

EL DELITO DE ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS Y LA EMISIÓN DE LAS DENOMINADAS FACTURAS “APOC”

THE CRIME OF WILLFUL ALTERATION OF RECORDS AND THE ISSUANCE OF THE SO-CALLED “APOC” INVOICES

Germán Luis Gianotti¹

RESUMEN:

Mediante esta colaboración se busca analizar qué tipo de conductas quedan comprendidas en el delito de “alteración dolosa de registros” descrito en el artículo 11, inciso “a”, del Régimen Penal Tributario actualmente vigente, fundando el análisis especialmente en atención al bien jurídico protegido por la norma represiva en cuestión pero sin descuidar el sentido literal de los términos utilizados en un contexto propio del método gramatical que, entendemos, es primordial en toda actividad hermenéutica que se emprenda sobre disposiciones legales que prohíben conductas.

SUMMARY

Through this collaboration, we seek to analyze what type of conduct is included in the crime of “willful alteration of records” described in article 11, subsection “a”, of the Criminal Tax Regime currently in force, basing the analysis especially on attention to the protected legal asset. by the repressive norm in question but without neglecting the literal meaning of the terms used in a specific context according to the grammatical method which, we understand, is essential in any hermeneutical activity undertaken on legal provisions that prohibit conducts.

PALABRAS CLAVE: XXX.

KEY WORDS: XXX.

¹ Abogado UBP. Contador Público UNC. Profesor de grado y posgrado en materia tributaria y penal económica. Autor de publicaciones de la especialidad y conferencista. Socio del estudio “De Allende, Gianotti, Aguirre Mosquera y Longobardi - ABOGADOS”. <https://orcid.org/0009-0006-5267-0219>.

I. Introducción

La cuestión que nos convoca en esta oportunidad gira en torno al análisis dogmático de la figura delictiva contenida en el actual artículo 11 del Régimen Penal Tributario –Título IX de la ley 27.430–, identificado por el propio legislador como “Alteración dolosa de registros”; análisis que tendrá como objetivo final desentrañar el alcance de dicho ilícito de tal suerte de estar en condiciones de decidir si determinadas conductas, como la emisión de las denominadas facturas “APOC” entre otras, pueden o no subsumirse en el referido tipo penal.

Teniendo en miras lo señalado, es necesario emprender como primera medida un estudio analítico de la figura en cuestión, el cual nos brindará herramientas para poder elaborar fundamentos adecuados que justifiquen la posición final que se adopte en cuanto a la mencionada emisión de documentos apócrifos y su subsunción en el artículo 11 del Régimen Penal Tributario mencionado.

II. La figura típica contenida en el Artículo 11 del Régimen Penal Tributario.

El artículo bajo estudio reza textualmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 11.- Alteración dolosa de registros. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare:

a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado;

b) Los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.”

En lo que es relevante para esta colaboración, nos centraremos únicamente en la conducta descrita en el inciso “a” del citado plexo legal.

Antes de adentrarnos en el análisis de las conductas que describe la norma *subexamine*², es importante exponer las razones que, evidentemente, han llevado al legislador a incluir este dispositivo en el Régimen Penal Tributario.

Resulta patente a estos efectos, exponer adecuadamente cómo se da la relación fisco contribuyente y cuál es el sentido de la misma en el marco de un estado de derecho como el que impera en nuestro país. Es así que la “situación fiscal”³ de un sujeto se perfila

2 Es decir, el tipo penal en su faz objetiva, así como subjetiva.

3 Expresión textual que surge del inciso “a” in fine de la propia norma. Entendemos por “situación fiscal” a aquel estado de cosas consistente en la información que obra en poder del Fisco y que expone los hechos de un sujeto que, necesariamente, tienen conexión con alguno o todos los elementos del hecho imponible (elementos subjetivos, objetivos, espaciales y temporales) de los distintos tributos o de los Recursos de la Seguridad Social que rigen en un determinado país, así como con la mensuración del correspondiente hecho imponible (base imponible), y con el o los importes de los mismos como así también con su forma de ingreso (pagos en dinero así como compensaciones, pagos a cuenta, retenciones, percepciones, etc.). Es claro que, a resultados de esta “situación fiscal” surgirá la capacidad

a través de información que es brindada al organismo recaudador, ya sea por el propio sujeto o terceros⁴. Esta “información” que posee el organismo recaudador, sin importar el soporte físico que la contiene⁵, está compuesta por datos⁶ que fueron aportados, como fuera dicho, por el propio sujeto contribuyente o por terceros.

Partiendo de lo anterior, parece lógico concluir que, a través del dispositivo legal bajo comentario, el legislador ha pretendido proteger esa “información” base que posee la AFIP-DGI –sin importar el soporte que la contiene- dado que, a partir de ella, se determina o puede determinar la referida “situación fiscal” de un sujeto; y partiendo de dicho estado de cosas es sobre el cual el ente fiscal puede verificar y valorar si el mismo se corresponde realmente con su capacidad contributiva y, en función de ello, si ha tributado correctamente o no.

