

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

FACTURACIÓN APÓCRIFA

TRATAMIENTO IMPOSITIVO, ANÁLISIS DE ASPECTOS PARTICULARES,
ESTADO JURISPRUDENCIAL ACTUAL.

AUTOR: CONTADOR PÚBLICO SEBASTIÁN FRANCOLINO
DIRECTORA: ESPECIALISTA CRISTINA DEL CARMEN MANSILLA

La Plata, octubre 2019

Índice

Introducción	2
1. Descripción de la problemática	3
1.1. Documentación de las operaciones	3
1.2. Validez de los comprobantes	4
1.3. Conceptualización.....	6
1.4. Exportaciones	7
1.5. Situaciones que no configuran casos de facturación apócrifa.....	8
1.6. Antecedentes	10
2. Prevención.....	13
2.1. Prevención del fisco.....	13
2.1.1. Documentación y registración de las operaciones	13
2.1.2. Medios de pago.....	18
2.1.3. Constatación de autorización de las facturas	19
2.1.4. Regímenes de percepción y retención	21
2.1.5. Registros fiscales de operadores de una actividad determinada.....	21
2.1.6. Limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria	24
2.1.7. Base AFIP proveedores apócrifos.....	26
2.1.8. Base AFIP usuarios de facturas apócrifas.....	29
2.1.9. Sistema de capacidad económica financiera	30
2.2. Prevención de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.....	32
3. Detección.....	36
3.1. Sujeto del ajuste impositivo.....	36
3.2. Prueba	37
3.3. Incidencia impositiva.....	42
3.4. Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas	45
3.5. Retenciones impositivas sobre operaciones impugnadas.....	47
4. Régimen sancionatorio	49
4.1. Régimen sancionatorio Ley N° 11.683.....	49
4.2. Régimen penal tributario	52
4.3. Responsabilidad penal del profesional contable	54
Conclusión.....	59
Bibliografía.....	61

Introducción

La utilización de facturas apócrifas o falsas puede perseguir tanto fines fiscales como extrafiscales. Puede estar relacionada con el objetivo de reducir las bases imponibles de los tributos mediante la creación de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado o la generación de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias, como así también para obtener en forma irregular reintegros impositivos provenientes de operaciones de exportación. También suele ser un mecanismo utilizado para el lavado de activos o para justificar salidas de fondos ilegales.

Se trata de una problemática compleja, con origen en causas diversas, que afecta a la mayoría de las economías de los países con sistemas tributarios similares.

El presente trabajo enfoca el análisis de la facturación apócrifa en Argentina, desde una perspectiva tributaria, describiendo las acciones del organismo recaudador para su prevención y detección, como así también los controles y procedimientos que deberían implementar los contribuyentes para evitar recibir comprobantes que luego puedan ser desconocidos por el fisco por no ser reflejo de la realidad económica subyacente a las operaciones realizadas.

Se estudia el problema desde la normativa legal vigente y a partir de la jurisprudencia existente en la materia, presentándose casos que exponen las distintas situaciones que pueden darse en la práctica.

1. Descripción de la problemática

No encontraremos en la normativa una definición concreta del significado y alcance de “facturación apócrifa”. Por ello, intentaremos acercarnos a tal concepto haciendo una breve descripción de las normas vinculadas a la documentación que deben respaldar las operaciones comerciales, distinguiendo situaciones que no responden a este fenómeno como así también analizando casos relevantes y recientes de la jurisprudencia sobre la materia.

1.1. Documentación de las operaciones

El sistema de autodeterminación vigente en nuestro país para la mayoría de los impuestos implica que los propios contribuyentes determinen los gravámenes obligatorios correspondientes conforme la actividad económica desarrollada. En consecuencia, los organismos recaudadores tienen la facultad de verificar la corrección de los datos expuestos en las declaraciones juradas¹ y fiscalizar la configuración de hechos imposables no exteriorizados en las mismas.

Para ello, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a través de sus facultades reglamentarias, ha previsto un régimen de facturación y registración de operaciones por el cual los sujetos que realizan actividades económicas se encuentran obligados a emitir comprobantes por las prestaciones o ventas que efectúan y a llevar registraciones a partir de los documentos que respalden su operatoria.

Este régimen, permite por un lado al contribuyente, determinar el monto de los gravámenes a tributar, y por otro al fisco, tener información sobre las operaciones realizadas en la economía del país.

¹ Decreto N° 1397/79 (reglamentario Ley N° 11.683). Artículo 28.- (...) En todos los casos (las declaraciones juradas) contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.

El Código Civil y Comercial de la Nación² (CCYCN) establece el modo de llevar la contabilidad, indicando que los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva.

La Ley de Procedimiento Fiscal³ obliga a que todas las registraciones contables deban estar respaldadas por los comprobantes correspondientes. La AFIP puede exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones.

En concordancia con lo mencionado precedentemente, la Ley de Impuesto a las Ganancias⁴ establece que para que un gasto sea deducible, además de cumplir la condición de ser necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, debe estar debidamente documentado.

Por su parte, la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁵ establece una serie de requisitos formales para el cómputo del crédito fiscal, entre los que se encuentra la condición de que el mismo surja en forma discriminada en soporte material emitido a nombre del adquirente.

1.2. Validez de los comprobantes

² CCYCN. Artículo 321.- Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta.

³ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículo 33.

⁴ Ley 20.628 (t.o. 1997), artículos 17, 80, 37, 138.

⁵ Ley 20.631 (t.o. 1997), artículos 12, 37, 41.

El comprobante debe tener validez material, debiendo cumplir con todos los requisitos extrínsecos previstos por las normas reglamentarias para su emisión.

El cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria permitiendo determinar la capacidad contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes⁶.

El documento también debe poseer validez ideológica, reflejando la operación efectivamente realizada por el responsable. La jurisprudencia en numerosos fallos⁷ ha explicado que la factura por sí misma no tiene entidad suficiente para generar crédito fiscal sino que es la real efectivización de las operaciones lo que fundamenta al sistema del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Las constancias documentales por sí solas son insuficientes para acreditar las operaciones celebradas. En materia de interpretación de las leyes impositivas⁸, debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar

⁶ CSJN, 08/06/1993, "Buombicci, Neli Adela".

⁷ CSJN, 06/08/1991, "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.".

TFN, Sala B, 21/05/1993, "Forestal Futaleufú S.A.".

TFN, Sala B, 15/11/1996, "Sideterc S.A.".

⁸ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Artículo 1.- En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica (...). Artículo 2.- Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (...).

relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica⁹.

En el mismo sentido se ha dicho que para que las facturas por servicios o locaciones adquieran entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, por cuanto resultan de aplicación los principios de interpretación y realidad económica del gravamen¹⁰.

Para tener por configurado el hecho imponible que da origen al crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), si bien resulta indispensable la existencia de documentación que lo respalde, ésta sola circunstancia no habilita per se a presumir la existencia de la operación generadora del crédito fiscal¹¹. Este debe operar necesariamente en relación con el elemento restante del tributo, constituido por el débito fiscal, ya que solo de la conjunción de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de libre disposición.

1.3. Conceptualización

Un documento carece de validez ideológica cuando existe simulación en su confección, no reflejando la verdadera operación económica realizada.

La simulación es absoluta, cuando se trata de una simple y completa ficción. En este caso el comprobante emitido refleja una operación que no ha existido.

En cambio, la simulación es relativa cuando la apariencia recae sobre la naturaleza del acto, sobre su contenido o sobre los sujetos intervinientes. Aquí

⁹ TFN, Sala B, 25/10/2004, "Correo Argentino S.A."

¹⁰ TFN, Sala B, 02/06/2003, "Agroindustrial Junín S.R.L."

¹¹ CSJN, 06/05/1986, "Alcalis de la Patagonia S.A.I.C."

existió una operación marginal. Un claro ejemplo de este tipo de simulación es el caso donde el sujeto que aparece como emisor de la factura no es el proveedor real.

En este trabajo utilizaremos los términos de facturación “apócrifa” o “falsa” para aquellas situaciones cuyo objetivo principal es disminuir la carga impositiva que pesa sobre las actividades gravadas mediante la utilización de comprobantes que no son reflejo de la realidad económica, sea por falta de validez ideológica absoluta o relativa. Como veremos más adelante, esta última distinción, se torna relevante a los efectos de determinar las consecuencias impositivas que surgen de uno u otro caso.

1.4. Exportaciones

En nuestro sistema tributario las exportaciones no generan débito fiscal en el IVA por encontrarse exentas¹². Consecuentemente existe un régimen especial¹³ por el cual los exportadores pueden solicitar la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal con origen en bienes, servicios y/o locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

El Régimen General de Reintegro atribuible a exportaciones¹⁴, dispone que no corresponden los reintegros solicitados cuando: a) surjan inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados, a partir de los cuales se observen situaciones donde: 1. Los agentes de retención han omitido actuar en tal carácter respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren

¹² Ley 20.631 (t.o. 1997), artículo 8 inc. d.

¹³ Ley 20.631 (t.o. 1997), artículo 43.

¹⁴ RG N° 2000/2006 (AFIP), artículo 24.

el crédito fiscal de la solicitud presentada (...); 2. Los proveedores informados no se encuentren inscriptos como responsables del impuesto al valor agregado, a la fecha de emisión del comprobante; 3. Los proveedores informados integren la base de contribuyentes no confiables; 4. Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido; 5. No se haya dado cumplimiento a las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados.

La jurisprudencia ha sostenido en distintos fallos que no resulta suficiente para que proceda el recupero del gravamen el mero ejercicio de la actividad de exportación y la facturación correspondientes sino que es necesario además la efectiva realización de la operación de compra y la constatación del destino de los bienes a exportación por el cual se solicita el pedido¹⁵.

1.5. Situaciones que no configuran casos de facturación apócrifa

Es importante diferenciar situaciones muchas veces tratadas en forma incorrecta como casos de facturación apócrifa, relacionadas con incumplimientos formales o materiales del sujeto que provee el bien o que presta el servicio.

En estos casos existe una operación real, más allá de alguna deficiencia imputable exclusivamente al emisor del comprobante. De allí es que los efectos en materia impositiva sean diferentes a las situaciones en que se determine la existencia de facturas falsas.

El ingreso o no del gravamen en la etapa anterior es un hecho ajeno al comprador. La jurisprudencia es reiterativa en concluir que no corresponde constituir al contribuyente en responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros. El fisco no se libera de su deber de verificar, fiscalizar y cobrar

¹⁵ CNACAF, Sala V, 11/12/2007, "Matarasso Export S.R.L.".
CNACAF, Sala I, 20/03/2012, "Nidera S.A.".

las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de responsabilidad hacia un tercero¹⁶.

Conforme se sostuvo en otro antecedente¹⁷, ninguna norma legal en vigencia exige que el contribuyente deba verificar si las empresas emisoras de las facturas cumplen o no con el deber de presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado. De modo tal que los eventuales incumplimientos en que hayan incurrido en manera alguna acarrear responsabilidad al adquirente ni habilitan al fisco a impugnar la deducción del gasto o del crédito fiscal al que se tiene derecho¹⁸.

La no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados tampoco es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, atento a que la obligación del contribuyente concluye con la obtención de la constancia de inscripción al momento del pago¹⁹. El fisco tiene amplias facultades para ubicar y hacer comparecer personas en el cumplimiento de sus tareas específicas²⁰.

En el mismo sentido el organismo recaudador no puede cuestionar las operaciones concertadas entre un contribuyente y su proveedor con el único sustento de haber constatado irregularidades cometidas por los “proveedores del

¹⁶ CSJN, 27/12/2011, “Bildown S.A.”.

¹⁷ TFN, Sala B, 21/11/2005 “Translavia S.A.”.

