 150/98, publicada en el B.O. el 18-06-98 y que por primera vez incluía en forma conjunta las instrucciones para la operatoria aduanera e impositiva de este régimen.

La R.G. A.F.I.P. N° 150/98 fue derogada a su vez por la R.G. A.F.I.P. N°616/99 del 24-06-99 y modificada/complementada ésta por la R.G. A.F.I.P. N° 1351/02 del 09-10-02 sustituida finalmente por la Resolución General (AFIP) 2000 vigente desde 06/02/2006.-

.De lo expuesto surge que la importación por cuenta y orden de terceros se encuentra prohibida en la actualidad y que esta modalidad sólo se encuentra vigente en relación a las exportaciones.

c - Empresas Fantasma, Prestanombres o Testaferros: Éstas cumplen con varias características comunes:

- Se inscriben como importadores al mismo tiempo que obtienen su C.U.I.T.
- Son de difícil localización.
- Recurren a la falsedad en la declaración de domicilios al actuar ante las Escribanías que realizan los trámites legales de constitución y modificación de Sociedades y ante los organismos oficiales (D.G.I.-D.G.A.-I.G.PJ.-Rentas)
- Declaran realizar la totalidad de las operaciones utilizando efectivo, sin la intervención de Entidades Financieras
- No aportan patrimonio de importancia a la actividad ni lo poseen en forma personal, por lo cual parecen insolventes para el cobro de los tributos.
- El origen de los fondos con los que realizan sus operaciones es incierto y el monto de transacciones es muy relevante en comparación con el patrimonio o la actividad anterior a la inscripción.
- De lo antedicho se deduce que en muchos casos se trata de personas prestanombres o testaferros, actuando el verdadero importador a través de ellos sin comprometer su patrimonio

-Declaran código de actividad inexistente o incorrecto, al igual que el C.U.I.T. de sus asesores contables en caso de Sociedades.

-Sus declaraciones juradas no se encuentran presentadas, han sido aportadas sin valores o los importes de Compras y Ventas no se relacionan con el margen de Ganancias que debieran obtener (Determinan saldos a favor constantes o declaraciones con valores que igualan débitos y créditos fiscales en I.V.A.)

-Su duración es efímera, importan mercadería durante el transcurso de un período, generalmente entre ocho meses y un año para personas físicas y hasta tres años para personas jurídicas, cesando luego su actividad sin efectuar la declaración correcta y completa de sus operaciones en todos los impuestos.

CAPITULO V

“MANIOBRAS DELICTIVAS DE EVASIÓN TRIBUTARIA QUE SON SUSCEPTIBLES DE DARSE EN LA IMPORTACIÓN DE COSAS MUEBLES”

1-DESCRIPCIÓN DE CASOS

A-SIMULACIÓN DE INVERSIONES EN DIFERIMIENTOS IMPOSITIVOS :

Importación por cuenta y orden de terceros. Contratos de mutuo:

Sujetos intervinientes:

A-Comprador

B-Importador-Inversionista

C-Empresa Promovida

“A” (**comprador**), obtiene por la compra de mercadería en el exterior, la correspondiente factura a su nombre. Luego a efectos de nacionalizar la mercadería en nuestro país, la endosa a nombre de “B” (**importador- inversionista**), sin transmitir la titularidad de la mercadería. Es decir, que “B” actúa por cuenta y orden de “A” firma compradora en el exterior, verdadera propietaria de la mercadería y quien realmente soporta el tributo adeudado al Fisco.-

En el Capítulo III se expuso sobre el sujeto obligado. Nótese en el caso expuesto que el OBLIGADO AL PAGO del impuesto (comprador en el exterior) es distinto al OBLIGADO AL INGRESO (importador) del impuesto adeudado al Fisco.-

“B” es importador y a la vez inversionista en “C” emprendimiento promovido. Al momento de ingresar los importes adeudados al Fisco en concepto de Impuesto al Valor Agregado por las operaciones de importación de los 3° (compradores y dueños de la mercadería), difiere el impuesto a su propio nombre no del tercero, privando ilegítimamente al Fisco del ingreso de los tributos que se encontraba obligado a pagar por el 3°.

