



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

**Tema: “Impacto de la factura apócrifa y consecuencias
tributarias de su utilización”**

AUTORA: C.P. María Virginia Regonat
DIRECTORA: ESP. Marisa Daniela Goytia

Rosario, Julio de 2025

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
2. DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES.....	5
3. FACTURA APÓCRIFA	6
4. MEDIDAS PARA EVITAR LA UTILIZACIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS	7
4.1 Resoluciones Generales de ARCA referidas a la emisión y registración de comprobantes	7
4.2 Constatación de la validez de los comprobantes	8
4.3 Utilización de determinados medios de pago y Regímenes de Retención.	10
4.4 Creación de una Matriz de perfil de riesgo APOC	11
4.5 Bases de Contribuyentes No confiables	12
4.6 Limitación de la CUIT	13
5. DETECCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS.....	14
6. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DETECCIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS	16
6.1 Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias.....	17
6.2 Impuesto a las Salidas no documentadas	17
6.2.1 Aplicación del ISND.....	17
6.2.2 Naturaleza jurídica y responsabilidad sustituta	19
6.2.3 Erogaciones destinadas al pago de servicios	21
6.2.4 Excepciones al ingreso del impuesto.....	21
6.2.5 Deducibilidad del gravamen	22
6.3 Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado.....	23
6.4 Retenciones impositivas sobre operaciones impugnadas.....	26
6.5 Resumen de los efectos tributarios.....	28
7. REGIMEN SANCIONATORIO.....	28
7.1 Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683	29
7.2 Ley Penal Tributaria	30
7.2.1 Usuarios de facturas apócrifas	30
7.2.2 Proveedores de facturas apócrifas	31
7.2.3 Responsabilidad penal del Profesional en Ciencias Económicas	32
8. REFLEXIONES FINALES	33
9. BIBLIOGRAFÍA	36

Conceptos clave:

**FACTURA APÓCRIFA –OPERACIONES SIMULADAS - SIMULACIÓN ABSOLUTA –
SIMULACIÓN RELATIVA – SALIDAS NO DOCUMENTADAS**

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario argentino está conformado por una diversidad de impuestos que gravan distintas manifestaciones de la capacidad contributiva, tales como la renta, el patrimonio y el consumo. La recaudación derivada de estos tributos representa una fuente esencial de ingresos para el Estado, permitiéndole financiar programas y servicios públicos fundamentales como la educación, la salud, la seguridad, la infraestructura y otros gastos corrientes.

Las actividades comerciales, industriales y de servicios desarrolladas en el país se encuentran alcanzadas principalmente por el Impuesto a las Ganancias y el IVA. Este último reviste una especial relevancia dentro del esquema tributario nacional, ya que en los últimos años ha representado aproximadamente el 30% del total de la recaudación, seguido por el Impuesto a las Ganancias, con una participación del 22%.

La emisión de facturación apócrifa se ha convertido en uno de los principales desafíos para las administraciones tributarias, ya que impacta negativamente tanto la recaudación fiscal como en la detección y prevención de actividades ilícitas.

La utilización de factura apócrifa persigue como fin la reducción de las bases imponibles y, en consecuencia, la disminución del monto de los tributos a ingresar, mediante la generación de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y/o la inclusión de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias (IG). Asimismo, se ha empleado para obtener de manera irregular reintegros impositivos derivados de operaciones de exportación y como mecanismo para justificar salidas ilegales de fondos o para facilitar operaciones de lavado de activos.

En Argentina, el sistema de autoliquidación vigente para determinados tributos — incluidos los mencionados previamente— establece que los contribuyentes son responsables de elaborar y presentar sus propias declaraciones juradas, determinando por sí mismos el monto del impuesto a ingresar, según su actividad económica; motivo por el cual, las administraciones tributarias están facultadas para verificar la veracidad de la información declarada y fiscalizar la existencia de hechos imponibles que no hayan sido informados.

Con el fin de optimizar el control fiscal y detectar operaciones no declaradas se han desarrollado diversos mecanismos. Entre ellos se encuentran los regímenes de emisión y registración de comprobantes, controles específicos sobre los mismos, sistemas de retención, formas de cancelación de operaciones y regímenes de información, entre otras herramientas de fiscalización; en pos de verificar la autenticidad de las

operaciones económicas, asegurarse de que los comprobantes emitidos cumplan con los requisitos legales y que los pagos se realicen a través de medios autorizados.

Del mismo modo, el Fisco concentrara sus esfuerzos en la detección de proveedores no confiables, lo que permite identificar el uso de documentación formalmente válida que no respalda operaciones reales ni efectivamente concretadas.

La presencia acreditada de estos comprobantes puede motivar alguno o todos los efectos tributarios siguientes:

- La impugnación del gasto o costo computado en el impuesto a las ganancias;
- La aplicación del impuesto a las salidas no documentadas;
- La impugnación del crédito fiscal computado en el IVA;
- Pérdida de los importes ingresados a cuenta de retenciones de IVA y/o Impuesto a las Ganancias;
- Aplicación de Sanciones en sede administrativa y penal.

El objetivo del presente trabajo es analizar el impacto que genera la utilización de la factura apócrifa en Argentina, definiendo su alcance y describiendo los tipos de simulación existentes, las acciones del Fisco para facilitar su detección y combatir su utilización, así como también los efectos tributarios que puede generar la utilización de este tipo de comprobantes.

En particular, respecto al Impuesto a las Ganancias, este trabajo pretende analizar bajo qué supuestos se admite la deducción de los importes respaldados por facturas apócrifas o de operaciones carentes de documentación, así como también el tratamiento a aplicar respecto al impuesto a las salidas no documentadas y su posibilidad de deducción.

Respecto del IVA, se examina qué sucede con los importes computados como crédito fiscal a cuenta del impuesto y con las retenciones del tributo efectuadas a proveedores cuyas facturas resultan impugnadas.

Por último, se describen las sanciones que pueden aplicarse ante la utilización acreditada de facturas apócrifas, tanto en sede tributaria (Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683) como en sede penal (Ley Penal Tributaria N° 24.769 modificada por la Ley N° 27.430).

Para alcanzar los objetivos planteados se realizó un relevamiento de la legislación vigente, específicamente Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, Ley 23.349 de Impuesto al Valor Agregado, Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, Ley 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal, Ley 27.430 y decretos reglamentarios vinculados.

Se revisó también la doctrina y jurisprudencia existente en torno al tema abordado, con el fin de identificar las principales corrientes interpretativas, trazar la evolución del criterio judicial y doctrinario, y establecer un marco teórico-práctico que permita comprender en profundidad el estado actual de la cuestión; haciendo hincapié en los fallos recientes que han modificado, en muchas circunstancias, la situación operante hasta la fecha de su sanción.

2. DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES

Las leyes tributarias establecen la necesidad de que las operaciones comerciales estén respaldadas por los respectivos comprobantes, así como los requisitos que estos deben cumplir para que generen efectos fiscales.

La ley de procedimiento fiscal¹ establece en su art 33 que *“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”*.

Asimismo, autoriza a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA, ex AFIP) a exigir *“que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de DIEZ (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible”*.

La Ley del Impuesto a las Ganancias establece que la ganancia gravada corresponde a la ganancia neta, y que para su determinación *“se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esa ley, en la forma que la misma disponga”*².

En consecuencia, un gasto será considerado deducible en la medida en que pueda demostrarse su relación de causalidad con la generación de la renta y se encuentre debidamente documentado. Sin embargo, los artículos 40, 41 y 135 de dicha norma regulan el tratamiento que debe otorgarse a las erogaciones que no cumplan con los requisitos documentales exigidos.

Por su parte, la Ley de IVA³ establece en su art 37 que:

“Los responsables inscriptos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscriptos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación”. El incumplimiento de este requisito, dispone su artículo 41 “hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito fiscal”.

El análisis de las distintas leyes tributarias permite concluir que el correcto respaldo documental de las operaciones es un requisito fundamental para el cómputo de créditos fiscales y deducción de gastos y costos en las liquidaciones correspondientes. No obstante, no basta con que los comprobantes cumplan con los requisitos formales: también deben reflejar de manera real y fidedigna la operación efectivamente realizada por el contribuyente.

En virtud de estas exigencias, seguidamente se aborda el concepto de factura apócrifa y las distintas formas que puede asumir la simulación.

¹ Ley 11.683

² Ley 20.628, Art 23.

³ Ley 23.349

3. FACTURA APÓCRIFA

Como se mencionó en el capítulo anterior, para que un documento respaldatorio de una operación pueda producir efectos tributarios se requiere que posea no solo validez formal, sino también validez ideológica, es decir reflejar la operación económica que efectivamente se realizó.

Para Creus y Buompadre (2004, 131):

“La falsedad ideológica recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento (...) En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado: en él se hacen aparecer como verdaderos – o reales – hechos que no han ocurrido, o se hacen aparecer hechos que han sido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de un modo diferente.”

Retegui (2012) afirma que las facturas ideológicamente falsas *“son aquellas que documentan una operación económica ficticia, es decir cuando las partes se ponen de acuerdo en la simulación o provengan de sujetos formalmente existentes pero que carecen de actividades reales”*.

Un documento emitido en dichas circunstancias es considerado *apócrifo* siendo que respalda una operación inexistente o falsa, por lo cual carece de aptitud jurídica para respaldar operaciones.

La Ley de Impuesto a las Ganancias y la Ley de Impuesto al Valor Agregado no definen qué se entiende por factura apócrifa. Según el diccionario de la Real Academia Española (1992), apócrifo es *“fabuloso, supuesto o fingido”*.

Fenochietto, Larrañaga (2006, 1491) entienden por apócrifa a *“la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó”*.

Grosso Sheridan (2007) expresa:

“factura apócrifa es la clasificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionados con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias”.

Bertazza y Nicolini (2010) por su parte, abordan la problemática de la factura apócrifa y analizan las distintas formas en que puede manifestarse esta práctica irregular: la simulación absoluta y la simulación relativa.

Estamos en presencia de una *“simulación relativa”* cuando se trata de un proveedor oculto, puesto que el vendedor que se exterioriza no es el verdadero, pero en realidad ha existido la adquisición de bienes o la prestación de servicios. La simulación se caracteriza por la interposición de personas que actúan como proveedores, cuando en

realidad no lo son, ocultando al verdadero proveedor, aunque se trata de un acto real en cuanto a la operación en sí misma.

En palabras de éstos autores, la “simulación es total o absoluta” cuando *“el acto simulado carece de toda realidad, no solo en cuanto a los sujetos intervinientes sino también respecto de la operación misma”*.

La distinción entre simulación absoluta y relativa resulta imprescindible, dado que la postura fiscal se basa en esta clasificación para determinar el tratamiento a otorgar al costo del bien o servicio en el impuesto a las ganancias y a las retenciones efectuadas, en operaciones que luego resultan impugnadas.

Ambos tipos de simulación representan un desafío significativo para el sistema de control fiscal y la lucha contra el fraude tributario, por lo cual las administradoras tributarias aplicarán todo tipo de medidas a fin de facilitar su detección y combatir su utilización.