¹⁸ Esto es así en la medida en que se compruebe el perfeccionamiento del hecho imponible en el IVA y la erogación generada cumpla con la condición de causalidad del art. 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

¹⁹ RG N° 1817/2005 (AFIP): Constanza de inscripción o consulta de la condición tributaria vía “Internet”.

²⁰ TFN, Sala A, 21/11/2003, “Forgues, Gustavo Roberto”.

TFN, Sala A, 06/02/2004, “Industria Metalúrgica Clamar S.H.”.

TFN, Sala C, 13/12/2006, “Cooperativa de Trabajo SIEM LTDA.”.

proveedor”, tales como la falta de localización y/o la falta de presentaciones juradas de esos terceros²¹.

1.6. Antecedentes

La facturación apócrifa como mecanismo de evasión fiscal no es una problemática nueva. Con el transcurso de los años se ha ido tornando cada vez más compleja y sofisticada. Paralelamente, nuevas disposiciones legales y reglamentarias han sido emitidas con el fin de evitarla o al menos de dificultar su concreción.

Cabe recordar que en Argentina el Impuesto al Valor Agregado se implementó en el año 1975 con la sanción de la Ley N° 20.631, sustituyéndose el anterior Impuesto a las Ventas. Siendo un gravamen indirecto al consumo de tipo plurifásico, permitiría, a diferencia del tributo reemplazado, la sustracción del impuesto generado en las etapas anteriores.

Las características de este nuevo impuesto hicieron que pronto surgieran nuevas maniobras de evasión, “fabricándose” facturas con el objeto de disminuir los saldos técnicos y consecuentemente los saldos a ingresar en el IVA, como así también para deducir gastos o costos en el Impuesto a las Ganancias, o para obtener en forma indebida reintegros por exportaciones.

Un claro antecedente de la evolución de este mecanismo de evasión y de la respuesta del fisco para tratar de evitarlo es el caso conocido como Grupo Koner–Salgado. Según la investigación judicial llevada a cabo, se utilizaba como ardid la comercialización de diversos productos y maquinarias de distintos sectores de la actividad económica (maderas, electrónicas, metalúrgicas, fundición, minería y textil) entre las diferentes sociedades del grupo económico. Las operaciones en muchos casos estaban sobrefacturadas o directamente no

²¹ CNACAF, Sala I, 03/10/2017, “Pesce, Omar Darío”.

habrían existido, siendo los créditos fiscales resultantes transferidos a diversos cesionarios o dedicados a la adquisición de otras empresas.

El mecanismo mencionado era posible atento a que, tal como lo explica Diez²², la ley del IVA en su origen establecía como pauta indicativa del perfeccionamiento del hecho imponible en materia de venta de cosas muebles a la entrega o acto equivalente, el que se produjera con anterioridad. El organismo fiscal en un primer momento²³ aplicó la teoría de la primacía del acto material de la entrega del bien sobre su facturación. Luego, cambió su criterio²⁴ a favor de la tesis de la alternatividad, sosteniendo que la factura era hecho indicativo del nacimiento de la obligación tributaria por ser acto equivalente a la entrega.

Continúa explicando Diez, que esto permitió la posibilidad de que ciertos contribuyentes, favorecidos por su situación ante el IVA (saldos a favor acumulados o regímenes promocionales), pudieran generar a sus clientes (en algunos casos empresas del mismo grupo económico como en el antecedente mencionado) crédito fiscal con la simple emisión de la factura, aun cuando el bien objeto de la venta no estuviera a disposición del adquirente o no existiera. Ante esta situación, el fisco corrigió su postura²⁵ y dispuso que la factura hace nacer la obligación tributaria solo cuando exista el bien y el mismo se encuentre a disposición del comprador. Recién con el dictado de la Ley N° 23.765 (publicada en el Boletín Oficial el 09/01/1990) se incorporó a la norma a través del artículo 6° la exigencia de la existencia del bien y que se encuentre a disposición del

²² Diez, H. (1997). Impuesto al Valor Agregado (2da Ed.). Errepar.

²³ CNACAF, Sala II, 08/03/83, "Gaseosas Mendoza S.A."

²⁴ Dictamen D.G.I. 35/84

²⁵ Dictamen D.G.I. 22/85

adquirente para que la facturación haga nacer la obligación de pago del impuesto y consecuentemente el derecho a computo del crédito fiscal por el comprador.

La facturación apócrifa también es utilizada con fines extrafiscales, encubriendo operaciones marginales o justificando erogaciones por actos ilícitos. Casos emblemáticos de la corrupción en nuestro país dan cuenta de ello. En el Caso Skanska²⁶, en forma paralela a la investigación del pago de sobornos a funcionarios públicos, se inició una causa por el tema específico de la falsificación de facturas, probándose el registro de pagos respaldados por facturas apócrifas a empresas fantasmas o irregulares, acreditándose la existencia de una asociación ilícita. Otro ejemplo de características similares fue el denominado Caso IBM-Banco Nación²⁷, el cual involucró a funcionarios y a directivos de la empresa de tecnología por el contrato de informatización del banco público. En este caso también se investigó el pago de sobornos por parte de la empresa privada a funcionarios públicos, justificándose en la contabilidad de IBM la salida de esos fondos mediante facturas falsas.

En el desarrollo del presente trabajo surgirán otros antecedentes que, además de permitir abordar aspectos particulares, mostrarán que la utilización de facturas apócrifas es una problemática con plena vigencia y de suma importancia tanto en el ámbito administrativo como judicial.

²⁶ Causa iniciada en el año 2005, con actuaciones en curso a la fecha del presente trabajo. El 28/06/2019 la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal rechazó recursos extraordinarios federales interpuestos contra la decisión de esa Sala que previamente había declarado inadmisibles recursos de casación interpuestos por las defensas de varios imputados (contra la resolución de la Sala I de la Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional Federal que había confirmado el procesamiento y embargo de exfuncionarios públicos y directivos de la empresa).

²⁷ Caso con orígenes en el año 1994, sin conclusión a la fecha de presentación de este trabajo. El 09/05/2016 el Tribunal Oral Federal N° 3 declaró la extinción de la acción por prescripción. El Ministerio Público Fiscal y la Oficina Anticorrupción recurrieron tal decisión ante la Cámara Federal de Casación Penal. La Sala IV con fecha 29/08/2018 revocó el fallo del Tribunal Oral considerando que la acción no se encontraba prescripta, por lo que debía reiniciarse el juicio.

2. Prevención

Las medidas de prevención contra el uso de facturación apócrifa son implementadas tanto por el fisco, principalmente por los perjuicios que esta problemática produce en la recaudación, como así también por parte de los mismos contribuyentes, para evitar las consecuencias que pueden resultar de la impugnación de sus operaciones comerciales.

2.1. Prevención del fisco

La administración tributaria, con el transcurso del tiempo y en búsqueda de mejores resultados, ha ido dando mayor importancia al desarrollo e implementación de medidas de prevención en comparación a las que podrían considerarse como acciones de detección y penalización. Las herramientas con las que cuenta el fisco, descriptas a continuación, son numerosas y deben ser aplicadas por el organismo recaudador con extremo cuidado en pos de no vulnerar garantías constitucionales de los contribuyentes.

2.1.1. Documentación y registración de las operaciones

El fisco regula la forma de emisión de las facturas y de registración de las operaciones mediante Resoluciones Generales (RG)²⁸ emanadas por la AFIP, en ejercicio de las facultades conferidas por la Ley N° 11.683²⁹. Estas normas se modifican permanentemente para responder a la complejización de los mecanismos de evasión y al desarrollo de nuevas tecnologías informáticas³⁰.

²⁸ Difundidas mediante publicación en el Boletín Oficial.

²⁹ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículos 33, 34 y 35.

³⁰ Las principales resoluciones vigentes en la materia son las siguientes:

En un interesante trabajo Costa³¹ describe la evolución del sistema de facturación en nuestro país, partiendo desde el establecimiento de mínimas exigencias para documentar las transacciones hasta la actual generalización de la obligatoriedad de la factura electrónica. Resume las distintas etapas en los siguientes hechos:

- Obligación de facturar bajo un régimen abierto (década de los 80): la obligación de documentar las transacciones económicas no tenía exigencias rigurosas. No era obligatoria la preimpresión de los comprobantes. Los tickets eran emitidos por registradoras mecánicas sin mayores medidas de seguridad. La administración tributaria no conocía la cantidad de documentos emitidos por los contribuyentes en un determinado período de tiempo.

-
- RG N° 100/1998 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes. Registración de operaciones e información. Registro fiscal de imprentas, autoimpresores e importadores. Su habilitación. Régimen especial de impresión y emisión de comprobantes e información.
 - RG N° 1415/2003 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes y de registración e información de comprobantes emitidos y recibidos.
 - RG N° 1575/2003 (AFIP): Emisión de comprobantes con discriminación del gravamen. Factura clase "M". Requisitos y condiciones. Régimen de retención de los impuestos al valor agregado y a las ganancias. Régimen especial de pago. Régimen de información de operaciones.
 - RG N° 3561/2013 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes mediante la utilización de Controladores Fiscales.
 - RG N° 3685/2014 (AFIP): Régimen especial de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y de registración de operaciones. Régimen informativo mensual en línea.
 - RG N° 4132/2017 (AFIP): Régimen de control de emisión de comprobantes. Comprobantes "M" (electrónicos).
 - RG N° 4290/2018 (AFIP): Emisión de comprobantes respaldatorios de las operaciones de compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de serv., locaciones de cosas y obras y las señas o anticipos que congelen el precio. Simplificación normativa.
 - RG N° 4291/2018 (AFIP): Régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales. Sustitución Resolución General N° 2485.
 - RG N° 4292/2018 (AFIP): Régimen de emisión de comprobantes mediante la utilización de "Controladores Fiscales". Modificación Resolución General N° 3561.
 - RG N° 4444/2019 (AFIP): Regímenes de emisión y registración de comprobantes. Norma modificatoria Resoluciones Generales Nros. 100, 1415, 2904, 2926, 3253, 3561, 3608, 3685, 4290 y 4291.

³¹ Costa M. P. (2018). El régimen de facturación, antecedentes y actualidad de la factura electrónica. Factura electrónica en América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Barreix-Zambrano Editores.

- Estandarización del formato y características de los comprobantes (año 1991): se obligó a imprimir facturas y otros documentos (recibos, notas de crédito, notas de débito, etc.) en imprentas habilitadas al efecto. Se estandarizaron los formatos estableciendo tres modelos predeterminados: “A” (utilizado entre responsables inscriptos en el IVA), “B” (utilizado por responsable inscripto al vender a un no inscripto o consumidor final) y “C” (utilizados por no inscriptos en el IVA). Se normalizaron las dimensiones de los comprobantes. Se obligó a la identificación del punto de venta y a la correlatividad numérica.
- Incorporación del Controlador Fiscal (año 1995): se reemplazaron las registradoras mecánicas por equipos electrónicos con memoria fiscal inviolable que emiten un resumen de venta con datos acumulados de las operaciones fiscales que queda grabado en su memoria fiscal. Cuentan con un puerto de salida específico para ser utilizado por el organismo recaudador para su fiscalización.
- Creación del registro de imprentas y autorización vía Internet (año 1998): se obligó a las imprentas a registrarse vía internet las cuales solicitaban a través de ese medio la autorización a la administración para imprimir la cantidad de comprobantes solicitados por sus clientes. El fisco realizaba controles sobre la condición del contribuyente otorgando (en forma total o parcial) o negando una Clave de Autorización de Imprenta (CAI). Se trató del primer mecanismo de control vía internet implementado por la AFIP, brindando información previa de la cantidad de comprobantes autorizados.
- Facturación electrónica opcional y obligación progresiva (año 2005): se comienza a reemplazar el tradicional soporte papel mediante la obligación para ciertos contribuyentes de utilizar un sistema de emisión por medios electrónicos. Cada operación genera un registro remitido vía electrónica a la AFIP, la cual aprueba o rechaza en el acto la solicitud, generando en caso afirmativo una Clave de Autorización Electrónica (CAE). El fisco conoce los datos de la operación en el mismo momento en que se emite una factura cambiando el criterio tradicional de fiscalización ex post por un control simultáneo al momento de la documentación de la operación.

