

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

FACTURAS APÓCRIFAS: MANUAL DE COMPLIANCE
TRIBUTARIO

AUTOR: NOELIA VANESA LORDI

TUTORA: SARA DIANA TELIAS

CIUDAD DE BUENOS AIRES, DICIEMBRE 2020



Facturas apócrifas: manual de compliance tributario

Resumen

El presente trabajo busca analizar la problemática que genera el uso de facturación apócrifa y sus efectos en el ámbito fiscal (en la recaudación, reducción indebida de bases imponibles, computo indebido de créditos fiscales, infracciones y delitos) sin dejar de mencionar el aspecto económico y social.

Se analiza el marco normativo tributario aplicable a la fecha, como así también el estado de la jurisprudencia y doctrina en la materia para finalmente brindar una propuesta de manual de compliance tributario que permita a los contribuyentes de buena fe prevenir, detectar, gestionar y mitigar los riesgos tributarios inherentes a esta problemática.

Palabras clave

Factura apócrifa, evasión fiscal, tax compliance, compliance tributario

Abreviaturas

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación

CNCAF: Cámara Nacional en los Contencioso Administrativo Federal

SND: Salidas no documentadas

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

IVA: Impuesto al Valor Agregado

CUIT: Clave Única de Identificación Tributaria

RG: Resolución General

DGI: Dirección General Impositiva

CAE: Código de autorización electrónico

CAEA: Código de autorización electrónico anticipado

CAI: Código de autorización de impresión

B.O.: Boletín Oficial



Índice

1. Introducción	3
2. Conductas evasivas en Argentina: causas y consecuencias	6
2.1. El efecto “corrupción” sobre las conductas evasivas	9
2.2. Las facturas apócrifas como medio comisivo de maniobras de evasión fiscal	12
3. Facturación apócrifa: definición	13
4. Tipología de facturas apócrifas	14
5. Facultades de verificación y fiscalización en materia de facturas apócrifas	15
6. Marco normativo	17
6.1. Ley de Procedimiento Tributario	17
6.2. Medios de Pago	25
6.3. Ley Penal Tributaria	27
6.3.1. <i>El piso de punibilidad del Art 2 inc. d) – Agravante dispuesto por la ley 26.735</i>	30
6.4. Impuesto al Valor Agregado	32
6.5. Impuesto a las Ganancias	38
6.6. Impuesto a las Salidas no documentadas	39
6.7. Resolución General (AFIP) 1415 y modificatorias	44
6.8. Instrucción (AFIP) 1/2017. Pautas de trabajo AFIP	48
6.9. Resolución (PGN) 149/2009. Manual de actuación de fiscales	52
7. Propuesta de intervención: Programa de compliance tributario	56
8. Conclusión	57
9. “Anexo A” Propuesta de Compliance Tributario	60
10. Referencias bibliográficas	85



1. Introducción

El **objeto del presente trabajo** consiste en el análisis de la problemática del uso de facturación apócrifa con el fin de poder hacer llegar a los lectores una propuesta final de tax compliance a los efectos de mitigar los riesgos tributarios inherentes al uso de este tipo de comprobantes.

Cabe destacar que la utilización de facturación apócrifa y su impacto se han convertido en los últimos años en un tema de relevante importancia dado el **perjuicio que genera en las arcas del Estado**, como así también en los propios **contribuyentes y la sociedad**.

Los **motivos que determinaron la elección del tema** se basan fundamentalmente en comprender y analizar este fenómeno complejo y multifacético que genera un impacto negativo no solo a nivel pecuniario sino también en la formación cívico- moral de una sociedad.

Algunas de las **preguntas** que motivaron el análisis sobre el cual versa el presente trabajo fueron:

- ¿Cuál es la motivación social que genera el uso de este tipo de documentos?
- ¿Existe una adecuada educación tributaria de base que permita evitar el surgimiento este tipo de operaciones y tomar conciencia de su impacto?
- ¿Por qué con las medidas y regulaciones actualmente vigentes el uso de facturas apócrifas es el principal medio de comisión de delitos con alta litigiosidad en la República Argentina?
- ¿Por qué con el gran impacto económico que implica en las arcas del Estado el uso de facturación apócrifa, el Fisco Nacional no logra anticiparse evitando de raíz su uso y práctica?
- ¿Hasta dónde llega la responsabilidad de un contribuyente que actúa de buena fe en una operación comercial instrumentada mediante facturación apócrifa?
- ¿Qué mecanismos de control interno se encuentra obligado a implementar un contribuyente que actúa de buena fe?

Sobre la base de la motivación de origen se proponen los siguientes **objetivos específicos** sobre los cuales versará el desarrollo del presente trabajo:

- Comprender las causas que motivan el incumplimiento tributario y su problemática. Evaluar si la política tributaria existente en materia de facturación apócrifa genera el efecto disuasorio deseado.
- Analizar el marco normativo tributario, jurisprudencia y doctrina existente en la materia como así también las prácticas habituales puestas a disposición por parte del fisco para mitigar la existencia de este tipo de operaciones.
- Diseñar un manual de “**tax compliance**” o “**programa de cumplimiento**” para la identificación, análisis y mitigación de riesgos tributarios.

Haddad (2019) hace referencia al concepto de “**tax compliance**” o “**compliance tributario**” de la siguiente manera:

(...) ¿A qué nos referimos con un Compliance Tributario? Al compromiso que asume el contribuyente de actuar con buena fe, tener buenas prácticas, detectar los riesgos tributarios para la prevención, detección, gestión y mitigación de los riesgos tributarios.

Se deberá entender como riesgo tributario, por ejemplo, la posibilidad de cometer un delito, una infracción, la generación de una deuda que concluya en el pago de intereses, incumplimiento de obligaciones formales.

Todo ello debe sustentarse en buenas prácticas, transparencia, debida diligencia, tanto en el actuar interno con el personal, como en el externo con proveedores y clientes.

En efecto, el problema de las facturas apócrifas que tanto se expone hoy no resulta exclusivamente generado por usinas o grupos creados a ese solo efecto, sino también a “criterio de AFIP” cuando un sujeto en particular es considerado apoc por falta de capacidad económica u otros parámetros.

Respecto del último supuesto del párrafo anterior en la práctica desde hace por lo menos 3 o 4 años el organismo tiene toda la información de cada contribuyente que debe liquidar IVA, ello porque lo hacen mediante facturas electrónicas. En consecuencia, AFIP tiene todos los datos de cada transacción recibida o realizada por el contribuyente, pero en lugar de advertir en la página o suspender el CUIT del que está cometiendo el delito, no hace nada y luego impugna el crédito fiscal computado, debiendo ajustar el IVA conforme lo que la AFIP considera válido.

El Compliance Tributario permitiría acreditar fehacientemente los hechos con los cuales acredito que, en el momento de comprarle al proveedor, ahora apócrifo, no era inexistente o sin capacidad económica sino que existía, y



acompañó una serie de elementos básicos que me permiten probar mi inocencia y buena fe.

No estamos acostumbrados a ello y por eso expreso que podemos realizar un cambio de paradigma.

Somos los contribuyentes los que, aparte de cumplir las normas legales existentes y objetarlas o impugnarlas si no estamos de acuerdo, debemos obligarnos a cumplir otras series de conductas que nos autoimponemos. Eso es Compliance Tributario (...) (p. 1). [el subrayado/destacado es propio]

Por último, resulta importante destacar como parte introductoria del presente trabajo, que si bien no se han incorporado citas de los autores que se detallarán seguidamente la lectura de sus trabajos y comentarios ha sido de relevante importancia para el análisis y comprensión de la temática a ser desarrollada:

- Carolina Callelo (2016). Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas. 18° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Carolina Calello (2020). Ajuste por facturas apócrifas. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Espacio de Doctrina Tributaria. <https://www.youtube.com/watch?v=JHhKgHDdZag>
Fecha de consulta link sitio web 10/12/2020
- CEAT. Centro de Estudio de Administración Tributaria (2020). Facturación apócrifa. Lineamientos de jurisprudencia y algunos mecanismos de prevención. Resumen de la charla brindada en la emisión N 9 de Conversando con el CEAT, del 7 de febrero de 2020 <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/08/Facturas-Apocrifas-Lineamientos-de-jurisprudencia-y-mecanismos-de-prevenci%C3%B3n-Porporatto.pdf>
Fecha de consulta link sitio web 10/12/2020
- Dalmasio, A.R. (2017) Responsabilidad fiscal del comprador, locatario o prestatario por las facturas recibidas. Pautas de verificación de la AFIP Autor: Publicado en: IMP - Práctica Profesional.



- Damarco Jorge (2004). “Los bienes jurídicos protegidos en el derecho penal tributario” Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Eugenio Raul Zaffaroni (2006) “Manual de Derecho Penal Parte General”
- García R. M. (2019) Salidas no documentadas y facturas apócrifas: ¿el debate se ha terminado? Doctrina Tributaria Errepar (DTE)

2. Conductas evasivas en Argentina: causas y consecuencias

Las formas de incumplimiento tributario resultan ser variadas. Entre las diversas formas de incumplimiento podemos encontrar a la informalidad, mora, evasión, defraudación, entre otras.

A los efectos de realizar un análisis pormenorizado, se ha evaluado dicho fenómeno y su impacto en distintas Administraciones Tributarias.

Se ha evidenciado que este tipo de conductas tanto en Argentina como en el resto del mundo es un fenómeno multifacético de gran complejidad dada las diversas variables que sobre ella impactan. En este sentido y dado el impacto negativo que genera en la recaudación tributaria y desde el punto de vista social, es que los Fiscos han implementado y continúan trabajando en llevar adelante políticas tendientes a atenuar este tipo de conductas.

Es importante destacar que existen muy pocos países con niveles aceptables de evasión fiscal, la mayoría de los países, en especial en los países latinoamericanos, los niveles de evasión fiscal son elevados y esto se encuentra directamente vinculado con el contexto económico-social.

La Administración Tributaria Argentina en los últimos años ha implementado ciertas políticas disuasivas y de control sobre conductas evasivas que han resultado exitosas dada la capacidad de automatización y robotización de dichos procesos de fiscalización. Incluso, los fiscos nacionales, provinciales y municipales se encuentran trabajando en forma coordinada a los efectos de llevar a cabo prácticas de control conjuntas que permitan reducir esfuerzos e identificar en forma anticipada cualquier conducta de este tipo. Sin embargo, y más allá del enorme esfuerzo realizado, es necesario continuar trabajando en políticas tributarias conjuntas dada la multiplicidad de variables que



influyen sobre las conductas evasivas y la complejidad de estructuras que se generan día a día con el efecto de evadir. Asimismo, más allá de las políticas de control y detección temprana se debe trabajar fuertemente en políticas de educación tributaria que permitan desde raíz revertir el bajo compromiso tributario existente en nuestro país. Ahora bien, estas políticas de educación tributaria pueden llevarse a cabo en la medida que se implementen políticas económico-sociales de base que permitan a la sociedad en su conjunto tener un nivel de vida acorde resultando viable el aporte social a través de los impuestos y teniendo su correlato esta acción, en acciones propias del Estado que evidencien la inversión, desarrollo y crecimiento en la sociedad y el país en su conjunto.