4. MEDIDAS PARA EVITAR LA UTILIZACIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS

El sistema de autoliquidación actual en relación al IVA y al Impuesto a las Ganancias, junto con la relevancia de estos tributos en la recaudación nacional, obliga al Fisco a ejercer sus facultades de verificación y fiscalización sobre las actividades sometidas a dichos impuestos, con el fin de facilitar el control de los montos declarados y la detección de operaciones marginales.

Es por ello, que en las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria así como en la Ley de Procedimiento Fiscal, la Ley Antievasión y la Ley de Impuesto a las Ganancias, encontramos múltiples normas que buscan combatir la utilización de facturas apócrifas. A continuación se analiza en forma detallada cada una de ellas.

4.1 Resoluciones Generales de ARCA referidas a la emisión y registración de comprobantes

La ARCA, en ejercicio de sus facultades conferidas por la Ley N° 11.683, dictó una serie de Resoluciones Generales que tiene por objeto regular el régimen de emisión y almacenamiento de comprobantes, en pos de facilitar el control de los mismos:

- **RG 1415/2003**
Establece el marco general que regula las operaciones alcanzadas, los tipos de comprobantes a emitir, el momento de su emisión, y los datos que deben contener.
- **RG 1575/2003**
Regula el procedimiento, requisitos y condiciones para acreditar solvencia patrimonial al solicitar la emisión de comprobantes clase “A” por primera vez, o emitir comprobantes “A” con CBU informada o, en su defecto, comprobantes tipo “M”, modificada por la RG 4627/2019, introduciendo algunas disposiciones

tendientes a intensificar los controles previstos para la emisión de las facturas o documentos equivalentes.

- **RG 4290/2018**
Generaliza la emisión de comprobantes a través de medios electrónicos o con controladores fiscales para la totalidad de las operaciones y contribuyentes, con algunas excepciones; y establece los lineamientos para emitir comprobantes de acuerdo a los regímenes vigentes.
- **RG 4291/2018**
Establece un régimen especial para la emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales, denominado “Régimen de Emisión de Comprobantes Electrónicos” sustituyendo la RG 2485/2008.
- **RG 4292/2018**
Establece modificaciones a la modalidad de emisión de comprobantes vía controlador fiscal, modificando la RG 3561/2013.
- **RG 4597/2019**
Establece el régimen de registración electrónica de operaciones de venta, compra, cesiones, exportaciones e importaciones definitivas de bienes y servicios, locaciones y prestaciones denominado “Libro IVA Digital”, permitiendo además que determinados sujetos presenten la DJ de IVA de manera simplificada mediante el “PORTAL IVA” disponible en la página web de ARCA. La misma fue luego modificada por la RG 4671/2020, disponiendo un nuevo cronograma de aplicación.

En este contexto normativo, donde se establece un marco detallado para la emisión y registración de comprobantes, resulta igualmente relevante el control posterior de su validez. Por ello, además de cumplir con los requisitos formales al momento de emitir comprobantes, los contribuyentes también deben verificar que los documentos recibidos estén debidamente autorizados por la ARCA, como lo establece el régimen de constatación de validez que se desarrolla a continuación.

4.2 Constatación de la validez de los comprobantes

La Ley de Procedimiento Fiscal, en el artículo incorporado a continuación del 33, establece la obligación para los contribuyentes de verificar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizados por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA).

El Poder Ejecutivo reglamentó esta obligación mediante el Decreto 477/2007, en el cual dispuso que deben realizar dicha verificación los exportadores, los agentes de retención de Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos, así como también el Estado Nacional, sus dependencias y/u organismos centralizados, descentralizados o autárquicos.

El Artículo 1 del mismo estableció que dicha obligación se implementaría en forma gradual, conforme al cronograma que dispusiera el Fisco. De todos modos, en la actualidad, con la generalización del uso de la factura electrónica, la totalidad de los contribuyentes se encuentran alcanzados por esta obligación.

Por su parte el Artículo 34⁴ establece que aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas apócrifas o no autorizadas, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos facturados.

En este sentido Diez y Ruetti (2016) expresan:

“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 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 presumir que la operación no es válida, desplazando la carga probatoria de la realización del negocio (compra o locación) en cabeza del sujeto pasivo”.

Por su parte, Grosso Sheridan (2011, 449) afirma que:

“(…) 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”.

Asimismo, la Ley 11.683 establece⁵ que responden en forma personal y solidaria con los deudores del tributo los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responden por los impuestos adeudados del emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan demostrar la existencia y veracidad del hecho imponible.

⁴ Ley 11.683

⁵ Artículo 8 inciso i)

4.3 Utilización de determinados medios de pago y Regímenes de Retención.

El art 34 de la Ley 11.683 faculta al Poder Ejecutivo a condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales a la utilización de determinados medios de pago. Los contribuyentes que no los utilicen se ven obligados a acreditar la veracidad de las operaciones a efectos de poder computar los conceptos indicados.

Por su parte, la Ley de Prevención de la Evasión Fiscal⁶, en su Artículo 1º establece que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su 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, u otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional. Al respecto el Art. 2 de la mencionada ley establece *“Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto precedentemente tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones”*.

A diferencia de lo que establece la Ley 11.683, la Ley Antievasión no admite que el contribuyente pueda demostrar la veracidad de la operación para computar los comprobantes correspondientes.

En el año 2014, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) se pronunció a favor de la inconstitucionalidad de la Ley de Prevención de la Evasión Fiscal. En el fallo dictado en la causa “Mera, Miguel Ángel”⁷, declaró la validez de computar gastos en el Impuesto a las Ganancias superiores a \$1.000 y no bancarizados, aclarando que debe estar acreditada sin lugar a dudas la veracidad de las respectivas operaciones en las que el adquirente efectuó pagos en efectivo a sus proveedores.

El máximo tribunal en su decisorio consideró que prohibir el cómputo de erogaciones, tanto en ganancias como en IVA, por motivos estrictamente formales, implica prescindir de la real capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable para su validez.

Tal es la importancia de este fallo, que a partir de este pronunciamiento, la ARCA aceptó que los contribuyentes que no hubieran utilizado los medios de pago previstos acrediten la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales que surgen de las mismas, de acuerdo a lo previsto en la Ley N° 11.683.

Sin embargo, tal como menciona Koss (2016), existen fallos procesales⁸ posteriores a “Mera Miguel Angel” en los cuales prevaleció la impugnación efectuada por el Fisco, dado que los contribuyentes no pudieron probar la existencia de la operación por otros medios.

⁶ Ley 25.345. Ley de Prevención de la Evasión Fiscal

⁷ Mera, Miguel Angel c/ DGI, CSJN, 19/03/2014

⁸ Oleaginosa Moreno Hermanos SA, CNACAF, SALA III, 20/02/2015; Establecimientos Don Esteban S.A, CNACAF, SALA I, 12/5/2015; Prestaciones Odontológicas SA, CNACAF, SALA I, 16/7/2015; Molino Argentino SAICAGEI - CNACAF - SALA I, 11/08/2015; Asociación Cooperativas Argentinas Coop Ltda, CNACAF, SALA V, 11/02/2016.

Por su parte, la ley de Impuesto a las Ganancias en su Art. 43 establece que *“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”*.

En este sentido se pronunció la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver la causa “Estancia El Cherque S.A. c/ DGI”⁹. El fallo del 28/02/2013 establece que resulta insuficiente para la deducción de gastos y costos vinculados a la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas, que los contribuyentes cuenten con la contabilización de dichos gastos y los comprobantes respaldatorios, toda vez que los mismos resultan impugnables en cuanto se hubiere omitido retener el tributo en la operación respectiva, aun cuando contare con los comprobantes respaldatorios pertinentes. Todo ello, sin perjuicio de la sanción prevista en la Ley de procedimiento Fiscal, para los sujetos que omitan actuar como agentes de retención.

4.4 Creación de una Matriz de perfil de riesgo APOC

La RG 4132/2017 establece un régimen de control sistémico y periódico sobre la emisión de comprobantes de los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado a fin de determinar la clase de comprobantes que se les habilitará a emitir.

Para esto creó una “Matriz de perfil de riesgo apoc” donde se cruza y analiza información de los contribuyentes en forma periódica, para evaluar su inclusión dentro del Régimen de Factura M y posteriormente, en una segunda etapa, la inclusión dentro de la Base de Contribuyentes No Confiables y limitación de la CUIT.

De acuerdo a lo previsto en el Anexo de la RG mencionada, los parámetros de control contemplados en la Matriz de perfil de riesgo, son:

1. Relación montos de facturación/Personal declarado/Actividad/es declarada/s.
2. Relación montos de facturación/acreditaciones bancarias.
3. Relación montos de facturación/bienes registrables.
4. Relación montos de facturación/pagos de impuestos realizados.
5. Calificación asignada por el sistema informático denominado “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.
6. Información de terceros.
7. Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas.
8. Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la Resolución General N° 3.685.
9. Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado.
10. Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado y débito fiscal facturado en forma electrónica.
11. Inconsistencias en el/los domicilio/s declarado/s.

⁹ Estancia El Cherque S.A. c/ DGI, CNACAF Sala II, 28/02/2013

12. Antigüedad como empleador.

Si como resultado del control realizado, el Organismo detecta inconsistencias en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico- económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes, y/o incumplimientos vinculados a las obligaciones fiscales; dispondrá que se autorice la emisión de comprobantes clase “M”.

En virtud ese perfil de apocricidad, el contribuyente que no haya superado los controles sistémicos es inspeccionado y recién una vez subsanados los incumplimientos y constatado que haya efectivamente realizado las ventas de bienes y/o prestaciones de servicios facturados, el Organismo rehabilitará la emisión de comprobantes clase “A” ó “A con leyenda”.

En caso contrario, es decir si como consecuencia de esa fiscalización se concluye que el contribuyente es apócrifo, se incorpora a la “Base de contribuyentes no confiables” y se limita la CUIT por incorporación a dicha base, tal como establece la RG 3832/2016.

La Ley 27.430 introdujo un cambio significativo en el régimen procedimental tributario al incorporar el inciso h) al artículo 35 de la Ley 11.683. Esta modificación estableció un marco normativo específico para las prácticas preventivas que lleva adelante el Fisco, otorgándole amplias facultades para actuar en forma anticipada frente a posibles maniobras de evasión fiscal.

Por su parte, se reconoce al contribuyente el derecho a plantear su disconformidad mediante un reclamo administrativo. Este reclamo deberá resolverse en un plazo de cinco días, y la resolución será definitiva, permitiéndose su impugnación únicamente por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N.º 19.549.

La situación en la que se detecta un comportamiento fiscal irregular, deriva en consecuencias administrativas concretas. A continuación, se analizará el funcionamiento y los efectos de la incorporación en la Base de Contribuyentes no Confiables, así como las implicancias que conlleva la limitación de la CUIT, una medida que impacta directamente en la operatividad del contribuyente dentro del sistema tributario.

4.5 Bases de Contribuyentes No confiables

Uno de los indicios utilizados por el Fisco a efectos de reconocer o impugnar operaciones es la incorporación de contribuyentes en la “Base de contribuyentes no confiables”, que incluye la nómina de los proveedores que dicho organismo considera como apócrifos.

La Base gestionada por ARCA es una plataforma de consulta pública a la que se accede ingresando el CUIT del contribuyente en el sitio web del organismo recaudador, y proporciona información de la caracterización del contribuyente.

