

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN



**IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LOS AJUSTES DE INSPECCIÓN POR
FACTURACIÓN APÓCRIFA.**

Autor: María Vanesa Diorie

Directora : Lorena Almada

Agosto de 2022

Resumen

La utilización de documentos respaldatorios de operaciones comerciales que, a la par de su estructura formal válida, devienen luego consideradas por la autoridad administrativa como “apócrifas” son, teniendo a la vista la experiencia administrativa y judicial de los últimos años, una práctica frecuente en el país. El interés o estudio sobre ella, no puede resultar ajena en tanto profesionales abocados al devenir diario –teórico y práctico- de la materia fiscal.

En el presente trabajo se analizan los fundamentos en los que se rigen para catalogar a una factura como apócrifa, las medidas preventivas que debería tomar el contribuyente, los aportes de la doctrina y las consecuencias fiscales que conlleva su uso al contribuyente.

Palabras claves.

Facturas apócrifas. Impacto tributario. Jurisprudencia. AFIP .Prevención

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Índice

1.	Introducción.....	4
2.	Aspectos generales característicos.....	5
3.	Deberes tributarios formales del contribuyente. Doc. respaldatoria.....	7
3.1.	¿Qué piensa al respecto la Doctrina? ¿Que dice la Jurisprudencia?..	
3.1.1.	Opinión de la doctrina.....	14
3.1.2.	Antecedentes jurisprudenciales.....	16
4.	Impacto de la facturación apócrifa en Sede Tributaria.....	20
4.1.	Las facturas apócrifas en las disímiles clases de operaciones y los diferentes impactos tributarios.....	21
5.	Impuesto “Especial “sobre las salidas no documentadas & Fact. Apoc.....	27
5.1.	¿Se trata de una sanción o de un impuesto?.....	30
5.2.	Excepciones del pago del impuesto de salida no documentada.....	31
5.3.	Reforma tributaria y Facturas Apoc- Salidas No Documentadas.....	31
6.	Retenciones.....	32
7.	Medida preventivas.....	34
7.1.	Prevención por parte del Fisco. Que medidas toma la Afip para evitar el uso de facturas Apoc.....	34
8.	La Base-APOC.....	39
9.	Indicios que hacen que se califique como inexistente la operación comercial..	40
10.	Conclusiones	44

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Objetivos

Objetivos Generales

- ✓ Analizar si realmente estamos en presencia de una factura apócrifa, dado a que la problemática para calificarla como tal, consiste en establecer cuáles son sus fundamentos y antecedentes válidos. Su catalogación, es más una cuestión de hecho y prueba.-. Como lo ha afirmado la Jurisprudencia en los autos “Sidex Argentina SA s/Recurso de Apelación¹” al fundamentar que “...la impugnación de las facturas no se debió a defectos formales, sino a la existencia de indicios serios, plurales y concordantes de que los servicios facturados no se prestaron y que en consecuencia las facturas eran apócrifas...” concordante con lo anterior es también lo concluido por nuestro Tribunal en el fallo “Empresa de Combustible Zona Común S.A.”²
- ✓ Proporcionar un panorama respecto las consecuencias que esta temática genera en sede tributaria, estudiando también, las dificultades que se generan al momento de abordar este instituto. Se deja fuera de análisis el impacto en sede penal, considerando que la vigente normativa penal tributaria, prevista por la Ley 27.430, reprime con diferentes tipos penales las conductas relacionadas con esta materia.

Objetivos Especiales

- ✓ Estudiar si la normativa define el concepto de factura apoc o documento equivalente ideológica o materialmente falso, analizando que instrumentos, que sin estar tácitamente expresados en la norma se encuentran alcanzados por la definición de documento equivalente, brindando una conceptualización del instituto bajo estudio-
- ✓ Establecer las normas internas que las empresas deberían seguir para evaluar la veracidad del comprobante recibido y para cerrar correctamente el circuito de pago.-
- ✓ Analizar las situaciones fácticas que hacen presumir al fisco la inexistencia, o falta de veracidad, de las operaciones declaradas por el contribuyente.-.
- ✓ Conocer los cambios o modificaciones introducidas por la Reforma tributaria respecto al tema en análisis. -
- ✓ Distinguir ante que situaciones podría el contribuyente caer en la base apoc y cuál sería el impacto que el mismo sufriría por persistir en ella. -

¹ TFN, Sala C, 26/11/2015.

² TFN, Sala B, 23/05/2005. “la mera existencia de una factura no acredita per se la operación comercial, sino que es necesaria su constatación en el campo de los hechos, toda vez que el sistema legal opera sobre la realidad de las operacione”.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

1. Introducción

Las conocidas en la jerga tributaria como “Facturas Apócrifas” han tenido una presencia cada vez más notoria en los últimos años, en el circuito comercial, resultando ser la principal causa de ajuste, por parte de los agentes fiscales, como consecuencia de ser este fenómeno, uno de los principales medios comisivos en el delito de evasión fiscal en Argentina³.

Se conoce con la calificación antes mencionada, a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias, de documentaciones que se sujetan a todos los requisitos formales exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto disminuir la carga tributaria⁴.

Los legisladores se han involucrado, en la problemática de esta práctica fraudulenta, debido a su creciente utilización, y a que los intereses de la administración pública se ven dañados con su empleo. Así, fueron insertadas por la Normativa Penal Tributaria Argentina, como agravante del delito de Evasión Fiscal en el inc. d) del Art. 2 de la ley 24.769⁵. Su inclusión, ha generado controversias y diferentes interpretaciones al momento del análisis y aplicación, que pretendieron ser saneadas con la sanción de la Ley 27430 (BO 29/12/2017), la cual incorporó algunas aclaraciones, no obstante, quedar cuestiones aun no resueltas.

La utilización de documentos no verídicos, son el delito de evasión más conocido en el país, mediante las cuales se crean empresas "fantasma", que no existen (no tienen empleados, no tienen oficinas, no compran los bienes que, luego, supuestamente venden, etc.), con los objetivos de: (a) sustraer saldos de impuestos a ingresar, mediante el abultamiento de créditos, ya sea emitiendo facturas que los supuestos clientes tomarán como crédito fiscal en el IVA ("ahorrándose" el 21%), ó, mediante el incremento del gasto o costo en el impuesto a las ganancias ("ahorrándose" el 35%); (b) obtener reintegros impositivos vinculados a las operaciones de exportación⁶.

Debemos tener presente que, como señala Walmyr H. Grosso Sheridan⁷, podría darse el caso de la utilización para otras cuestiones inherentes a las relaciones societarias internas o bien puede que se busque disimular realidades patrimoniales o financieras que no necesariamente intentan evitar el pago de gravámenes, como podría ser un estado concursal o un ilusorio grado de insolvencia, casos que escapan al análisis del presente trabajo.

³ <https://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-sale-a-la-caza-de-facturas-apocrifas-20180819-0039.html> (24/11/2018)

⁴ Walmyr H. Grosso Sheridan.- “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”.
<http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>

⁵ Por su modificatoria la Ley 26.735 (BO 28/12/2011).

⁶ <https://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-sale-a-la-caza-de-facturas-apocrifas-20180819-0039.html> (24/11/2018)

⁷ Walmyr H. Grosso Sheridan.- “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”. <http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

En la práctica comercial habitual, se ha observado que, aplicando las normas positivas, referidas a documentación respaldatoria de las transacciones comerciales se le han efectuado al contribuyente, reclamos u observaciones inadecuadas relacionadas con proveedores con conducta fiscal irregular o por vicios formales de la documentación recibida, generándole por los anteriores un daño al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es de radical importancia que la autoridad administrativa haga un estricto análisis, a fin de corroborar si estamos realmente frente a una documentación adulterada o si los documentos respaldatorios emitidos presentan simplemente vicios extrínsecos o se encuentran defectuosos. Ocasionando la impugnación del crédito fiscal en el IVA, pero no la pérdida total de todos los efectos impositivos, debido a estar en presencia de una operación económica verídica con alteraciones formales de su respaldo documental.

Por tanto, se abordará el siguiente trabajo a fin de analizar las consecuencias tributarias, que un ajuste por inspección le puede originar al sujeto pasivo, quien no siempre busca instrumentar, mediante estas, una reducción del rédito fiscal, sino que opera por desconocimiento.

2. Aspectos generales característicos

➤ *¿De qué hablamos cuando hablamos de Facturación Apócrifa?*

Actualmente no existen normas positivas que se ocupen de brindar una definición de “Factura Apócrifa”, concepto que ha ido acuñando la copiosa jurisprudencia y doctrina de los últimos años⁸.

En la jerga tributaria, el concepto “factura apócrifa”, se define como aquella documentación que intenta demostrar operaciones que no son reales en donde se simulan uno o más hechos económicos, inexistentes o no correlacionados, a una operación efectivamente materializada con el fin de reducir la carga tributaria⁹.

Podemos inferir, como corolario, conforme a la conclusión brindada por Sebastián J. Liberman en el 18º Simposio sobre legislación tributaria Argentina, que resulta ser aquella documentación que, independientemente de cumplir los recaudos normativos formales, no se correlaciona con operaciones comerciales verídicas, resultando ser una simulación con el fin de lograr reducir la carga tributaria.

➤ *¿Cuáles son las obligaciones del contribuyente?*

En nuestro país, conforme a la aplicación de las normas vigentes, rige mayormente la forma de liquidación tributaria de “autodeterminación”¹⁰, es decir, es el propio sujeto

⁸ Liberman, S. J. (18º Simposio sobre legislación tributaria argentina CPCECABA,). “Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas”.

⁹Walmyr H. Grosso Sheridan, “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”. <http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>

¹⁰ Según la Ley de Procedimiento puede determinarse la obligación tributaria de tres formas;

- a) Por el responsable, Art 11, LPT
- b) Por el Fisco, determinación de oficio, Art 16 y 17 LPT

CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

pasivo de la relación tributaria el que procede al cálculo y determinación de la mayoría de los tributos exigibles en función a las actividades comerciales que lleve a cabo.

Este sistema prevalece para los diferentes niveles (Nacional, Provincial y Municipal), es el mismo contribuyente el que emite su propia Declaración jurada¹¹ en función a los datos de su actividad y es el organismo recaudador el que tiene la potestad de verificación y fiscalización de lo contenido en las mismas como así también la veracidad de las operaciones involucradas.

Tomamos como punto de partida la definición que Dino Jarach nos da de “Relación Jurídica Tributaria”, quien dice que, “es una relación de derecho y no una de poder, donde ambos sujetos están vinculados mediante una situación de igualdad”¹².

Todo aquello que no se encuentre establecido o regulado en alguna norma no podrá serle requerido al contribuyente, por lo que este está obligado solamente a dar, hacer o soportar lo que la ley ha impuesto.

Walmyr H. Grosso Sheridan¹³ establece que el fundamento legal de lo precedente lo encontramos en el **artículo 19 de nuestra Constitución** en cuanto se establece “Ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe, concepto que había sido materia de regulación a través del artículo 7.1 del pacto de San José de Costa Rica (“Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad personal.”)

El legislador ha previsto a los fines fiscales normas que exceden las obligaciones impuestas por el Derecho Privado al sujeto pasivo de la relación tributaria, como por ejemplo las que emanan de la potestad reglamentaria de la administración pública referidas al régimen de emisión de comprobantes y documentos respaldatorios de las ventas o prestaciones de servicios. Es decir los documentos que avalan la veracidad operatoria económica comercial.

La Afip puede establecer determinadas exigencias, a fin de asegurar la verificación oportuna de la situación tributaria del contribuyente y demás sujetos vinculados al responsable, haciendo uso de sus facultades de verificación y fiscalización, las que se orientan a que los responsables hayan cumplido sus deberes formales.

➤ *¿Cuál es la importancia de los Deberes Formales?*

Dino Jarach en su obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario expone que, “se denomina deberes formales a las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por

c) Mixta: liquidación por la administración, utilizando datos brindados por el contribuyente, Art 11, 3er párrafo, LPT

¹¹ Art. 28. Decreto N° 1397/79 (reglamentario Ley N° 11.683 — Las declaraciones juradas serán firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado para ese fin y se volcarán en formularios oficiales, con duplicados para el interesado. — Contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlos confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.

¹² Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición. Página 370. Abeledo/Perrot. Bs. As

¹³ Walmyr H. Grosso Sheridan, “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”. <http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-proprios/>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

delegación de la ley impongan a los contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos “¹⁴.

Existe un deber general en cabeza de los administrados de cooperar con la Administración en el desarrollo de sus cometidos. El mencionado deber surge del principio que encomienda a esta la tutela de ciertos intereses públicos, dándoles potestades sobre aquellos para exigirles determinados comportamientos siempre con el límite que no se vulneren las libertades resguardadas por la Constitución Nacional¹⁵. Los deberes tributarios formales, constituyen relaciones de carácter no patrimonial, existentes entre el Fisco y los contribuyentes, responsables o terceros, reguladas por el derecho tributario administrativo o formal y cuyo incumplimiento ocasionará una infracción formal¹⁶.

“La ley exige que simultáneamente con su gestión comercial, el contribuyente, vaya dejando rastros de su operatoria y de hechos exteriores de directa relevancia. El rol de la administración, además de facilitar ese cumplimiento, es el de control posterior. Debe esperar a que el contribuyente cumpla y luego verificar que lo ha hecho correctamente, a cuyo efecto la declaración, en tanto se encuentre respaldada por los comprobantes exigibles, goza de presunción de veracidad”¹⁷.

No obstante, no debemos perder de vista que existen límites a las potestades de establecer deberes formales que tiene el ente recaudador. Estos límites, pueden ser clasificados en tres aspectos¹⁸:

- Jurídico-lógico, dado al carácter accesorio que tiene la carga formal en relación a la obligación material.
- Atendiendo la razonabilidad y proporcionalidad, con el fin de no atosigar al administrado con funciones abusivas y/o propias de la administración.
- En lo relativo al deber de información, se debe tener en cuenta el derecho a la intimidad fiscal, la confidencialidad de los datos y el secreto profesional, no se puede interrogar a los asesores respecto de hechos de sus clientes, ni siquiera por el nombre de estos.

3. Deberes tributarios formales del contribuyente. Documentación respaldatoria. Base Normativa.

¹⁴ Dino Jarach , Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición . Página 424. Abeledo/Perrot. Bs. As

¹⁵ García Vizcaíno, Catalina:” Derecho tributario “- Ed De Palma – Bs As –TII- pág. 2.-citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 77.