- Generalización de facturación electrónica (desde el año 2016): se estableció un cronograma de implementación de este sistema en forma gradual, generalizándose su uso a todos los contribuyentes con excepción de los no alcanzados por el IVA y los incluidos en el régimen de Monotributo Social (Art. 6 RG N° 4290/2018 AFIP). Se limita la posibilidad de utilizar facturas manuales como mecanismo de respaldo en casos eventuales.

Dentro de las normas vigentes cabe hacer una breve descripción de la RG N° 4132/2017 (AFIP), la cual apunta directamente a combatir el uso de facturas falsas, estableciendo un régimen de control periódico sobre la emisión de las facturas y disponiendo la utilización de comprobantes clase “M” en reemplazo de los clase “A”, para los responsables inscriptos en el IVA que registren inconsistencias fiscales en la base de datos del organismo.

En las operaciones con factura tipo “M”, el receptor actúa como agente de retención del IVA en su totalidad y de un porcentaje del valor de la factura como retención a cuenta del impuesto a las ganancias del emisor, no permitiéndose utilizar créditos fiscales obtenidos de estos comprobantes sin que primero haya remitido el valor integral de ese crédito previamente.

Conforme la norma mencionada, el control sistémico efectuado con el fin de determinar la clase de comprobantes que se habilita a emitir, se basa en los parámetros que se indican a continuación, prestándole especial atención a los mismos ya que nos aproximan a las variables evaluadas por el fisco para calificar a un sujeto como posible proveedor de facturas apócrifas:

- Relación montos de facturación, personal declarado, actividades declaradas.
- Relación montos de facturación, acreditaciones bancarias.
- Relación montos de facturación, bienes registrables.
- Relación montos de facturación, pagos de impuestos realizados.
- Calificación asignada por el sistema informático denominado “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.
- Información de terceros.
- Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas.

- Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la Resolución General N° 3685/2014 (AFIP).
- Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del IVA.
- Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el IVA y débito fiscal facturado en forma electrónica.
- Inconsistencias en los domicilios declarados.
- Antigüedad como empleador.

La norma prevé para aquellos obligados a emitir comprobantes clase “M”, el procedimiento para manifestar su disconformidad como así también la solicitud de revisión de tal habilitación mediante el recurso de apelación ante el Director General³² del organismo recaudador.

Por otro lado la AFIP además de reglamentar la facturación de las operaciones, obliga³³ a contribuyentes que actúan en determinados sectores, a confeccionar documentación específica, tales como cartas de porte, remitos, guías, tiques balanza, etc. De esta manera el fisco obtiene información con mayor grado de detalle sobre el circuito físico de los bienes comercializados, permitiendo inferir la existencia o no de las operaciones realizadas por los contribuyentes.

³² Art. 74 del Decreto N° 1397/79 (decreto reglamentario Ley 11.683).

³³ Mediante resoluciones propias o resoluciones conjuntas con otros organismos. A modo de ejemplo:

- Comercialización de granos. Resolución Conjunta General N° 2595 (AFIP), N° 3253/09 (ONCCA) y Disposición 6/09 (Ss.TA). Establece el uso obligatorio de la “Carta de Porte” como único documento válido para el transporte automotor y ferroviario de carga de granos y ganado, así como del “Conocimiento de Embarque” para el caso del transporte fluvial de granos y ganado.
- Comercialización de carne. Resolución General AFIP N° 4256/2018 (modificada por RG N° 4303/2018). Implementa el “Remito Electrónico Cárnico” para el traslado de carnes y subproductos derivados de la faena de hacienda de las especies bovinas/bubalinas y porcinas.
- Comercialización de vegetales. Resolución Conjunta General N° 4297 AFIP Y SENASA. Establece el uso obligatorio del “Documento de Tránsito Sanitario Vegetal Electrónico” para amparar el tránsito de productos, subproductos y derivados de origen vegetal, nacionales o importados.

Es importante resaltar que la falta de cumplimiento de las normas relacionadas con el régimen de emisión de comprobantes puede resultar en un documento deficiente, incompleto o inválido. Pero ello no significa que se trate necesariamente de una factura apócrifa.

Del mismo modo, un comprobante que cumple con todas las formalidades que surgen de las normas, no implica que no pueda ser considerado como apócrifo. Existen antecedentes³⁴ donde nuestro máximo tribunal ha dicho que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de otros indicios, para tener por acreditada la existencia de las operaciones cuestionadas.

2.1.2. Medios de pago

El artículo 34 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) faculta al Poder Ejecutivo a condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales a la utilización de determinados medios de pago cuando la operación supera cierto monto. Los contribuyentes que no utilicen los mismos quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

La Ley N° 25.345 (publicada en el Boletín Oficial el 17/11/2000), conocida como “Ley Antievasión”, establece los medios de pago que deben utilizarse cuando se trate de importes totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos y, en un sentido contrario a la Ley N° 11.683, no admite que el contribuyente pueda demostrar la existencia de la operación para de esa manera computar los comprobantes correspondientes. Esta ley fue ampliamente criticada por la doctrina debido a que no permite el ofrecimiento de la prueba en contrario, vulnerando de esta manera garantías constitucionales. La misma fue declarada

³⁴ CSJN, 21/08/2013, “Stop Car S.A.”.
CSJN, 10/12/2013, “Floriner S.A.”.

inconstitucional por la Corte Suprema en la causa Mera³⁵ por ser violatoria del principio de razonabilidad, señalando dicho tribunal que, prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en IVA por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.

A partir del pronunciamiento del máximo tribunal sobre el tema, la AFIP aceptó que los contribuyentes que no hubiesen utilizado los medios de pagos previstos acrediten la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones y los créditos fiscales que surgen de las mismas conforme lo establecido en la Ley N° 11.683.

2.1.3. Constatación de autorización de las facturas

El artículo sin número incorporado a continuación del 33 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) obliga a los contribuyentes desde su entrada en vigencia en el año 2007, a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP.

El mismo artículo atenúa tal obligación en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

El poder ejecutivo a través del Decreto N° 477/2007 estableció el deber de consultar la autorización a aquellos sujetos que poseen montos de compras significativos, montos de ventas relevantes y/o desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal. Según Planilla Anexa al art. 1 del mencionado

³⁵ CSJN, 19/03/2014, "Mera, Miguel Angel".

decreto, esta obligación corresponde a exportadores, agentes de retención del IVA, contribuyentes que reciben comprobantes electrónicos y el Estado Nacional. Cabe mencionar que la AFIP nunca emitió una reglamentación al respecto, quedando sin definir el cronograma de implementación de la obligación. Igualmente hoy en día, por la generalización de la factura electrónica, quedarían obligados prácticamente la totalidad de los sujetos que realizan compras o adquieren servicios.

También la RG N° 100/1998 (AFIP) se refiere a los datos que tienen que controlarse cuando se recibe una factura. En su artículo 41 establece que, salvo que luego se demuestre la existencia de la operación, no serán considerados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, los comprobantes que no contengan los siguientes datos: a) respecto del emisor: apellido y nombre o razón social, domicilio comercial, categorización frente al IVA y CUIT; b) respecto del comprobante: fecha de emisión, numeración de 12 dígitos, código de autorización de impresión (CAI) y fecha de vencimiento.

Conforme el art 34 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), el incumplimiento de la constatación de autorización, tiene la misma consecuencia que la no utilización de los medios de pago correspondientes. Es decir, se limita el cómputo de deducciones y créditos fiscales, salvo que se acredite la veracidad de las operaciones.

Asimismo el artículo 8 inc. i) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) dispone que existirá responsabilidad solidaria para los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación³⁶. Responden por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

³⁶ Habilitando la aplicación del Instituto de Salidas no documentadas (art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias).

2.1.4. Regímenes de percepción y retención

Los regímenes de retención y de percepción³⁷, además de asegurar parte de la recaudación al fisco, permiten realizar un seguimiento de las operaciones realizadas, brindando información sobre el circuito financiero de las mismas.

Conforme el artículo 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias, al contribuyente que no haya cumplido con su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, le podrán ser impugnados en el balance impositivo los gastos o costos con origen en las operaciones por las cuales no retuvo. Nuestro máximo tribunal³⁸ sostuvo que el fin del legislador fue dar facultad al organismo recaudador para impugnar la deducción de un pago, en aquellos casos en los que el contribuyente debió actuar como agente de retención y no lo hizo, sin efectuar distinción conceptual alguna entre gasto o costo, y entendiendo que por su generalidad la expresión “pago”, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos.

Si bien no es objeto de este trabajo analizar la aplicabilidad de lo previsto en el art. 40 de la ley del Impuesto las Ganancias, mencionaremos que la no actuación como agente de retención derivaría en un elemento adicional en el que podría basarse el fisco para considerar una operación como falsa.

2.1.5. Registros fiscales de operadores de una actividad determinada

³⁷ Sistema de percepción en la fuente. Ley 11.683 Artículo 22. Principales resoluciones generales sobre Regímenes de Retención: RG N° 830/2000 AFIP: Régimen de Retención. Impuesto a las Ganancias; RG N° 2854/2010 AFIP: Régimen de Retención. Impuesto al Valor Agregado.

³⁸ CSJN, 27/10/2015, “San Juan S.A.”.

Estos registros³⁹ persiguen entre otros objetivos, evitar que aquellos obligados a su inscripción sean generadores de facturas falsas. Los mismos generalmente se vinculan a actividades económicas con altos niveles de evasión, donde la incidencia de la problemática de las facturas apócrifas es mayor que la que se puede observar en otros sectores.

Por ejemplo, y en relación con la actividad rural, la RG N° 4248/2018 (AFIP) estableció el sistema de información simplificado agrícola (SISA)⁴⁰. La inscripción a este sistema es obligatoria para productores y operadores que intervienen en la cadena de comercialización de granos, semillas y legumbres secas, como así también para los propietarios (copropietarios, usufructuarios y ocupantes y sus subcontratantes) de inmuebles rurales en los que se desarrolle la producción mencionada. La conducta fiscal de los contribuyentes es evaluada a través de la ponderación de distintos parámetros objetivos a partir de los cuales se les asigna un estado según el nivel de riesgo detectado: 1: bajo riesgo; 2: riesgo medio y nuevas altas; 3: riesgo alto. Asimismo son considerados inactivos a quienes se les detecten distintos incumplimientos y/o inconsistencias, entre los cuales se encuentra el estar incluidos en la base AFIP de contribuyentes no confiables. El estado asignado permite administrar beneficios fiscales conforme a la calificación obtenida.

³⁹ Conforme art. 1° de la RG N° 2570/2009 (AFIP) el "Sistema Registral" está integrado por: a) "Registro Tributario": instituto registral de carácter general (...) y b) "Registros Especiales": institutos registrales de carácter particular que contendrán los datos de las personas que, por la actividad que desarrollan, se encuentren obligadas a inscribirse en cada uno de ellos para ejercer derechos tributarios, efectuar registros transaccionales o gozar de ciertos beneficios, de acuerdo con lo previsto en las normas aduaneras, impositivas y/o de los recursos de la seguridad social.