Aunque su contenido se ofrece con carácter meramente informativo y con una finalidad preventiva, la incorporación de un sujeto a a misma puede conllevar sanciones indirectas como la limitación de la CUIT (RG N° 3832/2016 ARCA), la pérdida de

beneficios impositivos, la aplicación de alícuotas de retención mayores en operaciones de ventas, la suspensión y/o exclusión de registros fiscales, entre otras.

Por su parte, la clasificación de apócrifo implica imposibilitar al sujeto para el desarrollo de su actividad comercial, en tanto ningún sujeto querrá realizar operaciones, que probablemente luego resulten impugnadas por el Fisco. Es por ello, que el Organismo debe ser cauteloso en su aplicación, basando su decisión en un conjunto de elementos probatorios que no dejen margen de duda de tal condición.

La inclusión de un contribuyente a la base resulta siempre consecuencia de una Fiscalización, ya sea por no superar los controles sistémicos de la RG 4132/2017 o por inspecciones llevadas a cabo por áreas operativas en virtud de las facultades de verificación con que cuenta el Organismo.

La carga en la base no implica necesariamente un ajuste impositivo. Se trata de un elemento más del fisco para observar la operación realizada con el proveedor incluido en ella. A la inversa, tal como queda expuesto en el fallo “Sbasseiro, Oscar Reyes”¹⁰, la no inclusión de un proveedor en la base, no implica el aval de la ARCA a las operaciones que se efectúen con el mismo.

Como expresa Liberman (2016):

“la mera incorporación de una persona en las bases de sujetos o facturas apócrifas que administra y utiliza la ARCA, no es un patrón único y exclusivo admitido para impugnar efectos impositivos. En tal caso, el fisco deberá conjugar ello con otros indicios de modo tal que efectiva y contundentemente quede acreditado la inexistencia de la operación económica que se pretende simular con el uso de dichos documentos de respaldo”.

La ARCA también cuenta con una base de datos denominada “Clientes eApoc” la cual comprende la nómina de los sujetos que han realizado operaciones con proveedores incluidos en la base de proveedores apócrifos. Conforme la Instrucción General (AFIP) 865/2009, comprende a los contribuyentes que según regímenes de información declaran créditos fiscales provenientes de sujetos incluidos en la base eApoc y también a aquellos que practican retenciones a CUIT contenidas en dicha base.

A continuación se analizan las implicancias tributarias derivadas de la Limitación de la CUIT por incorporación a la Base de contribuyentes no confiables.

4.6 Limitación de la CUIT

A través de la RG 3832/2016 se produce la implementación de los “Estados Administrativos de la CUIT”, que determinan diferentes grados de acceso a los servicios con Clave Fiscal y trámites a efectuar ante la ARCA según el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

Tal como lo prevé la resolución, el encuadramiento en los diferentes Estados, surge de una evaluación periódica que realizará el organismo, a través de controles sistémicos

¹⁰ Sbasseiro, Oscar Reyes, CNACAF, Sala II, 03/04/2019

ejecutados en forma centralizada, en función de los incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran acaecer. De la evaluación mencionada puede resultar un Estado de la CUIT Activo sin limitaciones, limitado o inactivo.

Como efectos de la limitación de la CUIT se produce, además de la imposibilidad de acceder a los servicios mediante clave fiscal, la suspensión temporal de las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes.

En caso de que una CUIT esté limitada por estar en la base de “Contribuyentes No Confiables”, la RG establece las acciones que debe llevar a cabo el contribuyente para reactivar la CUIT. Una vez realizadas las gestiones necesarias y presentada la documentación pertinente, ARCA analizará el caso, determinará la procedencia de la reactivación de la CUIT y comunicará la respuesta al contribuyente mediante el Domicilio Fiscal Electrónico.

La mencionada Resolución sustituyó a su antecesora, la RG 3358/2012, que previa la cancelación de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) a quienes presenten inconsistencias fiscales. La RG reemplazada ha sido objeto de una gran cantidad de impugnaciones judiciales por presunta inconstitucionalidad, principalmente a través de acciones de amparo, las cuales han cuestionado la naturaleza legal de la medida, y en muchos casos, los resultados han sido favorables para los contribuyentes.

5. DETECCIÓN DE OPERACIONES SIMULADAS

La proliferación de la factura apócrifa deja en evidencia que la aplicación de medidas de prevención en la utilización de las mismas resulta, muchas veces, insuficiente. Es por ello, que el Fisco concentra esfuerzos en la detección de sujetos apócrifos y de documentación formalmente válida que no respalda operaciones reales ni efectivamente concretadas.

El Fisco considera que un sujeto reviste la calidad de “apócrifo” por cuanto resulta incluido en la “Base de Contribuyentes no confiables”, y esa inclusión es, en palabras de Ruetti¹¹, producto de algunas de las siguientes circunstancias -no siempre detectadas en una verificación fiscal tradicional sino que a veces obedece a inconsistencias sistémicas-:

- Que el emisor de la factura es un sujeto inexistente pues ha sido creado o dado de alta impositivamente para emitir facturas por bienes y servicios que no brinda («usina»).
- Que el emisor de la factura existe pero no tendría capacidad económica y/u operativa en determinado momento, ya sea por no tener bienes a su nombre, o por ser éstos sensiblemente inferiores a los necesarios para ejercer el tipo de actividad que declara y en las magnitudes que dice realizar.
- Que no puede ubicar al emisor, o que sus domicilios mutan constantemente, o bien que las personas que conforman el paquete accionario y/o el órgano de

¹¹ German Ruetti. Las Implicancias de los Ajustes por Presunta Factura Apócrifa -La «letra chica» de los ajustes de inspección- <https://www.humbertodiez.com/las-implicancias-de-los-ajustes-por-presunta-factura-apocrifa-la-letra-chica-de-los-ajustes-de-inspeccion/>

dirección, no pueden ser ubicadas o, si se ubican, afirman desconocer esa situación jurídica.

- Que ha incumplido la presentación de sus declaraciones juradas impositivas.
- Que la presenta y declara sus impuestos, pero no los paga.
- Que la presenta y declara sus impuestos y los paga, pero el saldo es poco significativo por cuanto si bien declara las ventas y servicios (débito fiscal y utilidad gravada), tergiversa su estructura de gastos incorporando en sus declaraciones compras que no realizó.

Tal como menciona el autor:

“el Fisco adopta una decisión administrativa de tinte irrefutable: todo contribuyente que haya computado compras y créditos fiscales provenientes de facturas entregadas por esos sujetos, deben ser objetadas y ajustadas. Es decir, a partir de estas consideraciones contra el sujeto emisor, presume que todo aquel que computó las facturas como créditos fiscales o gastos en sus declaraciones juradas, sabe y conoce de todo ello, por lo cual merecen objeción sus obligaciones tributarias.

En ningún caso se trata de un análisis razonado sobre las operaciones comerciales en sí mismas, ni se busca desentrañar la verdad de los hechos, sino que se aplica un arbitrario efecto colateral contra los sujetos que hayan computados tales facturas en sus registraciones y declaraciones juradas.

La realidad, el contexto, el alcance y la naturaleza de diversas actividades comerciales permite señalar que en muchas de estas ocasiones —a excepción del supuesto 1 que se erige como un caso extremo— el adquirente del bien y/o servicio ha concertado la operación, ha pagado el precio contenido en la factura y desconoce la situación intrínseca del emisor para con el Fisco Nacional”.

Sin embargo, en los últimos antecedentes jurisprudenciales se viene reconociendo la necesidad de que coexistan indicios graves que permitan inferir la inexistencia de operaciones, como por ejemplo incumplimiento a las normas vigentes en materia de pagos, domicilio del proveedor, capacidad económica y financiera, retenciones practicadas, presentación de declaraciones juradas, declaración de empleados dependientes, posesión de bienes registrables, entre otros. Este criterio que ha sido convalidado por el Máximo Tribunal en diversas causas que se analizarán más adelante.

Es decir, el Fisco debe valerse de indicios sólidos y suficientes que le permitan inferir si las operaciones cuestionadas son carentes de sinceridad.

El Art 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece que cuando los indicios se aprecian como “graves, precisos y concordantes” las presunciones que a partir de ellos puedan hacerse, constituirán prueba. Frente a ello, se produce la inversión de la carga probatoria, a cargo del contribuyente, quién tendrá que demostrar, a través de elementos contundentes que contrarresten los indicios colectados por el Fisco, que las operaciones son reales y legítimas.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) se manifestó en la causa “Floriner S. A.”¹² afirmando que *“si los proveedores no fueron hallados en los domicilios declarados, no han presentado sus declaraciones juradas y a esto se le suma que niegan las operaciones y carecen de capacidad económica para desarrollarlas, corresponde al contribuyente acreditar la veracidad de lo declarado”*.

Sin embargo, los indicios deben valorarse adecuadamente, a efectos de analizar la existencia de la operación. La CNACAF también se pronunció en la causa “Stop Car S.A.”¹³ donde sostuvo que *“la imposibilidad de ubicar a los proveedores y la falta de presentación de las declaraciones juradas por parte de estos - débitos fiscales - no son hechos suficientes para probar la inexistencia de las mencionadas operaciones, máxime si se tiene en cuenta que dichas circunstancias son ajenas a la responsabilidad del contribuyente”*.

Del mismo modo, el Tribunal Fiscal de la Nación, en el fallo “Construcciones Thor S.A.”, resolvió revocar una multa por defraudación y reclasificar la conducta a omisión, al considerar que un proveedor “no confiable” no puede ser equiparado a uno apócrifo.

En este caso particular, el ente recaudador había objetado ciertas facturas emitidas por un proveedor al contribuyente inspeccionado. Sin embargo, al momento de recibirlas, la empresa las había verificado a través de la “Base Apoc”, sin que surgiera ninguna observación.

Para que se configure el delito de defraudación, es necesario que exista un ardid o engaño, así como la intención de evadir. En su resolución, el TFN remarcó que *“el elemento intencional no puede inferirse únicamente del hecho de que la actora haya computado de forma improcedente créditos fiscales derivados de compras a proveedores presuntamente apócrifos”*. Además, dicho elemento subjetivo no se encuentra acreditado, ya que la empresa se aseguró de comprobar la validez de los comprobantes y consultó la “Base Apoc” antes de aplicar los créditos fiscales, sin que surgiera ningún tipo de alerta.

La detección de operaciones simuladas, comúnmente instrumentadas mediante el uso de facturas apócrifas, permite al Fisco cuestionar la validez de los comprobantes involucrados, así como también habilita una serie de consecuencias fiscales directas sobre los contribuyentes que las han incorporado en sus registraciones. Seguidamente se analizarán los efectos tributarios que dicha constatación genera, tanto en términos de ajustes impositivos como de eventuales sanciones aplicables.

6. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DETECCIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS

La acreditación de comprobantes apócrifos por parte del Fisco Nacional, lleva a sus funcionarios a impugnar las operaciones tributarias de los contribuyentes que las han computado, pudiendo motivar alguno o todos los efectos tributarios siguientes:

- La impugnación del gasto o costo computado en el impuesto a las ganancias;

¹² “Floriner S.A. CNACAF, Sala II, 25/11/2010

¹³ “Stop Car S.A.” CNACAF, Sala III, 05/11/2010

- La aplicación del impuesto a las salidas no documentadas;
- La impugnación del crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado (IVA) y, por ende, un aumento del saldo a ingresar o reducción del saldo a favor denunciado en la declaración jurada;
- Pérdida de los importes ingresados a cuenta de retenciones de IVA y/o Impuesto a las Ganancias;
- Aplicación de Sanciones en sede administrativa y penal.