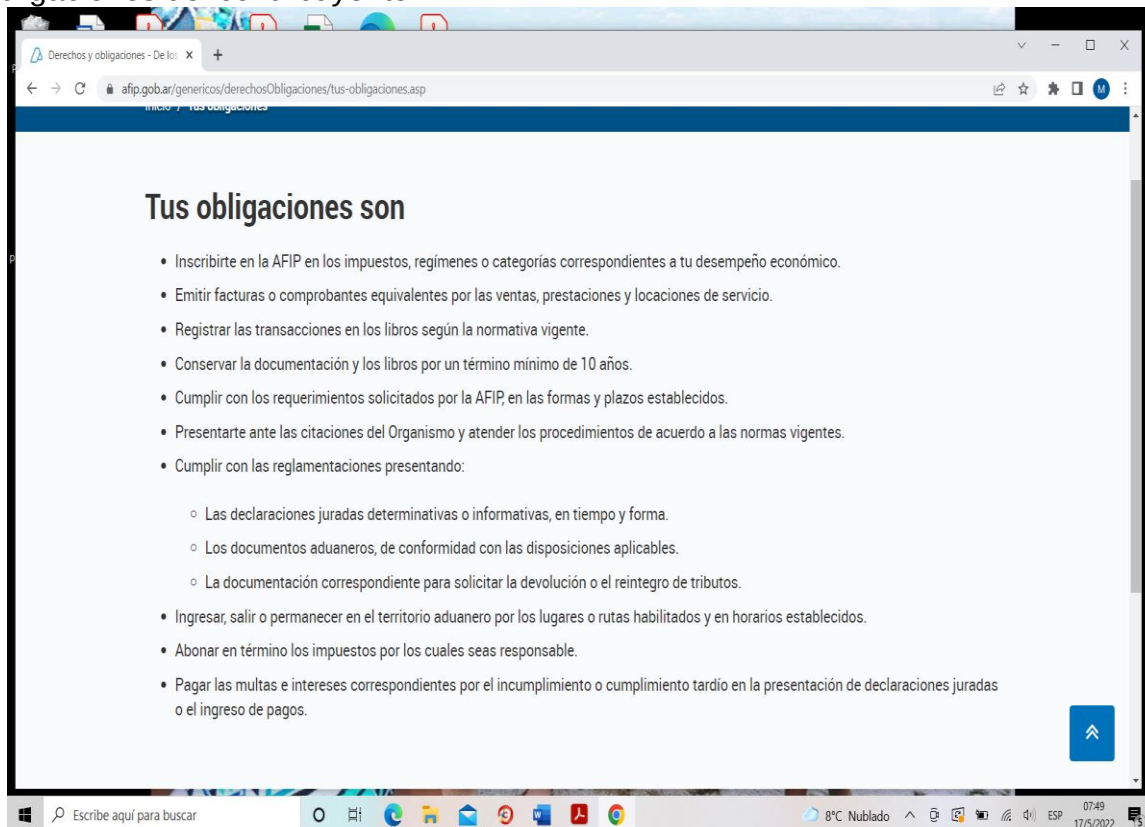
¹⁶ Gómez, Teresa Y Folco Carlos “Cuadernos de procedimientos tributario” Errepar-Bs As-1998- N°7- pág 3. citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 78.

¹⁷ “Interpauta” TFN-Sala D-7/8/2000.

¹⁸ Díaz Sieiro, Horacio D, Veljanovich, Rodolfo D y Bergroth, Leonardo-” Proc. Trib.”Ed Macchi-Bs As Pag 283 citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 78

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

En la página de Afip encontramos enunciadas tanto los derechos como las obligaciones del contribuyente¹⁹.



Conforme lo mencionado anteriormente, en cooperación con la Administración Pública, encontramos el fundamento parcial de la obligación del contribuyente de llevar y emitir determinada documentación de respaldo relativa a su operatoria comercial.

Por lo que, para poder deducir un gasto o tomar un crédito impositivo necesitamos se den concomitantemente dos elementos, por un lado que se haya realizado realmente la venta o prestación del servicio y por otra parte que este correctamente respaldado cumpliendo los requisitos formales establecidos por la administración .

Si nos remitimos al Código Civil y Comercial de la Nación en su art 320 establece quienes son los sujetos obligados los voluntarios de llevar registraciones. En su art 321 se refiere a el modo de llevar la contabilidad poniendo principal énfasis en el tratamiento de la documentación respaldatoria, señalando “*Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta*”.

La necesidad de contar con un respaldo documental también se desprende de la normativa de Ganancias²⁰, al establecer “*Cuando una **erogación carezca de documentación** o este encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas....*”

¹⁹ <https://www.afip.gob.ar/genericos/derechosObligaciones/tus-obligaciones.asp>

²⁰ Art. 40 - L. 27430.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

También vemos una serie de requisitos formales en la Ley de Iva como por ejemplo los establecidos para el cómputo del crédito fiscal²¹.

Siguiendo con el tema mencionado anteriormente, en el capítulo V de la ley 11683 (arts. 33/34/35) encontraremos lo referente a las facultades de verificación y fiscalización del administrador, sustento legal de la obligación del administrado.

Artículo 33 — Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Por lo tanto, haciendo uso de su facultad de Fiscalización la Administración podrá requerir que:

- Se lleven libros.
- Se otorguen comprobantes y se conserven durante un determinado tiempo sus duplicados
- Se empleen determinados medios de pagos u otras formas de comprobación de las transacciones comerciales.

Por lo que, podemos remarcar que, en la actualidad, si un sujeto quiere comenzar con una nueva actividad económica debe cumplir con una serie de trámites en los distintos organismos y reunir determinados requisitos establecidos por las resoluciones para la emisión de comprobantes. No es el propio contribuyente el que elige que tipo de factura emitir, sino que están reglamentadas por el Fisco quien hace uso de las facultades otorgadas.

Existiendo entonces, conforme lo citado en los párrafos anteriores, la obligación del contribuyente de otorgar comprobantes, para lo cual resulta de aplicación el régimen de la RG (Afip) 1415 y sus modificaciones, tema a tratar posteriormente.

²¹ Ley 20.631 (t.o. 1997) ARTICULO 12.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.....b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo "in fine" del artículo anterior.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Nos encontramos también con que la Afip deriva en el administrado la carga de supervisión de la documentación recibida, debiendo este verificar una serie de requisitos que deben los mismos reunir, asegurándose de esta manera la veracidad de los comprobantes recibidos con el fin de evitar inoportunos al momento del cómputo del gasto.

Dentro de las normativas vigentes, la Ley 11683, pone especial énfasis a los deberes formales del contribuyente, la misma establece, a determinados sujetos, especialmente tipificados la obligatoriedad de constatación de la validez de los comprobantes recibidos haciéndolos también responsables solidarios de aquellos emisores de documentación apócrifa.

Art 8 Ley 11683: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

H) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación²², conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor emergente de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

No es habitual en la práctica, si bien tiene su respaldo normativo, que la Afip extienda la responsabilidad solidaria al contribuyente, resultando necesario para esto una determinación de oficio.

La solidaridad analizada en los párrafos precedentes se refiere a los impuestos/tributos adeudados por el titular/emisor de la factura o documento equivalente. Pero si la realidad de la operación no se pudo verificar, entonces no se suscitó el hecho imponible, tampoco la obligación impositiva del emisor. Desapareciendo en consecuencia esa responsabilidad solidaria establecida por la ley. Dentro de la doctrina, Ricardo Chicolino²³ emite al referirse del tema una opinión negativa diciendo: “una muestra más de la ineficacia del fisco, y dado que le resultan insuficientes las facultades y derechos concedidos en la LPF, el legislador le allana el camino transfiriendo una carga pública más a los contribuyentes, como es el control y la verificación de las operaciones de sus proveedores”. Es decir, “no basta con que el contribuyente se haga responsable de cumplir con la frondosa y rebuscada legislación tributaria aplicable, sino que además está obligado a controlar el actuar de sus proveedores so pena de responsabilizarse de los tributos adeudados por estos”.

Como se indicó anteriormente, el ente administrador, aplicando su potestad de fiscalización, podrá exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes o documentos respaldatorios.

²² Resultando de aplicación el Instituto de Salidas no documentadas (art. 37 Ley Imp Gcias)

²³ Chicolino, Ricardo, en 75º Aniversario de la ley 11.683, Edicon, Fondo Editorial Consejo, 2008, Director Horacio Ziccardi, página 205. Citado 18º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA CABA (7-9 del 2016)

https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Informe_de_Relatoria_de_Carolina_Calello.pdf.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Si nos remitimos al art. **33.1**, ley 11683 – incorporado por la Ley 25795-, nos encontramos como comentamos anteriormente, que hay determinados sujetos que están obligados a realizar la constatación de validez de los comprobantes recibidos, por lo que nos encontramos con una limitación a esta obligación. En caso de que estas facturas o documento equivalente, según corresponda por la actividad desarrollada, no cumplan los requisitos establecidos por la normativa vigente, se procederá a impugnar el gasto o crédito fiscal a aquellos responsables que reciban tal facturación apócrifa o documentación no autorizada.

Como base normativa, encontramos el **decreto 477/2007**, emanado del Poder Ejecutivo Nacional, en el cual se limitan los deberes formales del contribuyente mediante indicadores objetivos, con consideración de la disponibilidad de medios para realizar la constatación y el nivel de operaciones del sujeto pasivo.

En el mismo se establece:

Artículo 1º — Se encuentran obligados a constatar la debida autorización de las facturas o documentos equivalentes —de conformidad con lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del Artículo 33 de la Ley N.º 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones— los sujetos que, por poseer montos de compras significativos, montos de ventas relevantes y/o desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal, se detallan:

1. Exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualitas. –
2. Contribuyentes que actúen como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado. –
3. Contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos. –
4. El Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos. -

La realidad es que si hacemos una interpretación literal de la norma, debido al la generalización del uso de la factura electrónica, actualmente, la mayoría de los contribuyentes se encontrarían encuadrados en esta obligatoriedad

Por otra parte el artículo 2 del decreto 477/2007 dice, que la aceptación de facturas o documentos equivalentes no autorizados por la Afip por parte responsable tributario obligado a realizar tal constatación “dará lugar a la aplicación de las previsiones del artículo 34 de la mencionada ley”.

Las facultades de fiscalización y verificación no se ven agotadas con el cumplimiento del deber formal de constatación de la factura, es decir no extingue la potestad que tiene el organismo recaudador para corroborar la real existencia de las operaciones comerciales exteriorizadas en los documentos respaldatorios de las mismas.

Dentro del cúmulo de normas relativas a los deberes formales impuestos al contribuyente podemos hacer especial mención al **art 34 de la Ley 11683**, que se correlaciona con lo anteriormente mencionado. El mismo dispone lo siguiente: “Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Podemos notar una igualdad entre los efectos establecidos por este artículo 34 y los del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.

Si realizamos un análisis exhaustivo de las restantes normas nos surgiría el interrogante de si estamos en presencia de una colisión entre lo normado en la Ley antievasión (L 25345) y lo establecido en el art 34 de la Ley 11683.

La Ley de Prevención de la Evasión Fiscal establece:

Artículo 1º Ley 25345: “No surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

- Depósitos en cuentas de entidades financieras.
- Giros o transferencias bancarias.
- Cheques o cheques cancelatorios.
- Tarjetas de crédito, compra o débito.
- Factura de crédito.
- Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

El **artículo 2 de la Ley 25345** — establece: Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 (intimación de pago) de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.-

Por lo que este artículo crea una presunción absoluta impidiendo acreditar las operaciones a aquellos sujetos que no utilizan los medios de pagos del artículo 1º.

Ley N° 25.345 – Art 2 “Ley Antievasión”	Ley N°11683- Art 34
Establece los medios de pago que deben utilizarse cuando se trate de importes totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos. No serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, <u>aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones</u> .	Condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación <u>quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones</u> para poder computar a su favor los conceptos indicados

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Sebastián Francolino²⁴, en su análisis, comenta que, esta Ley posterior fue ampliamente criticada por la doctrina debido a que no permite el ofrecimiento de prueba en contrario, vulnerando de esta manera las garantías constitucionales resultando ser declarada inconstitucional por la Corte Suprema en la causa MERA²⁵, por ser violatoria del principio de razonabilidad, señalando dicho tribunal que ,prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en IVA por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable para su validez .

Es por ello que esta causa, marcó un antes y un después. Estableciendo: “debe **primar** la norma del art 34 de la ley de rito fiscal, ya que se trata -a su juicio- de una **ley especial**, vinculada al procedimiento fiscal, frente a otra general como lo es la “ley antievasión”, que posee características más amplias, y que por ende no puede entenderse como derogatoria de un precepto particular anterior”²⁶

A partir de este pronunciamiento, la Afip permitió que los sujetos pasivos que no hubieran utilizado los medios de pago previstos por la normativa, puedan computar las deducciones y los créditos fiscales siempre que conforme a la Ley N°11683 puedan demostrar la realidad de las operaciones. Concluyendo que por aplicación de el **principio de especialidad**, donde una ley posterior no deroga a una ley anterior y especial a la materia resulta **prevalecer el artículo 34 L 11683.**

La AFIP también ha dictado en estos últimos años, la **RG 4444/2019**²⁷, estableciendo la imposibilidad de computar el crédito fiscal cuando se detecten inconsistencias en los datos del receptor del documento electrónico (CUIT mal informada, condición ante el IVA errónea, etc.). “Cuando la AFIP en el proceso de autorización de emisión de comprobantes electrónicos de clase “A”, detecte inconsistencias en los datos del receptor -Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) inválida, no encontrarse categorizado como responsable inscripto en el impuesto al valor agregado-, se autorizará el comprobante electrónico asignándole un “C.A.E.” junto con los códigos representativos de las irregularidades observadas. El impuesto discriminado en tales comprobantes no podrá computarse como crédito fiscal del impuesto al valor agregado”²⁸.

Otra de las normas, que se refiere a los datos a verificar al momento de recibir el comprobante, es la Resolución 100²⁹. Estableciendo en su **artículo 41** “No serán considerados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y

²⁴ Facturación Apócrifa. Tratamiento Impositivo. Analisis de Aspectos particulares. Estado Jurisprudencial Actual. CP Sebastian Francolino. Directora Cristina Mansilla. La Plata, Octubre 2019. Páginas 18-19.

²⁵ CSJN, “Mera, Miguel Angel”, 19/03/2014.

²⁶ CSJN, “Mera, Miguel Angel”, 19/03/2014.

²⁷ RG N° 4444/2019 (AFIP): Regímenes de emisión y registración de comprobantes. Modificación de las RG Nros. 100, 1415, 2904, 2926, 3253, 3561, 3608, 3685, 4290 y 4291 y sus respectivas modificatorias y complementarias.

²⁸ Art 12, Rg 4444/19.