En base a lo expuesto, se detallan a continuación algunas de las consecuencias inmediatas (no taxativas) resultantes de las acciones evasivas desde el punto de vista fiscal:

- Afectación en el nivel de recaudación tributaria.
- Incremento de los tributos para apaliar la baja del nivel de recaudación.
- Aplicación de políticas tendientes a la reducción de gastos.
- Inequidad entre los contribuyentes dado que más allá de la capacidad contributiva de cada uno de ellos el hecho del bajo cumplimiento tributario como consecuencia de llevar a cabo conductas evasivas impacta directamente en el contribuyente cumplidor.
- Competencia desleal que incide en la asignación de los recursos de la economía.
- Exceso de presión tributaria sobre el sector formal de la economía.
- Menor incentivo para la inversión ante la generación de mayor presión tributaria sobre el sector formal de la economía.
- Generación de una economía a menor escala orientada al mercado interno e informal. La economía a gran escala es altamente visible de manera tal que las conductas evasivas resultan de fácil detección

Frente al conocimiento de algunas de las tantas consecuencias negativas que genera el hecho de llevar a cabo conductas evasivas, resulta necesario conocer las causas que generaron las mismas ya que son los pilares sobre los cuales el Estado deber trabajar a los efectos de erradicar este tipo de conductas. Es importante mencionar que las mismas



varían en función al nivel de desarrollo y comportamiento social en cada país. Se detallan a continuación algunas de ellas:

- Costo-beneficio de evadir: dentro de un contexto de incertidumbre y teniendo el contribuyente aversión a tomar riesgos, el comportamiento evasivo del contribuyente está dado por el análisis los beneficios potenciales derivados del monto que se ahorra al evadir y la probabilidad y costos (magnitud de la sanción impuesta) aplicables para el caso de ser detectado.
- Situación económica del contribuyente y poder adquisitivo: cuanto mayor es el nivel de renta o ingreso en general y dado cierto nivel de educación tributaria es menor el nivel de evasión.
- Presencia de organismos fiscales con escasa capacidad y fuerza de autoridad en lo que respecta a sanciones a ser impuestas y posibilidad de ser detectado.
- Desigualdad en el sistema tributario. Sistema tributario complejo con normas cambiantes y excesiva carga burocrática.
- Inequitativa relación de intercambio entre contribuyente – gobierno.
- Políticas de educación tributaria escasas o ineficientes (variables según el medio social y el país analizado) en donde se presta poca atención a los valores cívicos, los sentimientos morales y éticos.
- Forma en que los contribuyentes perciben la realidad fiscal. En este aspecto juegan las actitudes, las características personales y el entorno económico social.
- Excesiva propuesta de blanqueo de capitales
- Excesiva presión fiscal

Si bien la totalidad de las causas juegan un papel fundamental en la actitud evasiva por parte de los contribuyentes, resulta de gran importancia el análisis de los factores psicosociales, ya que el impacto de los mismos es de gran relevancia en cualquier sociedad.

Particularmente, considero que la educación en materia tributaria es la base primaria sobre la cual el Estado debe focalizar su tarea, trabajando para evitar que determinados comportamientos se lleven a cabo desde el origen evitando de esta forma, tener que



realizar esfuerzos sobre conductas que surgen como consecuencia de la falta de una adecuada educación tributaria inicial.

Resulta relevante mencionar que tenemos países en los cuales el nivel de cumplimiento tributario es bajo y los contribuyentes cuentan con niveles aceptables de capacidad contributiva pero aun dentro del contexto social el incumplimiento tributario es aceptado como un hecho natural no siendo considerado como negativo para la sociedad. El problema oculto frente a esta situación fundamentalmente es una inadecuada política de educación tributaria en donde se tome conciencia que el ejercicio de este tipo de conductas atenta contra el futuro y desarrollo de la sociedad.

La falta de conciencia tributaria está relacionada en gran parte con la falla en la educación impartida desde el inicio de la formación cívica generando falta de desarrollo del sentido de pertenencia y cooperación que debe existir entre los ciudadanos y el Estado.

La conciencia tributaria además se conforma en la medida de los ciudadanos perciban que el aporte que realizan al Estado en su deber de ciudadanos es justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Asimismo, resulta importante también destacar la percepción por parte del contribuyente de los niveles de corrupción existentes en la sociedad. Si los actos de corrupción son frecuentes y aceptados por la sociedad esto genera que el contribuyente cumplidor se vea en una situación de analizar si realmente su conducta es adecuada o debe imitar el ejemplo que tanto el gobierno como los ciudadanos brindan en relación a esta cuestión.

Por ultimo resulta importante volver a mencionar que los factores psicosociales afectan directamente a las conductas evasivas de una sociedad y en este sentido, el Estado cumple un papel fundamental a los efectos de impartir desde los inicios de la educación de la ciudadanía lineamientos que muestren la importancia e impacto que los actos realizados por cada uno de nosotros generan sobre el otro y sobre la sociedad.

2.1. El efecto “corrupción” sobre las conductas evasivas

Dado que los factores sociales constituyen una variable fundamental al momento de llevar a cabo conductas evasivas y la percepción que sobre la corrupción y los actos llevados a cabo por el Estado tienen los contribuyentes influyen significativamente en sus

conductas, resulta oportuno comentar los resultados que para el año 2019 arroja el informe realizado por la organización “Transparency International”. En el mismo se establece un resumen global respecto del índice de la percepción de la corrupción (IPC) en donde revela que una gran importante cantidad de países han hecho poco o ningún progreso contra la corrupción.

El índice califica a 180 países y territorios en función de los niveles percibidos de corrupción en el sector público. Se utiliza una escala del 0 al 100, donde 0 significa corrupción elevada y 100 significa sin corrupción. En el IPC del 2019, más de dos tercios de los países tienen una puntuación menor a 50, y el promedio es de sólo 43 puntos. Los datos demuestran que, pese a algunos avances, la mayoría de los países todavía son incapaces de reducir la corrupción de forma efectiva en el sector público

Los países con las puntuaciones más altas son Nueva Zelanda y Dinamarca, con 87 puntos cada uno, seguidos por Finlandia (86), Singapur (85), Suecia (85) y Suiza (85). Los países en las calificaciones más bajas son Somalia, Sudán del Sur y Siria, con puntuaciones de 9, 12 y 13, respectivamente. A estos países los siguen muy de cerca Yemen (15), Venezuela (16), Sudán (16), Guinea Ecuatorial (16) y Afganistán (16)

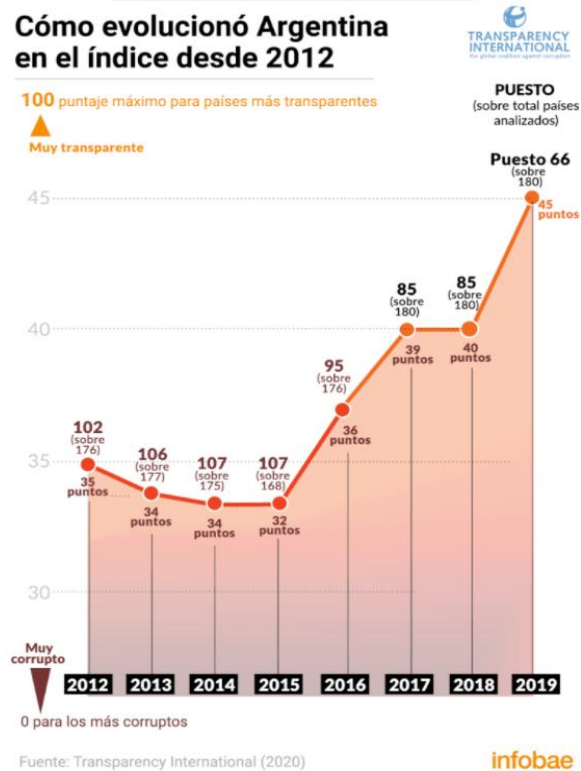
En los últimos 8 años, solo 22 países mejoraron significativamente sus puntuaciones en el IPC, entre ellos Grecia, Guyana y Estonia. En este mismo periodo, se redujeron significativamente las puntuaciones en 21 países, entre ellos Canadá, Australia y Nicaragua. En el resto de los 137 países, los niveles percibidos de corrupción mostraron poco o ningún cambio.

En el caso de América, por cuatro años consecutivos, con una puntuación media de 43 puntos en el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), no logra progresar significativamente en la lucha contra la corrupción.

La región afronta retos importantes, entre los que se destaca la presencia de líderes políticos que actúan en su propio beneficio y en detrimento de la ciudadanía a la que deben servir. Específicamente, la financiación de partidos políticos y la integridad electoral son grandes desafíos.

En el caso de Argentina el informe muestra un incremento ya que durante el año 2019 subió al puesto 66 y obtuvo 45 puntos sobre los 100 posibles en el Índice de Transparencia Internacional. Cabe destacar que la medición se centra en el sector público en base a encuestas a empresarios y expertos. Sin embargo, el ascenso se explica no solo

por los méritos propios de un país, sino también en relación al resto de los países, en una edición del Índice que revela que muchos bajaron su puntuación.



<https://www.infobae.com/politica/2020/01/23/argentina-subio-19-lugares-en-el-ranking-global-que-mide-la-corrupcion/>

El Índice de Percepción de Corrupción (IPC) mide anualmente la percepción de la corrupción, pero solo en relación a la conducta del sector público, o sea en el ámbito político y administrativo. Las preguntas se refieren a la existencia de sobornos, el desvío de fondos públicos, el nepotismo, la falta de castigo penal o de protección a los denunciantes, los mecanismos para obtener contratos de obra pública, la prevención de los conflictos de interés por parte de funcionarios y el acceso a información por parte de los ciudadanos a asuntos públicos, entre otros aspectos.

En el caso de Argentina, se hizo en base a ocho encuestas de distintas entidades internacionales: el Índice de Gobierno Sustentable de la Fundación Bertelsmann, las Calificaciones de Riesgo País de Global Insight, el Anuario de Competitividad Mundial del International Institute for Management Development (IMD), el Ranking de Países de la Unidad de Inteligencia Económica, la Guía Internacional de Riesgo País de PRS Group, el Proyecto Variedades de Democracia, el Foro Económico Mundial EOS, y el Índice de Estado de Derecho del Proyecto Justicia Mundial.