La afirmación expuesta en el párrafo precedente se corrobora cuando el legislador, luego de describir las conductas típicas, habla de “*Los registros o soportes documentales o informáticos...*”. Estos registros o soportes⁷ –insistimos, sin importar si es en papel o en archivos informáticos– del Fisco –ya sea nacional, provincial o de la CABA–, es claramente lo protegido por la norma represiva.

Podemos asumir bajo este entendimiento que estamos así ante el denominado “bien jurídico tutelado” por esta norma penal. En forma coincidente se expresa Spinka⁸, cuando afirma que el bien jurídico tutelado sería la información o datos contenidos en los registros o soportes documentales o informáticos, en tanto estos son los elementos que dan sustento a la actividad fiscalizadora del estado.

Haddad⁹, en referencia específica el mentado inciso “a” del artículo 11 en cuestión, sostiene que el bien jurídico tutelado por este dispositivo sería la intangibilidad de los registros y soportes documentales e informáticos del Fisco, exclusivamente en lo atinente a obligaciones fiscales y recursos de la seguridad social.

contributiva del sujeto en cuestión que tendrá relación directa con el o los tributos –comprensivos también de los Recursos de la Seguridad Social– y la cuantía de el o los mismos. No obstante, es importante remarcar que esta “situación fiscal” es la que surge de la información que posee el Fisco, mas ello no implica que dicha “situación fiscal” sea la real del sujeto en cuestión, sino que sobre aquella el organismo recaudador podrá verificar si se corresponde con esta última, que es la que debe ser efectivamente considerada a los fines de la determinación e ingreso de los tributos. Aunque sea una verdad de Perogrullo, la mentada información obrante en poder del Fisco no necesariamente es “verdadera” (asumimos el concepto de verdad como correspondencia, a estos efectos sobre la verdad y la interpretación jurídica ver Massini Correas, Carlos I., “Filosofía del derecho”, Ed. AbeledoPerrot, Bs. As. 2208, T.III, pág. 204 a 209).

4 Con su consentimiento o sin él, en este último caso por ejemplo mediante regímenes de información que los terceros que operan con un determinado sujeto deben brindar al organismo recaudador. Podemos incluso pensar en el aporte de datos realizados por terceros en forma espuria, mediante la sustracción de la clave de acceso al sitio web administrador por AFIP-DGI sin que el interesado conozca dicha situación, pero este punto será objeto de comentario más adelante.

5 Ya sea en soporte documental o en archivos informáticos. En el primer caso su existencia va adosada a un material físico que, normalmente, consiste en un “soporte en papel”; en el segundo, a través de un lenguaje binario (0 y 1) denominado bits que están contenidos dentro distintos soportes como discos duros, discos compactos (CD) o memorias flash (cfr. Maina, Nicolás, “Prueba electrónica digital”, *Advocatus*, Córdoba 2021, págs. 29 a 37).

6 Entendido en su primera acepción según el significado que brinda el Diccionario de la Real Academia Española, a saber, “1. m. Información sobre algo concreto que permite su conocimiento exacto o sirve para deducir las consecuencias derivadas de un hecho. ...” –consultado en <https://dle.rae.es/dato?m=form> el día 28/04/2024 a las 16:38 hs.

7 Podemos tomarlos prácticamente como sinónimos según se desprende de sus significados. Así, el Diccionario de la Real Academia Española expone sobre cada uno de ellos:

a. **Registro:** “2. m. Lugar desde donde se puede registrar o ver algo.”

b. **Soporte:** “4. m. Material en cuya superficie se registra información, como el papel, la cinta de video o el disco compacto.”

8 Spinka, Roberto E., “Derecho penal tributario y previsional”, *Astrea*, Bs. As., 2007, pág. 346.

9 Haddad, Jorge E., “Ley Penal Tributaria comentada”, 8ª ed., Abeledo-Perrot, Bs. As., 2018.

A nuestro entender, lo expuesto por los referidos autores va en la dirección correcta, pero aclarando que se busca proteger la intangibilidad de los mencionados registros no solo para salvaguardar la actividad fiscalizadora de AFIP-DGI, sino también para proteger a la hacienda pública en su faz dinámica, es decir, la actividad financiera del estado destinada a obtener recursos y realizar gastos¹⁰.

Es por ello que no coincidimos con Catania¹¹ cuando afirma que el bien jurídico tutelado por esta norma es solo la hacienda pública en sentido dinámico, **por cuando entendemos que la intangibilidad de los registros es lo primordial**, más allá que finalmente esto tenga impacto en la hacienda pública como bien jurídico mediato. Es decir, como expusimos más arriba, no negamos la importancia de este elemento en la valoración del bien jurídico tutelado (hacienda pública en sentido dinámico), pero podemos afirmar que ello es en forma mediata y como una consecuencia necesaria en caso que se afecten los mentados registros o soportes, que es el fin primero al cual atiende el dispositivo legal bajo análisis.

Asimismo, y aunque no se trate este de uno de los temas esenciales que nos convoca, destacamos que estamos ante un delito de los denominados “comunes”, en tanto no se requiere ninguna calidad especial en el sujeto activo del mismo. En conclusión, cualquier sujeto puede cometer este ilícito, sin importar que sea el obligado o no.