²⁹ RG N° 100/1998 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes. Registración de operaciones e información - Resolución General 3419 (DGI), sus complementarias y modificatorias - Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores - Su habilitación - Régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario, según lo prescripto por el artículo 34 de la Ley N°11.683³⁰, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, ello sin perjuicio de las sanciones establecidas en el **artículo 40** de la precitada Ley, los comprobantes indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 1° que no contengan los siguientes datos”:

Respecto del emisor:

- Apellido y nombres o razón social.
- Domicilio comercial
- Categorización respecto del impuesto al valor agregado.
- Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)

Respecto del comprobante:

- Fecha de emisión.
- Numeración, conforme a lo dispuesto en el punto 1.3. del artículo 6° de la Resolución General N° 3.419 (DGI), sus complementarias y modificatorias. (Numeración de 12 dígitos)
- Código de autorización de impresión.
- Fecha de vencimiento.

A su vez, los responsables que pretendan que se les reconozca el cómputo de los conceptos invalidados mencionados en el primer párrafo, deberán acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados³¹.

En este sentido la norma establece a favor de los contribuyentes que podrá demostrarse que la operación existió, siempre y cuando se hayan efectuado las correspondientes retenciones y el pago se haya confeccionado conforme a la Ley 25345.

Existen también otros controles que el contribuyente receptor deberá realizar en el caso de recibir facturas de un monotributista. Tales como controlar que el valor unitario del bien recibido no exceda al establecido en la normativa y también deberá realizar verificación de la validez del CAE.

3.1. ¿Qué piensa al respecto la Doctrina? ¿Que dice la Jurisprudencia?

3.1.1. Opinión de la doctrina

Diez Fernando y Ruetti Germán entienden que: “La constatación de validez de la factura, exigida en esta norma, es de tipo formal, puesto que no apunta a que el contribuyente demuestre la veracidad o sustantividad de la operación económica que refleja el documento –supuesto contemplado en el art. 34- sino que las pautas para la

³⁰ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) art. 8.

³¹https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/junio04_CT/documentos/RAFIP100.htm Resolución General A.F.I.P. 100/98

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

impresión de los comprobantes se hayan cumplido, y por, ende, su emisión resulta válida. En caso de que el sujeto no constate la validez formal de la factura, resulta de aplicación el segundo párrafo del art. 34 de la ley 11.683 y, en consecuencia, se daría un supuesto o extremo que autorizaría al organismo recaudador a desplazar la carga probatoria de la realización del negocio (compra o locación) en cabeza del sujeto pasivo”³².

Por su parte, **Grosso Sheridan, Walmyr H.** expresan de manera acertada: “Ante toda la potencia de requisitos que se imponen en las normas aludidas, hay que decir que cuando se otorga la autorización oficial de cada caso (CAI o CAE) para que el contribuyente emita el comprobante respaldatorio de sus operaciones comerciales, queda pacíficamente entendido que el Fisco ha cumplido con su obligación de controlar todos y cada uno de los requisitos que han impuesto las distintas resoluciones generales para culminar felizmente la realización de los trámites requeridos. Y recordemos también que estos requisitos son autodeterminados por la propia AFIP en el uso de sus facultades discrecionales. Si el peticionante es autorizado, no existe otra posibilidad que pensar que se encuentra en situación regular ante la Autoridad Recaudatoria puesto que de lo contrario no se le hubiera podido permitir la emisión de los comprobantes que luego serán sometidos a validación en la página web del Ente Fiscal....Por eso ... el régimen de control de validez de facturaciones, de no denunciar alguna situación anómala durante la consulta, para el tercero consultante tiene relevancia garantística en todos los aspectos formales del proveedor que ha emitido el comprobante. Si de aquí en más, el Fisco se contradice en los hechos porque denuncia como razón impugnatoria ante el contribuyente tenedor de buena fe de facturas supuestamente apócrifas, la existencia de hechos que han sido la condición sine qua non a sortear para otorgar el permiso de facturación que el propio Organismo tramitó y concedió, esto significa haber caído en una trampa empujado por la propia acción o inacción del Ente Recaudador que se contradice validando en la consulta ante la página web la legitimidad de comprobantes con CAI o CAE cuando por otro lado tiene información de que el proveedor está en camino de transitar la vía de la infidelidad contributiva. Bajo estas circunstancias se configura una sucesión de actos oficiales contradictorios que terminan perjudicando al tercero adquirente que solamente pretende tener seguridad acerca de la bondad de la factura consultada. Obviamente, éste no es el resultado que quien consulta la página web del Ente espera que se produzca. La AFIP entregó oficialmente información distorsionada que termina siendo engañosa para el contribuyente que se sujetó de buena fe a las normativas en curso”³³.

³² Díez Fernando, Ruetti Germán, La Ley, 2016, Procedimiento Tributario, Ley 11.683, páginas 288 y 289. Citado 18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA CABA (7-9 del 2016) https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Informe_de_Relatoria_de_Carolina_Callello.pdf

³³ Walmyr H. Grosso Sheridan.- “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”.
<http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Fenoccietto y Larrañaga resumen los requisitos sustanciales y formales en los siguientes tres para que proceda la admisibilidad del gasto o crédito fiscal:

1. Debe existir un hecho o un acto que haga nacer la obligación de pago del impuesto.
2. Salvo excepciones, ese hecho o acto debe documentarse conforme exigen las disposiciones legales y debe cumplirse con las formalidades y requisitos adicionales exigidos por las mismas.
3. Esa factura o documento equivalente debe ser emitido por quien realice el hecho o acto jurídico que generó la obligación tributaria³⁴.

Habiéndose cumplimentado los mismos el gasto será deducible o el crédito computable.

3.1.2. Antecedentes jurisprudenciales

Algunos de los antecedentes mas relevantes a favor del contribuyente (por insuficiencia/falta de pruebas) y otros a favor de la Administración/Fisco, son los siguientes:

- ✚ “Forgues, Gustavo Roberto”, TFN, (21/11/2003), trataremos particularmente.
- ✚ “Industria Metalúrgica Clamar SH” (6/2/2000) TFN-Sala A- a favor del contribuyente- La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación revocó una multa realizada al contribuyente, por defraudación fiscal (artículo 46) . El fisco , como organismo fiscalizador no ha justificado suficientemente que las facturas en asunto sean apócrifas . Resumi un poco el caso
- ✚ “Grupo Security S.A. s/ recurso de apelación” TFN-Sala C- (15/02/2016)- a favor del contribuyente. Insuficiencia de pruebas por parte del organismo fiscal.
- ✚ “VZ Bath & Body SA (TF 36087-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo” - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II – (8/4/2022) – fallo reciente a tratar especialmente.
- ✚ “Solma Constructora S.A.” TFN-Sala A- (8/2/2007) a favor del Fisco ,en el cual el contribuyente o la parte actora, no demostró la existencia de las operaciones. Se confirma la determinación de oficio del organismo fiscalizador.
- ✚ “Web 21 Corporation S.A. Sunart Trading S.A. UTE” TFN-Sala B³⁵- (26/4/2007) Se confirma la determinación de oficio del fisco. La parte actora no puede demostrar la real existencia de las operaciones, no probó el circuito comercial . Resultando a favor del Fisco.

a) “Forgues, Gustavo Roberto”, TFN, fallo del 21/11/2003.

En la presente causa, se determina de oficio la obligación del recurrente correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/1999 a

³⁴, Ricardo Fenochietto y Karina Larrañaga, Facturas Apócrifas y salidas no documentadas ,Revista impuestos N°12, Junio 2006. Citado por Walmyr H. Grosso Sheridan.- “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”. <http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-proprios/>

³⁵ Esta sala tiene dicho que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito."

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

12/2000, con más intereses resarcitorios y multa equivalente a dos tantos del impuesto presuntamente omitido, de conformidad con los artículos 46 y 47, inc a) de la ley 11.683, t.o. vigente” por la impugnación del crédito fiscal tomado por el recurrente por la compra de mercaderías que, según la Administración, se encontrarían respaldadas con documentación apócrifa.

El Tribunal, tras evaluar la situación de cada proveedor impugnado, revocó la determinación impositiva, con fundamento en que *“La no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas”*.

Del sumario se extrae;

1.- Revocar la resolución apelada, por cuanto los elementos colectados por la inspección en la causa no son suficientes para fundar la tacha de apócrifa que le atribuye a la facturación impugnada.

2.- El organismo fiscalizador no ha demostrado de manera suficiente que las facturas en cuestión sean apócrifas, pues surge de las actuaciones administrativas, los proveedores se encuentran todos inscriptos ante el organismo recaudador.

3.- Los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir que las facturas eran apócrifas son la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales y la falta de presentación de las declaraciones juradas y/o no ingreso de los importes resultantes de las mismas, o bien la inexistencia de coincidencia entre el débito fiscal declarado por estos y los créditos fiscales que declaraba el recurrente.

4.- La actividad fiscal se limitó a una sola visita al domicilio de los mismos, sin que se encontrara a nadie en dicha ocasión.

5.- La no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas

6.- No surgen de las actuaciones labradas por la inspección elementos que lleven a cuestionar ni el pago de tales operaciones ni la existencia de las mercaderías a que ellas se refieren ni inconsistencias entre las actividades de los presuntos proveedores y la descripción de los conceptos en la facturación cuestionada. –

El contribuyente argumentó que tomó todos los recaudos necesarios correspondientes a la obligación de verificación “inclusión en el padrón de la DGI de los proveedores con los que efectuó esas operaciones, quienes le otorgaron -según dice- facturación conforme a RG 3419 y modificaciones, con todos los requisitos de ley, incluso la debida autorización para la impresión de las mismas, información que extrajo vía internet y que es suministrada por el propio ente fiscal.” Exponiendo también que le resulta ajeno a su voluntad y accionar el reclamo de AFIP que sus proveedores no presentaban sus DDJJ, dado a que no son obligaciones que la ley imponga a su cargo”.

El TFN remarca que la actividad para localizar los supuestos proveedores fue escasa dado a las amplias facultades que por ley cuenta el organismo fiscal para ubicar y hacer comparecer a las personas. Y que tampoco este cuenta con conocimientos técnicos.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

“Los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifa que le atribuye a la facturación impugnada. No surgen de las actuaciones labradas por la inspección elementos que lleven a cuestionar ni el pago de tales operaciones ni la existencia de las mercaderías a que ellas se refieren ni inconsistencias entre las actividades de los presuntos proveedores y la descripción de los conceptos en la facturación cuestionada. El Fisco Nacional no ha demostrado que las facturas en cuestión sean apócrifas por lo cual precede revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.”³⁶

b) “VZ Bath & Body SA” (08/04/2022)³⁷

El **Tribunal Fiscal de la Nación** revocar la Resolución A.F.I.P. -D.G.I. mediante la cual determinó de oficio respecto de la contribuyente, parte actora, la materia imponible, intereses resarcitorios e impuso multas en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas, e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente³⁸.

Durante la fiscalización efectuada a la actora -cuya actividad consiste en la venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería- se detectaron irregularidades en relación a las operaciones efectuadas con la firma Shepperton S.A., entre ellas: 1) que no pudo ser localizada en el domicilio fiscal, ni legal; 2) que las facturas aportadas por la actora poseían un formato de impresión distinto al modelo matriz arrojado por la imprenta, etc

En síntesis señalaron que el principal argumento para resolver del modo en que lo hizo el Fisco, es que la documentación existente no respalda operaciones verídicas, por lo que correspondía a la recurrente probar la real existencia de las operaciones celebradas con el proveedor impugnado, debiendo meritarse la prueba ofrecida y producida en autos y ante la instancia administrativa previa.

En el caso bajo estudio, se arriba a la legitimidad de los créditos fiscales, por cuanto la recurrente pudo demostrar la realidad de la operación generadora del crédito correspondiente, dado a que la empresa Shepperton S.A fue quien realizó los trabajos. Con relación al ajuste en el Impuesto a las Ganancias los Dres. O’ Donnell y Martín consideraron que se encuentra acreditado que: la actora realizó la compra de los materiales y contrató los servicios necesarios con destino a la reforma y posterior habilitación de local comercial y con ello efectivamente realizó las erogaciones que, en carácter de gastos necesarios, el art. 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias autoriza a deducir

La recurrente probó que los gastos fueron efectivamente realizados, resolvieron que corresponde revocar en todas sus partes la Resolución N° 44/2012.

El Dr. Martín consideró que respecto de la incidencia frente al I.V.A. el requerimiento excede el cómputo del gasto, ya que lo exigido por el artículo 12 de la ley del tributo es que el impuesto se discrimine en la factura o documento equivalente, pero que quien lo factura y discrimine se encuentre en disposición legal de hacerlo

³⁶ TFN “Forgues, Gustavo Roberto” 21/11/2003.

³⁷ VZ Bath & Body SA (TF 36087-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo” – Cámara Contencioso Administrativo Federal - Sala II – (8/4/2022).

³⁸ “VZ Bath & Body SA /recurso de apelación” - Trib. Fiscal Nac. - Sala D - 5/6/2019.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Por lo que concluyó que todos los elementos colectados permiten formar la opinión respecto a la falta de correlación entre quién emitió los comprobantes y quien o quienes prestaron el servicio, surgiendo que se recurrió a una documentación que emula a una empresa dedicada otra actividad y que ya no se encontraba en actividad. Por lo tanto, concluyó que no puede admitirse el cómputo del crédito fiscal por no existir identidad entre ambos y por encontrarse oculto el verdadero prestador.

Podemos resumir que el accionar del TFN para esta causa, fue revocar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias y confirmar la resolución referida a salida no documentada e impuesto al valor agregado, con votos divididos de las partes.

Ambas partes, tanto la actora como el Fisco nacional, interpusieron el recurso de apelación de el art 86 (L11683) ante la Cámara.

En relación a la apelación del Fisco nacional, este manifiesta: “ el T.F.N. ha efectuado una interpretación que se aparta de las pautas de hermenéutica a las que se ha hecho referencia precedentemente y a la doctrina jurisprudencial que corresponde aplicar a este tipo de casos. Por ser ello así, cabe concluir que las manifestaciones vertidas por el recurrente resultan suficientes y conducentes para tener por acreditada la arbitrariedad en el pronunciamiento recurrido, resultando idóneas a efectos de habilitar la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del art. 86 de la L.P.T.”

Expresando “En tal sentido, cabe poner de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa efectuada precedentemente- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto del proveedor cuestionado, dado que por un lado las irregularidades e Inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización son ajenas al receptor de los bienes y servicios, y por el otro en cuanto su obligación se ciñe a verificar que su proveedor posea C.U.I.T. activa, que las facturas cuenten con C.A.I. vigente y que no se encuentre incluido en la base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones (cfr. en este sentido, esta Sala, “JBS Argentina SA c/EN -AFIP- DGI s/Proceso de Conocimiento”, Expte. N° 60.674/2016, del 26/11/2021, entre otros).