Más allá de los resultados expuestos, resulta necesario remarcar la expectativa respecto de los resultados que para el 2020 este informe arrojará tomando en cuenta el contexto actual de pandemia y cambio de política de gobierno en el año 2020.

Es importante destacar que si bien hay un incremento del índice el mismo refleja una percepción de altos niveles de corrupción, en consecuencia, los desafíos de Argentina en esta materia siguen siendo muchísimos más allá de los avances tomando en consideración que la percepción que tiene la sociedad impacta significativamente en las conductas evasivas en materia impositiva.

2.2. Las facturas apócrifas como medio comisivo de maniobras de evasión fiscal

En el presente apartado se proceden a detallar algunas de las motivaciones que pueden llevar a los contribuyentes al uso de facturación apócrifa en sus transacciones comerciales. En este sentido el Vocal 6ta. Nominación Sala B – Tribunal Fiscal de la Nación Contador Público Pablo Porporatto (2020) detalla en forma no taxativa:

- Reducción y ahuecamiento de base imponible sobre la base de la falta de existencia de operaciones reales utilizando facturas duplicadas o compradas.
- Transacciones comerciales con proveedores informales, sobre la base de la existencia de la operación y quien emite la facturación no es el real proveedor del bien o servicio.
- Pagos encubiertos (coimas, sobornos).
- Necesidad de contar con soportes para conciliar la caja con las salidas de fondos (facturas duplicadas o compradas).

Es decir, el ejercicio de la ilegalidad en materia de facturas apócrifas se lleva a cabo por determinados sujetos que logran obtener ciertos beneficios frente al perjuicio generado a nivel social y estatal. Entre los sujetos que buscan obtener tales beneficios en forma ilegal podemos encontrar:

- Integrantes desleales de empresas y otras entidades que justifican mediante esta conducta salidas de dinero ilegales.

- Personas humanas o empresas que computan compras (créditos fiscales, gastos) falsos para pagar menor impuestos. Utilizan los comprobantes con el objetivo de aumentar su crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y/o aumentar sus gastos en el Impuesto a las Ganancias, lo que finalmente redundará en la disminución de las bases imponibles de aquellos gravámenes, y, por ende, en la evasión total o parcial del pago de las correspondientes obligaciones tributarias de pago.
- Organizaciones delictivas que lucran con la comercialización de estos documentos.

Sobre la base de lo expuesto, resulta importante destacar que existen casos en los cuales los contribuyentes obrando de buena fe se ven inmersos en maniobras de este tipo frente a proveedores apócrifos por ellos desconocidos incluso habiendo llevado a cabo determinados mecanismos de control para evitar operar con este tipo de sujetos.

El presente trabajo tiene como objetivo, hacer llegar los lineamientos generales normativos para este tipo de contribuyentes (contribuyentes de buena fe) como así también una propuesta de “**tax compliance**” para mitigar los riesgos tributarios y evitar maniobras de evasión fiscal.

3. Facturación apócrifa: definición

Es importante destacar que hoy en día no existe una definición en la normativa legal sobre el significado de “facturación apócrifa”, sino que se ha producido una construcción jurisprudencial sobre la misma.

Al respecto, resulta oportuno compartir los lineamientos jurisprudenciales impartidos por uno de los leading cases en la materia: **CSJN, Red Hotelera Iberoamericana S.A., 26/08/03** en la cual La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido señalando que:

“(…) Una erogación carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en el que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e



individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (...)"

Si bien la sentencia versa primordialmente sobre el instituto de las Salidas No Documentadas (SND) en materia de facturación apócrifa, y sobre esta base la CSJN interpreta lo expuesto precedentemente, en forma indirecta da conocer la interpretación del alcance respecto de lo que se considera estar en presencia de un documento apócrifo. Es decir, la sola existencia del documento no implica que la documentación respaldatoria sea válida, ya que en el caso de autos los instrumentos respectivos no eran aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Red Hotelera Iberoamericana S.A. y quienes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.

Cabe destacar que esta sentencia de la CSJN resultó a favor del fisco. La Sala V de la Cámara al confirmar el pronunciamiento del TFN revocó la resolución de la DGI por la cual se había determinado de oficio la obligación de Red Hotelera Iberoamericana S.A. frente al Impuesto a las Ganancias en concepto de SND y aplicado una multa. Contra lo decidido, AFIP interpuso recurso ordinario de apelación que fue concedido.

Es importante mencionar que existe gran cantidad de jurisprudencia referente al tema de facturación apócrifa la cual se desarrollará a lo largo del presente trabajo, sin embargo, resulta oportuno traer a colación el presente fallo dada la trascendencia que el mismo tiene en la materia.

4. Tipología de facturas apócrifas

Amaro Gómez (2019) afirma:

“(...) se podrían identificar en el derecho tributario moderno conforme a la evolución de la jurisprudencia judicial y administrativa tres tipos de facturas o comprobantes apócrifos:

a) **Facturas apócrifas extrínsecas**: Cuando la factura o comprobante equivalente **simula ser un documento oficial** o autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, pero en realidad **no lo es**. [el subrayado/destacado es propio]

b) **Facturas apócrifas intrínsecas por la operación**: cuando el **documento es oficial**, está autorizado por el Fisco nacional, **pero las operaciones fueron inexistentes**. O sea, no hubo en la realidad económica de los hechos ninguna venta de cosas muebles, prestaciones de servicios, locaciones de bienes o realización de obras. Es una operación ficticia, pese a que las facturas y los documentos que lo acompañan son auténticos. [el subrayado/destacado es propio]

c) **Facturas apócrifas intrínsecas por el proveedor**: sucede en aquellos casos en que las **facturas** están debidamente **autorizadas** por el organismo fiscal, existiendo las operaciones de ventas de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de bienes, pero que **no fueron realizadas por el proveedor que facturó** dichos conceptos, sino por otro que quedó oculto (...)” (p. 1). [el subrayado/destacado es propio]

En términos de Amaro Gómez (2019) se pueden identificar dos conceptualizaciones genéricas: “factura apócrifa extrínseca” que es aquella que si bien refleja operaciones que son reales no se emitió un documento oficial y “factura apócrifa intrínseca” que es aquella que, si bien se soporta con un documento autorizado por el fisco, no refleja la realidad económica de la operación ya sea porque la operación es inexistente o porque la operación no la efectuó el sujeto indicado como proveedor.

Grosso Sherdian (2007) afirma que las facturas apócrifas son:

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

5. Facultades de verificación y fiscalización en materia de facturas apócrifas

La utilización efectiva de facturas apócrifas requiere de una situación de hecho y prueba, es necesaria una investigación profunda, concreta y fundada, sin embargo, esto no siempre se observa en la práctica.

En los hechos, el organismo fiscal impugna facturas apócrifas, en algunas oportunidades, al no poder ubicar al proveedor en su domicilio fiscal o resultar inexistente el declarado, no haber presentado declaraciones juradas, no haber dado cumplimiento a los requerimientos de información, no poseer bienes muebles e

inmuebles que permitan justificar la prestación del servicio o de los bienes que comercializa, no declarar personal en relación de dependencia cuando la naturaleza de servicios prestados lo requieren.

Obviamente la incorporación de un contribuyente en la base “apoc” o de “contribuyentes no confiables” elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, también se utiliza a tales fines.

El más relevante de todos los indicios y que se habría ido incorporando también en la Justicia es el de la existencia o no de capacidad operativa en los presuntos proveedores para abastecer de los bienes o prestar los servicios detallados en las facturas de compras.

En definitiva, todo aquello que normal y habitualmente se contrata en operaciones similares a las que se pretende sustentar serán elementos que jugarán a favor de la aceptación de los comprobantes y su inexistencia incidirá contra su consideración.

Según Radiminski (2008):

“(…) Indudablemente, el control es la herramienta más valiosa para llegar al objetivo primordial de la administración tributaria, que no es otro que asegurar la determinación de una obligación tributaria en la justa medida que la ley impone. Es importante percibir que la acción que está habilitada bajo la denominación de verificación, y la obtención de datos bajo este rotulo, es el yunque sobre el que se asentará y forjará una eventual determinación de oficio, el juzgamiento de conducta administrativo, y hasta el juzgamiento de la conducta a nivel penal. (...)”

(...) La verificación tiene como objeto llegar al conocimiento absoluto de la verdad material del acontecer de los hechos económicos de trascendencia tributaria a fin de tener la posibilidad de comparar la actuación de los contribuyentes respecto de ello. De esta acción primigenia se puede desprender una segunda actitud, que de suceder debe desarrollarse, que es la denominada fiscalización, que no es otra cosa que informar al contribuyente respecto a que su determinación tributaria no está realizada de acuerdo con el criterio fiscal y se le indicará que, de no modificarse en ese sentido, se pondrán en funcionamiento los resortes normativos que llevarán a su determinación y se progresará, en los hechos, para intentar avanzar sobre su patrimonio a tales fines (...)”(p. 354).

Dado lo expuesto, se remarca la importancia de las acciones de verificación y fiscalización llevadas a cabo por la autoridad fiscal en materia de facturación apócrifa en la medida en que lo que se intente buscar sea el origen del delito y castigarlo.

La función de la pena no solo es "retributiva" en proporción al grado de culpabilidad del contribuyente, sino también "preventiva" "ejemplificadora", es decir, en búsqueda de cambiar a la persona que delinquiró y los terceros testigos.



Se debe tener consideración también los mecanismos disponibles con los que cuenta el contribuyente que actuó de buena fe y que en muchos casos se ve inmerso en situaciones en las que se involucra la utilización de facturación apócrifa pero que dados los mecanismos y herramientas existentes y disponibles para su control no resulta viable su identificación. El Fisco debe cooperar con el contribuyente que actúa de buena fe para la detección de situaciones anómalas, aplicando sanciones a los verdaderos sujetos que delinquen con un "efecto preventivo" de entidad, induciendo en consecuencia al cumplimiento voluntario mediante el incremento de la percepción del riesgo.

6. Marco normativo

El desarrollo del presente apartado se encuentra dividido en 9 (nueve) secciones en las cuales se desarrolla y analiza la normativa vigente aplicable en materia de uso de facturación apócrifa en el ámbito nacional.

En cada sección se hará referencia a los aspectos de mayor relevancia e impacto, como así también en las posiciones jurisprudenciales y doctrinarias.