III. El tipo objetivo.

Coincidimos con Spinka¹² que es un tipo complejo, definido como “*acciones que en sí mismas son ontológicamente diferentes pero tienden a un mismo fin*”. Sin perjuicio de ello, entendemos que todas las acciones descriptas por el tipo objetivo son para el legislador distintos medios comisivos a través de los cuales se “alteran” los “registros y soportes documentales o informáticos”.

Es decir, el título que le adscribió el legislador al delito en particular es el norte que debe guiar la subsunción de las conductas típicas a los fines de determinar si, más allá de cada una en particular, estamos ante una verdadera alteración de los registros o soportes mencionados.

En virtud de lo señalado, entendemos que “alterar” debe tomarse en su acepción literal, tal como lo define la Real Academia Española, a saber:

“1. tr. Cambiar la esencia o forma de algo. U. t. c. prnl.

Sin.: transformar, cambiar, variar, modificar, trastocar, mudar², transfigurar, transmutar, desnaturalizar.

Ant.: conservar, mantener.

2. tr. Estropear, dañar, descomponer. U. t. c. prnl.

¹⁰ Esto por cuanto, al surgir de la información así resguardada por el Fisco la “situación fiscal” de cada sujeto, también en sí misma esta situación impacta en la recaudación, toda vez que sobre la misma se determinan los tributos respectivos; todo ello más allá de su posterior eventual fiscalización por parte de AFIP-DGI.

¹¹ Catania, Alejandro J., y Garçon, Nancy B., “La alteración dolosa de registros”, en Altamirano, Alejandro C. y Rubinska, Ramiro R. (directores), “Derecho penal tributario”, T.I, Marcial Pons, Bs. As., 2008, pág. 644.

¹² Ob. Cit., pág. 356.

*Sin.: descomponer, estropear....*¹³

Es decir, lo que surge claro del sentido semántico de esta palabra es que debe alterarse algo que ya existía al momento de realizarse cualquiera de las acciones típicas descritas por la norma.

En este sentido, es necesario entender cuál es el objeto material sobre el que debe necesariamente recaer cualquiera de las mentadas acciones. Para ello ya dijimos que “registro” y “soporte” son conceptos análogos –ver nota al pie n° 7- y que, en definitiva, en este caso deben entenderse como el lugar material sobre el cual se asienta determinada información, y al referirnos al lugar estamos comprendiendo “documentos” o “archivos informáticos”.

En cuanto a los “documentos” no hay mayores dudas al respecto y, a tal fin, ilustradoras resultan las claras palabras de Maina¹⁴ cuando afirma que *“Es un objeto, resultado de una actividad dirigida expresamente a su creación, en el cual se ha asentado, gravado impreso etc., mediante signos convencionales una expresión de contenido intelectual como palabras, imagen y/o sonido, que puede ser llevado físicamente a la presencia de otro (p. ej. el juez) y sirve para representar (hacer presente) un hecho”*.

En cuanto a los archivos informáticos, el autor citado expresa que toda información de este tipo se decodifica mediante un sistema binario, la cual así procesada puede ser almacenada en distintos soportes (disco duro, disco compacto –CD- o memorias flash por ej.), concluyendo luego que *“Estos archivos informáticos constituyen un documento electrónico digital. Entendemos que ésta es la denominación más precisa: electrónico, alude al soporte, y digital al sistema lógico-numérico en que se basa el funcionamiento de aquél. No obstante, el uso ha terminado por identificar lo electrónico con lo digital, de modo que la referencia a “documento electrónico” da por supuesto que también es digital.”*¹⁵

Este mismo autor termina afirmando al respecto que *“... el documento electrónico es un objeto material pues ocupa un espacio determinado, está sujeto a cambios en el tiempo e interacciona con instrumentos de medida. Las interacciones a nivel electrónico y magnético inciden en los diversos soportes dejando una impresión en un lugar preciso y determinado de los mismos, localización que, por medio del instrumental correspondiente, puede ser perfectamente identificada.*

Sucede que esta materialidad es diferente a la que estamos habituados, pues, en general, nos vinculamos con objetos macroscópicos mientras aquí debemos ubicarnos a nivel nanométrico, no visible a simple vista. Se trata, además de un soporte que puede ser sustituido fácilmente por otro (v.gr. por medio del copiado) con permanencia del mismo contenido, lo que hace que la materialidad de documento tenga una menor incidencia o relevancia, pero no quiere decir que carezca de materia.

*Ello permite calificar, sin ningún género de duda, al documento electrónico como una cosa en los términos del art. 16 del CCCN.”*¹⁶

13 Consultado en <https://dle.rae.es/alterar?m=form> el día 30/04/2024 a las 15:19 hs.

14 Ob. Cit., pág. 27.

15 Maina, ob. cit., págs. 34 y 35.

16 Maina, ob. cit., pág. 37. Lo destacado nos pertenece.

Puesto en estos términos, es evidente que el objeto material sobre el cual recae cualquiera de las acciones típicas son los registros o soportes documentales o informáticos, siendo éstos aquellos que, al momento de llevarse a cabo la conducta típica, contienen información en soportes papel o en archivos informáticos –como fuera expuesto–, todo ello representando una entidad con calidad de cosa y existente en el tiempo y espacio. Esto que aquí exponemos no es baladí, en tanto supone que **aquella información que no existe en ninguno de esos registros no puede ser objeto de alteración alguna.**