Precisamente esa es la doctrina que emana del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bildown S.A. c/Fisco Nacional (A.F.I.P. –D.G.I.)” del 27/12/11 (Fallos: 334:1854); doctrina que fuera aplicada por esta Sala en anteriores ocasiones (cfr. “Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. - D.G.I.”, Expte. N° 11.148/2013, del 11/06/2021; “LDC Argentina S.A. c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, Expte. N° 35.469/2012, del 14/11/2019, a contrario sensu; entre otros).

Cabe recordar que, en dicho precedente, el Alto Tribunal -haciendo suyo el dictamen del Ministerio Público Fiscal- analizó todos los elementos involucrados en la causa, y expresó que: “...nada encuentro en la ley del I.V.A. -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. En otras palabras, no

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del I.V.A. del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó”; para concluir que: “...pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice”.

En base a lo citado anteriormente la cámara dice : “Por ser ello así, corresponde tener especialmente en cuenta que conforme surge de las constancias probatorias glosadas anteriormente, el mentado proveedor al tiempo en que operó con la contribuyente actora (esto es: 15/09/2006 al 19/02/2007) se encontraba inscripto en A.F.I.P., contaba con C.U.I.T. válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaba sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC; y todo ello por cierto, al margen de que posea o no posea bienes registrables o cuente con personal a cargo (lo que, por cierto, es un dato irrelevante en empresas de este rubro); y, en función de ello, cabe concluir que -en el particular supuesto de autos- no corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa del citado proveedor ya que -según surge de las constancias de la causa, en especial de la prueba pericial contable- obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones.”

Por otra parte, además de la existencia del proveedor -al menos al tiempo de la concreción de las operaciones- también quedó demostrado por medio de la prueba pericial contable, que los gastos fueron efectivamente realizados y que las erogaciones o salidas se encuentran efectivamente documentadas (cfr. prueba pericial contable de fs. 155/158).

Referido a los pagos dice “ Además, la prueba documental ha sido corroborada por la pericial contable, de la cual surge el circuito de pagos y la correlación de las operaciones con el proveedor, como así también la deducción de retenciones; debiendo en este orden ser puntualizado que resulta irrelevante que el destinatario de los abonos hubiere desviado los fondos dados en pago hacia terceros, puesto que tal proceder es por completo ajeno al pagador y la eventual irregularidad que de ello pudiere seguirse, es también insusceptible de ser considerada con un factor relevante o suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el deudor”.

La Cámara resuelve desestimar el recurso presentado por la AFIP; haciendo lugar a la apelación de la actora y revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, quedando sin efecto las resoluciones determinativas de oficio que ajustaron el impuesto al valor agregado y salidas no documentadas.

4. Impacto de la facturación apócrifa en Sede Tributaria.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

4.1. Las facturas apócrifas en las disímiles clases de operaciones y los diferentes impactos tributarios.

Las estadísticas demuestran que uno de los principales medios comisivos en el delito de evasión fiscal en Argentina es la utilización de **facturas apócrifas**³⁹.

Uno de los desafíos más importantes que afronta en la actualidad la AFIP, es la lucha contra estos documentos apócrifos, causales de fiscalizaciones y denuncias penales. Cabe recordar que, en Argentina, el régimen penal tributario vigente, prevé un procedimiento de **vías paralelas**: el proceso tributario -el ámbito en el cual se discute el hecho imponible-, no se ve suspendido o impedido por la investigación en sede penal⁴⁰.

El objetivo de este trabajo es brindar un diorama acerca del impacto en sede tributaria que puede generar este instituto en estudio, teniendo en cuenta los conflictos con los que nos encontramos al abordar la materia, dejando de lado el impacto en sede penal. Tal lo expuesto precedentemente, podemos decir que “Facturación Apócrifa” es toda aquella documentación que, independientemente de la observancia de los recaudos formales legales, no se correlaciona con la existencia de operaciones económicas, comportando una “simulación” con la finalidad de lograr reducir la carga tributaria, ya sea porque el negocio subyacente es inexistente (simulación absoluta) o porque no posee un vínculo unívoco con una operación efectivamente materializada (simulación relativa)⁴¹.

Así, debemos distinguir los casos en donde la operación existe, pero la documentación no está formulada por el real prestador del servicio o el vendedor del bien, de aquellos escenarios en donde la maniobra resulta simulada e inexistente. Por lo tanto, podemos concluir que pueden ser usadas tanto, para maniobras impositivas por reducción por parte del sujeto pasivo de la base imponible a fin de lograr una menor carga impositiva, o bien, para respaldar pagos con proveedores informales que carecen de documentación como así también para pagos encubiertos, ejemplo retiros de socio. Como podemos ver existen dos tipos de facturas Apoc, las que reflejan un negocio inexistente, derivadas de las llamadas “usinas de facturas” y aquellas en las cuales la operación económica existe, pero no se condice con la individualización de la factura observada⁴².

Las consecuencias y efectos tributarios de su detección no son nada menores, tal como lo menciona Liberman, pueden implicar⁴³

³⁹ <https://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-sale-a-la-caza-de-facturas-apocrifas-20180819-0039.html> (24/11/2018) citado por Robertino Lopetegui en su artículo “Facturas apócrifas: impacto en sede tributaria y penal” (15/01/2019) <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>.

⁴⁰ Artículo 20 del Régimen Penal Tributario. Al respecto: Juan Pablo Fridenberg. “Procedimiento Penal Tributario”. Editorial Ad Hoc. Página 69. Citado por Robertino Lopetegui en su artículo “Facturas apócrifas: impacto en sede tributaria y penal” (15/01/2019) <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>.

⁴¹ <http://castilloyasociados.com.ar/wp-content/uploads/2018/08/13-2018-Facturas-APOC.pdf> (23/08/2018).

⁴² <http://castilloyasociados.com.ar/wp-content/uploads/2018/08/13-2018-Facturas-APOC.pdf> (23/08/2018).

⁴³ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

-  **Impugnación del crédito fiscal en el IVA**
-  **Impugnación del gastos o costo computado en el IG**
-  **Reclamación del impuesto especial a la SND.**
-  **Restitución de los beneficios derivados de los reintegros**
-  **Régimen sancionatorio y penal tributario.**

Es fundamental establecer ante qué tipo de simulación nos encontramos porque esto condicionará el tratamiento tributario a alcanzar, además, impactará diferente según se trate de bienes o servicios.

En la disciplina, **Liberman**⁴⁴ señala que la simulación se entiende **absoluta** cuando el acto no existe, es decir se trata de una operación no verídica; la simulación es **relativa** cuando la documentación busca dar al acto una apariencia que esconde su verdadero carácter.

Así, distingue entre:

A) Simulación absoluta (la operación económica no existe):

i. Si no existió salida o erogación de fondos, resultará impugnable el crédito fiscal computado en el IVA y la deducción o cómputo del gasto o costo en el impuesto a las ganancias. Por su parte, el instituto de salidas no documentadas no resultará procedente atento a la ausencia de la erogación de fondos requerida por la norma positiva.

Sin embargo, con relación a este último punto, surge el problema probatorio, que torna difícil que se configure esta posibilidad. Es decir, es cierto que si no existe erogación de fondos no se genera la obligación de pagar el impuesto a las ganancias “salidas no documentadas”, pero la cuestión es cómo probar que no existió tal erogación, dado que difícilmente los registros contables evidencien este extremo. Más bien, es altamente probable que de los mismos surja la erogación, aunque simulada⁴⁵.

ii. Si se produjo la erogación efectiva de fondos, también resultará impugnable tanto el crédito fiscal en el IVA como el gasto/costo en el impuesto a las ganancias, y además, en este supuesto se deberá tributar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

Por lo que podemos concluir que el “*Instituto a las Salidas No Documentadas*”⁴⁶ tendrá lugar toda vez que se haya realizado una “erogación de fondos” y no se pueda identificar el beneficiario del mismo, caso contrario no procederá.

B) Simulación relativa (la operación económica existe, pero no se condice con la individualización de la factura observada):

El crédito fiscal en materia de IVA no será admitido como computable pero distinta suerte merecerá el impuesto a las ganancias pues existiendo efectivamente la

⁴⁴ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

⁴⁵https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Informe_de_Relatoria_de_Carolina_Callello.pdf

⁴⁶ Reforma Tributaria L 27430 el nuevo artículo 37 de la LIG, (41 T.Ord 2019)

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

operación – aún no correlacionada con la documentación respaldatoria – se admitirá la deducción del gasto o del costo de la materia imponible. Finalmente, el tributo sobre la salida no documentada deberá ingresarse cuando la simulación relativa tuvo por objeto un “servicio” por existir un tercero beneficiario que se sustrajo de la tributación, mientras que tratándose de “bienes” la gabela en análisis no será procedente por expresa disposición del art. 41, de la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación.

Los efectos en los diferentes impuestos que generan ambas simulaciones los podemos resumir de la siguiente manera

EFECTOS EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS Y SANCIONES	SIMULACION ABSOLUTA		SIMULACION RELATIVA
	C/Salida o erog. Fondos	S/ Salida o Erog.Fondos	
Impugnación del Crédito fiscal (IVA)	x	x	x
Impugnación del Costo/Gasto (Gcia)	x	x	-
Salida No Documentada (I.S.N.D)	x	-	*(solamente cuando su objeto sea un servicio)
Sanción Penal	x	x	x

En sede administrativa, la tipificación de la conducta por el uso de estas facturas, encuadrará en las figuras de omisión o defraudación de impuestos, previstos en los artículos 45,46 y 47⁴⁷ de la ley 11683.

⁴⁷ **Omisión de impuestos Sanciones Art. 45** – Multa por omisión de pago de impuestos. Graduación. El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales. Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

Defraudación. Sanciones Art. 46 – Multa por declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido.

Art. 47 – Presunciones de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Enumeración. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11.

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

En materia penal, cabe solo mencionar, que aquellos contribuyentes que utilicen facturas Apoc por **hasta** la suma de \$1.500.000, encuadra en el delito de **evasión simple**, conforme lo previsto en el art 1 ley 24769⁴⁸, con pena de prisión de 2 a 6 años. En los casos, que el importe de las facturas o comprobantes similares utilizados **supere** la suma de \$1.500.000, encuadrarán en **evasión agravada** y la sanción penal se extenderá a prisión de 3 años y 6 meses hasta 9 años. En todos los casos hablamos de que el ajuste sea **por año y por impuesto**.

Continuando con el análisis tributario del instituto en cuestión, podemos notar que genera una doble distorsión de la determinación tributaria, por un lado produce un efecto de abultamiento del “crédito fiscal” en el “Impuesto al Valor Agregado” y, por el otro, un acrecentamiento de los costos o gastos deducibles en el “Impuesto a las Ganancias”. Por lo que el contribuyente tendría un beneficio económico de un 21% de crédito de I.V.A. y de una mayor deducción de ganancias de entre un 35%/25% conforme a las disimiles alícuotas de ganancias. Por lo que vería acrecentada su riqueza o su beneficio económico entre un 46%/51 % y conforme a la última reforma de ganancias en un 56 %⁴⁹.

Recordamos que en I.G la tasa del 30% sería de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, y la tasa del 25% para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.

La Afip tiene como objetivo desarmar las **usinas** de Facturas APOC, por lo que la localización de **proveedores no confiables** son motivo de disparador de una orden de intervención por parte de la administración mediante la cual comunica al contribuyente la apertura de la inspección, requiriéndole toda la documentación necesaria. “Vale recordar que en el ámbito del Derecho Tributario los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, se invierte la carga de la prueba, y no es el fisco quien debe demostrar la existencia de las operaciones, **sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia**”⁵⁰.

Por lo ello, el contribuyente ante una inspección deberá brindar toda la documentación que respalde la operación, tal como facturas, ordenes de pagos, retenciones, percepciones, libros, resúmenes bancarios, permisos de exportación, como también

c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

⁴⁸ Ley 24769 derogada y modificada por la ley 27.430

⁴⁹ La Ley 27.630 modifica la alícuota de las personas jurídicas en la Ley del Impuesto a las Ganancias. Establece una tabla de alícuotas progresivas para las sociedades de 25%, 30% y 35%.

⁵⁰ <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

demostrar la realización de la operación, ya sea se trate de prestación de servicio o adquisición de bienes.

Ejemplo de lo anterior es el reciente fallo, “CONSTRUCCIONES THOR S.A.”⁵¹. La Sala B del Tribunal Fiscal **revocó una multa aplicada por la AFIP** a un contribuyente que dedujo impositivamente un documento, basándose solamente en que el proveedor que emitió la factura se hallaba incluido dentro del registro de contribuyentes no confiables. La Afip aplicó la sanción correspondiente considerando que estaba descontando un comprobante apócrifo.

Casos como el de este fallo “Construcciones Thor SA” generan varias situaciones conflictivas y posiblemente injustas tal como lo es el caso de aquellos compradores que actuaron de buena fe y luego se encuentran con que aquellas facturas que se originaron como verídicas posteriormente son consideradas ilegítimas a la luz del proceso de investigación de esta administración.

En esta causa, la AFIP impugnó determinadas facturas emitidas por un proveedor a pesar de que al recibirlas fueron revisadas por la empresa en la base de datos “APOC”, no surgiendo ninguna observación. Realizada la inspección por AFIP, la empresa presentó las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado, objeto del ajuste del Fisco, y abonó las diferencias del tributo. Este “supuesto” incumplimiento le impidió a la empresa acceder a los beneficios que la ley 27.541 preveía para los contribuyentes cumplidores. En ese acto, la AFIP aplicó a la empresa inspeccionada una multa por defraudación (artículo 46 ley 11.683), el TFN, a su turno, entendió que la AFIP no pudo demostrar fehacientemente la intención de evadir el pago del impuesto. No obstante, el hecho de que la empresa haya presentado las declaraciones rectificativas significó para el Tribunal que aceptó la postura del Fisco, y recondujo la sanción a la de omisión, aplicando la multa establecida en el art 45 de la ley 11683, reduciéndola en un tercio de su mínimo legal⁵².

En este sentido, es interesante tener en cuenta el criterio aplicado en el fallo “Agropecuaria El Sauce”⁵³

En esta causa, el TFN consideró que los elementos evaluados por la Administración Fiscal no resultaban suficientes para considerar que las operaciones eran inexistentes. Remite al fallo BILDOWN: “no corresponde exigir al comprador la obligación de fiscalizar”.

⁵¹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, “CONSTRUCCIONES THOR S.A. s/ Recurso de apelación”, EX – 2019-106713561, 19/08/21.

⁵² <http://estudiobrignoli.com/novedades/articulo-66/jurisprudencia>.

⁵³ “Agropecuaria El Sauce”.TFN, Sala A,Voc. 1,Expediente 34578,(26/08/2016).