⁴⁰ Este nuevo sistema reemplazó los anteriores registros y regímenes informativos vinculados a la actividad de producción y comercialización de granos y semillas en proceso de certificación - cereales y oleaginosas- y legumbres secas: 1. Registro fiscal de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas (RFOG) - RG N° 2300/07; 2. Registro fiscal de tierras rurales explotadas (TIRE) - RG N° 4096/17; 3. Padrón de productores de granos monotributistas (PPGM) - RG N° 2504/08; 4. Régimen informativo de capacidad productiva y producción - RG N° 2750/10; 5. Registro nacional sanitario (RENSPA) - Res. (SENASA) 423/14, en lo que respecta a la actividad de producción y comercialización de granos y semillas. 6. Registro de usuario de semilla (RUS) - Res. (INASE) 80/07, en lo que refieren a las obligaciones del usuario de semillas.

Otros registros relacionados con la actividad rural pero con el sector pecuario, son los denominados Registros Fiscales de Operadores de la cadena cárnica. Estos comprenden la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas (RG N° 3873/2016 AFIP) y porcinas (RG N° 4199/2018 AFIP). La permanencia en estos registros está condicionada a la evaluación que hace la administración tributaria sobre la conducta fiscal de los sujetos inscriptos en los mismos en función de controles sistémicos formales, verificaciones, fiscalizaciones o procesos judiciales.

La actividad minera también se encuentra regulada con registros especiales para los sujetos que desarrollan actividades mineras o proveen a las empresas mineras de bienes y servicios, así como por aquellos titulares de permisos de exploración o cateo. Son causales de exclusión de los mismos, entre otras circunstancias, estar incluidos en la base AFIP de contribuyentes no confiables (RG N° 3692/2014 AFIP).

Otro registro que cabe mencionar es el de operadores de productos gravados, exentos por destino - art. 7°, inc. C) de la Ley N° 23.966 (Ley de impuestos sobre los combustibles líquidos) dirigido a transportistas y comercializadores de combustibles para usos industriales (solventes aromáticos, agroquímicos, insecticidas, esmaltes, barnices, lacas, lubricantes, adhesivos, etc.). Para permanecer en el mismo los sujetos inscriptos deben exhibir un comportamiento fiscal satisfactorio y no encontrarse querellados o denunciados penalmente (RG N° 1104/2001 AFIP).

Atento a las consecuencias de quedar suspendido o excluido de los registros mencionados, está previsto como vía para el planteo de disconformidades, el recurso de apelación ante el Director General⁴¹.

⁴¹ Art. 74 del Decreto N° 1397/79 (decreto reglamentario Ley 11.683).

2.1.6. Limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria

Mediante la derogada RG N° 3358/2012 (AFIP) el organismo recaudador disponía la cancelación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) de las sociedades comerciales sobre las cuales se verificaban ciertas inconsistencias. En los considerandos de dicha norma se indicaba que el propósito de dicha medida era evitar la inscripción de sociedades con la finalidad de funcionar como carpetas o usinas para el desarrollo de actividades tendientes a facilitar la evasión fiscal, actuar como plataformas para el desarrollo de operaciones ilegales de comercio exterior, ocultar el verdadero patrimonio de las personas humanas o generar supuestas empresas que tercerizaban servicios para planificar nocivamente la verdadera relación laboral de las empresas y los trabajadores.

La norma reglamentaria mencionada en el párrafo anterior fue sustituida por la RG N° 3832/2016 (AFIP), la cual no establece la “cancelación” de la CUIT sino la “limitación” de la misma.

El nuevo procedimiento de carácter general, consiste en la evaluación periódica de los contribuyentes y responsables mediante controles sistémicos ejecutados en forma centralizada, en función de determinados incumplimientos y/o inconsistencias: sin altas en impuestos y/o regímenes; falta de presentación de declaraciones juradas determinativas; presentación de declaraciones juradas sin declarar ventas/compras en el IVA, ventas/ingresos/gastos en el impuesto a las ganancias, empleados; inclusión en la "Base de Contribuyentes No Confiables".

El resultado de la evaluación se refleja en los denominados "Estados Administrativos de la CUIT", que representan distintos grados de acceso y operación de los servicios web, disponibles con Clave Fiscal. Estos pueden ser:

- Activo: sin limitaciones.
- Limitado por falta de inscripción en Impuestos, Regímenes.
- Limitado por falta de presentación de Declaración Jurada.
- Limitado por falta de movimiento y empleados en Declaración Jurada.
- Limitado por inclusión en "base de contribuyentes no confiables".

- Limitado por caracterización como “sujeto no confiable en materia de seguridad social - origen ANSES”.
- Limitado por caracterización como “sujeto no confiable en materia de seguridad social - origen AFIP”.
- Limitado por solicitud de CUIT digital observada.
- Inactivo: estado preexistente utilizado para situaciones especiales (ejemplo: organizaciones sin reconocimiento oficial para funcionar).

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. Se observa en estas consecuencias la importancia de la medida.

La misma norma establece de forma taxativa, a diferencia de la anterior resolución reemplazada, las acciones que deben realizar los contribuyentes para reactivar la CUIT, demostrando la regularización de las inconsistencias.

En el caso de que el juez administrativo decida mantener la medida, el recurso que puede plantear el contribuyente es el de apelación ante el Director General⁴². Cabe también en este aspecto diferenciar la norma vigente con la anterior la cual no establecía procedimiento recursivo.

La reemplazada RG N° 3358/2012 (AFIP) fue objeto de numerosos planteos judiciales de inconstitucionalidad, en general por vía de amparo, con cuestionamientos sobre la naturaleza jurídica de la medida y con resultados en muchos casos favorables a los contribuyentes⁴³.

⁴² Art. 74 del Decreto N° 1397/79 (decreto reglamentario Ley 11.683).

⁴³ CNACAF, Sala II, 04/09/2014, “Speedo Group S.A.”.
CNACAF, Sala IV, 22/10/2013, “Desmed S.A.”.

La RG N° 3832/2016 (AFIP), si bien es superadora de su reemplazada en aspectos tales como la mención de la vía recursiva o las acciones tendientes a regularizar las inconsistencias, también ha sido objeto de apelaciones judiciales⁴⁴.

2.1.7. Base AFIP proveedores apócrifos

La AFIP cuenta con una base de datos en la que incluye la nómina de los proveedores que dicho organismo considera como apócrifos.

En un principio consistía en una herramienta de fiscalización de uso interno denominada “Base Apoc” con origen en la Instrucción General (AFIP) 326/1997. Los proveedores incluidos en la misma surgían de las fiscalizaciones llevadas a cabo por áreas operativas. Posteriormente la base se amplió, con información proveniente de otros departamentos y divisiones del organismo que también registraban sujetos caracterizados como proveedores apócrifos. Allí pasó a denominarse “Base eApoc”.

Actualmente la base de datos es de acceso público, con ingreso a la misma a través del sitio web del organismo recaudador. En el mismo se aclara que los datos que contiene son de carácter meramente informativos, con una función preventiva.

La inclusión 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.

Por otro lado, la no inclusión de un proveedor en la base, no implica el aval de la AFIP a las operaciones que se efectúen con el mismo⁴⁵.

⁴⁴ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B, 16/04/2018, “S.R.G c/ AFIP-DGI s/ amparo L. 16986”.

Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, 21/06/2018, “Symi Bahía S.A c/ AFIP-DGI s/ amparo L. 16986”.

⁴⁵ CNACAF, Sala II, 03/04/2019, “Sbasseiro, Oscar Reyes”.

Más allá de las aclaraciones de los párrafos anteriores, las implicancias de la medida requieren que el organismo recaudador sea extremadamente cuidadoso con su aplicación, basando la decisión de incluir a un sujeto en la nómina de proveedores apócrifos en un conjunto de elementos probatorios⁴⁶ que no dejen margen de duda de tal condición.

Catalogar a un sujeto como dudoso puede significarle la imposibilidad de continuar con el desarrollo normal de su actividad comercial. Esto es así ya que nadie querrá realizar operaciones que, con alto grado de probabilidad, serán observadas por el fisco. A la vez que genera otras consecuencias como la pérdida de beneficios impositivos, la aplicación de alícuotas de retención mayores en operaciones de ventas, la suspensión y/o exclusión de registros fiscales, la limitación de la CUIT (RG N° 3832/2016 AFIP), la autorización de comprobantes clase “M” (RG N° 4132/2017 AFIP), entre otras.

Un punto ampliamente cuestionado por la doctrina es la falta de dictado de un acto administrativo para la inclusión de un sujeto en la base. Por ejemplo, Caranta y Gómez⁴⁷ afirman: *“...no nos queda ninguna duda de la facultad que posee la AFIP para llevar adelante su tarea de recaudación y control de los contribuyentes (...). Pero dicha tarea de control debe garantizar el adecuado ejercicio del derecho de defensa y las medidas que adopte en éste sentido no pueden vulnerar las garantías constitucionales (...). Lo que a nuestros ojos aparece como merecedor de reproche consiste en la inclusión de un contribuyente cualquiera en la base de datos eAPOC, luego de llevar adelante una simple inspección y sin anotar al mismo negándole la posibilidad de que el*

⁴⁶ La evaluación del fisco para la detección y carga de nuevos casos de proveedores dudosos abarca distintos aspectos tales como capacidad operativa, personal en relación de dependencia, riesgo empresario, patrimonio, cuentas bancarias, solvencia financiera, etc.

⁴⁷ Caranta M., y Gómez T. (mayo 2015). Acto administrativo, ¿se busca! (segunda parte). Consultor Tributario. Editorial Errepar.

contribuyente sospechado pueda cuestionar – siquiera en sede administrativa – una medida de tal entidad”.

Liberman⁴⁸ analiza la vía administrativa para solicitar la exclusión de la base. Explica que el recurso de apelación ante el Director General (Art. 74 del Decreto N° 1397/79) no correspondería, atento a que éste se interpone contra un acto administrativo de alcance individual, ausente en el procedimiento analizado. Propone entonces como solución, forzar la emisión de un acto administrativo por parte de la administración fiscal, a través de la presentación de un escrito en el que se solicite tomar conocimiento de las razones que motivaron la caracterización del contribuyente como apócrifo y su consecuente inclusión en el listado. De este modo se obligará a la emisión de un acto del organismo recaudador permitiendo el inicio del recurso de apelación del art. 74 del DR. Lo mismo resultará en caso de un eventual silencio de la AFIP.

El procedimiento de inclusión a la base también es cuestionado judicialmente mediante la interposición de medidas de amparo. Estas han resultado en fallos con sentidos opuestos dependiendo de la acreditación o no de los agravios desplegados por los sujetos interesados.

En antecedentes a favor de los amparistas, encontramos como fundamento para la decisión de los órganos judiciales intervinientes, la falta de un acto administrativo debidamente notificado que exprese los motivos en que se sustenta la medida y que otorgue a los contribuyentes la posibilidad de defenderse, considerando así arbitraria e ilegal la inclusión del sujeto en la base eApoc⁴⁹. También se ha dicho que la base de datos eApoc que figura en el

⁴⁸ Liberman, S. J. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas.

⁴⁹ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala A, 08/11/2018, “Ferreyra, César c/ Afip s/ amparo Ley 16.986”.

sistema informático del organismo recaudador consiste en un registro que carece de una norma de creación y regulación válida⁵⁰.

Por el otro lado, en un caso resuelto a favor de la AFIP donde el contribuyente se quejaba por el accionar del organismo, la justicia con base en las pruebas acompañadas por el fisco que daban cuenta de la falta de capacidad económica y operativa del accionante, consideró que éste último se limitó a invocar vías de hecho, no respondiendo a la defensa desplegada por su contraparte, rechazando de esta manera el amparo incoado⁵¹. En el mismo sentido en un fallo similar, no se hizo lugar a la acción deducida por la actora ya que a partir de la documentación aportada en autos se concluyó que no surgía la ilegalidad invocada por la accionante, atento a que ésta no logró de modo alguno desvirtuar su calificación de “falta de capacidad económica” que llevó al ente fiscal a inscribirla en la base de datos eApoc⁵².