En los apartados siguientes se analizarán cada uno de ellos.

6.1 Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

El Impuesto a las Ganancias grava ganancias netas imputables a ese período fiscal. De acuerdo al art 23 de la LIG: *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”*.

En líneas generales, en caso de acreditarse la presencia de comprobantes apócrifos que respalden la adquisición de bienes o servicios, el Fisco procederá a impugnar el gasto o costo computado en el impuesto a las ganancias, castigando el gasto por cuanto la factura deducida no tuvo por objeto un gasto vinculado a la actividad y renta gravada.

Sin embargo, el instituto de las salidas no documentadas que se verá seguidamente aporta algunas definiciones al respecto.

6.2 Impuesto a las Salidas no documentadas

6.2.1 Aplicación del ISND

La ley de Impuesto a las Ganancias y su Decreto reglamentario introducen en su estructura normativa el instituto de las “Salidas No documentadas”¹⁴.

En efecto, el artículo 40 de la LIG establece:

“Cuando una erogación carezca de documentación o ésta 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 TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo 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”.

¹⁴ Artículos 40 y 41 de la Ley de impuesto a las Ganancias (t.o. D 824/2019) y en el Artículo 106 del DR 862/2019.

Se requiere la existencia de una erogación respecto de la cual se producen las siguientes:

1. Que carezca de documentación, *o que la misma encuadre como apócrifa*.
2. Que exista una efectiva erogación de dinero y,
3. Qué no pueda probarse por otros medios que por su naturaleza ha sido efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Respecto del primer requisito mencionado, históricamente la Doctrina y la jurisprudencia han entendido que el instituto de la salida no documentada sólo era aplicable a una erogación que carecía totalmente de documentación.

Lorenzo, Bechara y Cavalli (1997, 422) postulaban que en los casos en que determinadas erogaciones no se encuentren documentadas de manera específica pero existe documentación vinculada con la misma que permita conocer la naturaleza de la operación que genera el pago y eventualmente a los beneficiarios, no serán aplicables los efectos de esta figura.

En la misma línea, la Dirección General Impositiva ante una consulta efectuada el 29/06/1981 sostuvo que la factura o documento equivalente que no tenga todos los requisitos necesarios de acuerdo con las normas vigentes, debía igualmente ser considerada documento fehaciente de las operaciones vinculadas con el hecho imponible, si contiene los datos esenciales que permitan determinar sin ninguna duda el acto económico y la entidad jurídica de las partes intervinientes en el mismo.

La Reforma Impositiva introducida por la Ley 27.430¹⁵ incorporó a la factura apócrifa como supuesto contemplado en la norma, receptando el criterio de la CSJN en la Causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A"¹⁶, que expresó que una salida carece de documentación tanto cuando "no hay documento", como cuando "*...si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar - al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario*".

En ese último caso, el punto central de la discusión era si el uso de una factura apócrifa puede asimilarse a la carencia de documentación a la que hace referencia la norma. El criterio que sentó la Corte en este caso, fue el que luego de varios años se plasmó en la reforma introducida por la Ley 27.430.

Otro de los requisitos necesarios para poder aplicar el instituto de la salida no documentada, consiste en verificar que exista una efectiva erogación de dinero.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, "erogar" significa distribuir o repartir bienes o caudales, o en un contexto más específico, especialmente en América, gastar dinero. En otras palabras, es sinónimo de "gastar" o "desembolsar".

El TFN en la causa Interbaires S.A.¹⁷ concluyó que constituye un requisito indispensable para la aplicación del 40 de la LIG, la existencia de una erogación real de fondos.

La Sala A del TFN¹⁸ señala, en el mismo sentido que: "*debe verificarse como requisito previo una efectiva salida de fondos del patrimonio del contribuyente sin su respectivo respaldo documental presupuesto cuya ausencia, inhibe la procedencia del gravamen*

¹⁵ B.O. 29/12/2017

¹⁶ Red Hotelera Iberoamericana S.A, CSJN, 26/08/2003.

¹⁷ Interbaires S.A. TFN 31/10/2002

¹⁸ Bertoli Zimmerman, H.TFN 28/11/2002,

en examen”. Del mismo modo la sala B del TFN en “Interbaires S.A” señala que *“resulta un supuesto ineludible para la aplicación del art. 40 de la LIG que la salida de fondos sea real y no ficticia”*.

En esta línea, la CNACAF¹⁹; considera que se tienen que dar dos elementos necesariamente: una fehaciente salida de dinero y por otro la falta de documentación, y que no se pueda probar por otros medios. En este sentido la Cámara concluye que *“ante un supuesto de salidas no documentadas, primero, hay que probar fehacientemente la existencia de la erogación, por cualquiera de los medios posibles”*.

El último de los requisitos necesarios para la aplicación del instituto de las salidas no documentadas se encuentra vinculado al principio de causalidad establecido en la LIG, según el cual sólo son deducibles aquellos gastos que corresponden a ganancias gravadas, no admitiendo la posibilidad de deducir gastos vinculados a ganancias no gravadas o exentas.

En virtud de definir a qué gastos se refiere la ley en el art 40, Alegre y Chicolino (2008, 974) interpretan que *“los –entonces- art 37 y 38 de la LIG y 155 del DR, están dirigidos a controlar que aquel gasto que incide en la determinación del impuesto esté debidamente documentado, y que corresponda a un gasto computable o deducible en ésta”*. Sostienen que, *“la erogación que está sujeta a requisitos es la que incide en la determinación del impuesto a las ganancias. Mal podría limitar la ley un gasto personal o un gasto que no está vinculado a generar renta y que no se incluye en el cálculo de la determinación de ésta”*.

Cumplidos tales condicionamientos, se establecen dos consecuencias, las cuales no son excluyentes entre sí:

- por un lado la impugnación (no deducción) del gasto en el balance impositivo;
- y por otro la aplicación de un Impuesto en concepto de Salidas No Documentadas a la tasa del 35% que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto.

La aclaración respecto de la naturaleza tributaria del instituto y de la responsabilidad sustituta del obligado al pago, fueron introducidas por la Ley 27.430.

6.2.2 Naturaleza jurídica y responsabilidad sustituta

La Reforma incorporó a la actual redacción del artículo 40 de la LIG que el ISND se efectúa *“...en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto”*, reeptando de este modo, el criterio del Máximo Tribunal²⁰ en cuanto a que las salidas no documentadas constituyen un impuesto.

Tal como expresan Carbajal, Demartino (2020):

“la norma ahora es clara al prescribir que el sujeto pasivo del impuesto es el sujeto que recibe la erogación, pero como este beneficiario es desconocido o se encuentra oculto, el pago del tributo lo debe realizar quien efectuó el gasto “en sustitución” de aquel. Se entiende razonable considerar que el “impuesto” que corresponde al sujeto que recibe la

¹⁹ Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI” CNACAF 23/02/2011

²⁰ “Geigy Argentina SA” CSJN, 15/10/1969; “Radio Emisora Cultural” CSJN, 9/11/2000; “Red Hotelera Iberoamericana” CSJN, 06/08/2003.

erogación, al que alude la norma, es el impuesto a las ganancias de dicho sujeto”.

Sin embargo, se aparta de la posición de la CSJN en diversos fallos²¹ donde sostenía que se trata de un impuesto a “título propio” de quien efectúa la erogación, sino que identifica como sujeto pasivo al beneficiario desconocido u oculto, pero dada esta circunstancia, el pago del tributo lo debe realizar quien efectuó el gasto “en sustitución” de aquel.

Desde antaño, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) viene sosteniendo que el ISND persigue “...imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas”; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo.

El razonamiento es que, si un sujeto no entrega comprobantes, se presume que no declarará los beneficios percibidos. Ante dicha situación, y en pos de mantener la simetría fiscal, la ley impone en cabeza del sujeto pagador la obligación de asumir el impuesto del “beneficiario oculto”.

La Corte sostuvo²² sostuvo que *“una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella como en el supuesto en que, si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario”.*

Por su parte, en cuanto a la identificación del beneficiario real, en la causa “Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI”²³, se estableció que *“la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación del Impuesto a las Salidas no Documentadas, toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas ni cual fuera la verdadera causa de la obligación”.*

Una vez identificado el beneficiario de los pagos, corresponde que se libere al pagador de su responsabilidad fiscal sustituta para que el reclamo sea efectuado por la Administración sobre el contribuyente, es decir, el sujeto que perfeccionó el hecho imponible en el impuesto a las ganancias.

Este entendimiento ya había sido manifestado por el Máximo Tribunal, en el caso “Bolland y Cía.”. En dicho precedente la CSJN concluyó que *“toda vez que en el caso no solo se encuentra identificada la causa de las erogaciones realizadas -las compraventas de acciones-, sino que además se hallan individualizados los beneficiarios respecto de los que la AFIP pudo llevar adelante los pertinentes procedimientos de determinación, más allá de la distinta inteligencia asignada al citado artículo 37 -hoy 40- por los tribunales de las anteriores instancias, corresponde coincidir con la conclusión a la que aquellos arribaron en cuanto a la improcedencia del ajuste fiscal efectuado a Bolland y Cía. S.A.”.*

²¹ Geigy Argentina SA y Red Hotelera Iberoamericana S.A.

²² Red Hotelera Iberoamericana S.A., CSJN, 26/08/2003.

²³ Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI, CSJN, 31/07/2012

6.2.3 Erogaciones destinadas al pago de servicios

El decreto reglamentario agrega en evidente violación de la ley que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de “servicios” para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el art. 40 de la ley que recae sobre tales retribuciones.

Se presenta una situación de simulación relativa donde la operación existió pero no es posible identificar al proveedor real, sin embargo se admite la deducción del gasto cuando se pueda probar por otros medios la existencia del pago y su vinculación con la ganancia gravada, sin perjuicio del pago del 35% en concepto de Impuesto a la salida no documentada.

En un fallo reciente, "La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA"²⁴, la CSJN falló a favor del contribuyente, ponderando el análisis del circuito de pagos con cheques y la identificación del beneficiario como puntos clave, reivindicando que los incumplimientos formales del proveedor no deberían repercutir en el contribuyente.

Al respecto, el fallo desestimó ciertos indicadores que el Fisco utiliza comúnmente como que el proveedor no poseía inmuebles ni rodados, no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados en relación de dependencia; imposibilidad de encontrarlo en su domicilio fiscal ni comercial, no presentaba declaraciones juradas y existían defectos formales en facturas emitidas a otros clientes.

Particularmente, el decisorio indicó que la ley del gravamen no otorga al fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste.

Asimismo, la Corte recordó su jurisprudencia previa en el caso "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", destacando que la identificación del beneficiario real y la demostración de los pagos efectuados al mismo por un servicio efectivamente prestado y vinculado a la ganancia gravada, resultaron determinantes para descartar la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas.