El inversionista solamente puede diferir impuestos propios, no tiene permitido diferir impuestos que se encuentran en cabeza de los dueños de las mercaderías y cuya obligación como importador es el ingreso al Fisco.

De esta manera, el Estado Nacional se perjudica al no recibir lo que se le adeuda, redundando para los involucrados en esta maniobra, en múltiples beneficios, para “C” quien necesita demostrar el cumplimiento de inversiones mínimas a efectos del mantenimiento del beneficio. Para “A” porque desembolsó una vez dinero y luego retorna a través de un préstamo o contrato de mutuo al importador obteniendo así los fondos para una nueva operación de importación e inversión y así reiteradamente.-

Es decir, que se configura un aprovechamiento indebido de los beneficios promocionales otorgados por el Estado, utilizando fondos que terceros debían abonar al Fisco, para simular introducirlos en empresas promovidas y retornarlos como préstamos y en el mejor de los casos eventualmente invertirlo tardíamente. Y en caso que se invierta tardíamente aparece el tercer beneficiado por esta maniobra que es “B” quien toma participación en la empresa promovida por la inversión que realizó con fondos que no eran propios.

En otras palabras, “A” (comprador de la mercadería en el exterior) logra postergar hasta la venta de la mercadería en el mercado interno el desembolso total del impuesto adeudado por la nacionalización. Esto se explica porque a través de la celebración de contratos de mutuo entre la promovida y el inversionista el dinero invertido vuelve al importador y así al realizar una nueva operación de nacionalización de mercadería

importada no precisa contar con nuevos fondos porque tiene los que recibió en préstamo de la promovida. Esta operación se repite sucesivamente..-

Queda así producido un grave perjuicio fiscal a raíz de la falta de ingreso de gravámenes que el estado espera percibir por las operaciones de importación.-

Frustrándose el objetivo perseguido por el Estado al implementar los beneficios promocionales.-

Conforme fue analizado en el Capítulo III surge del art. 5 inc. f, de la ley de I.V.A. N° 23.349, que el **hecho imponible se perfecciona** “...En el caso de importaciones, en el momento que esta sea definitiva..”

Ello, implica para el propietario de la mercadería el nacimiento de la obligación.

Tanto los deberes, como los derechos que ellos traen aparejados, se generan en cabeza del propietario de la mercadería y no de los mandatarios o representantes y/o gestores, estos beneficios son **personales**, no siendo suficiente a estos fines el endoso de la mercadería, como se observa usualmente en este tipo de maniobra, dado que el endoso es realizado “Al solo efecto de la destinación ante el servicio aduanero”, es decir que el importador no recibe la titularidad / propiedad de la mercadería.-

Dado el alcance de la relación entre el importador y el propietario de la mercadería, queda claro que el importador debe limitarse a la destinación ante el servicio aduanero. No pudiendo el importador ir más allá de los alcances de su habilitación ESPECIAL, disponiendo de la carga tributaria ajena.-

Entiéndase, por carga tributaria, a la acaecida al momento de importar la mercadería, la que si bien en el exterior no debe tributar, si debe hacerlo al momento de la nacionalización de la mercadería ante las autoridades de la D.G.A., en concepto al impuesto al Valor Agregado, por importación definitiva de bienes muebles, tal como lo prevé el art. 1 inc. “c” de la ley 23349.-

Esta es la carga tributaria que posee el propietario de la mercadería, que en la situación analizada, resulta ser el tercero.