2.1.8. Base AFIP usuarios de facturas apócrifas

La AFIP 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 información⁵³ declaran créditos fiscales

⁵⁰ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B, 10/05/2016, “Barros, Nelson Bartolo c/ Afip s/ amparo Ley 16.986”.

⁵¹ Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala A, 19/08/2014, “QCR c/ AFIP s/ Amparo Ley 16.986”.

⁵² Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, 03/05/2018, “Guerineau Critto, Daniel c/ Afip s/ amparo Ley 16.986”.

⁵³ RG N° 3685/2014 (AFIP).

provenientes de sujetos cuya CUIT resultan incluidas en la base eApoc y también a aquellos que practican retenciones (según el sistema de control de retenciones SICORE⁵⁴) a CUIT contenidas en dicha base.

Consiste en una herramienta interna de la administración para la generación de casos de fiscalización en función del análisis de los montos resultantes de las compras a proveedores dudosos y el porcentaje que representan tales adquisiciones sobre el total de las operaciones efectuadas por el usuario de facturas apócrifas.

Aquí un aspecto que se torna sensible es la cuestión de la fecha del alta del proveedor dudoso a la base eApoc como así también el momento en que el organismo fiscal considera que ese sujeto adquirió tal condición⁵⁵. Las observaciones del fisco deberían ser solamente sobre las operaciones posteriores a ésta última fecha.

En los casos en que las operaciones cuestionadas sean anteriores al alta del proveedor en la base eApoc y/o a la fecha de condición de dudoso, los contribuyentes bajo verificación tendrán mayores posibilidades de demostrar, con fundamento en el aspecto temporal y junto a otros medios de prueba, la veracidad de las transacciones realizadas, y la consecuente legitimidad de los créditos fiscales y/o gastos computados relacionados.

2.1.9. Sistema de capacidad económica financiera

⁵⁴ RG N° 2233/2007 (AFIP).

⁵⁵ En general la fecha de condición apócrifo coincide con la fecha de inscripción del proveedor ante la AFIP. Puede ocurrir que se trate de un momento posterior como en los casos de empresas reales que discontinuaron su actividad sin tramitar la baja correspondiente, siendo utilizadas al solo efecto de facturar de facturar créditos y/o gastos no legítimos.

La AFIP implementó⁵⁶ una herramienta informática que evalúa la Capacidad Económica Financiera (CEF) de los contribuyentes a partir de información aportada por ellos mismos y por terceros al organismo recaudador.

El sistema contempla una fórmula que calcula mensualmente una valoración de la capacidad económica financiera de cada contribuyente cuyo parámetro es considerado representativo de su capacidad para realizar ciertos actos económicos y sus consecuencias tributarias o para las operaciones de comercio exterior.

La norma indica, en forma no taxativa, los aspectos evaluados para la determinación del cálculo: declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, al valor agregado y sobre los bienes personales; hipotecas; compra o venta de inmuebles; compra o venta de rodados; compra de bienes de uso; remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia o recibidas, según corresponda; consumos con tarjetas de crédito o de débito; pago de expensas; deudas bancarias y financieras.

Los contribuyentes pueden solicitar el reproceso de la valoración que éste sistema les otorga, previa presentación de las declaraciones juradas originales y/o rectificativas que correspondan, a fin de que las mismas sean consideradas en un nuevo cálculo⁵⁷.

También pueden manifestar su disconformidad si, como resultado del proceso detallado en el párrafo anterior, surgiera una diferencia originada en información no consignada en las declaraciones juradas presentadas, aportando

⁵⁶ RG N° 4294/2018 (AFIP).

⁵⁷ La solicitud de reproceso se puede efectuar una sola vez por mes calendario mediante el servicio "web" de AFIP.

para ello los elementos que avalen el incremento de su capacidad económica financiera⁵⁸.

La valoración realizada por el fisco sobre la capacidad económica financiera de un sujeto puede ser consultada por el resto de los contribuyentes. De esta manera, antes de realizar una compra, se podrá pedir una constancia CEF del proveedor para verificar su condición. Si surge que la capacidad evaluada es alta, ante una eventual observación por parte del fisco, el adquirente contará con una prueba significativa para demostrar la veracidad de la operación realizada.

2.2. Prevención de los sujetos pasivos de la obligación tributaria

Trataremos aquí la prevención de facturación apócrifa donde existe una simulación relativa. Es decir, los casos donde el comprador de buena fe realiza operaciones reales, figurando en el comprobante que las respalda como proveedor un sujeto de “cartón” o ficticio. Excluimos entonces las operaciones en las que la simulación es absoluta, ya que en esos casos la connivencia entre el vendedor y el comprador hace que no existan medidas adoptadas por los contribuyentes, dado que ellos mismos y con conocimiento, intervienen en la maniobra.

La implementación por parte de los contribuyentes de las acciones de prevención dependerá de la significatividad económica de las operaciones a llevarse a cabo. Además será determinante si el proveedor es recurrente u ocasional, como así también si tiene reconocimiento en el mercado o se trata de un sujeto que recién inicia actividades. Asimismo no debemos dejar de considerar las limitaciones relacionadas con el costo administrativo de la implementación de estas medidas.

⁵⁸ La disconformidad se puede iniciar siempre que no haya una solicitud de reproceso pendiente a través del servicio “web” del organismo recaudador, presentando luego una nota en los términos de la RG N° 1128/2001 (AFIP) con los elementos que avalen el reclamo efectuado sistémicamente y justifique el incremento de la capacidad económica financiera.

Hechas las pertinentes aclaraciones, a continuación se enuncian y se realizan comentarios sobre los recaudos mínimos que deberían adoptar los contribuyentes para evitar operaciones con proveedores que luego puedan ser desconocidas por el fisco:

- verificar la constancia de inscripción en la AFIP y en los organismos de recaudación locales; asimismo, en los casos que corresponda, en los organismos de contralor del sector donde opera. En los casos de proveedores apócrifos no se podrá visualizar la constancia de inscripción AFIP⁵⁹.
- verificar las actividades declaradas del proveedor en la AFIP. Los bienes a adquirir o los servicios a recibir deberían estar encuadrados dentro de las mismas.
- verificar la validez de los comprobantes recibidos a través de la consulta del código de autorización de impresión (CAI) o código de autorización electrónico (CAE). Se trata de una medida de cumplimiento de la normativa⁶⁰ más que una acción preventiva atento a que en la actualidad la mayoría de los proveedores apócrifos emiten las facturas en comprobantes autorizados por la AFIP.
- conocer adecuadamente al proveedor: antecedentes, trayectoria, mercados donde opera, reputación ante otros clientes, domicilio y teléfono comercial, datos filiatorios de la persona de contacto, etc. Los proveedores apócrifos suelen ser sujetos con inicios de actividad reciente. Asimismo generalmente no

⁵⁹ RG N° 3832/2016 (AFIP).

⁶⁰ Art. 41. RG N° 100/1998 (AFIP).

cuentan con locales comerciales acordes a la actividad que supuestamente desarrollan.

- verificar la no inclusión del proveedor en la base de datos de proveedores apócrifos de la AFIP.

- consultar la capacidad económica financiera del proveedor. Además de la herramienta informática brindada por la AFIP (sistema CEF⁶¹), se podría consultar el veraz del proveedor como así también pedir referencias a entidades bancarias. En relación a la capacidad operativa se sugiere verificar la existencia de empleados y de bienes registrables a nombre del proveedor.

- realizar el pago de la operación mediante los medios autorizados. En lo posible se deberían cancelar las obligaciones mediante transferencias bancarias o con cheques propios con clausula “no a la orden”. La emisión de cheques con esa condición implica que el proveedor lo debe acreditar en la cuenta bancaria, quedando individualizado de esta manera el sujeto beneficiario del pago.

- actuar como agente de retención y/o percepción cuando corresponda.

- demostrar la existencia de la operación mediante documentación que avale el circuito económico. En el caso de adquisición de bienes, trasladados mediante transportistas, dejar asentado en el remito datos de los vehículos y de los choferes.

⁶¹ RG N° 4294/2018 (AFIP).

Estas medidas pueden resultar insuficientes para evitar recibir en alguna oportunidad documentación apócrifa. Sin embargo permitirán al sujeto obligado plantear una mejor defensa ante la impugnación de operaciones, y más importante aún frente a la aplicación de sanciones, al tener elementos que demuestren la falta de intención de perjudicar al fisco con su conducta.

3. Detección

Las medidas de prevención, implementadas tanto por el fisco como por los sujetos pasivos, resultan muchas veces insuficientes. En los casos en que el fisco, como resultado de procesos de investigación, cuente con indicios de la existencia de operaciones apócrifas, iniciará acciones de fiscalización con el objeto de reunir elementos de prueba para determinar ajustes impositivos como así también para evaluar la conducta de los contribuyentes. Por otro lado, los sujetos obligados plantearán su defensa, aportando sus propias pruebas.

3.1. Sujeto del ajuste impositivo

El sujeto sobre el cual el organismo recaudador determina el ajuste impositivo es el receptor de la facturación apócrifa. A efectos de impugnar los créditos fiscales y gastos con origen en la documentación falsa, y en el caso de que se proceda a una determinación de oficio⁶², ésta se iniciará, no contra el generador de los comprobantes o usina, sino contra el receptor o usuario de las mismas⁶³.

Ante esta situación, los contribuyentes a los cuales se les observan operaciones de compras como apócrifas, suelen plantear el desconocimiento de la identidad del proveedor, sosteniendo que no se los puede hacer responsables por

⁶² Arts. 16 y siguientes de la Ley 11.683.

⁶³ En relación al emisor de facturas apócrifas, se planteó dentro del organismo recaudador, si correspondía desconocer sin más su condición de sujeto tributario o si era necesario iniciar el procedimiento de determinación de oficio a fin de anular los débitos fiscales declarados por el contribuyente ficticio, con carácter previo a reclamar los créditos falsamente documentados al usuario. La Dirección de Asesoría Legal de la AFIP mediante Dictamen 61/2001 opinó que no es procedente recurrir al procedimiento establecido en el artículo 16 de la Ley N° 11.683, toda vez que no se dan las condiciones de aplicabilidad del mismo al no existir elementos ciertos o presuntos que permitan establecer la materia imponible desarrollada por el contribuyente, precisamente por inexistencia de dicha actividad y, por ende, de materia imponible susceptible de ser determinada.

incumplimientos de terceros. Basan su defensa en el principio de buena fe, el cual conforme nuestro CCYCN en su art. 961 del capítulo referido a las disposiciones de los contratos en general, establece que: *“Los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no sólo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor”*.

Sin embargo, existen antecedentes de jurisprudencia donde más allá de que exista o no buena fe por parte del adquirente, se concluye que no se hace cargo al usuario de los incumplimientos de sus proveedores sino de la falta de demostración por medios probatorios suficientes de las operaciones cuestionadas⁶⁴. En el mismo sentido, la buena fe argumentada por los contribuyentes, por ejemplo ante la adquisición de mercaderías a un vendedor ficticio⁶⁵, o la alegada ignorancia sobre el origen de la compra y del verdadero productor⁶⁶, no resultaron razones válidas para que se juzgue a favor de los mismos.

3.2. Prueba

En general, lo que se discute en los posibles casos de facturación apócrifa, son cuestiones de hecho y prueba.

⁶⁴ CNACAF, Sala II, 29/11/2012, “Toledo Pedro Roque”.