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Recordó lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa B.841.XLVI, Bildown SA c. Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario, del 27/12/2011. En tal sentido, explicó que “(...) no correspondía exigir al contribuyente adquirente de la mercadería o del servicio la obligación de fiscalizar a los proveedores sino que bastaba con que, como ocurrió en el caso, haya corroborado el cumplimiento de los requisitos formales de inscripción ante la AFIP de su proveedor y los datos contenidos en las facturas emitidas por aquél y la constatación de que no se hallaba incluido en la base de proveedores apócrifos. Ello, toda vez que al contribuyente no se le puede exigir que, al celebrar la operación, compruebe aquellas circunstancias que objetivamente no está en condiciones de conocer”⁵⁴.

La Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal, y remarcó: *“no resulta suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones o de los proveedores, el hecho de no haberse podido dar con el paradero de alguno de ellos, sino que deben observarse otras circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resultan indicativas de la existencia de las transacciones; esto es, que las transacciones objeto de impugnación se encuentran registradas, que las ventas consten en remitos o documentos similares que den cuenta de las entregas o del transporte de la mercadería, si existieron medios de pago que den cuenta del efectivo pago de las mismas y a nombre de quienes se realizaron, entre otras “*

El procedimiento fiscal normalmente desemboca ante el Tribunal Fiscal de la Nación (“TFN”) cuyo acceso mediante el ingreso de una tasa del 2,5% sobre el total de lo reclamado tiene efecto suspensivo sobre el pago de los ajustes pretendidos por el fisco. Recaída la sentencia en el TFN, el fisco podrá librar boleta de deuda y el expediente elevarse a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo y Tributario e incluso a la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵⁵.

Si bien la CSJN⁵⁶ ha entendido a partir del año 2000 que el instituto de las SND no es una sanción, sino que se trata de un gravamen “Especial”, la naturaleza jurídica de este instituto se encuentra en permanente discusión.

También, debemos considerar que con la Reforma Tributaria L 27430 el nuevo artículo 37 de la LIG, (41 T.Ord 2019) **agregó la palabra “apócrifa”** a las SND intentando

⁵⁴ “Agropecuaria El Sauce”. Cámara Contencioso Administrativo Federal /D.G.I s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO - Sala V, 3 de Abril de 2018, expediente CAF 087466/2017/CA001.

⁵⁵ <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>.

⁵⁶ Radio Emisora Cultural”, CSJN, 09/11/200 citado por <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

solucionar el problema, pero los legisladores se olvidaron de adecuar la alícuota previéndose una del 35%, es decir, es mayor a la tasa actual de SND que la del impuesto a las ganancias que se estipuló en un 30% a partir del año 2018, y del 25% en la actualidad. Esto genera en la doctrina el interrogante de si realmente no estamos ante la presencia de una sanción más que de un gravamen especial⁵⁷, seguidamente analizaremos el tema.

5. Impuesto “Especial” sobre las salidas no documentadas & Fact. Apoc

Una de las claves que tienen que considerar los contribuyentes, son los gastos realizados para llevar adelante su negocio, dado a que los mismos son fundamentales a la hora de determinar el impuesto a las ganancias .

Dentro de los inconvenientes específicos de este tributo nos encontramos con las salidas no documentadas.

La inexistencia de comprobantes, o cuando los mismos no sean considerados válidos, torna aplicable el régimen de salidas no documentadas que rige en el impuesto a las ganancias (arts. 40 y ss.).

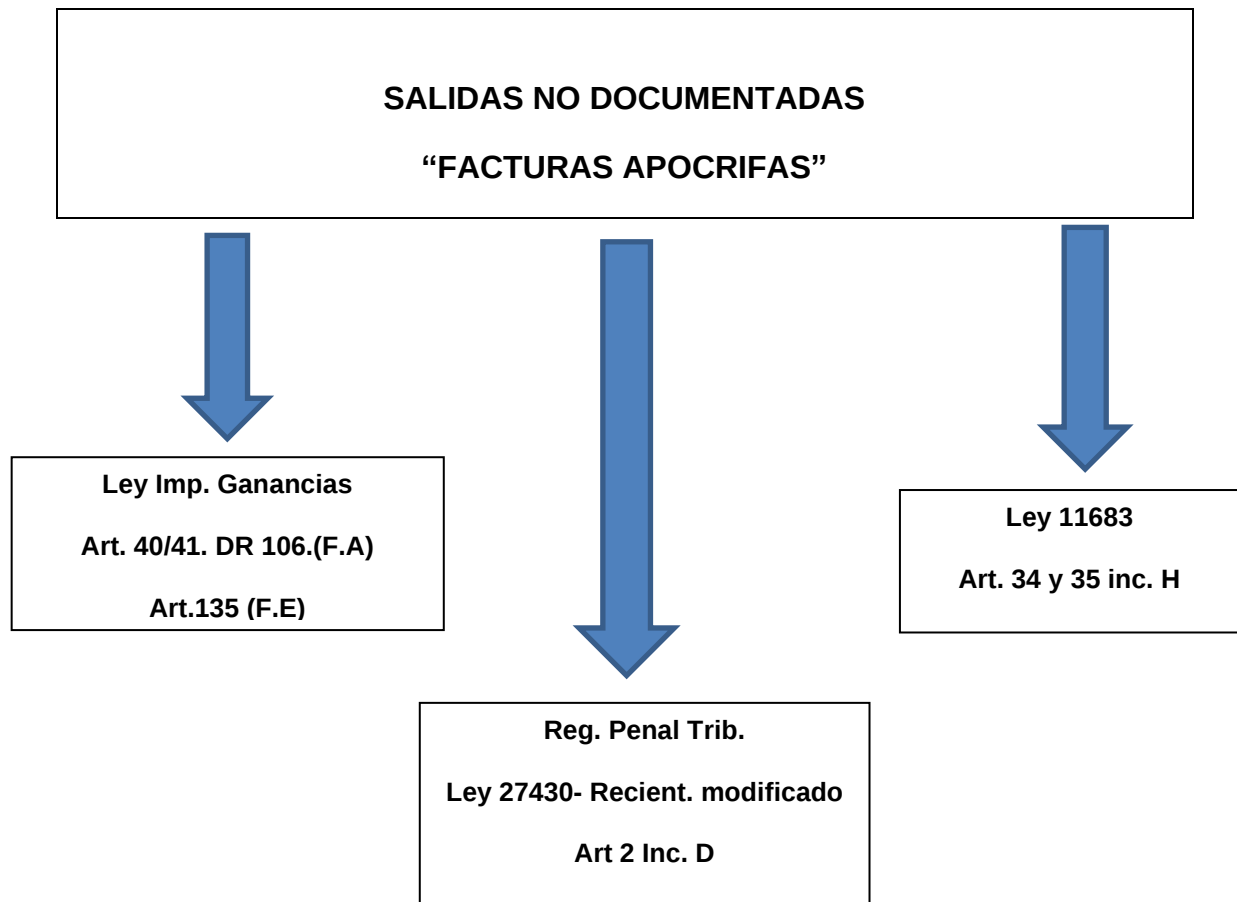
En sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario oculto, se aplicará una alícuota del 35% cuando la erogación no posea documentación respaldatoria y no se pueda demostrar por otros medios que por su naturaleza se ha realizado para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Conforme al nuevo agregado de la reforma tributaria, encuadrada como apócrifa. Dicho artículo establece que no corresponderá el ingreso cuando se presuma que los pagos se han realizado para la adquisición de bienes o cuando no llegan a ser ganancia gravada para el beneficiario. Aquellos contribuyentes que hayan utilizado documentación no verídica de respaldo de una operación económica simulada o realizado una operación económica verídica, tal como la prestación de un servicio pero no cuenten con comprobantes respaldatorios conformes a las normas vigentes, pueden por estas causales tributarias sufrir un gran perjuicio económico.

Para que un gasto sea deducible no solo debe ser necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, sino que también, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias la erogación resultante por efectuar el gasto debe estar respaldada por documentación para que el contribuyente pueda contemplar la partida en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible⁵⁸.

⁵⁷ <https://abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>

⁵⁸ Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Edit. Errepar.12 edic.Bs As. Pag 429

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN



LEY IMP. GANANCIAS ART 40/41 DR 106.

- Erogaciones= Salida de fondos
 - Carencia de doc. o fact. apócrifa.
 - Falta de pruebas por otros medios para demostrar ganancias gravadas.
- Excep .al pago del impuesto**
↓
Afip presume los pagos han sido para adquirir bienes.
↓
El monto no llega a ser gcia. gravable para el beneficiario

Consecuencias.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

➤ No deducibilidad.

➤ Pago del 35% en substituc. benef. oculto o desconocido.

EXCEPCIONES REGLAMENTARIAS

1. **Al pago del impuesto:** la erogación no llega a ser ganancia gravable para el beneficiario. (Monto es no significativo).
2. **La erogación para pago de servicios vinculados con generación de**
Exponemos la reforma en el siguiente cuadro:

Por lo anteriormente mencionado podemos decir que el instituto de “Salidas no Documentadas” lo encontramos en los artículos 40, 41 en la ley de impuesto a las ganancias y en su decreto reglamentario (824/2019). La ley 24730 modifico el art. 40, poniendo fin de esta manera a la discusión de si la existencia de facturación apócrifa era asimilable o no a la falta de documentación. Esta reforma recepto el criterio tomado por la Corte en distintos fallos, tal como el de Red hotelera iberoamericana¹, en el cual ratifico - quién hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio-

Exponemos la reforma en el siguiente cuadro:

Art. 40 - Antes de la reforma	Art. 40 - L. 27430
Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además, estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva.	Cuando una erogación carezca de documentación o este encuadre como apócrifa , y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Nos encontramos frente a una de las excepciones de carácter subjetivo que realiza nuestra legislación, en donde es indiferente si el sujeto pasivo es una persona física o un sujeto empresa, por el simple motivo de ser una erogación de fondos no justificable o no demostrable, debe abonar el tributo como si el tercero desconocido se encontrara en la máxima escala del impuesto.

Por lo que, aunque el contribuyente se encuentre exento, no limita emplear la figura, dado a que el impuesto a ingresar por quién realiza la erogación carente de documentación es en reemplazo de aquel que debió ingresar el receptor de los fondos. Demostración de esto es lo resuelto por el T.F.N en el fallo Cooperativa Avícola Mendoza Limitada⁵⁹, quién resolvió diciendo -el hecho que el contribuyente este exento no impide aplicarle la figura-

Como ha aclarado la Administración en consulta contestada⁶⁰, aquellas facturas extendidas sin consignar alguno de los requisitos a efectos del impuesto al valor agregado, no les quita validez en cuanto a su deducibilidad en ganancias, si las formalidades mínimas permiten “inducir en el caso, la existencia y medida de la operación que registran”⁶¹, y aún cuando el gasto esté documentado para que sea deducible, debe encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones⁶².

Fernández⁶³ expone, al analizar la relación entre la figura de salida no documentada y las facturas apócrifas como vehículo de evasión, que se trata de un tema en permanente evolución, no pudiendo inferir una orientación firme. Para tomar conciencia de esa extensión, basta simplemente con observar la importantísima cantidad de sentencias de nuestros tribunales referidas al tema y la enorme preocupación de las autoridades al respecto.

De su análisis surge que hay sobrados motivos para justificar el celo observado en el análisis de la documentación, aunque también es necesario advertir que, en su tarea fiscalizadora, muchas veces se identifican claramente excesos que imponen obligaciones desmedidas a los contribuyentes, así como conclusiones exageradas, las que muchas veces vienen siendo revertidas por la jurisprudencia⁶⁴.

5.1. ¿Se trata de una sanción o de un impuesto?

La naturaleza jurídica de este instituto fue estudiada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia⁶⁵, respecto a si trata de una sanción o de un impuesto; encontrando

⁵⁹ T.F.N ,Sala B,Cooperativa Avícola Mendoza Limitda, 19/04/10.

⁶⁰ D.G.I.,Consultas ,29/06/81,Bol. D.G.I. 345,pág. 346. Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Editorial Errepar.12 edic. Pag 429.

⁶¹ Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Editorial Errepar.12 edic. Pag 429.

⁶²T.F.N., Sala A, Argenova S.A, 16/12/03, T.F.N, Sala A, Pedro Moscuza e Hijos S.A, 21/08/03, TFN., Sala B, Lestard,Hector R,16/03/10 Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Editorial Errepar.12 edic. Pag 429.

⁶³ Fernandez, Luis O .,op cita. en nota (30),343. Citado por Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Editorial Errepar.12 edic. Pag 431.

⁶⁴ A simple titulo de ejemplo ,cfr C.N.A.C.A.F.,Sala 2,Industria Metalúrgica clamar S.H.,28/09/06 citado por Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Editorial Errepar.12 edic. Pag 431.

⁶⁵ CSJN, 26/08/2003, “Red hotelera iberoamericana”. –“por lo demás ,la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la L.I.G revista el carácter de una norma sancionatoria.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

también opiniones diversass sobre si el sujeto tributario es responsable por deuda ajena en reemplazo del beneficiario oculto o existe responsabilidad propia. Al presente y debido a distintos fallos en el idéntico sentido, se piensa que se trata de un impuesto, estando obligado a ingresarlo quien realiza la erogación a título propio⁶⁶.

¿Es un impuesto especial....?

Vemos que se generará un “hecho imponible” propio, con un pago del 35% en sustitución , que tiene carácter de definitivo pero que simultáneamente también busca alcanzar al tercero desconocido..

Resultando ser un impuesto “sui generis” y, como tal, es diferente al Imp. a las ganancias (aunque este se encuentre en la ley).

5.2. Excepciones del pago del impuesto de salida no documentada.

- El nuevo 41 del t.o 2019, ex 38 de la ley, exceptúa del pago del impuesto sobre la salida no documentada a los casos en que la dirección presuma que los pagos se han efectuado para adquirir bienes. -
- También conforme lo establece la norma, aplica la exención al pago, cuando la Administración presuma que, por su monto y particularidades especiales, no llegan a ser ganancias gravables en mano del beneficiario . En este supuesto la deducción se realiza igualmente . Mientras se pueda comprobar el destino dado a los fondos sin respaldo documental , el gravamen no seria aplicable.
- Cuando se pueda identificar al real beneficiario del pago tampoco será exigible este impuesto especial. La administración tiene todos los medios para ubicar al beneficiario del pago y de las retenciones cuando se hubieran realizado conforme a la ley.

5.3. Reforma tributaria y Facturas Apoc- Salidas No Documentadas.

La reforma tributaria sumo castigos para las operaciones respaldadas por facturas apócrifas. Ahora ante la presencia de las mismas Afip tendrá la posibilidad de impugnar el gasto en el Impuesto a las Ganancias, obligará al sujeto a ingresar la tasa del 35 % sobre el monto total de la factura vinculada, impugnará el computo del IVA y además, cursará denuncia penal, que prevé la figura de evasión fiscal agravada

⁶⁶ CSJN, 15/10/1969, “Geigy Argentina S.A.”, CSJN ,19/11/2000, “Radio emisora cultural S.A”.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

cuando el ajuste por cada impuesto y por cada periodo fiscal supere la suma de \$1.5 millones.⁶⁷

Antes la normas positivas consideraban que se esaba ante la presencia de una “Salida no documentada”, cuando no tenia respaldo documental . Permitiendo la deducion del gasto en ganancias cuando el contribuyente pudiera demostrar que el mismo se había realizado para obtener, mantener y conservar rentas gravadas.