En definitiva, solo se puede alterar la información contenida en los mentados registros o soportes. Esta distinción es importante porque muchas veces se identifica a los registros o soportes informáticos¹⁷ como los discos duros contenidos en las computadoras sin más, sin tener en cuenta que en realidad el espacio vacío sin datos no constituye registro alguno por carecer de datos que puedan ser información alguna. Menos aún del “vacío” podrá obtenerse la “situación fiscal” de algún sujeto. **Conclusión fundamental y evidente –a más de lógica- de todo lo dicho es que no se puede alterar lo que no “existe”.**

Yendo luego a cada una de las acciones típicas descriptas por las normas, tenemos que se describen seis, a saber, “*sustrajere, suprimiere, occultare, adulterare, modificare o inutilizare*”. Todas estas conductas ratifican lo señalado en los párrafos anteriores en el sentido que, para el legislador, son distintas formas de “alterar” los registros o soportes en cuestión y siempre en todos los casos deben recaer sobre datos existentes al momento de ejecutarse.

Ratificando lo señalado respecto a que las acciones desplegadas deben recaer necesariamente sobre datos preexistentes podemos reseñar algunos antecedentes jurisprudenciales. Así, la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico resolvió revocar el procesamiento en orden a la comisión del delito bajo análisis porque si bien se habría ingresado información falsa en el soporte informático del Fisco nacional, relacionada con retenciones inexistentes, la conducta realizada no habría producido propiamente la “alteración” de los datos existentes previamente en aquél. Así la Cámara señaló:

“...por las conductas descriptas por el tipo penal mencionado... no se reprime el ingreso de la información falsa o inexacta en los registros del Fisco nacional mediante la presentación de una declaración jurada por los mecanismos establecido reglamentariamente... Por el contrario, aquel ingreso de datos falaz o inexacto en los registros documentales e informáticos del Fisco nacional, no configura el delito en principio atribuido a F.L., el cual reclama como presupuesto material para su configuración un ingreso a los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la posterior sustracción, supresión, ocultación, adulteración, modificación o inutilización de los datos registrados anteriormente en aquellos, de modo tal que pueda verificarse un cambio espurio en los mismos...”¹⁸

17 No exponemos lo mismo de los registros o soportes documentales porque resulta obvio a la vista que lo que no es parte de los mismos no existe. El continente coincide siempre en estos casos con el contenido. No pasa lo mismo con los registros o soportes informáticos.

18 CNPE, Sala B, 16/02/2018, CPE 1071/25, “F.L. s/infracción ley 24.769”, JNPE N° 7, Secretaría N° 13, n° de orden 27.729. Tomado del artículo “Alteración dolosa de registros”, de Flavia L. Núñez y Juan A. Acasuso, en Derecho Penal Tributario – Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales. Directores Juan Manuel Álvarez Echagüe y José María Sferco, Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2019, pág. 585.

Ese mismo tribunal en un fallo posterior ratifica lo antes expuesto, pero esta vez confirmando el auto de procesamiento, en tanto la conducta desplegada por el imputado había “alterado” efectivamente los registros o soportes informáticos del Fisco nacional, en tanto la acción desplegada había recaído sobre datos preexistentes. Así afirmó:

“...de los registros o soportes informáticos del Fisco nacional al haber ingresado en los mismos utilizando la clave fiscal de la contribuyente K.A.R.... sin su autorización, y presentar ciertas declaraciones juradas rectificativas casi en su totalidad, del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales de la nombrada, en las que incluyó la existencia de préstamos que serían inexistentes, con el fin de que los contribuyentes A.F. y E.E. pudieran justificar los pasivos que declararon en sus declaraciones juradas impositivas, vinculados con esos préstamos... Que como ha establecido este tribunal por un pronunciamiento anterior... para la configuración del aspecto objetivo del tipo penal previsto por el art. 11, inc. a) previsto por el art. 279 de la ley 27.430, no basta con el ingreso de datos falsos o inexactos en los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que eventualmente podría verse alcanzado por otra descripción típica, sino que se reclama que el autor produzca la sustracción, la supresión, el ocultamiento, la adulteración o la modificación de los datos inexistentes previamente en aquellos, o la inutilización de los mismos... En el caso en examen, puede considerarse en principio verificado el requisito típico relativo a la preexistencia, en los registros del Fisco nacional, de los datos sobre los que deben recaer los comportamientos del sujeto activo del delito. En efecto, la imputación que se dirigió en autos a S.P. abarca o comprende la presentación mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, y sin conocimiento ni autorización de K.A.R., de declaraciones juradas rectificativas por las cuales habría suplantado espuriamente, por datos falsos, la información con la que el organismo recaudador contaba sobre la situación de la nombrada respecto del impuesto sobre los bienes personales y del impuesto a las ganancias...”¹⁹.

IV. El tipo subjetivo.

Se observa de la redacción de la norma bajo estudio que se requiere un propósito específico al desplegar las acciones típicas descriptas normativamente, el cual consiste en que se busque disimular la real situación fiscal de un obligado.

Este requisito típico expreso entendemos que solo es compatible con un dolo directo, descartando de plano el dolo eventual. En el mismo sentido Spinka²⁰, Haddad²¹, Riquert²², Catania²³, entre muchos otros.