6.1. Ley de Procedimiento Tributario

Uno de los objetivos principales de la Ley de Procedimiento Tributario - (Ley 11.683 y modif.) y su Decreto Reglamentario (Decreto 1397/79 y modif.) - consiste en combatir y eliminar la utilización por parte de los contribuyentes de facturas y/o documentos que resulten apócrifos, práctica que resulta lesiva y perjudicial para el erario público como así también para los contribuyentes de buena fe. Esta situación fáctica se da sobre la base de la incorporación de documentación apócrifa en la determinación de las obligaciones tributarias implicando una sustancial disminución en la determinación de la materia imponible.

a) Los deberes del contribuyente: requisitos formales a cumplimentar

“(…) El artículo 33 de la ley 11.683 dispone las facultades de verificación y fiscalización que posee la AFIP, determinando entre otras posibilidades, la de exigir a contribuyentes, responsables y terceros, la obligación de llevar registraciones de sus operaciones, de conservar los comprobantes respaldatorios de las mismas, de emitir



comprobantes conforme la forma en que el fisco disponga. Como así también deberán permanecer en el domicilio fiscal del contribuyente y ser puestos a disposición de la AFIP en el momento que así lo dispongan.

El artículo a continuación del 33 dispone que los contribuyentes deben constatar los comprobantes que reciban por sus operaciones, siendo el Poder Ejecutivo Nacional el que limitará la obligación a determinados sujetos.

A su vez, el artículo 34 de la ley 11.683 establece la posibilidad del Poder Ejecutivo Nacional de limitar el cómputo de deducciones y créditos fiscales a la utilización de determinados medios de pago, pudiendo los contribuyentes acreditar la veracidad de las operaciones (...)” (Magno & Greco, 2013).

Sobre la base de lo expuesto se procede a detallar a continuación los artículos de la Ley de Procedimiento Tributario de mayor relevancia que impactan en la materia:

Art. 33.1 - Los contribuyentes estarán **obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes** que reciban por sus compras o locaciones, **se encuentren debidamente autorizados** por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, 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.

Art. 34 - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.

Como puede observarse, el Fisco a través de la redacción de ambos artículos establece la obligación de determinados contribuyentes de atender, no sólo sus propios deberes fiscales, sino el comportamiento fiscal de otros sujetos con quienes mantiene una relación comercial, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones por incumplimiento previstas en el artículo 39 de la ley 11.683.

Adicionalmente, en el último párrafo del artículo 34 el legislador deja claramente expuesto que la aceptación de facturas o documentos equivalentes no autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, por parte de contribuyentes obligados a realizar la constatación establecida, “dará lugar a la aplicación de las previsiones del artículo 34 de la mencionada ley”.

Asimismo, el Decreto 477/07 reglamentó el artículo 33.1 estableciendo como sujetos obligados a realizar la constatación a los exportadores, agentes de retención del Impuestos al Valor Agregado, contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos y el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

Por último, resulta importante mencionar que la ley 27.430 de reforma agregó, a través del artículo 189, el inciso h) al artículo 35 de la ley de procedimiento tributario, referente a los poderes que tiene el Fisco para verificar y fiscalizar. Al respecto establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria relacionadas a:

- la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables;
- la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de estos para otorgar créditos fiscales a terceros o,
- sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias, y la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.



A continuación, se expone el artículo e inciso pertinente:

Art. 35 - La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:

(...)

h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.

b) La responsabilidad solidaria por impuestos adeudados por el emisor de facturas apócrifas

La ley 11.683 ha colocado a quien reciba facturas apócrifas como responsable solidario por los impuestos adeudados por el emisor de aquellos documentos relativos a la operación comercial que se pretende acreditar.

En este sentido el artículo 8 inc. i) de la ley 11.683 establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas los contribuyentes que por sus compras o locaciones



reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Es decir, a través del artículo 8 inc. i) la ley impone una responsabilidad solidaria patrimonial del contribuyente por los impuestos adeudados por quien emitió una factura o comprobante apócrifo siempre que no sea posible probar la real existencia de la celebración de dichas operaciones.

c) Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco (inversión de la carga de la prueba)

El solo hecho de acreditar las formalidades referidas a las operaciones (validación CAE, etc.) no son suficientes ya que es posible que igualmente se impugnen las operaciones. Se da cuando el Fisco constata determinados indicios que deben ser graves, precisos y concordantes para presumir la realización de las operaciones y frente a los mismos se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente quien tiene que demostrar que las operaciones fueron realizadas.

El contribuyente debe desvirtuar la carga que pone en su cabeza. En muchas oportunidades, los cuestionamientos se refieren a incumplimientos o falta de capacidad del proveedor y no de las operaciones. Es muy cuestionado cuando se pone en cabeza de un contribuyente de buena fe el probar circunstancias ajenas a su alcance (que corresponden a sus proveedores).

El tema de la inversión de la carga de la prueba, ha sido tratado en varias causas jurisprudenciales entre ellas: **CSJN, “Floriner” del 10/12/2013** y **CSJN, “Stop Car” del 21/8/2013** en donde los aspectos más relevantes a resaltar son los indicios que ha tomado el fisco para presumir la existencia operaciones informales:

- Inexistencia del domicilio declarado o ausencia en el periodo de fiscalización
- Falta de presentación de las declaraciones juradas (IVA – Ganancias) y/o de estados contables, baja relación debito crédito fiscal



- Falta de declaración del personal en relación de dependencia, inexistencia de bienes muebles o inmuebles
- Falta de cumplimiento de los requerimientos de información enviados por el Fisco
- Irregularidades respecto de los titulares de la firma
- Imposibilidad de demostrar el circuito de pagos
- Negación de la existencia de las operaciones
- Capacidad económica no consistente con la cuantía de las entregas o prestaciones realizadas
- Actividad declarada inconsistente con las operaciones realizadas a favor del contribuyente

Como puede observarse, la prueba de estos indicios en cabeza del contribuyente de buena fe respecto del proveedor con el que opera genera ciertos problemas al momento de desvirtuar la presunción dado que en la mayoría de los casos se encuentra fuera de su alcance la información sobre la cual el fisco basa sus indicios.

En la causa **CSJN, “Floriner” del 10/12/2013 - Recurso Ordinario** – la Corte se pronuncia parcialmente a favor del Fisco.

El Fisco determino de oficio la obligación tributaria de Floriner S.A. frente al Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias y Salidas no documentadas. La sociedad apelo las resoluciones ante TFN quien en lo que respecta a la cuestión de fondo revoco las resoluciones apeladas. Para pronunciarse en el sentido indicado, desestimo las objeciones formuladas por la AFIP en cuanto a la real existencia de las operaciones realizadas por la actora con los proveedores cuestionados en la fiscalización, y negó el carácter apócrifo que aquella atribuyo a las facturas respaldatorias de tales operaciones. La Cámara confirmo la sentencia del TFN. Contra tal sentencia, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación que fue concedido. El organismo recaudador tuvo en cuenta para fundar su impugnación, entre otros aspectos, que los servicios consignados en las facturas extendidas a Floriner S.A. no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquellos en el padrón de contribuyentes.

En relación a la sentencia la Corte mencionó:

“(…) la falsedad de un comprobante no puede basarse únicamente en que la empresa no pudo ser hallada en el domicilio consignado en la factura o en que a pesar de estar inscripta ante la AFIP no ha presentado declaraciones juradas porque todos ellos son hechos que escapan a la responsabilidad del comprador y que el fisco no cuestionó que la contratación de los servicios haya existido, basando su impugnación en la supuesta inexistencia de las empresas proveedoras y en irregularidades en la forma de pago.

En efecto, contrariamente a lo señalado por el a quo el organismo recaudador consideró, además, que **la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su inexistencia y características como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación.** No lo hizo al interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal ni en oportunidad de contestar los agravios de la AFIP ante la Cámara, ni al contestar el traslado del recurso ordinario de apelación ante esta Corte Suprema.

Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas/ conduce a confirmar la pretensión fiscal, **por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes** que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación (...). [el destacado es propio]

Resulta oportuno incorporar los comentarios de Verónica Lía Sian (2019) que en su trabajo final de Especialización en Tributación (UBA FCE) menciona:

“(…) Una vez más la CSJN considera de importancia el hecho de que las actividades declaradas por los sujetos emisores de las facturas no coincidan con las que surgen de los conceptos consignados en los documentos impugnados. Resulta de interés la situación relacionada con el reconocimiento por parte de los proveedores de la realización de las operaciones, ello sin otras pruebas que lo desvirtúen (...)” (p. 43).

En la causa **CSJN “Stop Car” del 21/8/2013 - Recurso Ordinario** – la Corte se pronuncia a favor del Fisco.

La Corte evaluó en forma particularizada las facturas impugnadas por el Fisco y que habían sido convalidadas por las dos instancias anteriores. De esas facturas destacó los casos de tres proveedores que, entre otras causas se los había impugnado porque tuvo en cuenta que los servicios consignados en las facturas por estos no coincidían con las actividades declaradas por ellos en el padrón de contribuyentes.



Consideró que ante la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados existía una anomalía tal que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas. Finalizó confirmando la pretensión fiscal en esos tres casos, por cuanto el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de los indicios expuestos, para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan.

Resulta oportuno incorporar los comentarios de Verónica Lía Sian (2019) que en su trabajo final de Especialización en Tributación (UBA FCE) menciona:

“(…) La sentencia puntualiza las diferencias existentes entre la actividad que dio lugar a la facturación impugnada respecto a la que consta en los registros en la Administración Tributaria, llegando a negarle validez a esos comprobantes, dado que estos, por ese hecho, presentan una anomalía que lleva a sostener la falta de veracidad de las operaciones impugnadas (…)” (p. 39).

La impugnación de las operaciones también puede surgir a través de la inclusión de los proveedores en la base APOC o de Contribuyentes no confiables. El principal problema es que esta base está regulada a través de las normas internas de la Administración y que en forma previa a la inclusión de los sujetos en la base no se emite acto administrativo, no hay un acto donde se soportan los motivos de incorporación de los proveedores en esta base. Por otro lado, es importante destacar que en general la incorporación de los sujetos en muchos casos se realiza en una fecha posterior a la realización de las operaciones.

Por otro lado, la Resolución General (AFIP) 3832/16 que establece los estados administrativos de la CUIT y base de contribuyentes no confiables no soluciona el problema de falta de acto administrativo.

A través de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) - Reforma Tributaria-, tal como se mencionó anteriormente, se incorporó el artículo. 35 inc. h) que establece la facultad de la AFIP de establecer medidas precautorias para evitar maniobras de evasión. Esta medida precautoria puede ser cuestionada por el contribuyente y ante la baja de la CUIT tiene efecto suspensivo, esto en general en los hechos no se suele dar, no se aplica los efectos suspensivos.



d) Régimen Sancionatorio

En el presente apartado se hará referencia solo al régimen sancionatorio previsto por la ley de Procedimiento Tributario, Ley 11.683 y modificatorias, aplicable a las conductas en las que se haga uso de facturación apócrifa.