6.2.4 Excepciones al ingreso del impuesto

El Art 41 de la LIG exime del ingreso antes mencionado en los siguientes casos:

- a) Cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, o
- b) Cuando se presuma que los pagos por sus características, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario

De acuerdo a lo mencionado por el TFN²⁵, el término “adquisición de bienes” se debe entender en un sentido amplio, y comprende a los elementos afectados al giro de la empresa. Por lo tanto, si la erogación es para adquirir bienes, procede la exención de pago; si es para obtener servicios debe ingresarse el tributo.

²⁴ La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA, CSJN, 12/09/2023.

²⁵ “Fidsa Frigorifico Industrial del delta SA”, TFN 09/08/1966.

La ley no se pronuncia respecto a la posibilidad de deducción de la erogación destinada a la adquisición de bienes. Vía reglamento se establece que será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que revistan para el contribuyente (bienes de cambio, bienes de uso), por lo cual se admite indirectamente la deducibilidad.

De acuerdo al Dictamen 81/99 de la DAL:

“en el supuesto de existir indicios suficientes que demuestren que las salidas fueron realizadas con el fin de adquirir bienes, las erogaciones se computan según corresponda a la naturaleza y destino de los distintos tipos de bienes adquiridos, y no corresponde el pago del impuesto exigido en el artículo 37²⁶ de la ley del gravamen. Y, en el caso de inexistencia de indicios suficientes para considerarlo de ese modo, corresponderá el pago del impuesto previsto en el artículo 37 de la ley del gravamen, y la no deducibilidad de la erogación en el balance”.

Es el contribuyente quien debe aportar los “otros medios” a que hace referencia la norma, tendientes a demostrar que las erogaciones han sido realizadas para el pago de servicios o para adquirir bienes. En caso contrario, la presunción podría quedar desvirtuada.

Por su parte, si se trata de una situación de simulación absoluta, no existió realmente tal adquisición de bienes, por lo cual si hay salida de fondos corresponderá aplicar el impuesto a la salida no documentada.

El mencionado Dictamen también aclara que, en caso de corresponder, la tasa del impuesto debe aplicarse sobre el total de las erogaciones carentes de documentación respaldatoria, y no solamente sobre el importe neto gravado que incide como erogación en el balance fiscal.

Respecto de la segunda excepción de pago, se trata de una liberación de la exigencia documental para montos menores, en razón de la cantidad de operaciones efectuadas o del tipo de sujeto.

Tratándose de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, se aplica el mismo tratamiento previsto para salidas no documentadas en los artículos 40 y 41 de la Ley para erogaciones de fuente argentina, con excepción de que se demuestre que las erogaciones no originaron ganancias imponibles en manos de los beneficiarios, en cuyo caso si bien no corresponde el ingreso del 35%, no se admite la deducción del servicio.

6.2.5 Deducibilidad del gravamen

De acuerdo al art 23 de la LIG: *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.*

Asimismo, el art 227 del DR LIG menciona:

²⁶ Ahora Art 40 de la LIG

“...Para establecer la ganancia neta imponible, los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37, L. 11683 (t.o. 1998), y la actualización prevista en la misma-, derivados de obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas”.

Por lo tanto, el pago del impuesto en concepto de salidas no documentadas que realice el sujeto que efectuó la operación, podría ser deducible en la determinación de su impuesto a las ganancias, en tanto y en cuanto se cumplan los dos requisitos señalados: pago en sustitución y vinculación con la obtención de ganancias gravadas. Por el contrario, en los casos de erogaciones donde no se pueda demostrar su vinculación con las ganancias gravadas, a pesar de abonar el impuesto en sustitución del beneficiario oculto, no podrá efectuarse deducción alguna del impuesto pagado en consecuencia.

Surge entonces que el gravamen especial será deducible si también lo es la erogación no documentada que lo originó, es decir si se logra probar la vinculación del gasto con la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas.

En el Fallo Geigy Argentina SA²⁷, la CSJN explicitó que *“si la Dirección admite que se deduzcan las erogaciones de que se trata, por constituir un gasto necesario para obtener la renta gravada, lo mismo ocurre con el tributo que se les agrega, por cuya razón corresponde también deducirlo en el balance fiscal...”*

Por lo tanto, con respecto a las operaciones simuladas, en los casos en que se aplica Salidas no Documentadas, el tratamiento a otorgar al pago del tributo se puede resumir como sigue:

- Casos de simulación relativa de adquisición de servicios con salida de fondos (la operación existió): se aplica el impuesto del 35% y el mismo resulta deducible.
- Casos de simulación absoluta (no existió la operación) con salida de fondos: se aplica el impuesto del 35% y el mismo no resulta deducible, por no estar vinculado a la obtención de ganancia gravada.

6.3 Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado

El impuesto al valor agregado vigente en nuestro país utiliza la técnica de sustracción para la determinación de la obligación tributaria, es decir que el contribuyente deberá partir del débito fiscal del período fiscal a liquidar y restar del mismo el crédito fiscal.

Con relación al crédito fiscal, la ley que regula el gravamen, en su artículo 12, establece una serie de requisitos:

a) que el impuesto sea facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comportantes,

²⁷ Geigy Argentina SA, CSJN, 15/10/1969

- b) que el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base imponible del gravamen,
- c) que el impuesto facturado se vincule con operaciones gravadas,
- d) que el impuesto facturado (crédito fiscal) sea imputable al período fiscal que se liquida,
- e) que la operación que origina el crédito fiscal hubiera generado en el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Es justamente este último requisito el que no se verifica cuando el crédito fiscal tiene como origen una operación con un proveedor considerado apócrifo, dado que la operación no generó en la etapa anterior el débito correspondiente al no haberse concretado tal como surge de la documentación respectiva.

La Corte Suprema sostuvo que a los efectos del cómputo del crédito fiscal (art. 12 de la Ley de IVA), o de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la Ley de IVA), es indispensable que el crédito fiscal sea legítimo y entendió en numerosos fallos que ello tiene lugar *“mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores”*²⁸, o en otras palabras *“mediante la verificación de la operación generadora del crédito fiscal correspondiente”*²⁹, debiendo provenir de *“operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas”*³⁰.

Cuando el Fisco detecta operaciones de compra a sujetos tipificados como apócrifos y por tanto no hay generado el Débito Fiscal en la etapa anterior; objeta las operaciones impugnando los créditos fiscales computados por dichas transacciones. En el caso de aceptar el contribuyente la pretensión fiscal, debe rectificar sus declaraciones juradas de IVA incrementando de este modo el saldo de IVA a ingresar.

La situación descrita también se produce aún en los casos que puedan demostrar el circuito físico o financiero vinculado con esas transacciones. Es decir, que incluso en aquellos supuestos en que se realizan compras de buena fe y se encuentran probadas las mismas, deberán rectificar sus declaraciones e ingresar el créditos fiscal respectivo ya que cuestiona la capacidad operativa de los proveedores que emitieron las facturas, al entender que el emisor de la factura no coincide con el real vendedor de la mercadería.

De todos modos, la jurisprudencia no es consistente en cuanto a la valoración de los indicios para sustentar la impugnación del crédito fiscal en estos casos.

En el caso “Bildown”³¹, la CSJN estableció que, una vez comprobada la entrega de la mercadería, así como el pago del precio y del impuesto al valor agregado correspondiente, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la devolución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los proveedores con los que operó.

Además, consideró que la falta de pago por parte de los proveedores de los respectivos gravámenes, no releva al Fisco de su obligación ineludible de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por dichos proveedores, responsabilidad que no puede ser trasladada a terceros. Por tal motivo, concluyó que incumbía al Fisco probar la

²⁸ Feretti, Felix Eduardo, CSJN, 10/03/2015

²⁹ ADM Argentina, CSJN, 10/03/2015

³⁰ Molinos Río de la Plata S.A., CSJN, 25/08/2015

³¹ Bildown S.A, CSJN, 27/12/2011

inexistencia o falta de veracidad de las operaciones, porque demostrada la compra, el transporte, la entrega y el pago, debía precisar ya no de manera meramente presuntiva, por qué razones concretas las operaciones debían ser consideradas como irreales o simuladas.

Con posterioridad, en el año 2015 la Corte intervino en la causa “ADM Argentina SA”³² y ratificó el criterio de la Cámara que consideró inaplicable el fallo “Bildown”, dado que se encontraba cuestionada la existencia y materialidad de las operaciones realizadas entre el contribuyente y sus proveedores. La Cámara había considerado que de acuerdo con la investigación efectuada por el Fisco ninguno de los proveedores ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las operaciones, circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos fiscales declarados por la actora, lo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones.

En la misma línea, en la causa “Molinos Río de la Plata S.A.”³³, la Corte señaló que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo, como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación, resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo, y ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes.

En base a estos precedentes, debe probarse a los efectos del cómputo del crédito fiscal que quienes documentaron la operación fueron los verdaderos vendedores de los bienes, no bastando probar solamente la existencia de los bienes, su entrega y circuito de pago, si no se demuestra que quien figura consignado en la factura es el real proveedor.

Lo indicado plantea un problema significativo para los compradores de buena fe, ya que no solo se requiere demostrar la existencia de la operación, sino que también se exige acreditar aspectos fuera de su control, como la capacidad operativa y económica del proveedor. En muchos casos, esta prueba será imposible de obtener por parte del contribuyente.

Recientemente en septiembre de 2022, la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa “Cofco Internacional Argentina S.A. c/ D.G.I.”³⁴ revirtió el decisorio adoptado por la jueza de primera instancia e hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, retomando la senda que la CSJN había establecido a través de la causa “Bildown S.A.”. En el fallo afirma la importancia del valor probatorio del circuito económico al momento de impugnarse los créditos fiscales por la ARCA, y permitiendo que en aquellos casos donde el contribuyente haya probado mediante prueba documental, informativa y/o pericial fundada en la realidad económica de las operaciones, logre hacer valer su derecho y así desvirtuar el ajuste fiscal.

Siguiendo la misma tesitura, la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa “Supermercados Toledo S.A.”³⁵ concluyó el 28/05/2024 que no corresponde trasladar al contribuyente la responsabilidad por la presunta falta de capacidad operativa de los citados proveedores. En su decisorio, enfatizó que se encuentra fuera del ámbito de

³² ADM Argentina SA, CSJN, 10/03/2015

³³ Molinos Río de la Plata S.A., CSJN, 25/08/2015

³⁴ Cofco Internacional Argentina S.A. CNACAF 23/09/2022

³⁵ Supermercado Toledo S.A. CNACAF 28/05/2024

custodia o responsabilidad como contribuyente, el hecho de que los proveedores a quienes se adquirió mercaderías hayan cumplido o no con sus obligaciones fiscales. Manifestó además, que *“la obligación del contribuyente se ciñe a verificar que su proveedor posea CUIT activa, que las facturas cuenten con CAI vigente, y que no se encuentre incluido en Base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones”*.

6.4 Retenciones impositivas sobre operaciones impugnadas

En los casos en los que el adquirente del bien o servicio, en una operación con un sujeto calificado como apócrifo, sea un sujeto obligado a actuar como Agente de retención del IVA y/o del Impuesto a las Ganancias, es necesario analizar la realidad subyacente para determinar el tratamiento correspondiente de dichas retenciones realizadas.

La Doctrina³⁶ expresa que la distinción entre simulación absoluta y relativa resulta imprescindible para definir el tratamiento.