Particularmente coincidimos con Catania²⁴ cuando señala que este propósito específico resulta un elemento que caracteriza el injusto de este delito como un delito de tendencia –interna agregamos-, en cuanto se exige que la dirección de la voluntad del autor revele una tendencia especialmente peligrosa para el bien jurídico protegido.

19 CNPE, Sala B, 14/09/2018, “G.F.S. s/infracción ley 24.769”, tomada de ob. cit. nota anterior pág. 587 y 588. La negrita es propia.

20 Ob. cit. pág. 352.

21 Ob. cit. pág. 171.

22 Riquert, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional”, Ed. Hammurabi, 1ra. Edición, Bs. As. 2018, pág. 223.

23 Ob. cit. pág. 650.

24 Ob. cit. pág. 650.

V. Consumación.

Entendemos que para su consumación no se requiere de manera alguna que se haya producido efectivamente un resultado patrimonial ni que se consiga finalmente disimular la situación fiscal, por cuanto esto último es exclusivamente un requisito específico del tipo subjetivo²⁵.

En función de lo apuntado, resulta poco probable que el delito pueda admitir la tentativa.

VI. Naturaleza del delito.

Para la mayoría de los autores este delito es de peligro abstracto. Entre las excepciones cabe destacar la destacada opinión de Sferco²⁶, quien sostiene que la actividad delictiva impacta negativamente sobre el asiento de datos del Fisco, y ello en sí concreta la agresión al bien jurídico, por lo que concluye que el resultado es de peligro concreto que se verifica sobre la actividad de contralor, en función de la adecuación de los extremos fácticos probados a la luz de la norma que describe el tipo.

En el mismo sentido Álvarez Echagüe²⁷ al afirmar que quien lleva a cabo una actividad de este tipo pone ciertamente en peligro el bien jurídico tutelado, es decir, que tienen suficiente potencialidad para perjudicar el patrimonio del Fisco.

Al respecto, y por lo clarificadoras que resultan sus palabras en esta cuestión, transcribimos lo expuesto por Rafecas²⁸ con relación a los mal llamados a nuestro juicio "delitos de peligro abstracto": *"Desde el Derecho penal liberal, debemos ser claros en repudiar la pervivencia de este concepto. Y debemos poner de resalto, que este problema no atañe a la forma en que el legislador construye los tipos penales, en este caso, los delitos de peligro -relacionados con bienes jurídicos colectivos-, sino que el problema está en la interpretación que se efectúa de algunos de ellos en la agencia judicial, en el sentido de considerarlos de peligro abstracto.*

Como afirma Terradillos, la tipificación de delitos de peligro *"... no tiene porqué comportar un debilitamiento de los criterios de imputación ni un desarme garantista, ya que incluso cuando ese recurso sea inevitable, se puede minimizar su virtualidad expansiva". Así, "...la inclusión como elemento típico de la afectación real a la situación instrumental tiene efectos limitadores evidentes..." "...se pueden reivindicar los tipos de peligro solo si se tienen presente dos datos esenciales: que el peligro supone probabilidad de un mal (típico) y que todos los presupuestos de exigencia de responsabilidad criminal han de ser probados..." "...no hay delito de peligro cuando se constata la sola probabilidad estadística, pero no la idoneidad lesiva del hecho concreto".*

*En conclusión, no es inconstitucional la construcción de tipos de peligro. Lo inconstitucional, es considerarlos como si fueran de peligro abstracto: **todos los delitos de peligro -incluyendo los que tradicionalmente se consideran "de peligro abstracto"- deben ser considerados de peligro concreto**, y respecto de toda conducta que pretenda enmarcarse*

²⁵ En forma coincidente todos los autores antes citados.

²⁶ Sferco, José M., "Apreciaciones sobre los delitos dolosos de insolvencia provocada, simulación de pago y alteración de registros", RDF, n° 0, LexisNexis, enero/febrero 2007.

²⁷ Álvarez Echagüe, Juan Manuel, "Los delitos fiscales comunes", en Urresti, Esteban J., y Comes, Fabiana L. (Directores), "El delito fiscal", t. 2, Ad-Hoc, Bs. As. 2007, págs. 367 y siguientes.

²⁸ Rafecas, Daniel, "Derecho penal sobre bases constitucionales", Ediciones Didot, Bs. As. 2021, págs. 375 a 377.

como tal, deben efectuarse el juicio de subsunción correspondiente, que incluye el análisis y justificación argumental de la puesta en peligro en concreto del bien jurídico en cuestión.

...²⁹.

Adherimos a la postura sostenida por Rafecas antes reseñada, en tanto la misma se ajusta al recto sentido que debe primar en la cuestión de liza. Entendemos que la protección penal de los bienes jurídicos debe respetar los principios de fragmentariedad, insignificancia, adecuación social, proporcionalidad, ultima ratio y, fundamentalmente, el de lesividad; y tales principios tamizan en forma necesaria cualquier interpretación que se haga de los delitos al momento de aplicarlos a una situación concreta.

En conclusión, estamos claramente ante un delito de peligro y que, por lo antes dicho, la conducta desplegada por el agente debe ser tal que, efectivamente, tenga el potencial de dañar el bien jurídico tutelado que ya fuera acabadamente descripto en el apartado II. precedente.