La reforma tributaria pone en situacion de igualdad a las “Facturas Apócrifas “con las “salidas no documentadas”, tomando el criterio que la Corte Suprema de Justicia fundó en la causa Red Hotelera Iberoamericana⁶⁸, basándose en la anterior causa “Geigy Argentina SA” ratificando - “que quién hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”.

Resultando entonces que Corte Suprema de Justicia de la Nación pone fin al debate de la doctrina⁶⁹ con la causa "Red Hotelera Iberoamericana" , considerando que ese **35% es el impuesto que no pago el beneficiario de la transacción u operación y no se corresponde con una sanción**. No se esta condenando dos veces con idéntica sanción al contribuyente ni violando ningun principio.

La norma obliga al comprador del bien o al prestatario del servicio a actuar como responsable sustituto, debiendo ingresar el 35% sobre la salida carente de documentación o respaldada con documentación apócrifa el motivo de esto es que quién ha efectuado la prestación de servicio o la venta del bien ha omitido efectuar la factura respaldatoria de la operación , y por consiguiente no va a tributar ganancias.

La obligación de pago del 35 % sobre la salida no documentada o sobre la factura apoc, es independiente de la justificación de que el gasto involucrado sea real y que entonces pueda ser deducible en la liquidación del impuesto.⁷⁰

El instituto de salidas no documentadas ,operará cuando se detecten facturas apócrifas en la medida que estás respalden la adquisición de servicios , con beneficiario oculto y real erogación de fondos.

Con fecha 28/02/2019 La Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la **Resolución General 4433** instaura adecuaciones respecto del ingreso del instituto de salidas no documentadas dejando sin efecto la RG 893.- la determinación del impuesto se realizará por declaración jurada, utilizando el servicio denominado "Salidas No Documentadas", al cual se podrá ingresar con clave fiscal. Esta modificó el procedimiento para la determinación e ingreso del Impuesto a las Ganancias que aplica a operaciones que carezcan de documentación o encuadren como apócrifas.

6. Retenciones

Dentro de los efectos tributarios producidos para el receptor tenemos según lo comentado precedentemente los siguientes:

⁶⁷ Facturas "truchas", ya tienen más castigo, sin deducción del gasto- Diario El Cronista disponible virtualmente en <https://www.cronista.com/economia-politica/Facturas-truchas-ya-tienen-mas-castigo-sin-deducccion-del-gasto-20180806-0066.html>

⁶⁸ CSJN, 26/08/2003, “Red hotelera iberoamericana”.

⁶⁹ La doctrina consideraba que ese 35% se correlacionaba con una sanción .

⁷⁰ Facturas "truchas", ya tienen más castigo, sin deducción del gasto- Diario El Cronista disponible virtualmente en <https://www.cronista.com/economia-politica/Facturas-truchas-ya-tienen-mas-castigo-sin-deducccion-del-gasto-20180806-0066.html>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

- Impuesto al valor agregado, cuya naturaleza es de carácter instrumental. Determinación por sustracción impuesto contra impuesto.
- Impuesto a las Ganancias, donde se grava el beneficio neto.
- Salidas no documentadas, cuyo objetivo es gravar la renta del 3ero oculto
- Retenciones practicadas, pago a cuenta del tributo del sujeto retenido.

Encontramos el sustento normativo de este cuarto efecto en el art. 43 L.I.G.(T.O 2019) el cual establece.

Art. 40 - Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su **obligación de retener** el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, **impugnar el gasto efectuado por éste.**

Habría que evaluar en cada operación en función a la realidad económica a fin de determinar si se pueden computar estos anticipos a cuenta del tributo.

En el caso de documentación de respaldo absolutamente falsa y por lo tanto inexistencia de operación económica, estaríamos ante una simulación absoluta. Es decir, esta documentación que tiene el beneficiario, tiene como finalidad disminuir la base imponible, por lo tanto la carga tributaria y carece de realidad económica. Por lo que este pago realizado a este supuesto proveedor apoc resulta ser un pago sin fundamento. Simplemente no existió operación económica, no surgió hecho imponible por lo que no existiría obligación impositiva apta de beneficiarse con esta retención. En este caso Afip debe contemplar las retenciones efectuadas como pago a cuenta de la obligación tributaria que surja de la determinación de oficio.

En la situación de que la operación económica, realmente existió, pero el proveedor emisor no fue el real ejecutor de la operación. La Jurisprudencia⁷¹ viene considerando

⁷¹ Compañía Argentina de Granos S.A -CSJN -11/03/2021 14) Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno. En primer lugar, porque reconoció en su escrito de demanda que había realizado operaciones de compra de cereales a productores agropecuarios en el período 12/2001 a 12/2007 -que generaron créditos fiscales en el IVA que fueron computados en sus propias declaraciones - 14 - juradas del impuesto- respecto de las cuales practicó las retenciones del citado tributo en oportunidad de pagarle a sus proveedores. En segundo orden porque no demostró que la AFIP-DGI hubiera desconocido la existencia de las operaciones observadas en la inspección. Y por último, porque tampoco desvirtuó lo afirmado por el Fisco Nacional en el sentido que la compra de los granos por parte de CAGSA había quedado acreditada mediante la comprobación del circuito físico de las mercaderías. Todo lo expuesto impide considerar que el patrimonio de CAGSA haya experimentado menoscabo alguno como consecuencia de su actuación como agente de retención pues el IVA ingresado al Fisco surgió y fue retenido del precio que oportunamente había pagado por la compra de los granos (confr. pto. IV. Antecedentes, fs. 6/6 vta.; ver, asimismo, art. 13 de la ley 11.683 -t.o. en 1998- y sus modif., y arg. doctrina de Fallos: 308:919)

16) Por último, cabe aclarar que la solución que aquí se adopta se compadece con la normativa legal vigente y con los hechos comprobados en la causa, de manera que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

que el agente de retención no posee legitimación para computar las retenciones , dado a que el sujeto que realizó la operación no es el real que figura en la documentación sobre la cual se ha efectuado la retención .

7. Medida preventivas

Los efectos que este instituto genera son diversos y afectan tanto al organismo recaudador como también a los contribuyentes que como hemos visto pueden sufrir ajustes en sus liquidaciones por la impugnación de estos comprobantes.

Es por eso que tanto la administración como el contribuyente toman medidas preventivas.

7.1. Prevención por parte del Fisco. Que medidas toma la Afip para evitar el uso de facturas Apoc.

A lo largo de estos años la administración ha ido aplicando distintas medidas, con extremo cuidado a fin de no violar las garantías constitucionales de los contribuyentes, a fin de luchar contra el uso de las facturas apócrifas.

1) La evolución normativa a fin de tratar de erradicar esta problemática fue la siguiente:

- Rg. 3419 (D.G.I) hoy Rg.1415⁷² Afip
- Rg. 100 ⁷³
- Rg. 151(reemplazada por la R.G 1547 ⁷⁴)
- Rg.1575 ⁷⁵(factura M, A con “cbu infomada”)

a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:154

⁷² PROCEDIMIENTO. Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información. Resolución General N° 3.419 (DGI), sus modificatorias y complementarias. Su sustitución. Texto unificado y ordenado.

⁷³ Autorización impresiones, art. 41 (PROCEDIMIENTO. Régimen de emisión de comprobantes. Registración de operaciones e información - Resolución General 3419 (DGI), sus complementarias y modificatorias - Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores - Su habilitación - Régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información.)

⁷⁴ Procedimiento. Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones. Medios o procedimientos de cancelación de obligaciones de pago. Resolución General N° 151 y su modificatoria. Su sustitución.

⁷⁵ PROCEDIMIENTO. IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO Y A LAS GANANCIAS. Emisión de comprobantes con discriminación del gravamen. Factura clase "M". Requisitos y condiciones. Régimen de retención de los impuestos al valor agregado y a las ganancias. Régimen especial de pago. Régimen de información de operaciones. Su implementación.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

- Rg 3832 ⁷⁶
- Rg 4132⁷⁷
- Facturación electrónica.

Mediante el dictado de la Rg 4132 se sanciona con Factura M si no se constata el real ejercicio de la actividad.

En su art 2 establecí -Como resultado del control realizado a todos los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado, este Organismo podrá autorizar a emitir exclusivamente comprobantes clase "M" cuando verifique:1. Inconsistencias en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico- económica para realizar las prestaciones de servicios y/o ventas de bienes.2. Irregularidades o

Sólo se habilitará la emisión de comprobantes clase "A" ó "A con leyenda" cuando este Organismo constatare que el sujeto en cuestión haya efectivamente realizado las ventas de bienes y/o prestaciones de servicios facturados⁷⁸.

Una de las acciones implementadas para mitigar los créditos ilegítimos en IVA o erogaciones irreales en ganancias que ocasionan las facturas apócrifas fue la migración de los contribuyentes del uso de **facturas** de papel a las electrónicas. El uso de las mismas también evita fiscalizaciones presenciales y facilita el control preventivo de evasión de ventas y compras.

Este ardid se utiliza para diversos fines :

- ❖ Se justifican salidas de dinero ilegales por parte de integrantes de empresas y otras entidades .
- ❖ Para pagar menos impuestos, la utilizan tanto personas humanas como empresas a fin de disminuir sus bases tributarias .
- ❖ Como medio de comercialización, diversas organizaciones delictivas lucran con su comercialización . Las "Usinas" venden facturas por transacciones comerciales que no existen a usuarios que computan estos documentos apoc en sus declaraciones juradas a fin de pagar menores impuestos y obtener también de esta manera una ventaja comercial.
- ❖ Para lavado de dinero o blanqueo de fondos por parte de las empresas o personas humanas.
- ❖ Para robo, a fin de justificar salidas de fondos de caja, por parte de los empleados
- ❖ Son el medio de la corrupción de distintos gobiernos también.

2) Otra de las acciones implementadas por AFIP, fue la creación de una "**Matriz de perfil de Riesgo Apoc** ", con el fin de detectar de manera anticipada las " Usinas" de facturas electrónicas falsas. Mediante esta, se cruza y examina la información de los contribuyentes de manera periódica para evaluar si se lo pasa en una primera

⁷⁶ Procedimiento. "Sistema Registral". Estados Administrativos de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.). Acceso a los servicios con Clave Fiscal. Resolución General N° 3.358. Su sustitución.

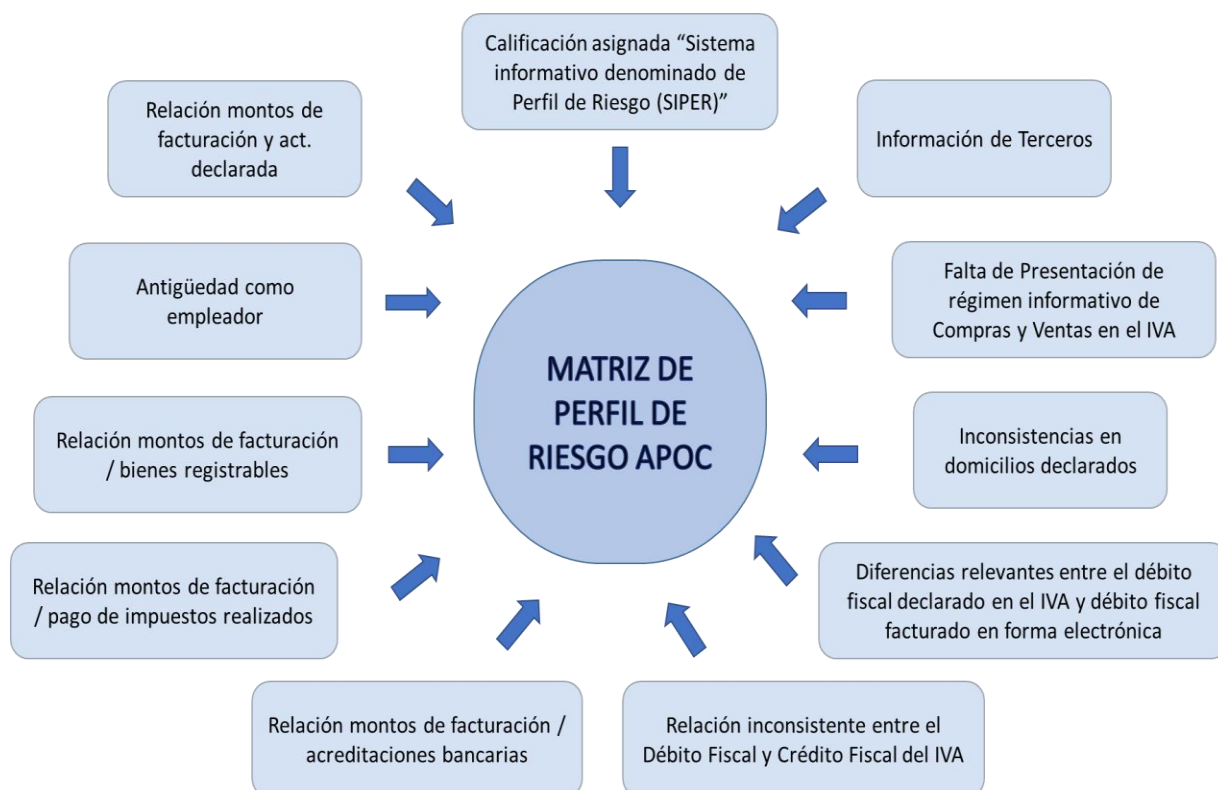
⁷⁷ Resolución General 4132-E. Procedimiento. Régimen de control de emisión de comprobantes. Su implementación. (Factura M si no se constata el real ejercicio de la actividad)

⁷⁸ Rg 4132 -Art 7.

CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

etapa al régimen de Facturación M⁷⁹, si tienen inconsistencias relevantes en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico-económica para realizar esas operaciones y incumplimientos graves vinculados a las obligaciones fiscales. Después en una segunda etapa se lo incluye en base apoc, con suspensión de la cuit, fiscalización de usuarios y acciones administrativas y judiciales.

¿Qué datos evalúa Afip para esta Matriz?⁸⁰



Como consecuencia de esto, se acrecienta la base de proveedores apócrifos y en efecto, el riesgo para los contribuyentes que pudieron haber realizado operaciones económicas con ellos, por fallas de control interno.

⁷⁹ El contribuyente para "salir" de la factura "M" deberá pedir -via web- la disconformidad sobre los motivos que originaron la medida.