Bertazza y Nicolini (2010) señalan que:

“En este aspecto, es conocida la posición del Fisco en el sentido que si estamos ante supuestos de simulación absoluta, por tratarse de un acto simulado carente de toda realidad, por ser irreal tanto los sujetos intervinientes como también la operación misma, el contribuyente podrá computarse tales pagos a su favor, pues ellos son considerados como pagos sin causa, al formar parte de la simulación. De tal manera, tales pagos ingresados en su momento como percepción y/o retención, pierden tal naturaleza y se reputan como pagos sin causa atribuibles al sujeto que efectuó el ingreso”.

Tal como menciona Liberman³⁷ la operación económica no existió y no se verificó ningún tipo de hecho imponible en cabeza del “emisor apócrifo” por lo que no existiría obligación tributaria susceptible de beneficiarse con la retención en cuestión.

Esta posición fue recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Villalonga Furlong SA”³⁸, y reiterada, entre otros en “Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda”³⁹, aunque rechazada en la causa “Heller Norteña SA”⁴⁰.

En el otro supuesto, continúan Bertazza y Nicolini:

“en los casos de simulación relativa, consistente en la interposición de personas distintas a los verdaderos propietarios o vendedores, por tratarse de actos reales en cuanto a la operación en sí misma (existencia del bien o

³⁶ Bertazza, H.; Nicolini, J. (2010): “Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas”. La Ley. Buenos Aires.

³⁷ Sebastián Liberman (2016): “Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas”

³⁸ Villalonga Furlong SA, TFN, Sala D, 14/06/2010.-

³⁹ Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda TFN, Sala B, 30/12/2003, confirmado luego por la CNCAF, Sala II, 17/04/2008.

⁴⁰ Heller Norteña SA, TFN, Sala B, 15/06/2009.

del servicio), la ARCA ha considerado, basado en las mismas razones apuntadas, que no corresponde el cómputo de las retenciones efectuadas en cabeza del adquirente.

De esta manera y, en este aspecto, se puede observar que en la mayoría de los casos que se presentan en la práctica (simulación relativa) no es posible el cómputo de las retenciones y sólo por excepción (simulación absoluta) se reconoce el derecho al cómputo en la medida del impuesto ingresado, cuando especiales circunstancias derivadas de los hechos y de las pruebas con que se cuente así lo aconsejen. Ello, obviamente en la medida que los montos ingresados no hayan sido utilizados, ni resulte posible su utilización como crédito fiscal del IVA, por el o los eventuales sujetos interpuestos.”

El argumento central que impide computar como pago a cuenta las retenciones en los casos de simulación relativa es la falta de legitimación, aspecto que ha sido tratado por la Corte en la causa "Molinos Río de la Plata S.A."⁴¹. Sin embargo, el dictamen suscripto por la Procuradora General de la Nación, en la causa "Compañía Argentina de Granos S.A."⁴², introduce una nueva línea argumental.

La Procuración General en su dictamen ha considerado que si las circunstancias conducen a tachar de falsa a la operación de venta, desaparece la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al Fisco de este último concepto es infundado. En efecto, agrega, ninguna retención puede exigirse sobre un IVA que no se ha generado. Destaca que una solución contraria conduce a resultados absurdos, indicando que si se sigue la tesitura del Fisco, se ignora al contribuyente que soporta la retención, y por ende, el importe del IVA retenido e ingresado no podrá ser aprovechado por sujeto alguno, dando origen a un enriquecimiento sin causa del Estado.

La CSJN dictó sentencia en la causa⁴³ despejando dudas y definiendo el tratamiento a dispensar a las retenciones impositivas practicadas e ingresadas por el agente de retención, en el supuesto de operaciones de simulación relativa.

El fallo reafirmó la postura de la Corte en pronunciamientos anteriores en cuanto a la falta de legitimación del agente de retención para efectuar el reclamo, y reiteró la improcedencia del cómputo de las retenciones a su favor.

Expresa 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, y en el caso de autos resulta claro que el contribuyente no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno.

⁴¹ Molinos Río de la Plata S.A., CSJN, 25/08/2015

⁴² Dictamen de la Procuración en fallo de la CSJN, en la causa Compañía Argentina de Granos SA. c/ AFIP (D.G.I.) s/ contencioso administrativo – varios” - CSJN - 11/3/2021.

⁴³ “Compañía Argentina de Granos S.A.”, CSJN, 11/03/2021.

6.5 Resumen de los efectos tributarios

A efectos de resumir los efectos tributarios de la utilización de facturas apócrifas en los distintos tributos analizados, se exponen a continuación los Cuadros N°1 y N°2, diferenciando según se trate de operaciones de simulación relativa y absoluta:

Cuadro N°1: Resumen de efectos tributarios en casos de simulación relativa con salida de fondos.

SIMULACION RELATIVA Con salida de fondos	IVA	GANANCIAS	SND	RETENCIONES
Adquisición de bienes	Se impugna el Crédito Fiscal	Se computa el costo	No se aplica	No se computan retenciones
Adquisición de servicios	Se impugna el Crédito Fiscal	Se computa el gasto si se puede demostrar vinculación con ganancias gravadas	Se aplica y es deducible	No se computan retenciones.

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro N°2: Resumen de efectos tributarios en casos de simulación absoluta.

SIMULACION ABSOLUTA	IVA	GANANCIAS	SND	RETENCIONES
Sin salida de fondos	Se impugna el Crédito Fiscal	Se impugna el gasto/costo	No se aplica	Se computan retenciones
Con salida de fondos	Se impugna el Crédito Fiscal	Se impugna el gasto/costo	Se aplica y no es deducible	Se computan retenciones

Fuente: Elaboración propia.

La distinción entre simulación relativa y absoluta cobra especial relevancia a la hora de determinar los efectos fiscales derivados de operaciones observadas, ya que incide en el tratamiento impositivo que se aplica en cada caso.

Mientras que en la simulación relativa se reconoce la existencia de una erogación real —lo que permite, bajo ciertas condiciones, computar gastos o costos—, en la simulación absoluta se presume la inexistencia total de la operación, con consecuencias significativamente más gravosas para el contribuyente.

7. REGIMEN SANCIONATORIO

La Ley de Procedimiento Fiscal en el ámbito administrativo y el Régimen Penal Tributario en sede penal, establecen sanciones para los usuarios de facturas apócrifas.

Además, se contemplan sanciones penales para emisores de facturas apócrifas, como también para los profesionales en ciencias económicas que mediante la prestación de servicios de asesoramiento estén implicados en actividades delictivas de este tipo.

7.1 Ley de Procedimiento Tributario Nº 11.683

La Ley de Procedimiento Tributario establece la aplicación de sanciones por omisión o defraudación impositiva, aplicables en este caso a la utilización de facturas apócrifas.

En la omisión de impuestos se presume la culpa del sujeto, con origen en un accionar negligente o imprudente, mientras que en la defraudación se debe verificar el dolo en la comisión de la infracción, es decir, probar el ardid perpetrado mediante declaración engañosa u ocultación maliciosa.

La utilización de facturas apócrifas no implica necesariamente la figura de defraudación. Verificada la existencia de facturas falsas el Fisco aplicará una u otra sanción dependiendo de la posibilidad de acreditar elementos de prueba que demuestren la existencia o no de una presunta actividad dolosa.

En este orden, la Instrucción General 01/2017(ARCA) establece pautas de trabajo para aquellos casos en que se ha detectado la utilización de facturas apócrifas y tiene por objetivo aportar elementos de juicio en la materia que permitan al área competente efectuar un adecuado encuadramiento infraccional.

La verificación de determinados aspectos deberá posibilitar al Fisco, establecer si de esos elementos surge un accionar negligente del responsable o si por el contrario podría determinarse una posible responsabilidad en los hechos que amerite la aplicación de una sanción por defraudación, o en su caso, la denuncia penal.

La evaluación de dichos elementos probatorios deberá constar en el dictamen jurídico por el cual se resuelva, de corresponder, aplicar la sanción prevista en el Artículos 45 o 46 de la Ley 11.683. En caso de estimarse adecuado formular denuncia en sede penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en la Ley 27.430, deberá acompañar al escrito de denuncia, la totalidad de los elementos de prueba que justifiquen tal proceder.

Con respecto a la graduación de la sanción, en los casos en que el fisco determine la existencia de omisión impositiva, el contribuyente será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, en tanto no exista error excusable. Cuando mediara reincidencia, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%)⁴⁴.

En tanto, en los casos de presentaciones engañosas u ocultación maliciosa, el contribuyente será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido⁴⁵.

Asimismo, dependiendo del momento en que el contribuyente regularice la situación ante el Fisco, presentando o rectificando las declaraciones juradas respectivas, y siempre que no fuera reincidente se podrán observar reducciones en la graduación de la sanción, o incluso quedar eximido de responsabilidad infraccional.

Si las pruebas aportadas por el Fisco resultaran insuficientes para demostrar el accionar doloso del contribuyente, la justicia puede recalificar la conducta del art. 46 al 45, modificando el encuadre realizado por el Organismo.

⁴⁴ Artículo 45 Ley 11.683

⁴⁵ Artículo 46 Ley 11.683

En este punto, corresponde retomar la jurisprudencia reciente del Fallo “Construcciones Thor S.A.”⁴⁶ en el cual el TFN reencuadró la conducta del contribuyente de evasión a omisión impositiva, al entender que un proveedor “no confiable” no es apócrifo. En el caso mencionado, no se demuestra el elemento intencional en tanto la empresa verificó la validez de los comprobantes y consultó la Base Apoc al momento de computar los créditos fiscales, no surgiendo ninguna observación.

7.2 Ley Penal Tributaria

La Ley Penal Tributaria N° 24.769 fue derogada el 29/12/2017 por la Ley de Reforma Tributaria N° 27.430 que modificó, entre otros temas, algunas cuestiones en relación a los delitos penales.

7.2.1 Usuarios de facturas apócrifas

La nueva redacción encuadra la utilización de facturas apócrifas como un supuesto de evasión agravada⁴⁷, cuando hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de \$ 1.500.000. Para este supuesto, la pena prevista es de tres 3 años y 6 meses a 9 años de prisión.

En opinión de Fernández⁴⁸, en el caso del IVA habiéndose demostrado fehacientemente la realidad de la operación, en principio por falta de acreditación del dolo no correspondería sanción penal, en todo caso podría corresponder una sanción por omisión de impuesto en el caso de conductas negligentes o imprudentes de no haberse probado el error excusable.

Asimismo, el autor plantea que en el caso del impuesto a las salidas no documentadas no corresponde la aplicación de sanciones penales por dos motivos: en primer lugar, porque se trata del impuesto del perceptor oculto de la renta, y en segundo lugar, porque la determinación se realiza sobre base presunta, aunque la base de su cálculo sea cierta.

Por su parte, el usuario de facturas apócrifas también puede ser sancionado por el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales⁴⁹, cuando utilizara las mismas para obtener en forma irregular reintegros impositivos provenientes de operaciones de exportación.

Los tipos penales descriptos, con escalas cuyos mínimos impiden la aplicación de condenas condicionales⁵⁰, demuestran la gravedad de los delitos vinculados con el uso de facturas apócrifas.

⁴⁶ “Construcciones Thor S.A.” TFN 19/08/2021

⁴⁷ previsto en el art 2 inciso d)

⁴⁸ Oscar Fernández – Artículo Publicado el 05 de Mayo de 2023 Edición N° 133 - Mayo / Junio 2023. <https://reprodigital.com.ar/> Facturas apócrifas repercusiones y responsabilidad penal del contador

⁴⁹ Art 3 del Régimen Penal Tributario.