Esta interpretación es coincidente al criterio sentado por el cuerpo asesor de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en dictámenes N° 58/95, 95/96 y 6/97 de la (DAT). “Al ser el mandante el propietario de la mercadería y con tal motivo quien la

incorporará a las actividades que desarrolla (art. 12 de la ley 23349), a efectos de establecer el tratamiento fiscal a dispensar, corresponde tomar en cuenta la situación impositiva del tercero ante el gravamen cuya recaudación se encuentra a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se desprende que los beneficios de los que goce un responsable frente al IVA respecto de las importaciones, se hacen extensivos a aquéllas en las que actúa pagándole a un importador para que formalice el trámite de destinación.

Esto quiere decir que si el propietario de las mercaderías no está amparado en un régimen de franquicias o de diferimientos impositivos, tampoco lo estarán las mercaderías objeto de la importación, por ello el diferimiento efectuado en la situación analizada es indebido. La mercadería no es propiedad del importador y el endoso por el cual se pretende simular la adquisición de la propiedad, no es otro que un mandato especial, que habilita al importador a la destinación de está ante las autoridades de la D.G.A., por lo tanto insuficiente para la disposición de la carga tributaria propia de la operación en cuestión.-

Los dictámenes N° 58/95 (DAT) y 95/96 (DAT) y la causa TRAMDIP S.R.L., expresaron que en las importaciones por cuenta y orden de terceros, en las que el documentante es inversionista al amparo de la Ley 22.021, no es susceptible de diferimientos el gravamen que recae sobre esas operaciones, toda vez que en las mismas el propietario de la mercadería es el tercero, por lo que tal gravamen es totalmente ajeno a dicho documentante, sin que por las mismas razones corresponda exceptuar a tales operaciones de las percepciones de los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias. "... En estas condiciones resulta claro que el importador nominal debe depositar a favor del fisco el impuesto de terceros, debe ingresarlo en la medida en que éstos no esten amparados por privilegios fiscales. Si no se procediera de esta manera el citado importador deja de cumplir con la función que expresamente le impone la ley, a lo que cabe agregar, que se aprovecha de ella utilizando recursos tributarios para invertirlos en una empresa...".

Quien invierte en una empresa promovida adquiere participación en la misma. Por ello, el importador con dinero ajeno, adquiere participación en una empresa, y con lo que produzca esa empresa, comenzará a pagar al Estado las sumas que consiguió captar, y con cuya maniobra evitó el ingreso al momento de la nacionalización de la mercadería, pagando recién luego de un tiempo.-

A su vez la empresa promovida, para mantener el beneficio, debe demostrar el cumplimiento de inversiones mínimas.

Ahora bien, resta analizar el beneficio obtenido por los terceros, compradores de la mercadería en el exterior. En el caso analizado, éstos realizan un negocio financiero, por cuanto aparece la figura del contrato de mutuo, funcionando de la siguiente manera:

Supongamos que "A" (el comprador) efectuaba 10 operaciones de compra en el exterior para importarla, en distintos momentos, por cada una de esas operaciones debía abonar en concepto de IVA a la importación \$ 10 (total \$100), pero solamente ingresa \$ 10 por la primer importación. Endosa la factura a favor de "B" para que se encargue de todos los trámites de nacionalización de la mercadería (sin transmitir la propiedad). "B" en lugar de ingresar el dinero al Fisco, lo invierte, él mismo, en la empresa "C" promovida quien a través de un préstamo el dinero retorna a "B", en el momento que debía abonar \$10 mas por una nueva operación de importación. Entonces "B" vuelve a invertir el dinero en "C" promovida y ésta a prestárselo nuevamente a "B", y así sucesivamente hasta finalizar la totalidad de operaciones de nacionalización de mercadería comprada en el exterior. "A" dueño de la mercadería, en lugar de pagar \$100 de impuestos adeudados, paga \$ 10. Toda la operatoria descrita dá la posibilidad a los involucrados de que recién muchos meses despues (cuando la mercadería se vende en el mercado interno) ingresar a la promovida los \$ 90 que fueron financiados. De esta forma la promovida tiene \$100 para invertir efectivamente y evitar su decaimiento.