CNACAF, Sala II, 30/05/2013, “Recorquera Argentina S.A.”.

⁶⁵ CNACAF, Sala IV, 06/12/2012, “Binary S.A.”.

⁶⁶ Juz. Cont. Adm. Fed. N° 8, 14/09/2008, “Nidera S.A.”.

Cabe mencionar que no toda situación de hecho debe ser probada. Es decir, deben probarse hechos que no son notorios y que siendo afirmados por una de las partes, son negados por la contraria.

Recordemos que los medios de prueba se dividen en dos clases: pruebas directas (documental, testimonial, pericial, informativa) y prueba de presunciones.

Para probar hechos positivos se utilizan pruebas directas, mientras que para probar hechos negativos, se recurre a la prueba de presunciones la cual consiste en una serie de indicios que permite concluir el “no hecho”.

La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido o inicio para afirmar, a través de un razonamiento lógico, un hecho desconocido que se desea probar.

Las presunciones legales (establecidas por ley) pueden ser de dos tipos: las que no admiten prueba en contrario tipificadas como absolutas (*iure et de iure*) y las que sí lo hacen (*iuris tantum*). Las presunciones simples o judiciales siempre admiten prueba en contrario.

La teoría clásica de la carga de la prueba consiste que cada parte soporta la carga de la prueba sobre los hechos a los que atribuye la producción del efecto jurídico que pretende⁶⁷.

En cambio, la teoría de las cargas probatorias dinámicas, aplicada por la jurisprudencia⁶⁸ en la materia que tratamos, establece que la carga de la prueba recae sobre la parte que está en mejores condiciones de producirla.

El objetivo de la prueba por parte del fisco será demostrar la falsedad del documento con el que el contribuyente pretende sustentar su derecho y luego

⁶⁷ Art. 377 CPCCN

⁶⁸ CNACAF, Sala IV, 01/04/2007, “Guitart, Gustavo E.”.
CNACAF, Sala IV, 09/04/2007, “Molla, Pedro José.”.

reconstruir la realidad económica subyacente de lo cual surgirán consecuencias impositivas diferentes.

Cuando el fisco considera que una factura es falsa, debe aportar la prueba de tal afirmación. Buscará entonces demostrar que la operación que surge de ese documento nunca existió, que el proveedor que surge de la factura no es el verdadero o que el perceptor del pago que la cancela no es el beneficiario efectivo. Se trata de hechos negativos por lo que utilizará la prueba de presunciones simples.

Si el fisco es exitoso en su prueba, se invierte la carga de la misma, correspondiendo al contribuyente probar la realidad de las operaciones efectuadas y de sus afirmaciones.

El órgano judicial, mediante las reglas de la sana crítica resolverá sobre la legitimidad del documento, su validez formal, y sobre la validez ideológica de la operación descrita en la factura. Atento a que la utilización de facturas apócrifas persigue diferentes objetivos, será determinante dilucidar si la operación existió o no, como así también si hubo salida de fondos.

En este punto es importante la comprobación del circuito físico en el caso de que se trate de mercaderías a través de remitos, cartas de portes, guías, etc. Asimismo es relevante la prueba sobre el circuito de pagos atendiendo a la forma de cancelación de las operaciones (cheques propios, de terceros, efectivo, transferencias bancarias, etc.).

Resulta oportuno aquí traer a colación la Resolución N° 149/2009 de la Procuración General de la Nación. Se trata de un protocolo de actuación que sirve como guía orientativa para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas en el cual se mencionan una serie de indicios y medios probatorios acerca de las características de los proveedores apócrifos y de la inexistencia de las operaciones, tales como:

- No son hallados en su domicilio fiscal y/o comercial y/o aquél que se consigna en las facturas.

- Declaran poseer su domicilio fiscal en la misma dirección que otros contribuyentes sospechados de emitir facturación apócrifa.
- Quienes figuran como integrantes o directivos de la sociedad no poseen formación y/o el nivel de vida acorde a aquella función.
- Inician su actividad en fecha contemporánea a aquella en la que tienen lugar las operaciones cuestionadas.
- Se encuentran inscriptos ante el fisco en actividades disímiles entre sí.
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad económica declarada.
- Se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados a distintos contribuyentes.
- No se encuentran inscriptos como contribuyentes ante los fiscos locales.
- Las imprentas que figuran en las facturas de estos proveedores no existen, no están autorizadas, o desconocen haber efectuado la impresión de tales comprobantes.
- Se evidencia la falta de correlatividad en las facturas emitidas, circunstancia que obedece a que ciertos comprobantes son "reservados" sin emitir, para luego poder satisfacer pedidos de facturas de fechas concretas (facturación "hacia atrás").
- Se consigna como medio de cancelación de las facturas emitidas (en los correspondientes recibos de pago), el pago en efectivo, aún cuando en virtud de los montos implicados y la normativa vigente se deberían utilizar otros medios (cheques, transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito).
- Los cheques librados como medio de pago del importe consignado en las facturas son cobrados por una persona ajena a los presuntos responsables de los proveedores.
- No declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad declarada y/o facturada.
- No poseen bienes registrables.
- Los recibos de pago de sus facturas tienen fecha de impresión posterior a la de su supuesta emisión.

- No presentan declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y/o del IVA.
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y los depósitos bancarios informados.
- Presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e Impuesto a las Ganancias, respectivamente) y el volumen de facturación del período (declaran un importe menor que el que correspondería de acuerdo con su facturación).
- No ingresan importes relevantes en concepto de IVA, pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas créditos y débitos fiscales por montos similares entre sí, o bien no ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen, pues exteriorizan mayor crédito fiscal que débito fiscal. Ello adquiere particular relevancia en empresas de servicios, pues por la naturaleza de dicha actividad no poseen, en general, un gran porcentaje de crédito fiscal computable.
- No consignan en las declaraciones juradas de IVA saldos técnicos o de libre disponibilidad que surgirían producto de la liquidación del gravamen, o bien los computan de forma repentina sin contar con documentación que respalde el origen de aquellos.
- Omiten actuar como agentes de retención del Impuesto a las Ganancias.
- No ingresan importes relevantes en concepto de Impuesto a las Ganancias pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas un importe elevado de gastos computables.
- No ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen pues exteriorizan un importe mayor de gastos que de ganancias, o no exteriorizan ganancias, o exteriorizan saldo a su favor producto del cómputo de retenciones sufridas.
- Se encuentran en la base eApoc de la AFIP.
- Se verifica en torno a este tipo de sujetos el libramiento de cheques por parte de los contribuyentes usuarios de las facturas apócrifas, destinados a simular el pago de los servicios u operaciones irreales documentados en aquellos comprobantes, el cobro de aquellos títulos valores en instituciones bancarias

y/o su descuento en entidades cooperativas de crédito por parte de los grupos que controlan los proveedores irreales, y la devolución a los contribuyentes usuarios de facturas falsas de los fondos percibidos, deducidos los importes equivalentes a los precios que se les cobraba por la venta de los documentos apócrifos (comisiones).

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

Como colofón al análisis de la prueba en los casos de facturación apócrifa, cabe transcribir lo expresado por Magallón⁶⁹, en un trabajo donde expone sobre la impugnación del crédito fiscal en el IVA por operaciones reputadas como inexistentes: *“Lo cierto es que resultaría inútil, según lo veo, sistematizar apriorísticamente y desde un punto de vista formal cuales indicios, de entre los que puede y suele servirse la administración tributaria en estos casos, son pasibles de considerarse legítimos para sustentar la impugnación de ciertas operaciones -y por ende, del crédito fiscal que les accede- y cuáles no. Ello por cuanto: a) se trata de simples hechos o datos de la realidad que solo podrían ser verdaderos o falsos; b) una vez admitida su veracidad intrínseca, su mayor, su menor o su nula eficacia como hecho base de una inferencia solo habrá de poder medirse conforme a su mayor o menor grado de aporte a la confirmación del hecho a probar (desconocido), esto es, el hecho jurídicamente relevante del que depende directamente la decisión que debe adoptarse. Y dicha eficacia depende de la que discrecionalmente le atribuya el juez de la causa.”*

3.3. Incidencia impositiva

⁶⁹ Magallón A. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco nacional.

Las pruebas resultantes sobre la realidad económica detrás de las operaciones cuestionadas determinarán los ajustes impositivos. Reiterando lo mencionado en apartados precedentes, la incidencia impositiva dependerá de si se trata de casos de simulación absoluta (operaciones inexistentes) o simulación relativa (operaciones marginales).

Los efectos de la impugnación del fisco sobre los impuestos involucrados también diferirán atento a la naturaleza de los mismos. Cabe recordar el carácter instrumental del IVA, cuyo régimen legal no permite el cómputo de créditos fiscales presuntos, y el objeto del gravamen del Impuesto a las Ganancias, el beneficio neto.

En tal sentido, existe jurisprudencia⁷⁰ que avala el criterio seguido por el fisco ante operaciones que, probadas como existentes, fueron facturadas por proveedores sin capacidad económica, impugnando créditos fiscales en el IVA pero permitiendo el cómputo del gasto en el Impuesto a las Ganancias. El artículo 12 de la Ley de IVA exige como requisito insoslayable que la venta o el servicio la realice el proveedor que extiende la factura, debiendo existir identidad entre ambos, recaudo que rige tanto para el comprador que pretende computar el crédito fiscal en su declaración jurada como para el exportador que pretende su devolución.

A continuación se resumen las diferentes situaciones que se pueden presentar conforme lo mencionado precedentemente y la incidencia impositiva de cada una de ellas. Se indica también si corresponde la aplicación del Instituto de Salidas no documentadas y el computó o no de las eventuales retenciones efectuadas por el usuario de facturas apócrifas como agente de retención, temas que se analizarán con mayor detalle en próximos apartados.

⁷⁰ CSJN, 10/03/2015 “Feretti, Félix Eduardo”
CSJN, 10/03/2015 “ADM Argentina S.A.”

- casos de simulación relativa (la operación económica existió pero no se corresponde con la factura observada), por la adquisición de bienes:

El crédito fiscal en el IVA no se admite como computable.

El gasto o costo en el Impuesto a las Ganancias se admite debido a la existencia de la operación y suponiendo que la erogación se efectuó para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

No aplica el Instituto de Salidas no documentadas (art. 38 LIG).

No se computan retenciones de IVA e Impuesto a las Ganancias.

- casos de simulación relativa (la operación económica existió pero no se corresponde con la factura observada), por la adquisición de servicios:

El crédito fiscal en el IVA no se admite como computable.

El gasto o costo en el Impuesto a las Ganancias se admite debido a la existencia de la operación y suponiendo que la erogación se efectuó para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Se aplica el Instituto de Salidas no documentadas (art. 37 LIG).

No se computan retenciones de IVA. Se computa retención de Impuesto a las Ganancias con Salidas no documentadas.

- casos de simulación absoluta (la operación no existió), sin erogación de fondos:

El crédito fiscal en el IVA no se admite como computable.

El gasto o costo en el Impuesto a las Ganancias no se admite debido a la inexistencia de la operación.

No se aplica el Instituto de Salidas no documentadas.

Se computan retenciones de IVA e Impuesto a las Ganancias.

- casos de simulación absoluta (la operación no existió), con erogación de fondos:

El crédito fiscal en el IVA no se admite como computable.

El gasto o costo en el Impuesto a las Ganancias no se admite debido a la inexistencia de la operación.

Se aplica el Instituto de Salidas no documentadas.

Se computan retenciones de IVA e Impuesto a las Ganancias con Salidas no documentadas.

3.4. Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas

La ley del Impuesto a las Ganancias en su art. 37 establece que 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 35% que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto.