Se encuentra previsto en el desarrollo del trabajo el análisis de las sanciones asociadas al delito de defraudación fiscal. Sanciones que se encuentran articuladas con el delito de evasión fiscal y se mencionaran en la sección “Ley Penal Tributaria”

La calificación más habitual realizada por AFIP y convalidada por la jurisprudencia es la multa por defraudación fundada en las presunciones de dolo del Art. 47 inc. a) y b) se presume que hay intención de defraudar en los casos que haya grave contradicción entre los libros y los documentos o entre los libros y la declaración juradas. En general esta sanción cuando se verifican los indicios es convalidada por la jurisprudencia en algunos casos excepcionalmente se recalifica la sanción en la multa por omisión.

También se tienen que tener presente que pueden encuadrar en caso de superar el monto anual de 1.500.000 por impuesto por ejercicio en evasión agravada del art. 2 inc. d) del Régimen Penal Tributario. La evasión por ese concepto (facturación apócrifa) tiene que superar el importe.

6.2. Medios de Pago

Con relación a los medios de pagos de las operaciones, cabe recordar lo previsto por la Ley N° 25.345 y modif. que estableció la obligación de utilizar determinados medios de pagos:

- no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros, los pagos superiores a \$ 1.000, que no se realicen bajo alguna de las modalidades previstas, que responden básicamente a medios bancarizados (depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios, tarjeta de crédito, compra o débito, factura de crédito, otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional)
- Los contribuyentes y responsables no podrán computar los créditos fiscales ni deducciones derivados de tales pagos. Se impugnan los créditos fiscales y los



gastos y el contribuyente no podrá probar en contrario (aunque el contribuyente pruebe la veracidad de las operaciones igualmente no va a poder computar estos créditos)

- Se aplicará la intimación prevista en el artículo 14 de la ley de Procedimiento Tributario (simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de la declaración jurada)

Al respecto, cabe traer a colación el fallo de la CSJN, “**Mera, Miguel Ángel**” del **19/3/2014**, que determinó:

- Inconstitucionalidad de la ley 25.345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, en virtud de verse afectados los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.
- El impedimento de probar la veracidad de las operaciones constituye una ficción y resulta inconstitucional, el contribuyente debe poder ofrecer prueba en contrario cuando cancela las operaciones en contravención a lo que establece la norma.
- El contribuyente debe poder demostrar la veracidad de las operaciones.

En consecuencia y sobre la base que el contribuyente puede aportar prueba ante esta situación se invierte la carga de la prueba y cae en cabeza del contribuyente.

Asimismo, la ley 25.345 establece que el reclamo lo realizara el fisco a través de una simple intimación de pago, intimación prevista en el Art. 14 de la ley 11.683. En este sentido siendo que a partir de la causa “Mera, Miguel Ángel” se le da la posibilidad de que el contribuyente pueda aportar prueba el ámbito propicio para el aporte de dicha prueba sería el de la Determinación de Oficio entrando en colisión en este caso con el Art. 14 de la ley de procedimiento tributario precedentemente mencionado.



6.3. Ley Penal Tributaria

Cabe recordar que, en Argentina, el régimen penal tributario vigente, prevé un procedimiento de vías paralelas: el proceso tributario -el ámbito en el cual se discute el hecho imponible-, no se ve suspendido o impedido por la investigación en sede penal.

La ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) ha propiciado importantes modificaciones en el ámbito del sistema penal tributario, ocupándose, entre otros aspectos, de la utilización de facturas apócrifas con el fin de evadir el pago de los tributos. Utilizando el último recurso que existe en un Estado de derecho¹, como es el derecho penal, se intenta sancionar con una pena mayor a quien haga uso de documentación apócrifa. Por ello, el contribuyente que cometa alguno de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria deberá afrontar el proceso penal y eventualmente sufrir la pena. Ahora bien, deberá analizarse si estas medidas no resultan ofensivas a principios y garantías que resultan ser los pilares básicos en un estado de derecho.²

Uno de los temas más discutidos al momento de analizar el fenómeno de evasión fiscal se vincula con la utilización de facturas que respaldan operaciones inexistentes o ficticias.

Se han venido incrementado los casos en los que los contribuyentes recurren a esta figura delictiva, a través de empresas fantasmas, para poder, “cerrar la caja” ya que normalmente se encuentran con operaciones anteriores y reales, las que no fueron debidamente documentadas, implicando en consecuencia una salida dineraria, sin respaldo documental.

Borinsky, Galván Greenway, Lopez Biscayart, Turano P.N (2019) mencionan:

“(…) En otros casos, la utilización de esta figura tiene por objeto, reducir la carga tributaria, con el doble efecto en el impuesto a las ganancias (cómputo de deducción en el balance impositivo) y en IVA (crédito fiscal). Se altera la base imponible sobre la cual se aplica la alícuota correspondiente al tributo declarándose en forma inexacta algunas variables que la componen o declarando mayores gastos a los reales. En este contexto la factura apócrifa, de un tercero viene a darle

¹ El derecho penal tiene carácter fragmentario y subsidiario, pues constituye un sistema de control social (formal e institucional) para ser empleado como solución de “extrema ratio” conforme a los principios de intervención mínima, exclusiva protección de bienes jurídicos y lesividad u ofensividad” (Bien jurídico y Sistema del Delito, Gonzalo Fernández. ID de f. Pág. 289)

² Marta Nercellas ha dicho al respecto “*la exclusión de beneficios procesales por el tipo de delito que constituye el objeto procesal vulnera, sin dudas, principios constitucionales*” (“Algunas consideraciones sobre la reforma a la ley 24.769” Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 22)

sustento documental a una falta operación de compra declarada por el contribuyente, lo cual supone – a partir del sistema de liquidación tributaria – un crédito fiscal irreal en el Impuesto al Valor Agregado y un gasto deducible inexistente en el impuesto a las ganancias (...)

Pero a veces la operación es real, pues existe la compraventa de un bien o la prestación de un servicio, pero lo que no es real es el ropaje utilizado por el vendedor, ya que el verdadero titular del bien permanece oculto para aparecer una interpósita persona que utiliza precisamente, un documento que acredita esa operación, pero realizada por otro.

La variedad de alternativas empleadas en la práctica es tan grande que la utilización de facturas apócrifas no sólo se vincula a las operaciones de compra sino también a las de venta.

Para el caso de las ventas, la operatoria puede pretender alcanzar varios objetivos, por ejemplo, cuando el adquirente no quiere ser identificado por las consecuencias fiscales que le generaría su actividad, entonces se utiliza a un comprador inexistente, cuyos datos son proporcionados al vendedor para la confección de una factura, que no describe las verdaderas partes de la operación.

En este tipo de operaciones puede darse el supuesto que una de las partes obre de buena fe, pues desconoce que quien dice vender en realidad no lo es, o quien dice comprar no es la persona a quien se indica en la emisión de su documento de venta (factura).

En cuanto al **tipo objetivo**, el elemento que califica la conducta es el tipo de documento del cual se sirve el autor en el despliegue de su ardid. El tipo agravado requiere el uso de *factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falsos*. Asimismo, la factura o documento equivalente al que hace referencia la norma constituye un elemento normativo cuya significación se define por la legislación tributaria (Resolución General (AFIP) 1.415)

En relación al **tipo subjetivo**, la exigencia del ardid o engaño – que proviene del tipo básico – permite concluir que, al igual que el resto de los tipos penales contenidos en la Ley Penal Tributaria, es **doloso**. Requiere en el autor, el conocimiento de todos los elementos del tipo objetivo y la voluntad orientada a su realización.

Sobre la base de lo expuesto, se expone a continuación el artículo 1 de la ley penal tributaria (Régimen Penal Tributario Ley 27.430 B.O. 29/12/2017) para describir



seguidamente, las particularidades que caracterizan al delito de evasión previsto en la mencionada ley:

Art.1: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, **siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.** [el destacado es propio]

Los aspectos relevantes son los siguientes:

Bien jurídico protegido	Hacienda Pública -nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- en su faz dinámica, debiéndose entender por tal a la actividad financiera del Estado destinada no solo a obtener recursos sino también a realizar el gasto público, es decir, el proceso de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la distribución de la renta nacional
Sujeto activo	El "obligado" frente al Organismo Fiscal
Acción típica	Evasión total o parcial superior a \$1.500.000 por cada tributo, por cada ejercicio anual - aun cuando el hecho imponible fuera de un período menor a un año o incluso instantáneo - y por cada Fisco - nacional, provincial o Ciudad Autónoma de Buenos Aires -
Delito de acción / omisión	La evasión se compone por dos conductas: a) activa consistente en el desarrollo de acciones tendientes a la modificación aparente de alguno de los aspectos de la obligación tributaria b) consistente en la omisión pura del pago del tributo
Ardid o engaño	El tipo penal exige que la evasión se lleve a cabo mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Este ardid o engaño -que puede verificarse tanto por comisión como por omisión- debe recaer en el aspecto

	material, el personal, el espacial o el temporal del hecho imponible, o en el aspecto subjetivo o el cuantitativo de la obligación tributaria, en tanto resulten aptas para modificar (disminuir, eliminar o postergar) la obligación tributaria con respecto a un sujeto determinado.
Tipo subjetivo	Doloso
Consumación y tentativa	La doctrina es unánime al considerar que la consumación del delito tiene lugar al vencimiento del pago de la última obligación correspondiente al ejercicio anual o, vencida la obligación, cuando se realiza la maniobra ardida para evadir el pago. La doctrina como la jurisprudencia admiten la posibilidad de tentativa en el delito de evasión, siendo posible su desistimiento hasta el momento de cierre del ejercicio anual.

6.3.1. El piso de punibilidad del Art 2 inc. d) – Agravante dispuesto por la ley 26.735

La ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) modificó sustancialmente el régimen penal tributario (anterior Ley 24.769). Tal cual lo hemos expuesto precedentemente, una de las incorporaciones es el inc. d) en el Art. 2.

Es importante mencionar al respecto la sentencia de la **Cámara Nacional de Córdoba Sala B “Jalil Hnos. SSC” del 23/4/2015** en donde se menciona el agravante por utilización de facturas falsas incorporada por la ley 26.735. Tanto la ley 24.769, que regía al momento del hecho, por el monto, como la modificación introducida por la ley 26.735, por la incorporación del inciso d) al artículo 2, permitirían encuadrar la situación de autos en la figura de evasión agravada, con idéntica amenaza de pena. En particular el doctor Gemignani en su voto sostuvo:

“Ahora, la nueva redacción de la ley 24.769 con la reforma prevista por la ley 26.735, agrega en su artículo 2 el inciso d), que también se aplica para los casos de evasión agravada y prevé una pena máxima de hasta 9 años, un supuesto en el cual encuadraría la conducta aquí imputada, pues en dicho caso no se agrava el tipo penal sino que se especifican los elementos objetivos del tipo; y por ende corresponde la aplicación de esta última ley, por el principio de especialidad”.