⁵⁰ CÓDIGO PENAL ARTICULO 26.- En los casos de primera condena a pena de prisión que no exceda de tres años, será facultad de los tribunales disponer en el mismo pronunciamiento que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena. Esta decisión deberá ser fundada, bajo sanción de nulidad, en la personalidad moral del condenado, su actitud posterior al delito, los motivos que lo impulsaron a delinquir, la naturaleza

Asimismo, la Ley establece⁵¹ que los casos de evasión agravada y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

La nueva redacción del Régimen Penal Tributario dispone un monto como condición objetiva de punibilidad para la evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, a diferencia de lo que ocurría con la derogada Ley 24.769 que no establecía importes mínimos para la aplicación de esta sanción, surgiendo planteos judiciales sobre la proporcionalidad de la pena en relación al daño causado.

Los montos mínimos establecidos en el Régimen Penal Tributario no se actualizan desde diciembre de 2017, cuando se sancionó la Ley 27.430, lo que resulta problemático en un contexto de alta inflación. Esta misma ley, en su Título XI, creó la Unidad de Valor Tributario (UVT) como una medida de referencia uniforme para reemplazar montos fijos, escalas, sanciones y otros valores monetarios incluidos tanto en las leyes tributarias como en el Régimen Penal Tributario. Según el artículo 303, el Poder Ejecutivo debía enviar al Congreso, antes del 15 de septiembre de 2018, un proyecto de ley que determinara cuántas UVT correspondían a cada uno de estos valores. Si bien ese proyecto fue enviado, nunca fue tratado por el Poder Legislativo, por lo que la implementación de la UVT quedó sin efecto práctico y el artículo 303 carece actualmente de vigencia.

No obstante, en Julio de 2024 fue presentado un Proyecto de Ley con el objetivo de actualizar los montos vigentes para que reflejen la realidad económica presente, reponiendo la proporcionalidad y alcance que el Régimen Penal Tributario tenía a la fecha de su sanción; incorporando asimismo, un mecanismo de actualización anual de estos montos mínimos, aplicando el Índice de Precios al Consumidor (IPC) acumulado durante el año anterior a cada fecha de actualización. La norma obtuvo dictamen unificado y se encuentra a la espera de ser tratada por la Comisión de Presupuesto y Hacienda.

7.2.2 Proveedores de facturas apócrifas

Por su parte, se prevén sanciones para las empresas proveedoras de facturas apócrifas, las cuales pueden quedar incluidas bajo la figura de asociación ilícita fiscal.

El art 15 del Régimen Penal Tributario establece que quien a sabiendas formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años y si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.

del hecho y las demás circunstancias que demuestren la inconveniencia de aplicar efectivamente la privación de libertad. El tribunal requerirá las informaciones pertinentes para formar criterio, pudiendo las partes aportar también la prueba útil a tal efecto.

⁵¹ Art 16 del Régimen Penal tributario.

Por último, es relevante señalar que los delitos tributarios mencionados pueden coincidir con otros delitos penales, como el lavado de activos o la falsificación de documentos privados, los cuales están tipificados en el Código Penal.

7.2.3 Responsabilidad penal del Profesional en Ciencias Económicas

La actuación de un profesional en ciencias económicas, cuando a un cliente se le haya determinado fehacientemente la utilización de facturas apócrifas, podría encuadrarse en el inciso a) Artículo 15 de la Ley Penal Tributaria, el cual establece que quien a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en ésta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

Si bien el artículo no detalla expresamente cuáles son los profesionales que serán pasibles de estas sanciones, de la lectura puede interpretarse que se refiere, al menos, al Contador Público, al hacer referencia a tareas que son propias de su incumbencia profesional como la certificación de estados contables. Resultan de gran importancia las pruebas que pueda aportar el profesional demostrando no actuó con dolo y que su accionar se llevó a cabo aplicando las normas profesionales, a partir de la instrumentación de determinados controles, insertos en los procedimientos de auditoría.

Asimismo, Senderovic (2006) relaciona la actuación del profesional en ciencias económicas, con los delitos tipificados en los restantes incisos del artículo 15 de la Ley Penal Tributaria. El inciso b) establece que será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión cuando concurre con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley. Podría encuadrarse la actuación del Contador en este inciso si se demuestra su participación en su calidad de ideólogo, organizador y/o gestor en maniobras de utilización de facturas apócrifas.

Por último, el inciso c) establece que quien formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres años y seis meses a diez años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión. En este caso el contador asesor puede ser condenado por integrar una "asociación ilícita" si se demuestra su participación en una usina generadora de facturas apócrifas.

La Resolución de FACPCE N.º 575/2020, denominada "Funciones y Responsabilidades del Contador Público", define las diferentes funciones que puede asumir un contador público en el ejercicio profesional y aclara las responsabilidades emergentes de su accionar. El accionar del contador será penado cuando a sabiendas, con conocimiento y voluntad, colabore con el delito de evasión de su cliente.

En el Fallo "Krochik Sebastian"⁵² la Cámara Nacional de Casación Penal ratificó la condena de dos años de prisión en suspenso al contador, quien fue considerado partícipe necesario en el delito de evasión simple de su cliente, entendiendo que sus conductas no habían sido propias de una intervención profesional inocua que luego fuera orientada ilícitamente por el receptor de manera inopinada, sino que la actuación del profesional fue adaptada al plan delictivo de su cliente.

⁵² "Krochik, Sebastián y otro s/recurso de casación" CNCP Sala II 09/12/2009

8. REFLEXIONES FINALES

La utilización de facturación apócrifa constituye una problemática compleja con un impacto negativo significativo en las economías, ya que afecta directamente en la recaudación tributaria y promueve la competencia desleal. Aquellos que recurren a facturas apócrifas obtienen una ventaja frente a los contribuyentes que cumplen con la normativa, lo que distorsiona el sistema económico. Las medidas implementadas por el Fisco han permitido visualizar la magnitud de este fenómeno, aunque es necesario seguir fortaleciendo el control y la prevención de estas prácticas fraudulentas.

Para combatir esta problemática de manera efectiva, se ha avanzado en la implementación de controles más rigurosos y medidas preventivas adicionales, como la optimización de los sistemas de facturación electrónica, la mejora de los mecanismos de verificación en tiempo real y la aplicación de sanciones más severas a quienes recurren a estas prácticas. Además, es fundamental generar conciencia en los contribuyentes sobre las implicancias legales y económicas de participar en transacciones fraudulentas.

Como aspecto negativo de este avance se puede señalar la carga operativa adicional que recae sobre el contribuyente, quien se ve obligado a realizar tareas de verificación y control sobre los comprobantes recibidos para evitar contingencias fiscales.

Eliminar el uso de facturas falsas no solo promovería una mayor transparencia en el ámbito fiscal, sino que también impulsaría una competencia más equitativa y fortalecería un sistema económico más justo y sólido para todos los participantes. Para alcanzar un entorno económico más íntegro y sostenible, es fundamental la colaboración entre las autoridades fiscales, el sector empresarial, los profesionales y la sociedad civil.

De todos modos, y a pesar de cumplir con todas las medidas preventivas solicitadas por el Fisco, el contribuyente puede verse involucrado en casos de facturas apócrifas. Esto significa que incluso cuando se han tomado todas las precauciones como verificar correctamente la validez de los comprobantes, efectuar el pago con los medios previstos, constatar que el proveedor no se encontrara en BaseApoc y realizar la retención correspondiente; el Fisco puede impugnar comprobantes utilizados en la operatoria comercial del contribuyente, con las consecuencias mencionadas en el presente trabajo.

Por su parte, si el adquirente puede demostrar que a la fecha de verificación de validez del comprobante el proveedor no se encontraba registrado en BaseApoc, tendrá mayores probabilidades de demostrar la veracidad de las operaciones.

La RG 4132/2017 a través de la “Matriz de perfil de riesgo apoc” permite al Fisco obtener información de los contribuyentes en forma periódica, para evaluar su inclusión dentro del Régimen de Factura M y posteriormente, la inclusión dentro de la Base de Contribuyentes No Confiables y limitación de la CUIT.

La Base de Contribuyentes No Confiables incluye a contribuyentes con irregularidades fiscales significativas, que pueden abarcar desde la falta de presentación de declaraciones juradas de IVA, Ganancias o cargas sociales, la falta de constitución del domicilio fiscal electrónico, inconsistencias en las nóminas de trabajadores, documentación laboral que no refleja la realidad de los vínculos laborales o la emisión de facturas apócrifas.

Entre las distintas consecuencias que se derivan de la inclusión en la Base de contribuyentes no confiables, la limitación de la CUIT se presenta como una de las más

gravosas, ya que impacta directamente en la posibilidad del contribuyente de operar formalmente dentro del sistema fiscal, reforzando el carácter sancionatorio de la inclusión en dicha base.

Cuando el organismo recaudador presenta ciertos indicios fundados que permiten presumir la inexistencia de las operaciones, se produce una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al contribuyente demostrar la veracidad de dichas operaciones. De todos modos, la jurisprudencia no es consistente en cuanto a la valoración de los indicios para sustentar la impugnación del crédito fiscal y de la deducción en impuesto a las ganancias.

Una serie de fallos recientes vinculados a la materia bajo análisis, da cuenta de un cambio de paradigma en este sentido, dado que la Cámara Nacional de Apelaciones reafirma en diversos pronunciamientos la importancia del valor probatorio del circuito económico al momento de impugnarse los créditos fiscales por ARCA y permitiendo que, en aquellos casos donde el contribuyente haya probado mediante prueba documental, informativa y/o pericial fundada en la realidad económica de las operaciones, logre hacer valer su derecho y así desvirtuar el ajuste fiscal.

Dicho tribunal enfatizó que se encuentra fuera del ámbito de responsabilidad como contribuyente el hecho de que los proveedores a quienes se adquirió mercaderías hayan cumplido o no con sus obligaciones fiscales y manifestó además, que *“la obligación del contribuyente se ciñe a verificar que su proveedor posea CUIT activa, que las facturas cuenten con CAI vigente, y que no se encuentre incluido en Base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones”*.

En el mismo sentido se pronunció el TFN, al reencuadrar la conducta del contribuyente de evasión a omisión impositiva, por considerar que un proveedor “no confiable” no es apócrifo y no queda demostrado el elemento intencional en tanto el contribuyente inspeccionado verificó la validez de los comprobantes y consultó la Base Apoc al momento de computar los créditos fiscales, no surgiendo observación alguna.

En los casos que el contribuyente no pueda desvirtuar las pruebas con que cuenta el Fisco, el ajuste fiscal por la utilización de facturas apócrifas tiene impacto en el IVA, en Ganancias, en SND, en el tratamiento de las retenciones efectuadas, y sanciones en sede administrativa y penal.

Esta situación da lugar a un avasallamiento del derecho del receptor de la factura - calificada a la postre como apócrifa- cuando fue recibida de buena fe y respalda una operación real, ya que debe rectificar sus declaraciones juradas de IVA aún en los casos que pueda demostrar el circuito físico de los bienes adquiridos y el circuito financiero vinculado con esas operaciones.