La reforma de la Ley N° 27.430 (publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017) modificó la redacción del art. 37 incluyendo la frase “o esta encuadre como apócrifa” poniendo fin de esta manera a la discusión de si la existencia de facturación falsa era asimilable o no a la carencia de documentación. Esta modificación receptó el criterio adoptado por la Corte en distintos fallos⁷¹.

Del análisis del artículo en cuestión surgen entonces dos consecuencias. La primera consiste en la prohibición de deducir el gasto por no haberse efectuado con la finalidad de obtener, mantener y conservar la ganancia gravada. La segunda implica la imposición, a quien efectuó la erogación, de pagar la tasa máxima establecida por la ley sobre la suma abonada al beneficiario no identificado.

⁷¹ CSJN, 26/08/2003, “Red hotelera iberoamericana”.
CSJN, 27/09/2011, “Interbaires S.A.”.

Existen excepciones en el art. 38 de la ley de Impuesto a las Ganancias: no se exigirá el ingreso por salidas no documentadas, en los siguientes casos: a) cuando la DGI presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes; b) cuando la DGI presume que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

El Instituto de Salidas no documentadas busca evitar la pérdida de recaudación del impuesto que debería haber ingresado el beneficiario de la erogación. Se entiende que si el sujeto no emitió comprobante de sus operaciones tampoco ingresó el pago del impuesto correspondiente. Asimismo impide que el contribuyente deduzca como gasto erogaciones no vinculadas con la obtención, mantenimiento o conservación de la ganancia.

La naturaleza jurídica de la figura aquí analizada ha sido materia de discusión, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, en cuanto a si trata de una sanción o de un impuesto; en este último caso también existían opiniones encontradas sobre si el obligado al pago es responsable por deuda ajena (en sustitución del beneficiario oculto) o lo es por responsabilidad propia.

Actualmente y en función de distintos fallos en el mismo sentido, se considera que se trata de un impuesto, estando obligado a ingresarlo quien realiza la erogación a título propio⁷².

Tal como se adelantara en apartados precedentes, no siempre que se detecten facturas apócrifas corresponde la aplicación del instituto analizado. Para que así ocurra, debe tratarse de operaciones relacionadas con la adquisición de

⁷² CSJN, 15/10/1969, "Geigy Argentina S.A.".

CSJN, 09/11/2000, "Radio Emisora Cultural".

TFN, Sala A, 28/11/2002, "Bertoli Zimmerman Hugo".

servicios por las cuales se haya constatado una efectiva salida de fondos, sin identificación del beneficiario real de los mismos⁷³.

3.5. Retenciones impositivas sobre operaciones impugnadas

Se plantea en este punto cual es el tratamiento a dar a las retenciones, tanto de IVA como del Impuesto a las Ganancias, que pudo haber efectuado e ingresado el usuario de facturas apócrifas⁷⁴.

En el caso de que se trate de una simulación absoluta, donde detrás de la documentación apócrifa no existe ninguna operación económica subyacente, la retención se transforma en un pago sin causa. Esto es así ya que no existe hecho imponible y por lo tanto no hay obligación tributaria respecto de la cual corresponda retener.

El pago ingresado como retención se considera a cuenta del usuario de la factura falsa, disminuyendo el ajuste determinado por el fisco⁷⁵.

Distinto es el supuesto de una simulación relativa, donde la operación existe, pero no se corresponde con la consignada en el documento al no ser el proveedor emisor de la factura el verdadero ejecutor de la prestación del servicio o de la venta del bien. A diferencia del caso anterior, el hecho imponible se produjo, la obligación tributaria nació, aunque el sujeto a quien se le atribuye es distinto al real.

⁷³ Ver Apartado 3.3. Incidencia Impositiva.

⁷⁴ Ver Apartado 3.3. Incidencia Impositiva.

⁷⁵ TFN, Sala D, 14/06/2010, "Villalonga Furlong S.A.". TFN, sala D, 27/08/12 "Giuliani Elio Eduardo".

Aquí, el usuario de la factura apócrifa, quien actuó como agente de retención, carece de legitimación activa para computar las retenciones a cuenta de la pretensión fiscal que pesa sobre el mismo⁷⁶.

En el caso de detectarse salidas de fondos y de aplicarse el impuesto a las salidas no documentadas, las retenciones practicadas con origen en esas operaciones, luego ingresadas al fisco, se consideran como pagos sin causa, pudiendo ser computadas como pagos a cuenta contra lo determinado en concepto de Salidas no documentadas⁷⁷.

⁷⁶ TFN, Sala B, 25/03/2014, “Las tres mulitas SRL.”.
CSJN, 25/08/2015, “Molinos Río de La Plata S.A.”.

⁷⁷ Act. N° 1055/07 DI ALIR – AFIP.

4. Régimen sancionatorio

Los sujetos que utilizan facturas apócrifas son pasibles de ser sancionados, tanto en el ámbito administrativo según la Ley de Procedimiento Fiscal, como penalmente conforme el régimen penal tributario.

También se prevén sanciones en el ámbito penal para los emisores de facturas falsas y para los profesionales en ciencias económicas que por la prestación de servicios de asesoramiento contable se vean involucrados en este tipo de delitos.

4.1. Régimen sancionatorio Ley N° 11.683

La Ley de Procedimiento Fiscal contempla la aplicación de sanción de multa por omisión de impuestos, la cual consiste en un importe igual al impuesto omitido, y la sanción de multa por defraudación, que será de dos hasta seis veces el importe del tributo evadido⁷⁸.

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, maquinación o malicia. La misma ley indica las situaciones donde se presume la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas⁷⁹.

⁷⁸ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículos 45 y 46.

⁷⁹ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículo 47. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11. b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. c) Si la inexactitud de las

Está prevista la reducción de las sanciones para los casos en que el contribuyente regularice la situación, mediante la presentación de declaraciones juradas, en un porcentaje del mínimo legal cuyo valor depende del momento en que la pretensión fiscal es aceptada⁸⁰. Para acceder a estos beneficios el sujeto no debe ser reincidente en infracciones materiales.

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 las pruebas que demuestren la existencia o no de dolo. En el caso que se verifique la intención de perjudicar al fisco y el monto evadido supere las condiciones objetivas de punibilidad, el fisco formulará denuncia en sede penal.

La simple mención de alguno de los indicios⁸¹ de dolo no es suficiente. El fisco debe demostrar con pruebas fehacientes la conducta engañosa o maliciosa. La Instrucción General (AFIP) 01/2017 establece, para las áreas del organismo recaudador que intervienen en la materia, las pautas de evaluación de conducta de los responsables a los que se les efectuó un ajuste con origen en facturas apócrifas. Se mencionan a continuación algunos de los elementos que se analizan conforme dicha instrucción.

declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso. d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación. e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos. f) No se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la AFIP.

⁸⁰ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículo 49.

⁸¹ Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículo 47.

Elementos respecto del contribuyente:

- existencia de mecanismos de control interno para reducir el riesgo de recibir facturas apócrifas.
- recaudos adoptados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió y/o entregó la factura.
- volumen de comprobantes apócrifos en relación al total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el período bajo fiscalización.
- conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización del producto de que se trate.
- inicio por parte del contribuyente de denuncia penal y/o acción civil contra los que entregaron la factura apócrifa.

Elementos respecto de la operatoria:

- frecuencia y monto de operaciones con un mismo proveedor o intermediario y lapso de comercialización.
- temporaneidad entre la celebración de la operación y la vigencia de la habilitación, matrícula o registro.
- en el caso de facturas electrónicas, corroboración de identidad de las direcciones de IP desde las cuales se emitieron.
- participación de instituciones financieras utilizadas a efectos de desvirtuar el seguimiento formal del dinero.
- en el caso que en la operatoria se verifique la existencia de intermediarios: análisis de habilitación, antecedentes, modo de comunicación, relación contractual, antigüedad de la relación.

En el caso que sean insuficientes las pruebas aportadas por el fisco, la justicia puede recalificar la conducta del art. 46 al 45, modificando el encuadre realizado por el organismo recaudador, con las implicancias en materia de costas

que eso significa. Aún más, puede suceder que la justicia considere que ante la falta de argumentos concretos, no corresponda sanción alguna⁸².

4.2. Régimen penal tributario

El régimen penal tributario⁸³ prevé sanciones para el usuario de facturas apócrifas por la comisión de los delitos tributarios de evasión agravada y de obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

La evasión agravada⁸⁴ prevé una pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión 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 por año.

Cabe resaltar que la derogada Ley N° 24.769 no establecía importe mínimo, surgiendo planteos, hoy resueltos por la reforma, sobre la falta de proporcionalidad de la pena con relación al daño causado. Bajo el anterior régimen y según la literalidad de la norma era suficiente una factura falsa por un monto mínimo para quedar dentro de la figura de evasión agravada⁸⁵.

El usuario de facturas apócrifas también puede ser sancionado por el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales⁸⁶ cuando utiliza las mismas

⁸² CNCAF, Sala III, 27/11/2014, "Megatom SA c/DGI s/recurso".

⁸³ Ley 27.430 TÍTULO IX, art. 279, B.O. 29/12/2017.

⁸⁴ Art. 2 del Régimen penal tributario.

⁸⁵ Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, 07/02/2014, "Louis Dreyfus SA s/infracción L. 24769".

⁸⁶ Art. 3 del Régimen penal tributario.

para lograr en forma irregular reintegros impositivos provenientes de operaciones de exportación. La sanción, coincidente con la de la figura de evasión agravada, corresponde cuando el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma \$ 1.500.000 en un ejercicio anual.

Por otro lado también se prevén sanciones para las organizaciones proveedoras de facturas apócrifas, las cuales pueden quedar incluidas bajo la figura de asociación ilícita fiscal⁸⁷. La ley establece que el que 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 el régimen penal tributario, 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.

Los tipos penales descriptos, con escalas cuyos mínimos impiden la aplicación de condenas condicionales⁸⁸, demuestran la gravedad de los delitos vinculados con el uso de facturas apócrifas.

Finalmente cabe mencionar que los delitos tributarios pueden concurrir con otros delitos penales como el lavado de activos⁸⁹ o la falsificación de documentos privados⁹⁰.

⁸⁷ Art. 15 inciso c) del Régimen penal tributario.

⁸⁸ CODIGO PENAL. Artículo 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 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.

⁸⁹ CODIGO PENAL. Artículo 303.- 1) Será reprimido con prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor

4.3. Responsabilidad penal del profesional contable

La ley penal tributaria⁹¹ establece que el que a sabiendas: a) dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en 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; b) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión; c) 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.

supere la suma de \$ 300.000, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí. 2) La pena prevista en el inciso 1 será aumentada en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, en los siguientes casos: a) Cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza; b) Cuando el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En este caso, sufrirá además pena de inhabilitación especial de tres a diez años. La misma pena sufrirá el que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial.3) El que recibiere dinero u otros bienes provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el inciso 1, que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido con la pena de prisión de seis meses a tres años.4) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1, el autor será reprimido con la pena de prisión de seis meses a tres años. 5) Las disposiciones de este artículo regirán aún cuando el ilícito penal precedente hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de este Código, en tanto el hecho que lo tipificara también hubiera estado sancionado con pena en el lugar de su comisión.

⁹⁰ CODIGO PENAL. Artículo 292.- El que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, si se tratare de un instrumento público y con prisión de seis meses a dos años, si se tratare de un instrumento privado.

⁹¹ Art. 15 del Régimen penal tributario.