Cabe aclarar que actualmente el régimen vigente se encuentre regulado por Ley 27.430, Ley de Reforma (B.O. 29/12/2017) en donde si bien se mantiene los



lineamientos incluidos en las leyes mencionadas anteriormente se actualiza el piso de punibilidad.

Art.2: La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$15.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido supere la suma de dos millones de pesos (\$2.000.000);
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$2.000.000);
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológico o materialmente falso, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000)**

El inciso d) del artículo 2 prevé un agravante cuando se utiliza total o parcialmente facturas o cualquier otro documento equivalente ideológicamente o materialmente falsos. El quantum de la pena para esta modalidad comisiva es de un mínimo de tres años y medio a un máximo de nueve años.

El art. 2 inc. d) de la Ley Penal Tributaria ha sufrido modificaciones con la sanción de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) la cual establece en forma expresa el límite de punibilidad.

El empleo de facturas apócrifas en la evasión opera como un agravante del tipo penal cuando el empleo de estos documentos supera el AR\$ 1.500.000 correspondiendo una escala penal de 3 años y 6 meses hasta 9 años.



El documento a que hace referencia es la factura, y señala como característica que debe ser ideológica o materialmente falsos, para sustentar la imputación de un reproche penal.

Estas particularidades se encuentran en los artículos 292 y 293 del Código Penal (falsificación de documentos en general).

A **modo de resumen** se destaca que, los usuarios de las facturas apócrifas hasta la suma de AR\$ 1.500.000 incurrirán en evasión fiscal simple con una escala penal de 2 a 6 años de prisión. El empleo de facturas apócrifas en la evasión opera como un agravante del tipo penal cuando el empleo de estos documentos supera el AR\$ 1.500.000 correspondiendo una escala penal de 3 años y 6 meses hasta 9 años

Si bien no forma parte del contenido del presente trabajo el análisis de la figura de asociación ilícita fiscal, es importante mencionar que mediante el actual régimen penal tributario previsto por la ley 27.430, los integrantes de las usinas generadoras y comercializadoras de las facturas apócrifas podrán ser perseguidos penalmente por asociación ilícita fiscal que prevé una pena de prisión de 3 años y 6 meses a 10 años. La pena mínima se eleva a 5 años de prisión para los jefes u organizadores

6.4. Impuesto al Valor Agregado

En relación a las implicancias del uso de facturas apócrifas en el Impuesto al Valor Agregado, se proceden a detallar a continuación los artículos más relevantes de la ley 23.349 y sus modificatorias:

Art. 12 - Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:

a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios —incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso— y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones



definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación (...)

(...) b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo "in fine" del artículo anterior.

En todos los casos, **el cómputo del crédito fiscal será procedente** cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, **hubieren perfeccionado, respecto del vendedor**, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible de acuerdo a lo previsto en los artículos 5° y 6°, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1°, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina (...).[el destacado es propio]

Art. 43 - Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de



Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el Ministerio de Economía, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo.

Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectúe la exportación.

El cómputo del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la presente ley (...).

Los artículos precedentemente expuestos (Art. 12 y 43), tienen implicancias directas en operaciones donde se involucre documentación considerada apócrifa dado que los créditos fiscales por las operaciones así respaldadas resultarían impugnados en caso de que se detecte su existencia.

El artículo 12 de la ley exige que se haya perfeccionado el hecho imponible en cabeza del vendedor como un requisito para computar el crédito fiscal. Es por ello que en el caso que no coincida el sujeto que emite la factura con el vendedor el hecho imponible no se habría perfeccionado en cabeza de quien emite la factura y este es el



argumento por el cual el fisco rechazaría el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

Conforme lo indica la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo que se requiere para poder computar el crédito fiscal es que exista coincidencia entre el emisor de la factura y el real vendedor de la mercadería.

Sobre la base de lo expuesto, lo que cuestiona el Fisco es la capacidad del vendedor y, en consecuencia, el contribuyente (receptor de la factura) puede probar la operación, pero el crédito fiscal ser objeto de ajuste por una circunstancia ajena que el contribuyente no puede dominar.

En este sentido, se detallan a continuación algunas de las causas judiciales en las cuales se puede observar la evolución en la materia:

CSJN, “Bildown” 27/12/2011 en esta sentencia la Procuración General señaló que no existe norma que exija que acreditada la veracidad de la operación se deba verificar que el proveedor haya ingresado el impuesto. Asimismo, indica que las facultades de verificación y fiscalización no se deben trasladar al contribuyente, sino que lo debe realizar el organismo fiscal.

La Procuradora indico que no se había encontrado norma alguna que otorgase al fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hubieran abonado sus respectivos gravámenes. La Corte consideró que debía confirmarse la sentencia de la Cámara (favorable al contribuyente), dado que solo se identificaron defectos u omisiones formales, pero no se avanzó sobre la veracidad de las operaciones, sin cuestionarse la sustancia.

CSJN, “ADM” 10/03/2015 en esta sentencia la Corte Suprema ratifica el criterio de la Cámara que había indicado que era inaplicable el antecedente de “Bildown”. En esta causa no se encontraban cuestionadas las operaciones se cuestionaba la capacidad del proveedor de realizar las mismas.

En el fallo de referencia se establece que las críticas de la actora a la sentencia de la Cámara no resultaban suficientes para refutar sus argumentos, al no aportar “(...) elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia



de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión (...)"

La ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 43, subordina el derecho a la restitución del Impuesto al Valor Agregado del exportador a la circunstancia de que el crédito fiscal resulte legítimo o procedente, extremo que no se cumple en el caso de autos, dado que el impuesto facturado cuyo reintegro pretende la actora surge de operaciones con ciertos proveedores cuya existencia no ha sido acreditada.

En este sentido se plasmó que los cuestionamientos sobre la capacidad económica del proveedor deben recaer en cabeza del contribuyente.

CSJN, “Feretti” 10/03/2015 se exige la probanza de la realidad de los proveedores y de las operaciones realizadas con ellos.

En esta causa se impugnó crédito fiscal con origen en facturación apócrifa en tanto se tuvo por comprobado que los proveedores indicados no habían realizado las operaciones de venta expresadas en dichos comprobantes. El TFN priorizó las formas y apariencias por sobre la realidad económica. En concreto revocó la determinación de oficio por considerar que el organismo pretendió colocar en cabeza del contribuyente la obligación de control fiscal de sus proveedores.

La Cámara confirmó la sentencia del TFN por cuanto estimó que no se verificaban razones de peso que permitan descalificar el fallo apelado en cuanto al examen de los hechos.

Resulta oportuno incorporar los comentarios de Verónica Lía Sian (2019) que en su trabajo final de Especialización en Tributación (UBA FCE) menciona respecto del fallo de referencia:

“Lo trascendente es que la Corte afirma que el TFN efectuó un análisis superficial de los fundamentos de la determinación de oficio, y que ha incurrido en graves deficiencias de valoración de la prueba rendida. Tal yerro en la valoración probatoria habría sido suficiente para habilitar a la Cámara para que revisara lo decidido por el TFN. En este caso la Corte discrimina con absoluta claridad y agudeza la sustancia de las formas. En rigor de verdad debe decirse que para considerar acreditada la existencia o no de las operaciones supuestamente realizadas por tales proveedores, no alcanza con la instrumentación en facturas emitidas por estos ni la contabilización de las mismas. Esta es la forma o la apariencia, la cual necesariamente se encuentra al servicio de la realidad sustancial de los hechos” (p. 56)



CSJN, “Molinos Rio de la Plata” 25/08/2015 se ratifica el criterio para computar el crédito de la causa anterior y menciona el tema de la legitimidad indicando que una operación es legítima cuando quien emite el comprobante es el verdadero vendedor.

La verificación del hecho imponible respecto del vendedor que aparece consignado en las facturas de compra se consideró un requisito fundamental para que resulte admisible el cómputo del crédito fiscal por parte del adquirente.

En este fallo se entiende que encontrándose puntualmente cuestionada la real existencia de las operaciones “(...) resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de Impuesto al Valor Agregado para exportadores (...)”. En la sentencia se indica que el cómputo se da cuando el crédito fiscal es legítimo y este lo es cuando el proveedor que figura en la factura es el real proveedor de los bienes o servicios.

Dado los antecedentes expuestos, hoy en día el inconveniente con el que se ve el contribuyente de buena fe es que por más que tiene el soporte de las operaciones que celebra (perfeccionamiento de la entrega, factura, remito, etc.) se encuentra con el cuestionamiento de la capacidad del proveedor y la impugnación del crédito fiscal por parte del fisco. Es decir, hoy en día, aunque se pruebe la existencia de la venta, en la medida que no sea realizada por el sujeto que aparece en la factura, no procede el cómputo del crédito fiscal.

En lo que respecta a retenciones practicadas, cabe mencionar nuevamente la causa **CSJN, “Molinos Rio de la Plata” 25/08/2015** en donde se concluye “(...) la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso (...)”

Se señala que el contribuyente no se hizo cargo de los argumentos de las instancias anteriores referidos a la falta de legitimación del contribuyente pagador para recuperar las retenciones que en realidad corresponden a ese supuesto proveedor. El legitimado



para recuperar esas retenciones sería el proveedor que en definitiva se considera inexistente.

Esto recoge el dictamen de la procuración en “**Compañía Argentina de Granos S.A.**” 8/11/2016 (que aún no tiene fallo de Corte) y señala que si el proveedor se considera inexistente el fisco incurre en una contradicción al decir que las retenciones son del proveedor que no existen. Lo que admite la legitimación del contribuyente pagador. Si las operaciones y proveedor no existen el pago de las retenciones son un pago sin causa y corresponden al contribuyente.

6.5. Impuesto a las Ganancias

En relación a las implicancias del uso de facturas apócrifas en el impuesto de referencia se procede a detallar a continuación los artículos más relevantes de la ley 20.628 y sus modificatorias:

Art. 23 - Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 30.

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

Art. 83 - Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por

distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

En base a los artículos precedentemente expuestos, el uso de facturas apócrifas puede llevar a la impugnación de costos o gastos que no resultan reales.

Ahora bien, en el impuesto a las ganancias la situación es distinta a la del Impuesto al Valor Agregado porque si el contribuyente prueba la existencia del bien o prestación de servicios independientemente de que existan objeciones con relación al proveedor el gasto va a resultar computable y deducible. Se admite la deducción de un costo presunto en determinados supuestos.