Respecto de los efectos que genera la utilización de los comprobantes antes mencionados, la evidencia doctrinaria y jurisprudencial demuestra que la distinción entre operaciones de simulación relativa y absoluta es crucial, resultando –en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias- un tratamiento más benévolo si se trata de situaciones de simulación relativa, dado que si se puede demostrar por otros medios la vinculación del gasto con la ganancia gravada, se admite la deducción del mismo. En cambio si se trata de operaciones completamente simuladas, no existe tal vinculación, impugnándose la deducción del gasto o costo respectivo.

Para la aplicación del Impuesto a las Salidas no Documentadas, la distinción fundamental radica en si la operación que fue respaldada (simulación relativa) con un comprobante apócrifo constituye una adquisición de bienes o de servicios.

En el primer caso, es decir tratándose de la adquisición de bienes, no se aplicará el mencionado impuesto; en cambio en la adquisición de servicios sí, admitiéndose la deducibilidad de ambos –del gasto y del impuesto abonado- si se puede demostrar por otros medios la vinculación del servicio con las ganancias gravadas.

La identificación del beneficiario y la posibilidad de demostrar la vinculación del gasto con la ganancia gravada, asumen un rol central en la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas, liberando de consecuencias tributarias al adquirente.

Sin embargo, si se trata de una simulación absoluta, en virtud de no haber existido la operación, corresponderá la aplicación del impuesto en los casos que se evidencie una salida de fondos, incluso en el supuesto de compra de bienes ya que precisamente la misma no existió.

En lo que respecta al Crédito Fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, el mismo se impugna tanto en casos de adquisición de bienes o servicios, de simulación absoluta como relativa.

Por su parte, el tratamiento de las retenciones en operaciones con sujetos calificados como apócrifos depende de la distinción entre simulación absoluta y relativa, siendo esta diferenciación fundamental para determinar su validez tributaria. La jurisprudencia y la doctrina han coincidido en que, en casos de simulación absoluta, el contribuyente puede computar las retenciones como pagos sin causa, dado que la operación es completamente ficticia. En cambio, en la simulación relativa, donde la operación existe pero con interposición de personas, la Administración Tributaria ha sostenido que no corresponde el cómputo de las retenciones realizadas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa Compañía Argentina de Granos S.A., reafirmó que el agente de retención solo puede reclamar la repetición de impuestos cuando su deber de retener le ha generado un perjuicio comprobable. Este criterio busca evitar el enriquecimiento sin causa del Estado y garantizar que el sistema de retenciones se aplique sobre operaciones reales y legítimas. Así, la resolución de estos casos exige un análisis detallado de la realidad subyacente, considerando la naturaleza de la operación y la legitimación del agente de retención.

Con relación a las sanciones, la Ley de Procedimiento Tributario distingue entre omisión y defraudación: en los casos de omisión, la multa será del 100 % del tributo no ingresado, siempre que no provenga de un error excusable; en los casos de defraudación, donde media dolo o maniobra tendiente a evadir impuestos, la pena se graduará entre dos y seis veces el monto evadido. Por tanto, es crucial que el contribuyente presente pruebas que acrediten la ausencia de intención deliberada y demuestren que su conducta no fue dolosa, lo que puede incluir fundamentar la existencia de un error excusable o una interpretación técnica razonable.

Por su parte la Ley Penal Tributaria encuadra la utilización de factura apócrifa dentro de los supuestos de evasión agravada, contemplada en el artículo 2° de la Ley 27.430, previendo penas de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando el perjuicio generado mediante la utilización de comprobantes ideológica o materialmente falsos supere la suma de \$1.500.000. También se establecen penas para los emisores de

facturas apócrifas y para los profesionales que participen en la comisión de estos delitos.

La actualización de los montos mínimos en el Régimen Penal Tributario significó un paso hacia una mayor equidad en la determinación de las sanciones aplicables en casos de evasión agravada. Sin embargo, la falta de actualización periódica de dichos importes reduce la eficacia de estos límites en un entorno económico inflacionario, que rápidamente puede desvalorizar su impacto sancionatorio.

Recientemente, se presentó un proyecto de ley con el objetivo de ajustar estos montos y restablecer la proporcionalidad y efectividad del Régimen Penal Tributario. Este proyecto, que incorpora mecanismos de actualización anual, está a la espera de su tratamiento en la Comisión de Presupuesto y Hacienda, lo que podría significar un avance importante en la lucha contra el uso de facturas apócrifas y en la mejora del sistema tributario.

9. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- ALEGRE F.; CHICOLINO R. (2008): “Impuesto a las ganancias salidas no documentadas”. Doctrina tributaria Errepar Tomo XXIX.
- BERTAZZA H.; NICOLINI J. (2010): “Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas”. La Ley. Buenos Aires.
- CARBAJAL M.; DEMARTINO J. (2020): “El impuesto a las salidas no documentadas: Su naturaleza jurídica a la luz de la ley 27.430”. Editorial Errepar.
- CREUS C.; BUOMPADRE J. (2004): “Falsificación de documentos en general”, Editorial Astrea.
- D’ALLEVA M.; DE BATISTA M.; DI PAOLO H.; D’IORIO S.; DURÁN R.; FIDELLE DURÁN G.; GOYTIA M.; JANKOVIC V.; LAGUZZI J.; LATIERI FARÍAS M.; MANCINI C.; MARCHIETTI D.; MARCOLINI S.; MATICH C.; PEROTTI H.; PRUZZO J.; RADI D.; RANIERI R.; REGONAT M.; ROBSON VICENS C.; SAINZ B.; SCHULZ A.; VERÓN C. Y ZGAIB A. (2023): “Cuestiones Contables, Fiscales y de Gestión”. CABA; Errepar. ISBN 978-987-01-3130-4.
- DIEZ F.; RUETTI G. (2016): “Procedimiento Tributario, Ley 11.683”. Editorial La Ley.
- FENOCHIETTO R.; LARRAÑAGA K. (2006): “Facturas apócrifas y salidas no documentadas”. Impuestos. Revista Nº 12. 2006. Buenos Aires.
- FERNANDEZ O. (2023): “Facturas apócrifas repercusiones y responsabilidad penal del contador”. Artículo Publicado el 05 de Mayo de 2023. Recuperado el 08 de Mayo de 2024.
https://reprodigital.com.ar/nota/802/facturas_apocrifas_repercusiones_y_responsabilidad_penal_del_contador.
- GOYTIA M.; RANIERI R. (2021) Y OTROS: “Las facturas apócrifas en el Comercio de Granos. Efectos tributarios de su impugnación por ARCA, a la luz de reciente jurisprudencia de la CSJN.” Jornadas Anuales de Investigaciones. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. UNR.
- GROSSO SHERIDAN W. (2007): “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”. La Ley. Buenos Aires.

- GROSSO SHERIDAN W. (2011): “Facturas apócrifas y culpabilidad”. Doctrina tributaria Errepar, tomo XXXII.
- KOSS, R. (2016): “Crisis por oposición de normas procedimentales”.18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA.
- LIBERMAN S. (2016): “Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas”. 18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA.
- LORENZO A.; BECHARA F.; CAVALLI C. (1997): “Salidas no documentadas”. Doctrina Tributaria. Tomo XVII. 1997.
- RETEGUI, A. (2012): “Evasión agravada mediante facturas falsas”, Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Tomo/Boletín: 25, Noviembre/2012.
- RUETTI G. (2021): “Las Implicancias de los Ajustes por Presunta Factura Apócrifa: La «letra chica» de los ajustes de inspección”. Artículo publicado el 23 de Agosto de 2021. Recuperado el 13 de Junio de 2024. <https://www.humbertodiez.com/las-implicancias-de-los-ajustes-por-presunta-factura-apocrifa-la-letra-chica-de-los-ajustes-de-inspeccion/>
- SENDEROVICH P. D. (2006): “Auditoría en Acción para PYMES”. T. I. Editorial La Ley.

LEYES

- Ley 11.683, Ley de Procedimiento Tributario.
- Ley 20.628, Ley de Impuesto a las Ganancias.
- Ley 23.349, Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- Ley 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal.
- Ley 27.430.
- Ley 24.769 Ley Penal Tributaria.

RESOLUCIONES GENERALES, DECRETOS Y OTROS

- RG 1415/2003.
- RG 1575/2003, modificada por la RG 4627/2019.
- RG 4290/2018.
- RG 4291/2018, sustituye la RG 2485/2008.
- RG 4292/2018, modifica la RG 3561/2013.
- RG 4597/2019, modificada por la RG 4671/2020.
- RG 3358/2012, modificada por la RG 3832/2016.
- RG 5319/2023.
- RG 3419/2012.
- RG 4294/2018.
- DR 477/2007
- DR 1397/1979
- DR 824/2019 Y 862/2019
- Consulta DGI 29/06/1981
- Dictamen 81/99 DAL
- Diccionario REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1992)
- Instrucción General 01/2017 AFIP
- Instrucción General 865/2009 AFIP
- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- Resolución 575/2020 FACPCE

JURISPRUDENCIA

- ADM Argentina CSJN; 10/03/2015
- Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI CNACAF 23/02/2011
- Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI, CSJN, 31/07/2012
- Asociación Cooperativas Argentinas Coop Ltda , CNACAF, SALA V, 11/02/2016
- Bertoli Zimmerman H.,TFN, 28/11/2002
- Bildown S.A; CSJN; 27/12/2011
- Cofco Internacional Argentina S.A., CNACAF, 23/09/2022
- Compañía Argentina de Granos SA. c/ ARCA (D.G.I.), CSJN, 11/3/2021
- Constucciones Thor S.A., TFN, 19/08/2021
- Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda, TFN, Sala B, 30/12/2003
- Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda, CNACAF, Sala II, 17/04/2008
- Establecimientos Don Esteban S.A , CNACAF, SALA I, 12/5/2015
- Estancia El Cherque S.A. c/ DGI, CNACAF, Sala II 28/02/2013
- Feretti; Felix Eduardo; CSJN; 10/03/2015
- Fidsa Frigorifico Industrial del delta SA, TFN, 09/08/1966
- Floriner S.A. , CNACAF, Sala II, 25/11/2010
- Geigy Argentina SA, CSJN, 15/10/1969
- Heller Norteña SA, TFN, Sala B, 15/06/2009
- Interbaires S.A., TFN, 31/10/2002
- Krochik; Sebastián y otro s/recurso de casación, CNCP, Sala II, 09/12/2009
- La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA CSJN 12/09/2023
- Mera; Miguel Angel c/ DGI, CSJN, 19/03/2014
- Molino Argentino SAICAGEI, CNACAF, SALA I, 11/08/2015
- Molinos Río de la Plata S.A., CSJN, 25/08/2015
- Oleaginoso Moreno Hermanos SA, CNACAF, SALA III, 20/02/2015
- Prestaciones Odontológicas SA C , CNACAF, SALA I, 16/7/2015
- Radio Emisora Cultural, CSJN, 09/11/2000
- Red Hotelera Iberoamericana S.A., CSJN, 26/08/2003
- Sbaseiro; Oscar Reyes, CNACAF, Sala II, 03/04/2019
- Stop Car S.A., CNACAF, Sala III, 05/11/2010
- Supermercado Toledo S.A., CNACAF, 28/05/2024
- Villalonga Furlong SA, TFN, Sala D, 14/06/2010