⁸⁰ Facturas Apócrifas: Afip da pautas para no perseguir a cualquiera. Diario El Cronista. Digitalmente disponible en <https://www.cronista.com/economia-politica/Facturas-apocrifas-AFIP-da-pautas-para-no-perseguir-a-cualquiera-20171120-0042.html>.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

3) También ha dictado una **Instrucción**, la N.º **1/2017**⁸¹, la misma es una suerte de instrucción sobre las pautas de trabajo a seguir por los funcionarios en ocasión de llevar a cabo tareas de Fiscalización por el uso de facturas Apócrifas.

Es una especie de guía para todas las áreas que tengan competencia en la materia. Se parte de una hipótesis ya de fiscalización logrando de esta manera el contribuyente conocer lo que Afip analiza y dejando el respaldo a la hora de concertar la operación. Estas pautas de trabajo están encauzadas a fin de poder efectuar un apropiado encuadramiento infraccional o en su caso, penal del contribuyente.

El análisis y estudio de determinados aspectos y comportamientos le permitirá al funcionario a calificar la conducta, asimilando si se está ante un accionar negligente del contribuyente o ante una probable responsabilidad en los hechos, mereciendo la correspondiente denuncia penal o la aplicación de una sanción por defraudación. Consiguientemente en la misma instrucción se establecen los elementos a recoger para el correcto encuadramiento, infraccional o penal, de los responsables a los que se les hubiera realizado un ajuste.

- **Respecto del Contribuyente:**

A los efectos indicados, las áreas competentes en cada etapa del proceso de fiscalización y determinación de oficio, con la intervención temprana del área jurídica, deberán investigar respecto de los siguientes elementos de análisis:

- ✓ Mecanismos de control interno para evitar mitigar el riesgo de recibir facturas o documentos equivalentes apócrifos. Dictámenes de auditoría externa que avalen la eficacia de esos procesos.
- ✓ Recaudos adoptados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió /entrego la factura impugnada, según la etapa de la comercialización o producción de que se trate en que se produjo el hecho y el mayor o menor conocimiento del usuario.
- ✓ Volumen de comprobantes apócrifos en relación con el universo total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el periodo bajo fiscalización. Multiplicidad de proveedores apócrifos, ya sea en el mismo u otros rubros.
- ✓ Conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización del producto de que se trate.
- ✓ Temperamento adoptado por la empresa respecto de sus empleados al conocer la existencia de una factura apócrifa, como así también para deslindar la responsabilidad en el tema.
- ✓ Inicio por parte del contribuyente de denuncia penal y/o acción civil alguna contra aquellos sujetos que entiende tuvieron participación y/o entregaron la factura apócrifa, requiriendo en su caso datos de radicación de la misma y copia de los escritos presentados.

- **Respecto de la Operatoria:**

⁸¹[https://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Capacitacion/2017/Jornadas_de_Capacitacion_y_Actualizacion_Tributaria/07%20-%20Octubre_de_2017/03%20-%20Instruccion_\(AFIP\)_1-2017_-_%20Facturas%20apocrifas.pdf](https://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Capacitacion/2017/Jornadas_de_Capacitacion_y_Actualizacion_Tributaria/07%20-%20Octubre_de_2017/03%20-%20Instruccion_(AFIP)_1-2017_-_%20Facturas%20apocrifas.pdf)

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

- ✓ Frecuencia de operaciones con un mismo proveedor o intermediario y el lapso de comercialización, así como los montos de las operaciones realizadas con el mismo proveedor o intermediario.
 - ✓ En caso que el proveedor debiera estar inscripto en otro organismo que administre un registro que controle y/o regule la actividad en análisis (Ruca/Magyp/Senasa/Enacom) verificar la temporaneidad entre la celebración de la operación y la vigencia de la habilitación, matrícula o registro.
 - ✓ Corroboración de identidad de las direcciones de IP desde las cuales se efectuaron las facturas electrónicas, de haberse utilizado.
 - ✓ Indagar en orden a los sujetos responsables en la estructura del negocio de la usuaria que pudieren haber intervenido en la confección de contratos con la usina/intermediarios, en las notas de pedido, emisión de facturas, órdenes de pago , etc. incluyendo en su caso al asesor contable e impositivo.
 - ✓ Circuito financiero de las operaciones. Ahondar sobre la participación en el hecho de una institución financiera utilizada a efectos de desvirtuar el seguimiento formal del dinero. Analizar antecedentes de la misma y recurrencia de su utilización por parte del contribuyente usuario.
- La respuesta a estos tópicos permitirá deducir cual es la posibilidad real de control que razonablemente puede ejercer el contribuyente usuario sobre la operatoria real en cuestión y cuál es su grado de cercanía respecto de la etapa comercial en la que se produjo la alteración del documento respectivo.

• **Respecto del Intermediario:**

- ✓ En los casos en los que en la operatoria se verifique la existencia de intermediarios corresponderá analizar:
- ✓ Habilitación para ejercer como tales.
- ✓ Antecedentes en la actividad económica. Arraigo y conocimiento en el ramo y zona geográfica del país en que se desempeñe.
- ✓ Aspectos relativos a la verificación y constatación del modo de comunicación de la sociedad o responsable con el intermediario.
- ✓ Características de la relación contractual con la persona física/jurídica usuaria de la factura. Modo de conocimiento entre partes. Cuál es el conocimiento o trato personal del intermediario, o de sus oficinas, o de sus empleados si los tuviera, por parte de los gerentes, empleados, directores de los responsables o del responsable que le hubiere encargado directamente las compras
- ✓ Posee cartera de proveedores propios y/o exclusivos o si –por el contrario-son seleccionados por quien contrata el servicio de intermediación
- ✓ Antigüedad que tiene la relación entre el usuario y el intermediario /corredor etc.

El resultado de las medidas citadas puede llevar a advertir el eventual grado de connivencia que pueda existir entre el contribuyente usuario y el intermediario en la operatoria o, por el contrario, la ausencia de dicho vínculo.

Se constataran los aspectos formulados y otros que considere el área competente a fin de determinar si la utilización de facturas apócrifas obedeció a una maniobra negligente o si en su caso resultaría de un ilícito que lleve a formular la denuncia

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en la Ley 24769⁸² y sus modificaciones.

8. La Base-APOC

Uno de los fundamentos de la Administración para la impugnación de las operaciones comerciales es la inclusión del sujeto en la base APOC.

Son confeccionadas por el fisco nacional con el fin de actuar con mayor rapidez y certeza en la detección de aquellos contribuyentes que utilizan documentos no verídicos.

El antecedente originario se representa con la Instrucción General (DI PYNF) **Nº 326/1997** la cual creó una “base de datos de comprobantes presuntamente apócrifos” – conocida como “Base APOC” – estableciéndose en ella una serie de pautas de procedimiento a ser observado por los funcionarios actuantes con la finalidad de detectar facturas apócrifas., modificada luego por sus similares Nº **333/1997** y **717/04**, para luego ser reemplazada por la Instrucción General (DI PYNF) Nº **748/05**, vino a implementar una nueva aplicación informática – ahora llamada “Base APOC” –la cual contiene registros cuyo denominador común es la identificación de sujetos generadores de créditos fiscales/gastos susceptibles de ser impugnados en los contribuyentes usuarios so pretexto de la apocrificidad de aquellos estando ,ésta última en **vigencia actual**. Pocos años después ésta última instrucción pasó a coexistir con una nueva base informática, desplegada mediante la Instrucción General (DI PYNF) **Nº 865/09** instauró una nueva herramienta informática –identificada como “Clientes eAPOC” –en la cual se puede apreciar el detalle de sujetos (usuarios) que han registrado operaciones con sujetos incluidos en la base eAPOC (Proveedores apócrifos)⁸³.

La base APOC se conformo substancialmente con los resultados de las verificaciones y fiscalizaciones realizadas por las multiples áreas operativas de la AFIP.

Su sucedánea (“Base eAPOC”) ya no solo se nutría de la información recibida de las áreas operativas de la AFIP, sino que se complementó con información resultante de otros departamentos como ser del área penal.

Tenemos también la base definida como “Base Clientes eAPOC” en la cual se interrelaciona la información derivada de varios sistemas con los que trabaja la administración nacional resultando información de administrados que han hecho uso de facturación falsa.

La inclusión de los administrados en la Base Apoc fue objeto de numerosos fallos y controversias también en la doctrina, debido a los perjuicios que generaba para el contribuyente integrar la misma.

Esta base de datos se instauró mediante una instrucción general, estas son actos internos de carácter resolutivo, siendo normas de cumplimiento obligatorio para el desarrollo de tareas de los funcionarios definidos en la misma. Han sido criticadas por los magistrados, cuyo argumento es que la misma carece de una norma de creación y de sustento normativo, dado a que estas instrucciones de carácter general

⁸² Ley 24769 derogada y modificada por la ley 27.430.

⁸³ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

al no publicarse en el Boletín oficial, no resultan oponibles a los administrados y por su naturaleza interna están destinadas a miembros y funcionarios de la administración.

Esta base ha sido objeto de numerosas críticas, entendiendo que Afip las ha creado con el fin de reducir el uso de documentación apócrifa pero las aplica de manera abusiva dado a que el criterio aplicado para la misma es de carácter subjetivo. Quienes tienen una opinión negativa de la misma aducen que la AFIP está delegando la tarea de control en los administrados, quienes se enteran de manera tardía que sus proveedores han sido incluidos en tal base cuando se hubieran podido inspeccionar con anterioridad. Se busca que se respete el derecho de defensa del contribuyente quien se ve cargado con esta tarea de control que no le compete.

No hay un procedimiento público que detalle las situaciones objetivas que deben darse para que el contribuyente caiga en la base de réprobos. Si bien el contribuyente puede realizar la consulta WEB de Afip para chequear si un proveedor está catalogado de apócrifo o constatar la existencia y validez de los documentos recibidos por la operatoria, no existe un detalle de las razones que lo llevan a formar parte de la selecta lista.

El Dr Liberman⁸⁴ en su trabajo “**Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas**” expone:

La inserción de un contribuyente en las bases de documentación apócrifa que maneja el fisco de la Nación, independientemente de la naturaleza jurídica que se le pueda imprimir (ej. sanción encubierta o sanción impropia) puede generar consecuencias gravosas tanto para el proveedor incluido y sospechado de ser apócrifo como para los contribuyentes que cuentan con documentación de respaldo emitida por aquél. El sujeto receptor de la documentación emitida por el proveedor imputado virtualmente como falso sufrirá las consecuencias, es decir se verá privado de los efectos tributarios derivados de las facturas impugnadas (Ej. impugnación de la deducción del gasto o costo en el impuesto a las ganancias).

Por su parte, el proveedor incluido en las bases informáticas aquí analizadas sufrirá una suerte de “muerte comercial” atento al descrédito que ese hecho representará y a la privación que sufrirá en la pretensión de ejercer actividades económicas, por cuanto será harto dificultoso que una persona quisiera contratar a quien se encuentra catalogado de dicha manera.

El contribuyente debería contar con el derecho a conocer los hechos objetivos que confluieron en su inclusión, permitiéndole así ejercer su derecho de defensa ante las imputaciones realizadas por el fisco nacional, para lo cual sería recomendable transitar un procedimiento reglado y tipificado en la ley. A mayor abundamiento, la intervención del sujeto perjudicado por su pretendida inclusión en los padrones de sujetos apócrifos de la AFIP debería gozar de efecto suspensivo, de modo tal que la incorporación en esas bases cobre ejecución una vez que se termine el debate.

En su crítica respecto a la existencia de la misma los autores **Caranta y Gómez**⁸⁵ afirman “...no nos queda ninguna duda de la facultad que posee la AFIP para llevar

⁸⁴ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

⁸⁵ Acto Administrativo, ¿se busca! (Segunda Parte), Martín R. Caranta y Teresa Gómez, Consultor Tributario, Mayo/2015, Ed. Errepar citado por Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

adelante su tarea de recaudación y control de los contribuyentes... Pero dicha tarea de control debe garantizar el adecuado ejercicio del derecho de defensa y las medidas que adopte en este sentido no pueden vulnerar las garantías constitucionales... Lo que a nuestros ojos aparece como merecedor de reproche consiste en la inclusión de un contribuyente cualquiera en la base de datos eAPOC, luego de llevar adelante una simple inspección y sin anotar al mismo negándole la posibilidad de que el contribuyente sospechado pueda cuestionar – siquiera en sede administrativa – una medida de tal entidad”

La inclusión de un sujeto en las bases informáticas no es una nota exclusiva para privar al contribuyente receptor de la documentación de los efectos impositivos correspondientes.

La justicia ha venido fallando en ambos sentidos tal como lo fue en la causa **Grupo Vapa SA**⁸⁶ donde el Tribunal Fiscal revocó resoluciones determinativas de oficio, entre otras cuestiones, por registrar fechas de inclusión en la base eAPOC posteriores al momento de la realización de las operaciones con el proveedor cuestionado. Mientras que en la verda de enfrente tenemos la causa **Impulsora Metalúrgica del Noroeste SA**⁸⁷ en la cual el tribunal supremo concluyó “...si bien el proveedor en cuestión fue incluido en la base “Apoc” con posterioridad a la fecha en que fueron emitidas las facturas observadas, ello fue consecuencia de una investigación que comprendió períodos anteriores a la fecha de su inclusión”.⁸⁸

En los últimos fallos⁸⁹ jurisprudenciales podemos observar que los efectos impositivos no se ven impugnados por la inclusión de un proveedor en la base apoc. La justicia⁹⁰ viene dándole fundamental importancia a la coexistencia de indicios formales graves, como ser el incumplimiento de las normas vigentes referidas a pago, retenciones practicadas, presentación de ddjj, inexistencia de empleados, falta de capacidad económica que hagan arribar a la conclusión de que realmente la operatoria no existió. El contribuyente que caé en ella podrá manifestar su disconformidad, la ley 27.430 incorporó al art. 35 de la ley 11.683 de Proc. Tributario, el inciso h) que prevé:

argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

⁸⁶ T.F.N ,Sala A, 04/02/2016.

⁸⁷ C.N.A.C.A.F, Sala IV,08/04/2014.

⁸⁸ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

⁸⁹ VZ Bath & Body SA (TF 36087-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo” - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II – (8/4/2022)

⁹⁰ Causa VZ Bath & Body SA :La Cámara también tuvo especialmente en cuenta que el supuesto proveedor ficto (Shepperton S.A.), al tiempo en que operó con la firma se encontraba inscripto en AFIP y con CUIT válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaba sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC y todo ello por cierto, al margen de que posea o no posea bienes registrables o cuente con personal a cargo (lo que la Alzada consideró un dato irrelevante en empresas de este rubro).Por todo ello, concluyó que “...no corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa del citado proveedor ya que -según surge de las constancias de la causa, en especial de la prueba pericial contable- obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones”. **Extraído de** : El Economista-“Duro revés para AFIP en causa por facturas APOC” Cita digital <https://eleconomista.com.ar/economia/duro-reves-afip-causa-facturas-apoc-n53440>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

La AFIP podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.