En aquellos casos que se prueba la existencia del bien o prestación de servicios y si el contribuyente no realizó las retenciones del Impuesto a las Ganancias se observa que en el último tiempo la administración está activando el mecanismo del Art. 43, es decir, frente a la omisión de retención el fisco puede impugnar el gasto.

En la causa **CSJN “San Juan” 27/10/2015** estableció que este ajuste o esta figura tiene naturaleza sancionatoria trayendo como consecuencia que no se apliquen sanciones sobre el monto del ajuste realizado en función de esta impugnación justamente, porque ya el ajuste tiene naturaleza sancionatoria, este criterio es admitido por la propia Administración pero bajo este razonamiento tampoco se debería aplicar intereses resarcitorios y actualmente la realidad es que la autoridad fiscal actualmente los está aplicando.

6.6. Impuesto a las Salidas no documentadas

La utilización de facturas apócrifas puede disparar, en el Impuesto a las Ganancias, dos tipos de obligaciones tributarias distintas, una en carácter de responsabilidad propia y otra de deuda ajena. En el primer caso, estamos ante la situación del contribuyente que utiliza las facturas apócrifas, en provecho propio, al posibilitar computar de tal forma, un gasto deducible en el balance impositivo o utiliza dichas facturas como contribuyente de buena fe.



Un segundo caso es el denominado “Impuesto a las Salidas no documentadas” en que el legislador, habida cuenta de la inexistencia del documento, crea una ficción a través de la cual entiende que el contribuyente de derecho no ha de determinar ni ingresar el impuesto, al estar oculto ante el Fisco.

A continuación, se proceden a detallar los artículos pertinentes de la Ley del Impuesto a las Ganancias - Ley 20.628 (t.o. 2019) y modificatorias - referentes a este impuesto:

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

Art. 41 - No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- b) Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presuma que los pagos - por su monto, etcétera- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Art. 135 - Cuando se configure la situación prevista en el artículo 40 respecto de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma, salvo cuando se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias imposables en manos del beneficiario.



En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán el tratamiento que este título les dispensa según la naturaleza de los bienes a los que se destinaron.

Carbajal M.; Demartino J. (2020) afirman:

“(…) Conforme se anticipó, la reforma introducida por la ley 27.430 introdujo una precisión muy relevante respecto de la naturaleza jurídica del instituto bajo análisis. En tal sentido, añadió al actual artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias la siguiente frase: “...en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación

La lectura del texto incorporado permite formular las siguientes observaciones:

1. Se trata de un “impuesto”.
2. Se está frente a un supuesto de responsabilidad sustituta.
3. El sujeto pasivo del impuesto sería quien recibió el pago no documentado.
4. Se fija como momento de consumación del hecho imponible la fecha en la que se realizó el pago (...)” (p. 3).

La figura de las salidas no documentadas prevé que cuando una erogación no tenga documentación de respaldo o la misma resulte apócrifa y no se demuestre que ha sido para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas se aplicara un impuesto sustituto del 35% sin admitir deducción.

Es decir, es el impuesto que hubiera correspondido abonar al receptor de los fondos y que no está identificado. El pagador de estas facturas actúa como responsable sustituto del impuesto del que recibe los fondos.

Las condiciones para la aplicación del impuesto sustituto son las siguientes:

- No hay identificación del beneficiario
- Identificación nominal del beneficiario junto con la causa del pago
- Inexistencia de documentación o documentación apócrifa
- Efectiva salida de fondos

La figura de las salidas no documentadas prevé que cuando una erogación no tenga documentación de respaldo o la misma resulte apócrifa y no se demuestre que ha sido



para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas se aplicara un impuesto sustituto del 35% sin admitir deducción.

Es importante destacar en materia de facturación apócrifa y el instituto de Salidas no documentadas la causa **CSJN, Red Hotelera Iberoamericana SA., 26/08/03**. A partir de lo que se considera el leading case en este tema nuestro Máximo Tribunal ha avalado la posibilidad de aplicar la figura de Salidas no documentadas ante la existencia de gastos tildados de apócrifos, sin perjuicio de los pertinentes ajustes y multas por la impugnación de dichos comprobantes que se originan en los respectivos impuestos (ganancias e impuesto al valor agregado). La Corte, en dicho antecedente, ha interpretado que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno como en el supuesto en que, si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar el verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos.

Por lo tanto, si la erogación ha existido (hubo salidas de fondos) y el comprobante con el cual se documentó es tildado de apócrifo, sería aplicable el instituto de las Salidas no documentadas a juicio del Tribunal. Asimismo, si el proveedor no demuestra capacidad operativa para prestar el servicio en cuestión, se correría la misma suerte, ya que estaríamos ante el caso de un proveedor apócrifo.

La Corte, reiteró su postura con respecto a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas, expuesta en el fallo **CSJN "Radio Emisora Cultural" 9/11/2000**, indicando que: "el instituto de las salidas no documentadas ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio. La doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias revista al carácter de una norma sancionatoria." (Art. 37 actual 40)



La jurisprudencia en la materia asimismo, establece que si se identifica a los beneficiarios y la causa de la obligación, esto no es requisito suficiente para dejar de lado la responsabilidad sustituta. En las causas CSJN “**Interbaires**” 27/9/2011 y “**Antu Aplicaciones Integradas SA**” 31/7/2012 se indicó que la identificación nominal de los beneficiarios no es suficiente, sino que la identificación tiene que estar acompañada la causa de la obligación. El beneficiario debe coincidir con el prestador o vendedor de los bienes. Este es el criterio que rige hoy conforme la jurisprudencia. Si hay transferencia bancaria en la medida que se acredite la causa la identificación va a estar mucho más soportada.

La ley y el decreto reglamentario distinguen las consecuencias en función al tipo de operación:

- Erogación destinada a la impugnación de bienes (artículo 41 descripto precedentemente)
- Erogación destinada a la impugnación de servicios (artículo 106 del Decreto Reglamentario)

Art. 106 DR LIG – Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que estas encuadren como apócrifas o se presuma que no han tenido como finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, al que hace referencia el artículo 40 de esta ley, que recae sobre tales retribuciones.

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En el caso de duda deberá consultarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 40 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

El impuesto al que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal.

- Locaciones de obra (hasta el momento no existe norma específica)

Por último, y de acuerdo al articulado expuesto, es importante mencionar que no aplica el impuesto si el pago se destina a la compra de bienes (artículo 41) y admite la posible deducción cuando se demuestre el gasto por otros medios. Asimismo, en la causa CSJN “**Radio Emisora Cultural S.A.**” 11/2000 la jurisprudencia resolvió la discusión sobre la “naturaleza jurídica” concluyéndose que no se trata de una “sanción” sino de un tributo con características especiales que es distinto al propio impuesto a las ganancias del contribuyente.

Es importante destacar que la ley 27.430 introdujo algunas cuestiones a esta figura: el carácter de impuesto sustitutivo (del beneficiario oculto), incluyó facturas apócrifas como supuesto alcanzado, y aclaró el perfeccionamiento del hecho imponible.

6.7. Resolución General (AFIP) 1415 y modificatorias

La Resolución General (AFIP) 1415/2003 establece un régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información, aplicable a partir del 1/4/2003 y vigente hasta la actualidad. La misma, precisa el modo de registro de las operaciones y enumera los requisitos que debe contener la factura o documento equivalente.

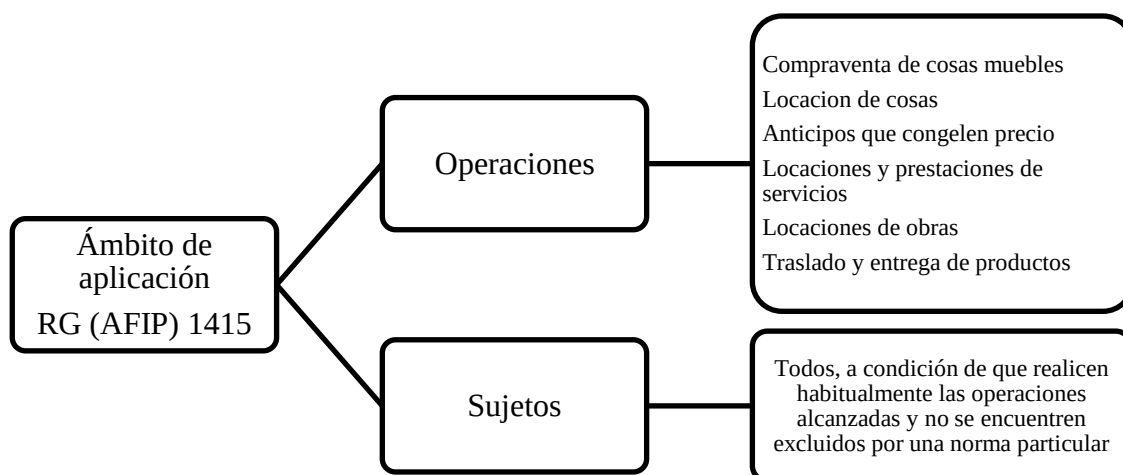
El análisis de la Resolución General de referencia en el presente trabajo solo se circunscribirá a los aspectos generales y formales que deben cumplimentar los comprobantes, sin embargo, se remite a la lectura completa de la norma a los efectos de una comprensión amplia de la totalidad de su articulado.

Cabe destacar que hoy en día, con la obligatoriedad en uso de la facturación electrónica el Fisco cuenta un control mucho más pormenorizado del cumplimiento de

tales formalidades, sin embargo, el contribuyente se encuentra obligado a la constatación de las mismas.

El análisis del régimen de facturación electrónica y sus particularidades no forma parte del alcance del presente trabajo, sin embargo, resulta oportuno destacar la importancia del régimen ya que su cumplimiento resulta un requisito primordial al momento de verificar la validez de los comprobantes recibidos.

En este sentido, y sobre la base de las premisas expuestas precedentemente, se establecen los siguientes lineamientos generales:



El esquema es propio



Los esquemas son propios

Comprobantes que deben emitir y entregar los sujetos

Comprobantes que respaldan la operación realizada (Art. 8 inc. a):

Facturas
Facturas de exportación
Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios
Notas de debito/crédito
Tiquet, facturas, tiquet factura, notas de debito y demás documentos fiscales emitidos mediante controlador fiscal
Documentos equivalentes

Comprobantes que respaldan el traslado:

factura, remito, guía, o documento equivalente

Documentos equivalentes (ejemplos)

Certificados de Obra
Cuentas de Venta y Liquidado Producto
Los comprobantes en cumplimiento de normas provinciales y municipales que reglamentan el traslado de bienes
Guía area, carta de porte
Otros.

Es considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo a los usos y costumbres, sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice la operación, cumpla con los requisitos, y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor.