VII. Casos particulares – la emisión de las denominadas facturas “APOC”.

Luego del análisis que se plasmara en los acápites precedentes, estamos en condiciones de emitir un juicio fundado con relación a determinadas conductas que, a priori, pueden resultar problemáticas a los fines de determinar su subsunción en el delito de marras³⁰.

En este sentido, y en razón de numerosos casos traídos a consideración de nuestros tribunales locales³¹, es que nos lleva a poner el foco de atención en el alcance de esta figura delictiva con relación a determinadas conductas que, importan efectivamente el aporte a AFIP-DGI de datos falsos con impacto a la postre en la situación fiscal de los obligados pero que, por cuestiones lógicas, no preexistían -con anterioridad a su aporte- en los registros o soportes documentales o informáticos del mentado ente recaudador.

Dentro del grupo de conductas citadas encontramos la emisión de las denominadas facturas “APOC”³², ya sea con el consentimiento del propio obligado emisor o sin él³³. Efectivamente, este tipo de conducta importa el aporte de datos que no estaban en los registros o soportes informáticos del Fisco nacional. En efecto, para emitir una factura “APOC”, se ingresan datos de ventas de bienes o servicios correspondientes a supuestas

²⁹ El párrafo en recuadro y la negrita obra en el original.

³⁰ Este análisis no deja de ser una expresión de la dogmática penal, entendida esta con carácter instrumental y con referencia a una determinada concepción político criminal y, como tal, está prácticamente orientada con el objetivo de facilitar la labor del aplicador del derecho (cfr. Iñigo Ortiz de Urbina Gimeno, “El derecho penal desde la Política criminal”, Ed. Hammurabi, Bs. As. 2021, pág. 59).

³¹ Por caso la condena impuesta por el Tribunal Oral Federal 1 de Córdoba –con motivo de la realización de un juicio abreviado de conformidad a lo dispuesto por el art. 431 bis del CPPN- en la causa “MERCAU, JIMENA VERÓNICA HAYDÉE S/ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS” (Expte. FCB 2375/2019/TO1), mediante sentencia dictada el 14/06/2021; así como la confirmación del procesamiento por resolución de fecha 14/08/2023 por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala A, en la causa “LAFUENTE SIVILOTTI, MATIAS GONZALO Y OTROS S/ ASOCIACION ILICITA FISCAL Y OTROS”, Expte. FCB 70949/2018/CA9; entre otros.

³² Esta calificación (APOC) se refiere a la identificación que realiza el propio organismo recaudador (AFIP-DGI) de aquellos contribuyentes que, a su juicio, son considerados como “falsos” por carecer en definitiva de capacidad contributiva –más allá de las razones que hayan llevado a dicho organismo a adscribirles dicha calidad, que son variadas y obran en normas internas del propio organismo-. Es así que, con motivo de dicha calificación, todo comprobante que dichos sujetos emitan se consideran falsos y, por ende, son objeto de impugnación en caso de su utilización por terceros. Como se deduce de lo dicho, estamos ante comprobantes “ideológicamente” falsos.

³³ En caso que el emisor lo consienta es evidente que sería partícipe (expresión usada en términos descriptivos, no normativos -punto de vista jurídico-penal-) de la maniobra; en el caso que se hiciera sin su consentimiento quedaría en evidencia que ha existido algún tipo de sustracción de la clave fiscal del emisor sin su autorización obviamente. Luego haremos un breve comentario sobre su distinta subsunción penológica dependiendo esta circunstancia.

nuevas operaciones que, por una cuestión obvia y de sentido común, no estaban con anterioridad en los mencionados registros.

En definitiva, estamos ante una forma de comunicar al Fisco una operación de contenido económico, información que, luego de comunicada y a partir de la misma, en conjunción con la ya existente, servirá al Fisco para determinar la "situación fiscal" del contribuyente. Una vez introducidos esos datos, el sistema de AFIP-DGI autoriza la emisión del respectivo comprobante, cobrando virtualidad –por así decirlo– en el mundo fenoménico y pasando los referidos datos contenidos en el documento a conformar el conjunto de información alojada en los registros o soportes informáticos que revelan una determinada situación fiscal de ese sujeto emisor³⁴.

Puestas así las cosas, y tamizándolas con los prepuestos hermenéuticos que fueran esbozados en el análisis desarrollado *supra*, resulta claro y patente que la conducta descrita **consiste en el aporte de datos** que, conjuntamente con los que ya obraban a ese momento, pasan a integrar la totalidad de la información que el fisco guarda en sus registros; **mas nunca podría importar la "alteración" –con el alcance ya señalado– de la información que estaba contenida en estos últimos antes de la incorporación de esos nuevos datos**. La afirmación precedente no implica que el aporte de datos nuevos no modifique la "situación fiscal" de un determinado sujeto. De hecho, es una consecuencia ineludible que la "situación fiscal" de cualquier sujeto vaya cambiando permanentemente a medida que se van incorporando a los soportes o registros del fisco datos nuevos –que constituye nueva información–, independientemente que estos datos sean verdaderos o no, es decir, que se correspondan con la real capacidad contributiva o no del sujeto en cuestión.