El contribuyente podrá plantear su disconformidad, con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto que tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto dentro de los 5 días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

En síntesis, la inclusión per se de un sujeto en la base apoc no implica impedimento alguno de los efectos tributarios a los receptores de las facturas . Como corolario también debemos remarcar, que la no inclusión de un proveedor en esta base no quita la posibilidad de que sus documentos puedan ser impugnados por la administración ,en el cado de no poder comprobar la real existencia de la operación económica que se busca demostrar.

9. Indicios que hacen que se califique como inexistente la operación comercial.

Los indicios se hallan manifestados en la resolución **149/2009 P.G.N** el cual contiene un protocolo de actuación para investigar delitos penales tributarios generados a través del uso de facturas apócrifas.

En este se detallan indicadores a partir de los cuales se puede deducir la inexistencia de las operaciones que se respaldan a través de las facturas de supuestos proveedores de bienes y servicios.

Por un lado, existen indicios que reflejan la existencia solo en el plano formal de aquéllas, tales como:

- No son hallados en su domicilio fiscal y/o comercial y/o aquél que se consigna en las facturas;
- Declaran poseer su domicilio fiscal en la misma dirección que otras contribuyentes sospechadas de emitir facturación apócrifa;
- Quienes figuran como integrantes o directivos de la sociedad no poseen formación y/o el nivel de vida acorde a aquella función;
- Inician su actividad en fecha contemporánea a aquélla en la que tienen lugar las operaciones cuestionadas;
- Se encuentran inscriptas ante el Fisco Nacional en actividades disímiles entre sí;
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad económica declarada;
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados a distintas contribuyentes;
- No se encuentran inscriptos como contribuyentes ante los fiscos locales;

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

- Las impresos que figuran en las facturas de estas proveedoras no existen, no están autorizadas, o desconocen haber efectuado la impresión de tales comprobantes; se evidencia la falta de correlatividad en las facturas emitidas, circunstancia que obedece a que ciertos comprobantes son "reservados" sin emitir, para luego poder satisfacer pedidos de facturas de fechas concretas (es decir, facturación "hacia atrás");
- Se consigna como medio de cancelación de las facturas emitidas (en los correspondientes recibos de pago), el pago en efectivo, aún cuando en virtud de los importes implicados y la normativa vigente se deberían utilizar otros medios (cheques, transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito);
- Los cheques librados como medio de pago del importe consignado en las facturas son cobrados por una persona ajena a los presuntos responsables de las proveedoras;
- No declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad declarada y/o facturada;
- No poseen bienes registrables;
- Los recibos de pago de sus facturas tienen fecha de impresión posterior a la de su supuesta emisión;
- No presentan declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y/o del Impuesto al Valor Agregado;
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y los depósitos bancarios informados;
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y el volumen de facturación del período (declaran un importe menor que el que correspondería de acuerdo con su facturación);
- No ingresan importes relevantes en concepto de IVA, pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas créditos y débitos fiscales por montos similares entre sí, o bien no ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen, pues exteriorizan mayor crédito fiscal que débito fiscal. Ello adquiere particular relevancia en empresas de servicios, pues por la naturaleza de dicha actividad no poseen, en general, un gran porcentaje de crédito fiscal computable;
- No consignan en las declaraciones juradas de IVA saldos técnicos o de libre disponibilidad que surgirían producto de la liquidación del gravamen, o bien los computan de forma repentina sin contar con documentación que respalde el origen de aquéllos;
- Se encuentran excluidos del régimen general de retención del IVA, de acuerdo con lo previsto por la Resolución General AFIP número 17/1997.
- Omiten actuar como agentes de retención del Impuesto a las Ganancias.
- No ingresan importes relevantes en concepto de Impuesto a las Ganancias pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas un importe elevado de gastos computables;
- No ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen pues exteriorizan un importe mayor de gastos que de ganancias, o no exteriorizan ganancias, o exteriorizan saldo a su favor producto del cómputo de retenciones sufridas;
- Se encuentran en la base de la AFIP de facturas apócrifas;
- Se verifica en tomo a este tipo de sujetos el libramiento de cheques por parte de los contribuyentes usuarios de las facturas apócrifas, destinados a simular el pago de los servicios u operaciones irreales documentados en aquellos comprobantes, el cobro de aquellos títulos valores en instituciones bancarias y/o su descuento en entidades

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

cooperativas de crédito por parte de los grupos que controlan las proveedoras irreales, y la devolución a los contribuyentes usuarios de facturas falsas de los fondos percibidos, deducidos los importes equivalentes a los precios que se les cobraba por la venta de los documentos apócrifos (comisiones); y

- En el caso de contribuyentes exportadores consiste en el cómputo por parte de éstos de facturas apócrifas por los cuales no se solicita el recupero del IVA. (generalmente de contribuyentes monotributistas), aunque sí se los computa contra las ganancias brutas, resultando una evasión del Impuesto a las Ganancias.

En el caso de la posible duplicación de comprobantes de contribuyentes con actividad real, se pueden presentar los siguientes indicios:

- La presunta proveedora desconoce haber intervenido en las operaciones que surgen de las facturas cuestionadas;
- Se presentan diferencias materiales entre las facturas cuestionadas y aquellas que presenta la proveedora; y
- La proveedora no exterioriza en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y/o Impuesto al Valor Agregado las retenciones de impuestos que podría computarse con relación a la operación cuestionada.

La **resolución 149/2009** fue enviada a todos los fiscales a fin de apresurar y activar la comprobación del **delito de evasión a través del uso de las facturas apócrifas**.

10. Conclusiones

1) La realidad indica que el tema bajo análisis, en el presente trabajo, fue objeto de numerosos conflictos, desde sus orígenes hasta la actualidad. Si bien en la actualidad tanto la doctrina como la Jurisprudencia han logrado cierto consenso en algunos aspectos, en otros predomina el escepticismo haciendo flaquear la seguridad jurídica.

2) La detección de las Facturas Apoc, en los procedimientos de verificación llevados a cabo por la Administración, ocasiona no solo la anulación de la operación comercial sino también ajuste en los gravámenes nacionales que correspondan. Todo ello en el marco de un procedimiento de naturaleza administrativa regido por la ley 11683 (L.P.T) y de manera supletoria por la 19549 (L.P.A), por el Código Procesal Civil, Comercial y Código Procesal Penal de la Nación.

3) La práctica fraudulenta de usar documentos no verídicos , lesiona los intereses de la Hacienda Pública, y su creciente uso , amerita que los legisladores se hayan involucrado en esta problemática y la hayan incluido dentro de la ley penal tributaria.

4) Mediante la utilización de estos instrumentos no verídicos se pueden ejecutar hechos delictivos diferentes a la evasión tributaria, tal es el caso de aquellos sujetos pasivos que resultan conforme a las normas vigentes, exentos de tributos nacionales o sujetos no alcanzados con aquellos impuestos. Es una problemática no solo fiscal, se la utiliza también para blanquear dinero, para justificar salidas de fondos, se va más allá de la evasión llegando hasta a ser usadas para corrupción .

5) El delito tributario que mayor incidencia ejerce en el normal desarrollo del proceso ingreso-gasto del Estado Nacional, es el de uso de documentación apócrifa.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

- 6) Este delito económico no solo es inconstitucional sino que también genera un gran impacto socio-económico
- 7) Es un flajelo no solo local sino internacional. Tal como lo pasado en Mexico en donde una empresa contratada por el gobierno de Enrique Peña Nieto falsificó facturas para encubrir sobornos a funcionarios.
- 8) La jurisprudencia es unánime en señalar que el cumplimiento de las formalidades extrínsecas no resulta dirimente al momento de eximir al contribuyente de la responsabilidad penal o infraccional, no puede sortearse que el hecho de que se descubra el uso de documentos falsos- per se- resulten determinantes para calificar como defraudatorio al comportamiento del usuario.
- 9) Los usos de estos documentos falsos tienen multiples fines tales como:
- La adquisición de sociedades "fantasmas";
 - La comercialización de estos comprobantes a nombre de personas físicas /jurídicas para simular operaciones y respaldar gastos ficticios
 - La obtención de "certificados de no retención" del IVA a nombre de las sociedades falsas,
 - La emisión de recibos de pago relacionados con los servicios y/o ventas de bienes falsamente documentadas,etc.

El resultante del ejercicio de las mismas genera un gran daño en los ingresos de las arcas de la Administración.

10) Tal lo ha señalado la Jurisprudencia , como por ejemplo en el fallo TFN Sala D del 12/09/2001 Transportes Comodoro S.A., el hecho de poseer comprobantes defectuosos , conforme a la leyes vigentes de facturación , en tanto los mismos contengan los elementos que permitan corroborar la existencia de la operación y al beneficiario de la misma , no hacen aplicables las prescripciones del artículo 37 del texto legal, conforme lo establecido si el contribuyente cumplimentó los deberes formales establecidos por las normativas vigentes a la hora de recepcionar los comprobantes , por lo que no deberá sufrir la detracción del gasto ni del crédito fiscal.

11) Es una temática que excede lo tributario,lo nacional y termina siendo una cuestión de prueba.

12) Es muy importante la auditoria fiscal, la temática excede al analista tributario.

13) En función a la experiencia del instituto bajo análisis a nivel nacional e internacional las recomendaciones para evitar el uso de facturas apócrifas son las siguientes:

- ✓ Estas alertas ,llevar a cabo controles previos y de prevención ,ya sea consultando la base apoc o demás alertas brindados por la AFIP tales como el SIPER, o bien scoring SISA.
- ✓ Realizar la bancarización de los pagos y darle importancia al circuito de pagos.
- ✓ Estudio del ecuadre como delito penal, conforme al Art. 2 inc. d) Régimen Penal Tributario .
- ✓ Constatación de la validez de los comprobantes recibidos conforme a lo establecido por la Ley 11.683.
- ✓ Recepción de facturas electrónicas y chequeo con mis comprobantes AFIP.
- ✓ Verificación de la capacidad y realidad económica de la operación .

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Cerrando el tema podemos decir que tanto la administración como el contribuyente deben desarrollar un sistema preventivo de alertas de estos comprobantes, dado a que los perjuicios económicos son para ambas partes y trabajando conjuntamente pueden reducir, desincentivar el uso de estos medios colectivos de evasión que tanto perjuicio económico generan para las arcas del gobierno y también para el contribuyente que de buena fé operó.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Bibliografía.

- 1- Sebastian J Liberman- "Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas". -Disponible en línea en https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Sebastian_Liberman.pdf
- 2- Walmyr H. Grosso Sheridan. "Facturas Apócrifas, Actos administrativos y doctrina de los actos propios- Disponible en línea en <http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>
- 3- Jarach ,Dino:" Finanzas públicas y derecho tributario".-Ed Cangallo –Bs As- 1993-
- 4- Fallo "Empresa de Combustible Zona Común S.A" TFN, Sala B, 23/05/2005. Nota diario cronista "La Afip sale a la caza de facturas apócrifas" Disponible en línea <https://www.cronista.com/economiapolitica/La-AFIP-sale-a-la-caza-de-facturas-apocrifas-20180819-0039.html> (24/11/2018)
- 5- Dino Jarach , Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición . Página 424. Abeledo/Perrot. Bs. As
- 6- García Vizcaíno, Catalina:" Derecho tributario "- Ed De Palma – Bs As –TII- pág. 2.-citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 77.
- 7- Gómez, Teresa Y Folco Carlos "Cuadernos de procedimientos tributario" Errepar-Bs As-1998- N°7-pág 3. citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 78.
- 8- Fallo " Interpauta" TFN-Sala D-7/8/2000."
- 9- Diaz Sieiro, Horacio D, Veljanovich, Rodolfo D y Bergroth, Leonardo- " Proc. Trib."Ed Macchi-Bs As Pag 283 citado por Proc Fiscal: explicado y comentado . 1ª edición . Compilado por Ricardo Parada, José Errecaborde y Francisco Caña, dirigido por Ernesto Celdeiro. Bs As .Errepar 2008. Pág 78.
- 10-Chicolino, Ricardo, en75º Aniversario de la ley 11.683, Edicon, Fondo Editorial Consejo, 2008, Director Horacio Ziccardi, página 205. Citado 18º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA CABA (7-9 del 2016) Disponible [https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Informe de Relatoria de Carolina Calello.pdf](https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Informe_de_Relatoria_de_Carolina_Calello.pdf).
- 11-CP Sebastian Francolino. Directora Cristina Mansilla. "Facturación Apócrifa. Tratamiento Impositivo. Analisis de Aspectos particulares. Estado Jurisprudencial Actual La Plata, Octubre 2019. Páginas 18-19"
- 12-Fallo CSJN, "Mera, Miguel Angel", 19/03/2014.
- 13-RG N° 4444/2019 (AFIP): Regímenes de emisión y registración de comprobantes. Modificación de las RG Nros. 100, 1415, 2904, 2926, 3253, 3561, 3608, 3685, 4290 y 4291 y sus respectivas modificatorias y complementarias
- 14-¹ RG N° 100/1998 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes. Registración de operaciones e información - Resolución General 3419 (DGI), sus

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

complementarias y modificatorias - Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores - Su habilitación - Régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información.

- 15-Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) .
- 16-Ricardo Fenochietto y Karina Larrañaga, Facturas Apócrifas y salidas no documentadas ,Revista impuestos N°12, Junio 2006. Citado por Walmyr H. Grosso Sheridan.- “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”.Disponible en línea
<http://www.todaviasomospocos.com/aportes/facturas-apocrifas-actos-administrativos-y-doctrina-de-los-actos-propios/>
- 17-Reforma Tributaria L 27430.
- 18-Fallo “Agropecuaria El Sauce”.TFN, Sala A,Voc. 1,Expediente 34578,(26/08/2016).”
- 19-Enrique Reig, Jorge Gebhardt, Rubén Malvitano, Impuesto a las ganancias. Edit. Errepar.12 edic.Bs As. Pag 429.
- 20- Fallo:” VZ Bath & Body SA (TF 36087-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo” - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II – (8/4/2022)
- 21-Fallo:”CSJN, 26/08/2003, “Red hotelera iberoamericana”. –“por lo demás ,la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la L.I.G revista el carácter de una norma sancionatoria.
- 22- Fallo :”CSJN, 15/10/1969, “Geigy Argentina S.A.”, CSJN ,19/11/2000, “Radio emisora cultural S.A”.
- 23-Facturas Apócrifas: Afip da pautas para no perseguir a cualquiera. Diario El Cronista. Digitalmente disponible en <https://www.cronista.com/economia-politica/Facturas-apocrifas-AFIP-da-pautas-para-no-perseguir-a-cualquiera-20171120-0042.html>.
- 24- Reforma Tributaria L 27430 .