B- IMPORTACIONES SUBFACTURADAS:

La problemática de las importaciones subfacturadas se genera a través de la declaración de un valor de transacción menor al realmente concertado con el proveedor del exterior. Esto es consecuencia del deseo del importador de disminuir el valor en Aduana de la mercadería a efectos de la liquidación de derechos aduaneros y otros tributos e impuestos, para llegar a que éstos constituyan un importe de baja incidencia en el costo total final de los artículos importados.

Este accionar se ve favorecido por la connivencia entre vendedor-comprador, que permite que el comprobante se emite con valores alterados en origen y en muchos casos,

por la dificultad práctica de verificar la factura del proveedor del exterior por parte de la A.F.I.P.

Estos contribuyentes realizan sus compras en el exterior en forma subfacturada y la comercializan en el mercado interno a precios altos, ajustados al valor de mercado. Trasladan así un costo y crédito fiscal importante a sus compradores, que éstos deducirán en sus declaraciones juradas. Los importadores obtienen una alta utilidad bruta, la cual no es declarada en el impuesto a las Ganancias, como tampoco la diferencia entre el crédito y débito fiscal que, por corresponder a un valor agregado importante, genera un impuesto a pagar significativo.

Este accionar conduce a la “desaparición” del importador en el mercado interno, con la consiguiente pérdida de recaudación para el Fisco, ya que los únicos impuestos que en definitiva son pagados por este contribuyente, son aquellos que le son percibidos en ocasión de la importación, calculados sobre una base incorrectamente reducida por la subfacturación de los productos.

Por otro lado, los convenios internacionales firmados por nuestro país no permiten apartándose del valor de transacción salvo en casos probados.

La diferencia de precio produce en los cálculos efectuados por las empresas o personas físicas involucradas, distorsiones del Resultado Bruto originado por sus operaciones en el mercado interno. Al disminuir el costo, se obtiene una utilidad mayor ficticia y en caso de abonar todos los impuestos de orden interno en forma correcta, se compensaría para el importador el “beneficio” de operar en forma irregular al introducir la mercadería al país.

Para eludir una vez más el pago de los impuestos correspondientes, los importadores efectúan distintas maniobras como no declarar ventas o incrementar los gastos.

C -CONFORMACIÓN DE GRUPOS ECONÓMICOS:

Tanto en el caso de la subfacturación como para el de diferimiento del impuesto adeudado por la nacionalización de la mercadería que para lograr continuidad en sus operaciones de importación, operan empresas “fantasmas” que constituyen **grupos económicos** donde a través de sucesivas operaciones realizadas entre ellas, se va incrementando el valor de venta declarado, trasladándose el crédito fiscal y valor de costo a

las últimas empresas de la cadena, destinatarias que - en general - venden a consumidores finales a precios de mercado, descontando costos y crédito fiscal reales.

Como consecuencia de este accionar, el resultado bruto de cada una de las intermediarias no evidencia la subfacturación realizada en la importación, permitiendo que el ajuste que pueda detectarse sea parcial, si no se analiza la totalidad de los contribuyentes relacionados en su conjunto.

La dirección de las administraciones por una persona o ente "organizador" permite además que los comprobantes de gastos puedan ser duplicados de acuerdo a lo que cada integrante requiera para reducir su impuesto determinado.

Otra forma de manejo de grupos económicos se realiza efectuando cambios de titular, es decir cada persona o empresa importadora inscripta tiene un tiempo asignado de operatividad, determinado por el importe total de operaciones (no alcanzar montos significativos), la concurrencia de sanciones en materia aduanera o impositiva, la iniciación de procesos de verificación por parte de A.F.I.P. o el transcurso de un determinado tiempo, como se mencionara en puntos anteriores. Al culminar su actividad no regulariza su situación impositiva, mediante la omisión de presentación de declaración jurada, no pago de los saldos que de ellas surjan, declaraciones inexactas, etc.