Ahora bien, en virtud de lo señalado, surge evidente que la modificación de la situación fiscal de un sujeto puede acaecer sin que ello importe necesariamente que estemos ante una conducta que se subsuma en el delito de marras.

Por otra parte, sostener que la conducta de emisión de facturas "APOC" se encuentra comprendida en el delito de alteración de registros, es asumir directamente que el bien jurídico tutelado es la "fe pública" por decirlo de algún modo, es decir, **la veracidad de la información que los sujetos brindan a AFIP-DGI**³⁵, cuando, como fuera analizado, ello no es así³⁶. Y no es así, no solo porque prácticamente ningún autor expone que este sea el bien jurídico tutelado³⁷, sino porque es claro que en una interpretación teleológica de la norma en juego no puede asumirse una interpretación de este tenor, **lo que adicionalmente llevaría a un desmedido alcance del poder punitivo estatal, expandiendo significativamente en forma impropia el ámbito de protección del derecho penal**.

34 Así como el del receptor de dicho comprobante.

35 De hecho, así lo refiere la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba en el fallo citado en nota al pie n° 31, cuando afirma: "La norma penal, en definitiva, tutela la veracidad de la información fiscal que posee el Fisco, máxime cuando una buena parte de ella se conforma y alimenta de la carga de datos que deben suministrar los sujetos obligados." (pág. 66 de la sentencia). Obsérvese que habla de la "veracidad" de la información que "posee" el Fisco, lo que crea un problema de subsunción típica en la norma bajo comentario en cuanto a la destrucción –por ejemplo– de información en poder del fisco que era claramente falsa, tal como sostenemos más adelante en esta colaboración.

36 De hecho, si se alteraran datos preexistentes que fueran falsos, estaríamos ante la consumación del delito *subexamine*, toda vez que la norma no distingue entre la "alteración" de información verdadera o falsa que estuviera contenida en los soportes o registros documentales o informáticos del fisco. Incluso, si se admite que el bien jurídico tutelado es la "veracidad" de los datos aportados por los contribuyentes, cuando se alteren datos que sean falsos habría que concluir en la atipicidad de tal conducta, lo que resulta todas luces errada.

37 Coincidimos con Roxin cuando afirma que "...tiene sentido realizar la interpretación conforme al bien jurídico en sede típica..." (tomado de Iñigo Ortiz de Urbina Gimeno, ob. cit., pág. 68).

Además de ello, tampoco surge que esta interpretación fuera posible dentro del sentido literal de los términos utilizados por el legislador, según fuera ya analizado en el punto III. de esta colaboración.

Pero, aun así, sorteando los obstáculos antes señalados, imaginemos por un momento que, efectivamente, la norma represiva busque proteger la “veracidad” de todos los datos que los obligados o terceros aportan o brindan al organismo recaudador. Bajo este prisma tendríamos que asumir que, cuando algún dato brindado por el contribuyente –por ejemplo- en cualquier declaración jurada, no se corresponda con la realidad de su situación fiscal (sin importar el monto y o si finalmente se produce una merma en la recaudación), debería incoarse un proceso penal tendiente a dilucidar la posible aplicación del precepto represivo bajo análisis. O, en sentido contrario, la asunción de esta posición dejaría sin explicación satisfactoria la razón por la cual la destrucción total intencional de la información en poder de AFIP –supresión física del legajo existente en papel o registros informáticos- de un determinado contribuyente “APOC” –y, por tanto, mendaz- podría ser subsumida en el tipo penal en cuestión, como si lo creemos los que sostenemos que el bien jurídico tutelado es la “información obrante en los registros en poder de AFIP” sin importar si la misma es falsa o no.

Esta interpretación resulta cuestionable atendiendo a una política criminal que garantice la mínima intervención y última ratio de las normas penales, respetuosa de los derechos y garantías constitucionales, desconociendo asimismo el principio pro homine³⁸, de legalidad y de máxima taxatividad interpretativa que tantas veces ha destacado nuestra CSJN como paradigma de nuestro sistema acusatorio previsto en nuestra Carta Magna.

En razón de todo cuanto fuera dicho, debemos necesariamente concluir que la carga o aporte de datos nuevos –que no constaban en los registros o que no modifiquen los ya existentes-³⁹, no puede ser subsumida en el delito descrito en el artículo 11, inciso “a”, del Régimen Penal Tributario vigente⁴⁰.

IV. Colofón.

Como conclusión final a nuestro análisis, estamos en condiciones de afirmar que la conducta típica descrita por el artículo 11, inciso “a”, del actual Régimen Penal Tributario debe necesariamente recaer sobre **información preexistente en poder del organismo recaudador**, ya sea en registros o soportes documentales o informáticos y, que esta preexistencia, actúa como un requisito del tipo objetivo.