Senderovich⁹² relaciona los incisos del artículo precedente con la actuación de los profesionales en ciencias económicas cuyos clientes realizaron maniobras delictivas mediante la utilización de facturas falsas. El autor enfoca su análisis en el ámbito de pequeñas y medianas empresas (PYMEs), donde el profesional cumple la función de contador, asesor y/o liquidador y además se ocupa del informe profesional de los estados contables de su cliente como auditor. A diferencia de lo que puede suceder en grandes organizaciones, en el caso de las PYMEs, al haber una mayor cercanía respecto de la documentación y registros, frente a la detección de facturas apócrifas, puede presumirse la participación del contador en el hecho. Resulta entonces de suma importancia la cobertura de la responsabilidad profesional en el desarrollo de las tareas, debiendo documentarse en papeles de trabajo los procedimientos realizados. La demostración de su no actuación a “sabiendas” se basará en el cumplimiento de la normativa profesional, a partir de la instrumentación de determinados controles, insertos en los procedimientos de auditoría.

En ese marco Senderovich explica que un contador en su rol de asesor, puede ser imputado por su “participación en delitos de evasión” conforme el inciso a) del artículo 15. Éste compromete la participación de los profesionales en su vinculación con los sujetos obligados que cometieran alguno de los delitos tipificados por el régimen penal tributario. Si un contador efectuó las liquidaciones impositivas como así también el dictamen de los estados contables de un contribuyente respecto del cual se ha determinado en forma fehaciente su encuadramiento en evasión fiscal, se presume su participación en el hecho y la única forma de sustraerse de dicha presunción consiste en la prueba que pudiera aportar, de que no actuó con dolo y de que su trabajo fue desarrollado conforme a las normas profesionales y aplicando un adecuado criterio profesional.

⁹² Senderovich, P. D. (2006). Auditoría en Acción para PYMES. T. I. Editorial La Ley.

Asimismo el profesional puede ser sancionado penalmente por la “concurrencia con dos o más personas en delitos de evasión”. El autor menciona que el inciso b) del artículo 15 si bien se remite a "alguno de los delitos tipificados en esta ley", se encamina a combatir el uso de la factura apócrifa. Al señalar "concurriese con dos o más personas", está delimitando un mínimo de tres sujetos para la mecánica de utilización de factura apócrifa: a) el obligado por el tributo; b) el contador, en su calidad de ideólogo, organizador y/o gestor; c) la empresa-usina de generación de facturación apócrifa.

Finalmente el contador asesor puede ser condenado por integrar una “asociación ilícita”. El inciso c) apunta en forma directa a las usinas de generación de facturación apócrifa, requiriendo una organización de tres o más personas, habitualidad y la finalidad delictiva tipificada en la ley.

En todos los casos, la incorporación de puntos específicos de control, en relación con la autenticidad de la documentación y la utilización de técnicas de muestreo, que sirvan a los fines de sustraerse de la sospecha de que justamente las facturas objetadas no se incluyeron adrede en el muestreo, resultan indispensables para salvaguardar la responsabilidad del profesional en materia penal.

En tal sentido deberían considerarse como básicos los siguientes controles y/o procedimientos de auditoría a aplicar por el profesional:

- control de la razonabilidad y sentido económico de la facturación.
- cumplimiento de las políticas de identificación y conocimiento de los clientes⁹³.
- control de pagos posteriores.
- controles cruzados con proveedores.

Deviene esencial la delimitación de funciones y responsabilidades del asesor mediante la firma de un contrato de auditoría, carta convenio o carta

⁹³ Resolución de Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. 420/11. Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario relacionadas con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo.

compromiso. En dicho instrumento se debe mencionar que el auditor, asesor o liquidador, no puede efectuar tareas administrativas, sino que sus tareas comprenden por ejemplo el registro y liquidación de impuestos y cargas sociales, en base a la documentación que le es provista para su procesamiento contable. También es importante que conste en un formulario el acuse de la recepción y la devolución de la documentación, con firma del obligado.

Existen antecedentes en la jurisprudencia donde asesores contables fueron condenados penalmente en causas relacionadas con facturación apócrifa. En un caso⁹⁴ en el que se cuestionaban créditos fiscales a una sociedad por la compra de papeles y cartones, el contador de la contribuyente fue procesado como cómplice primario. Se demostró que el profesional, además de la liquidación de los impuestos y de la confección de balances contables, tenía a su cargo tareas de administración como la facturación de las ventas y la confección de órdenes de pago y cheques. Asimismo el domicilio de la sede social de la contribuyente coincidía con el del contador.

En otro antecedente⁹⁵ se procesó al contador como responsable solidario por salidas no documentadas con origen en facturas apócrifas. En este caso la documentación apócrifa fue hallada en el domicilio del profesional. La sentencia sostuvo que el profesional no podía desconocer su responsabilidad frente a cuestiones vinculadas directamente con su actividad específica, imputándosele un obrar al menos negligente ante la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y la verosimilitud de las facturas cuestionadas.

⁹⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 03/06/2004, "Boretti, Marcelo L. s/ incidente de apelación en Papelera Ramos S.A. y otros s/ inf. L. 24769".

⁹⁵ TFN, Sala A, 28/11/2012, "Bertoli Zimmerman Hugo José".

En otra causa⁹⁶ se condenó a una profesional contadora por formar parte de una “usina” de facturación apócrifa quedando involucrada de esta manera en el delito de asociación ilícita. Se trataba de un conjunto de sociedades creadas al solo efecto de simular operaciones comerciales con contribuyentes reales por medio de las cuales estos últimos reducían indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. Se sostuvo que la profesional no pudo haber actuado sin dolo con respecto a la existencia del grupo y del presunto fin ilícito de la creación de sociedades ya que fue presidente de una de las sociedades, su domicilio coincidía con el de una de las firmas ficticias, era contadora de uno de los organizadores de grupo y conocía a los distintos integrantes de la asociación y su actividad.

⁹⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 30/12/2003, “Real de Azúa, Enrique Carlos y otros sobre asociación ilícita”.

Conclusión

La facturación apócrifa se ha transformado en uno de los mayores desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias, afectando significativamente la recaudación de recursos genuinos como son los tributos.

En nuestro país es permanente la implementación y actualización de reglamentaciones emitidas por el fisco para enfrentar este mecanismo de evasión, el cual, con el transcurso de los años y el desarrollo de nuevas tecnologías, se ha ido tornando cada vez más complejo y sofisticado.

La necesidad de combatir el grave perjuicio ocasionado a los ingresos del Estado no debe ser excusa para que las normas reglamentarias no se apliquen con extremo cuidado en pos de respetar las garantías constitucionales de los ciudadanos. La búsqueda de mayor eficiencia en la recaudación, muchas veces se contrapone con la realidad de los contribuyentes cumplidores; más aún en un sistema tributario complejo como el argentino, con permanentes modificaciones legales, una presión impositiva alta y un porcentaje significativo de economía informal.

Al contexto descripto en el párrafo anterior se suman otras dificultades al momento de abordar esta problemática: la falta de definición normativa del concepto de facturas apócrifas; las distintas realidades económicas subyacentes al uso de comprobantes falsos con consecuencias impositivas y penales diferentes; la disparidad de criterios jurisprudenciales ante situaciones similares; entre otras.

En este marco, la administración tributaria debe enfocarse con mayor énfasis al desarrollo e implementación de medidas de prevención. La generalización de la factura electrónica, los registros digitales, los sistemas de perfil de riesgo y de generación de alertas, son buenos ejemplos de este tipo de herramientas que, aplicadas conjuntamente, resultan ser más eficaces en comparación con acciones tendientes a la detección y sanción.

Si bien las reglamentaciones de los últimos años de la AFIP han sido emitidas en ese sentido preventivo, la vigencia de la problemática demuestra que las mismas son insuficientes. La inscripción de nuevos contribuyentes es un ejemplo de un proceso que aún puede mejorarse mediante un mejor aprovechamiento de la información y de las tecnologías disponibles. Análisis de solvencia y de antecedentes de los sujetos que solicitan el alta tributaria, supeditando la misma al resultado de tales exámenes, permitirían evitar desde el origen potenciales emisores de facturas falsas.

Asimismo se deberían invertir mayores esfuerzos en el trabajo conjunto y coordinado de la AFIP con otros organismos de control. Avanzar en el intercambio de información con las administraciones subnacionales, la Unidad de Información Financiera (UIF) o con los órganos de contralor de contrataciones públicas, por solo mencionar algunos ejemplos, permitiría contar con mejores herramientas en el combate de la facturación apócrifa.

Por el lado de los contribuyentes, y siempre refiriéndonos a aquellos con conciencia de la importancia del cumplimiento tributario, deben también cumplir su parte aplicando las acciones preventivas necesarias para evitar la recepción de comprobantes falsos. La implementación de controles internos y los recaudos adoptados para conocer adecuadamente a sus proveedores son muestras de lo mencionado. En este aspecto, los profesionales en ciencias económicas en su función de asesores contables e impositivos de los contribuyentes, cumplen un rol clave.

Finalmente, se debería impedir o limitar de algún modo la posibilidad de que los sujetos con comprobada participación en delitos relacionados con esta problemática puedan volver a actuar como contribuyentes, ya sea como personas humanas o como partícipes de sociedades. La aplicación de sanciones y la administración de justicia en los casos donde se comprueba el uso de facturación apócrifa resultan esenciales para el desarrollo de una cultura tributaria que contribuya al progreso de nuestra sociedad.

Bibliografía

– Libros:

Costa M. P. (2018). El régimen de facturación, antecedentes y actualidad de la factura electrónica. Factura electrónica en América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Barreix-Zambrano Editores.

Diez, G. (2004). Impuesto a las Ganancias. La Ley.

Diez, H. (1997). Impuesto al Valor Agregado (2da Ed.). Errepar.

Giuliani Fonrouge, C. M., Navarrine, S. C. (2007). Impuesto a las Ganancias (4ta Ed.). Lexis Nexis.

Jarach, D. (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo.

Marchevsky, R. A. (2002). IVA Análisis Integral (2da Ed.). Ediciones Macchi.

Palacio, L. E. (2003). Manual de Derecho Procesal Civil (17ma Ed.). Abeledo-Perrot.

Senderovich, P. D. (2006). Auditoría en Acción para PYMES. T. I. Editorial La Ley.

Villegas, H. B. (1998). Régimen Penal Tributario argentino (2da Ed.). Editorial Depalma.

– Artículos:

Caranta M., y Gómez T. (mayo 2015). Acto administrativo, ¡se busca! (segunda parte). Consultor Tributario. Editorial Errepar.

Caranta, M. (26/03/2019). Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas. <https://www.ambito.com/las-facturas-apocrifas-y-las-salidas-no-documentadas-n5022779>

Ceteri, J. L. (07/04/2019). Facturas truchas, el criterio discutible que utiliza la AFIP. Suplemento económico. Clarín.

Collosa, A. (21/03/2019). Facturas falsas y fraude fiscal. <https://www.ciat.org/facturas-falsas-y-fraude-fiscal>

Dalmasio, A. R. (agosto 2015). Responsabilidad fiscal del comprador, locatario o prestatario por las facturas recibidas. Revista Práctica Profesional N° 243. La Ley.

Gómez, R. A. (28/03/2019). Facturas apócrifas: medidas a adoptar a fin de prevenirlas. Thompson Reuters.

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

Lopetegui, R. (15/01/2019). Facturas apócrifas: impacto en sede tributaria y penal. <https://www.abogados.com.ar/facturas-apocrifas-impacto-en-sede-tributaria-y-penal/22812>

Magallón A. (18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. CABA, 7 al 9 de septiembre 2016). Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco nacional.

Mansilla, C. (11/07/2011). Las novedades sobre el tratamiento de las facturas apócrifas y de la figura de la salida no documentada. Suplemento fiscal. El Cronista Comercial.

Mansilla, C. (febrero 2004). Análisis de la factura falsa y/o apócrifa. Práctica y actualidad tributaria.

Ruetti, G. J. Facturación apócrifa, Estado jurisprudencial.