2- ENCUADRE DE LAS CONDUCTAS DESCRIPTAS

-Enunciación de tipos penales:

Los hechos descriptos en el Capítulo V, podrán recaer en alguno o varios de los tipos penales previstos por la Ley 24.769 y/o por el Código Penal, que se transcriben a continuación:

-ASOCIACIÓN ILÍCITA

El ilícito previsto en el art. 210 del Código Penal "Asociación ilícita", dispone: "Será reprimido con prisión o reclusión de 3 a 10 años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinadas a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de 5 años de prisión o reclusión."

Es una figura de peligro que se consuma con sólo formar parte del grupo organizado con una finalidad delictiva y sin que sea necesario que sus integrantes realmente cometan

delitos, siendo suficiente que se compruebe el acuerdo de voluntades en ese sentido, hecho que puede hallarse disimulado mediante una asociación con fines lícitos. Los delitos que puedan cometerse constituirán hechos independientes que concursarán en forma material con la participación en la agrupación ilegal.

Se define "organizador" a quien en el despliegue de esas conductas tiene un papel preponderante en la conexión de la mayoría de las tareas, asimilable a funciones gerenciales en la órbita empresaria.

El art. 210 C.P. exige que el acuerdo de voluntades no sea circunstancial, sino que denote cierta permanencia, con el fin o propósito común de la realización de actos delictivos. Debe traducirse en una mínima organización, que es la que requerirá el grupo para la consecución de los fines delictivos comunes.

Se estará ante una asociación ilícita cuando el fin de la organización sea cometer delitos o bien cuando éste sea uno entre varios fines, o cuando la comisión de delitos sea la vía por la cual una asociación pretende lograr sus fines.

El delito que establece el artículo 210 del Código Penal, tiene por objeto la tutela del orden público, entendiéndose por tal la seguridad y confianza social y es una protección mediata de bienes jurídicos primarios, no afecta de modo real, especial, singular y directo a persona alguna en particular.

Siendo un delito formal que no produce resultado visible, su prueba depende del propio reconocimiento de los delincuentes o bien de presunciones graves que se deriven de la índole y del número de delitos que en cumplimiento de ese acuerdo criminal se lleven a cabo.

Para que quede constituida la asociación es suficiente el acuerdo delictuoso, aunque no se haya dado la reunión material de los asociados, quienes pueden residir en diferentes lugares y no conocerse entre sí. No se necesita una organización funcional, pero ha de tratarse de una asociación de cierta permanencia, disimulada con fines lícitos, con mínima cohesión entre los integrantes (aún sin trato personal).

La jurisprudencia se ha expresado en los siguientes términos:

"Además de ser incriminados los procesados por el delito de robo, deben serlo por el de asociación ilícita, si las confesiones de los acusados revelan la presencia de un plan delictivo del hecho, lo cual corrobora dicha afirmación." C.N. Criminal y Correccional, Sala

V, Septiembre 1-981---López, Juan C., B.C.N.C. y C. 981-X-210.

“Existe asociación ilícita cuando se presenta una comunidad en la operatoria comercial de las firmas investigadas, con carácter permanente, con fines claramente identificables y una adecuada distribución y rotación de roles entre los agentes.” C.N. Criminal y Correccional, Sala VI, mayo 15, 1997.- Automotores San Cayetano y San Jorge, LA LEY, 1997-F, 871.