Esta interpretación se sustenta fundamentalmente en las siguientes razones:

1.- En primer lugar, el sentido literal de las palabras que utiliza la norma en cuestión no

38 Valga recordar por su importancia y trascendencia el principio pro homine, también proveniente de los tratados internacionales sobre derechos humanos -Corte Interamericana de Derechos Humanos: “Ricardo Canese vs. Paraguay”, del 31 de agosto de 2004, párrafo 182. Opiniones Consultivas 4/84 y 5/85, entre otras-, que ha sido reiteradamente invocado por esa Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación -Fallos: 329-3762; 330-1989; 331-858; 333-796, entre otros-, habiendo expuesto que dicho principio impone adoptar “...la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal” -Acosta, Alejandro Esteban s/infracción art. 14, primer párrafo, ley 23.737”, Fallos: 331-858-).

39 Más allá de que los mismos se correspondan con la emisión de las facturas aquí denominadas “APOC” o cualquier otro tipo de conducta que importe brindar datos falsos.

40 Es por ello que, coincidimos en un todo con los precedentes judiciales citados en el apartado III. de esta recensión, en tanto afirman contundentemente que las conductas típicas deben necesariamente recaer sobre información preexistente en poder del organismo recaudador; lo que descarta de plano que el tipo objetivo pueda abarcar situaciones que importen el aporte de datos “nuevos” que el organismo recaudador no posea con anterioridad.

permiten inferir lógicamente que pueda “alterarse” algo que no existe. El “no ser” no puede ser alterado, claramente. Es una necesidad lógica que ello deba entenderse así, y nadie podría oponerse válidamente a ello⁴¹, en tanto debe alterarse algo que ya existía, ergo, que estaba en poder de la administración, al momento de realizarse cualquiera de los verbos típicos contenidos en la disposición legal bajo comentario.

2.- Adicionalmente, cuestiones de política criminal en atención al bien jurídico protegido en liza ratifican la conclusión precedente, toda vez que de sostenerse lo contrario deberíamos asumir que el bien tutelado es la “*veracidad de la información brindada o revelada*”⁴² por el obligado o terceros” al ente recaudador. Esta consecuencia no explicitada al asumir tamaña posibilidad hermenéutica del plexo legal bajo estudio desborda los principios de **última ratio**, **fragmentariedad** y **mínima intervención penal** que rigen en nuestro sistema penal, llevando la expansión punitiva a límites insospechados, poniendo como ejemplo el caso de aporte de datos inexactos en las declaraciones juradas presentadas y tantos otros que quedarían así comprendidos dentro del alcance represivo de la norma⁴³.

No por reiterativo demos olvidar en todo este derrotero argumentativo el principio pro homine que dirige obligatoriamente toda elaboración dogmática respetuosa de los derechos y garantías constitucionales en nuestro país, principio que “*Abona la solución propuesta la concreta aplicación de la progresividad en la plena efectividad de los derechos humanos y del principio pro homine que surge, igualmente, de los tratados internacionales de derechos humanos y de la interpretación que ha hecho de éstos el Alto Tribunal (Fallos: 329:2265; 330:1989). Según el principio citado, el intérprete debe privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal (Fallos: 331:858), o acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos (cfr. Corte IDH, OC-85 del 13/11/1985, La Colegiación obligatoria de periodistas), lo que resulta totalmente razonable en la medida en que es el ser humano el destinatario de las normas jurídicas, pues es el hombre y no la sociedad políticamente organizada quien tiene dignidad y, por lo tanto, es el titular de los derechos y las libertades fundamentales.*” (Voto del Dr. Gustavo M. Hornos in re “AREVCHATIAN, Gaguik s/ recurso de queja”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, 27/10/2011).

41 Debemos aquí hacer honor sin cortapisa al principio de **máxima taxatividad interpretativa** que debe primar en toda actividad hermenéutica que se emprenda con relación a normas represivas (Este principio “*que surge como manifestación de la garantía de legalidad en materia penal (art. 18 de la Constitución Nacional) y que impone una exégesis en favor del sentido más restrictivo del ámbito de lo prohibido.*” Disidencia de los Ministros Dres. RICARDO LUIS LORENZETTI, JUAN CARLOS MAQUEDA y E. RAÚL ZAFFARONI en la causa “Valerga, Oscar Alfredo y otros s/ infr. Ley 23.771”, CSJN, del 28/08/2007).

42 Vale destacar que, prácticamente, estaríamos asumiendo que el delito de alteración dolosa de registro previsto en el inciso “a”, vendría a ser análogo al que rigiera en su momento en oportunidad de dictarse la ley 23.771, y fuera identificado como artículo 1, y que tantos cuestionamientos recibiera por parte de la doctrina en su momento, a tal punto que fue derogado y jamás fue reproducido en forma similar en leyes futuras. Dicho artículo rezaba textualmente: “**ARTICULO 1º - Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado.**” (la negrita y subrayado nos pertenece). El lector podría observar que aquí se hacía expresa referencia a que la conducta debía recaer efectivamente sobre la “real situación económica o patrimonial”, algo muy similar –aunque no idéntica, por cierto- a lo que entendemos por “situación fiscal” de la que habla la norma *subexamine*. Y sobre todo es evidente que aquí el tipo objetivo incluía como conducta típica el “**no revelar**” la **real situación económica o patrimonial**, lo que da cuenta de que efectivamente se buscaba proteger la veracidad de la información que los sujetos brindarían al organismo recaudador.

43 Por ejemplo, al contestar un requerimiento de AFIP-DGI brindando información inexacta y que, tenga impacto en la situación fiscal del sujeto.