”Para ser coautor de este delito (art. 210) se requiere un doble elemento subjetivo: por un lado que el sujeto conozca los fines de la organización y participe conscientemente en ella, y por el otro que la asociación en general considere al sujeto como uno de sus integrantes. Sobre tal base puede afirmarse que todos los procesados conocieron cuál era el carácter de la agrupación que integraban y no obstante, continuaron participando en ella, elemento que satisface la primera de las exigencias citadas” C. Federal San Martín, octubre 5-989.- Abella, Juan C. y Otros, DJ, 1990-147.-

A partir de la modificación del art. 15 de la ley Penal Tributaria por la ley 25.874 (Publicada Enero 2004) . Las conductas descriptas podrían encuadrarse en el art. 15 inc. b) y en el inc. c), siendo este último caso el que ofrece mayor dificultad probatoria.-

Así el art. 15 Ley 24.769 expresa:

“ *EL QUE A SABIENDAS:*

a) dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

Agravada por pluralidad de sujetos

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

Asociación Ilícita

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión”.

La nueva figura típica del inc. c) conforme a la exposición de motivos del proyecto de reforma, guarda relación con la asociación ilícita del Código Penal (art. 210), aunque no la deroga. Así pues, se pretende tipificar la conducta de quienes formen parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar –técnica, logística y/o intelectualmente- la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la ley penal tributaria.

Mientras conforme surge del inc. b) la comprobación de la pluralidad de sujetos intervinientes (3 o mas) dá lugar a la configuración de la sanción agravada prevista en la norma y por tanto no excarcelable.-

Asimismo podrá encuadrarse en alguno de los siguientes tipos penales de la Ley Penal Tributaria:

Evasión simple

ARTICULO 1º- “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Evasión agravada

ARTICULO 2º- “La pena y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).*
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).*
- 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 superar la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) ”.

Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

ARTICULO 4º- “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional.”

La Ley Penal, impone para el caso de comisión de los delitos aludidos, la pena accesoria y adicional *“...de pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años”. (ARTICULO 5º)*

Incremento de escala penal por calidad del sujeto interviniente

*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.”*

A pesar de las dificultades prácticas, se torna imprescindible indagar en las responsabilidades de los funcionarios públicos que, en el ejercicio de cargos vinculados a la Autoridad de Aplicación, han suscripto certificaciones cuya exactitud es por lo menos discutible (certificados de puesta en marcha, de cumplimiento obligaciones, etc.).

La ampliación del elenco de responsables de estos delitos, debe tener especialmente en cuenta la existencia de estos funcionarios públicos como verdaderos garantes penales de la intangibilidad de los bienes jurídicos que se encuentran en juego.

Del análisis de cada caso en particular surgirá el encuadre de los hechos cometidos, los que actúan como generadores de responsabilidad penal, y cuya sanción deberá recaer

indefectiblemente sobre los responsables de los delitos enunciados.

Resulta enriquecedor en la profundización de los tipos penales descriptos, el artículo publicado por la Dra. GRACIELA N. MANONELLAS, "El delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales". Publicado en Práctica Profesional 2007-53,15.-

3-DILIGENCIAS PROBATORIAS PARA IDENTIFICAR VERDADEROS RESPONSABLES QUE UTILIZAN A LAS SOCIEDADES FANTASMAS O TESTAFERROS

Resulta conveniente atender en las investigaciones de este tipo de ilícitos si son mencionadas determinadas personas físicas reiteradamente por parte de los clientes, proveedores, agentes y profesionales relacionados. De ello, podrá resultar quien es realmente el sujeto que dirige la operatoria, aportando los capitales, comercializando la mercadería, obteniendo las ganancias correspondientes y al cual debe imputarse la realización de las operaciones, **atendiendo al principio de realidad económica.**

Asimismo, puede resultar útil emplear los siguientes medios:

-Oficios a girarse a la Dirección de personas Jurídicas a fin de que informe la nómina completa de los integrantes de los órganos directivos de la entidad a la fecha de comisión del ilícito que se investiga.-

- Testimonial a despachantes de aduana intervinientes.-

-Solicitar a los despachantes de aduana, copia de remitos de entrega que se encuentre en legajos de la operación.-

-Solicitar información a apoderados, proveedores, clientes, despachantes de aduana, aseguradores, transportistas internacionales y nacionales intervinientes, para que indiquen personas que se conectaban con ellos para la contratación y en caso que fuera telefónicamente el número telefónico al cual se comunicaban. Asimismo que indiquen modalidad de pago y en su caso datos de cuentas bancarias con que operaban.-

-Con los datos telefónicos que se obtengan, circularizar a la empresa prestadora de telefonía para que informe los titulares de las líneas, los domicilios a los que remite las facturas de servicios, a efectos de obtener datos de personas que intervienen en la operatoria y merituar su responsabilidad en las maniobras denunciadas.-

-De obtenerse datos de cuentas bancarias, podrá requerirse a los bancos a fin que del análisis de las carpetas bancarias pueda determinarse titulares de las cuentas y todo dato que sea de interés para determinar los verdaderos responsables.-

BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS OMAR BREGLIA Y OMAR R. GAUNA "CÓDIGO PENAL Y LEYES COMPLEMENTARIAS" EDITORIAL ASTREA.
- BALESTRA, DERECHO PENAL, INTRODUCCIÓN Y PARTE GENERAL, ABELEDO PERROT, BS.AS.1983, Y SU TRATADO DE DERECHO PENAL, BS.AS.1990 T. I.
- CARLOS ALBERTO CHIARA DIAZ "LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL N° 24.769"-EL DELITO DE EVASIÓN FISCAL POR CARLOS MARÍA FOLCO". EDITORIAL RUBINZAL-CULZONI".
- CARLOS CREUS "DERECHO PENAL-PARTE GENERAL". EDITORIAL ASTREA, BS.AS., 1992
- DIEZ, Humberto P. "Impuesto al Valor Agregado" Editorial ERREPAR. 1997
- FERNANDEZ LALANNE. "CÓDIGO ADUANERO COMENTADO Y ANOTADO" EDITORIAL DEPALMA 1997.
- FRATALOCCHI, ALDO. "COMO EXPORTAR E IMPORTAR. CÁLCULO DEL COSTO Y DEL PRECIO INTERNACIONAL" EDITORIAL APLICACIÓN TRIBUTARIA 1997.
- GOTTIFREDI, MARCELO. "CÓDIGO ADUANERO COMENTADO" EDICIONES MACCHI 1998.
- LEVENE RICARDO EN LA VOZ CONTRAVENCIONES, ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, T. IV
- MANONELLAS GRACIELA N., El delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Publicado en Práctica Profesional 2007-53,15
- NUÑEZ RICARDO C. TRATADO DE DERECHO PENAL , LERNER, BS.AS., 1976, T. 1. FONTÁN

- OSVALDO H. SOLER “ DERECHO TRIBUTARIO ECONÓMICO-CONSTITUCIONAL SUSTANCIAS-ADMINISTRATIVO- PENAL”. EDITORIAL LA LEY.
- PELLERANO,HÉCTOR ROJAS , LA CONTRAVENCION Y EL DELITO. SU DIFERENCIA ESTRUCTURAL. REVISTA DE DERECHO PENAL Y CRIMINOLOGÍA
- SOLER-FRÓHLICH-ANDRADE, Régimen Penal Tributario, La Ley, 1990
- SOLER-FRÓHLICH-ANDRADE, RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO, LA LEY, 1990
- VIDAL ALBARRACIN, HECTOR GUILLERMO. “ Delitos Aduaneros” Editorial Mave.
Mario A. Viera Edito
- VILLEGAS HECTOR B. “RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO”
EDICIONES DEPALMA 1998
- ZAFFARONI. MANUAL DE DERECHO PENAL PARTE GENERAL.
- Código Aduanero Ley N° 22.415
- Dictámenes de la Dirección de Asesoría Legal y Técnica N° 58/95 (DAT), N° 39/96 (DAL), N° 95/96 (DAT). Biblioteca electrónica de la AFIP.
- Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación
- Ley Penal Tributaria N° 24.769
- Ley de Presupuesto N° 24.624