Datos que deben contener los comprobantes y su ubicación (Anexo II RG 1415)

Respecto del emisor del comprobante y del comprobante en cuestión:	Respecto del comprador, locatario, prestatario:	Respecto de la operación efectuada:	Respecto del tratamiento frente al IVA
Nombre o razón social Domicilio comercial CUIT Fecha de inicio de actividades Número de inscripción del impuesto sobre los ingresos brutos o condición de no contribuyente Condición frente al IVA Fecha de emisión Numeración consecutiva y progresiva CAE o CAI Fecha de vencimiento Letra Las palabras ORIGINAL o DUPLICADO Remito/s asociado/s a la operación Código de barras	Nombre o razón social Domicilio comercial CUIT Leyenda con la condición frente al IVA	Descripción. Se debe identificar el bien vendido o el servicio efectuado Cantidad Precios unitarios y totales Si se emite en moneda extranjera, el tipo de cambio Todo concepto que incida sobre la cantidad vendida	Si la operación la realiza un Responsable Inscripto y se encuentra gravada: alícuota, monto del impuesto, y monto de otros impuestos que no forman parte de la base imponible Si la operación anterior no se efectúa con un Responsable Inscripto, no se debe realizar tal discriminación Si la operación no la realiza un Responsable Inscripto, tampoco se debe realizar tal discriminación

La ubicación de los datos en el comprobante se encuentra informados en el Anexo II punto B) de la RG 1415



Momento de emisión y entrega de los comprobantes		
Operación	Fecha límite para su emisión	Plazo de entrega
Compraventa de cosas muebles	Ultimo día del mes calendario en que se produjo la entrega de la cosa mueble o de su puesta a disposición del comprador, lo que fuera anterior	Dentro de los 10 días corridos contados a partir de la fecha de emisión
Prestaciones de servicios	Día en que se concluya la prestación o ejecución o en que se perciba – en forma total o parcial – el precio o concluido la operación.	
Servicios continuos	Ultimo día de cada mes calendario, excepto que con anterioridad se hubiera percibido – en forma total o parcial – el precio o concluido la operación	
Locación de cosas	Fecha de vencimiento fijada para el pago del precio o alquiler correspondiente a cada periodo	
Anticipo que fijan precio	Día en que se perciba – en forma total o parcial – el importe del anticipo	
Provisión de servicios públicos, televisión por cable, internet, otros	Fecha del primer vencimiento fijado para su pago	Hasta la fecha del primer vencimiento del pago.
Pesaje de productos agropecuarios	Día en que se realice la operación de pesaje	En el acto de realizarse la operación de pesaje

Por servicios continuos se entenderá aquellas prestaciones de servicios que no poseen un plazo expreso de finalización. Cuando superan el mes calendario, la obligación de emitir la factura o documento equivalente, nacerá a la finalización de cada uno. Dicha obligación no será aplicable en el caso de servicios públicos.

De tratarse de operaciones con consumidores finales, la entrega de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento que se realice la operación, entendiéndose por tal, el que para cada caso se indica:

- 1) Compraventa de cosas muebles: cuando se verifique la entrega o puesta a disposición del comprador, o se perciba – en forma total o parcial – lo que fuera anterior.
- 2) Prestación de servicios y locaciones de obras y servicios: cuando se concluya la prestación o ejecución, o se perciba – en forma total o parcial – el precio, lo que fuera anterior.



Por lo expuesto y a modo de resumen, dichas formalidades podrían resumirse en los siguientes dos grandes grupos:

Materiales	Hecho económico que expresa el documento emitido. Describe la tarea realizada (prestación o locación de servicios u obras) o el bien objeto de la compraventa. Se identificará el valor unitario, el valor total y, de corresponder, el Impuesto al Valor Agregado y/u otros impuestos
Temporales	Determinación de la verosimilitud temporal de la operación. Los datos que demuestran este aspecto son: la fecha de emisión, autorización, la fecha de vencimiento de la validez del documento y de su código de autorización, la lógica secuencia económica (no se podrá vender materialmente algo que no se tiene, salvo el negocio sujeto a condición)

6.8. Instrucción (AFIP) 1/2017. Pautas de trabajo AFIP

El objetivo de la **Instrucción (AFIP) 1/2017** consiste en establecer las pautas de trabajo para aquellos casos en los cuales se detecte la utilización de facturas apócrifas, a los efectos de definir elementos de juicio que permitan al área competente efectuar un adecuado encuadramiento infraccional o, en su caso, penal.

Lo dispuesto en la mencionada instrucción solamente es vinculante para todas las áreas de la Administración Federal de Ingresos Públicos con competencia en la materia. Es decir, no es vinculante para los contribuyentes y/o responsables. Pero son alguna/s de las pautas de trabajo que adoptará la autoridad fiscal nacional -entre otras- para investigar los casos donde exista emisión de facturas apócrifas.

Según afirma (Dalmasio, 2017)

“(…) la verificación de determinados aspectos, deberá posibilitar al funcionario que tenga que calificar la conducta, establecer si de dichos elementos surge un accionar negligente del responsable, encuadrable en el tipo infraccional del artículo 45 de la ley de procedimiento tributario, o si, por el contrario, podría determinarse una posible responsabilidad en los hechos que amerita la formulación de la denuncia penal o, en su caso, la aplicación de la sanción por defraudación del artículo 46 de la citada ley.

En otras palabras, en función de la experiencia y el análisis de la jurisprudencia aplicada, tanto en materia contenciosa como penal, resulta conveniente establecer pautas de investigación, con el fin de lograr una mejora en las expectativas en sede



judicial para la confirmación de las sanciones administrativas que se apliquen, o, en su caso, el éxito de la investigación criminal que se peticiona (...)” (p.18).

A tal efecto, se detalla a continuación los lineamientos generales de la Instrucción de referencia:

Secciones	Descripción
Objetivo	Establecer pautas de trabajo aplicables a los casos en los cuales se ha detectado la utilización de facturas apócrifas. Establecer elementos de juicio en la materia, que permitan al área competente efectuar un adecuado encuadramiento infraccional o, en su caso penal.
Áreas Intervinientes	La instrucción general resultara de aplicación por parte de todas las áreas de competencia en la materia.
Elementos a coleccionar	La conducta de los responsables a los que se les hubiera efectuado un ajuste impugnando los créditos fiscales del IVA y la incidencia en otros impuestos, originados en facturación apócrifa será evaluada para su eventual encuadramiento infraccional o penal, de acuerdo con el comportamiento asumido por aquel con relación a los aspectos que seguidamente se indican: a) Respecto del contribuyente Las áreas competentes en cada etapa del proceso de fiscalización y determinación de oficio, con intervención temprana del área jurídica, deberán investigar respecto de los siguientes elementos de análisis: ▪ Mecanismos de control interno para evitar o mitigar el riesgo de recibir facturas o documentos equivalentes apócrifos. ▪ Dictámenes de auditoria externa que avalen la eficacia de esos procesos. ▪ Recaudos adoptados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió/entregó la factura impugnada, según la etapa de la comercialización o producción de que se trate en la que se produjo el hecho y el mayor o menor conocimiento del usuario. ▪ Volumen de comprobantes apócrifos en relación con el universo total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el periodo bajo fiscalización. Multiplicidad de proveedores apócrifos, ya sea en el mismo u otros rubros. ▪ Conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización del producto de que se trate.



	▪ Temperamento adoptado por la empresa respecto de sus empleados al conocer la existencia de una factura apócrifa, como así también para deslindar la responsabilidad en el tema. ▪ Inicio por parte del contribuyente de denuncia penal y/o acción civil alguna contra aquellos sujetos que entiende tuvieron participación y/o entregaron la factura apócrifa, requiriendo en su caso datos de radicación de la misma y copia de los escritos presentados. b) Respetto de la operatoria ▪ Frecuencia de operaciones con un mismo proveedor o intermediario y el lapso de comercialización, así como el monto de las operaciones realizadas con el mismo proveedor o intermediario ▪ En el caso que el proveedor debiera estar inscripto en otro organismo que administre un registro que controle y/o regule la actividad (RUCA MAGYP SENASA ENACOM) verificar la temporaneidad entre la celebración de la operación y la vigencia de la habilitación, matrícula o registro. ▪ Corroboración de identidad de las direcciones de IP desde las cuales se efectuaron las facturas electrónicas, de haberse utilizado. ▪ Indagar en orden a los sujetos responsables en la estructura del negocio de la usuaria que pudieren haber intervenido en la confección de contratos con la usina/intermediarios, en las notas de pedido, emisión de facturas, órdenes de pago, etc., su participación en los hechos, incluyendo, en su caso, al asesor contable e impositivo. ▪ Circuito financiero de las operaciones. Ahondar sobre la participación en el hecho de una institución financiera utilizada a efectos de desvirtuar el seguimiento formal del dinero. Analizar antecedentes de la misma y recurrencia de su utilización por parte del contribuyente usuario. De tratarse de cooperativas, verificar la posibilidad jurídica de las mismas de brindar servicios financieros. En el caso que la operación concluya en una persona física, se deberá identificar a la misma y labrar acta en la cual conste actividad, domicilio, y vinculación con el usuario y operación analizada.
--	---



	Las respuestas a los tópicos previamente expuestos, permitirá deducir cual es la posibilidad real del control que razonablemente puede ejercer el contribuyente usuario sobre la operación en cuestión y cuál es su grado de cercanía respecto de la etapa comercial en la que se produjo la alteración del documento respectivo. c) Respecto del intermediario En los casos en los que en la operatoria se verifique la existencia de intermediarios, corresponderá analizar: ▪ Habilitación para ejercer como tales ▪ Antecedentes en la actividad económica. Arraigo y conocimiento del ramo y zona geográfica del país en que se desempeñe ▪ Aspectos relativos a la verificación y constatación del modo de comunicación de la sociedad o responsable con el intermediario ▪ Características de la relación contractual con la persona física/jurídica usuaria de la factura. Modo de conocimiento entre partes. Cuál es el conocimiento o trato personal del intermediario, o de sus oficinas, o de sus empleados si los tuviera, por parte de los gerentes, empleados, directores de los responsables o del responsable que le hubieran encargado directamente las compras. ▪ Posee cartera de proveedores propios y/o exclusivos o si – por el contrario – son seleccionados por quien contrata el servicio de intermediación ▪ Antigüedad que tiene la relación entre el usuario y el intermediario /corredor, etc. El resultado de las medidas citadas puede llevar a advertir el eventual grado de connivencia que pueda existir entre el contribuyente usuario y el intermediario interviniente en la operatoria o, por el contrario, la ausencia de dicho vínculo.
Análisis de la conducta	La constatación de alguno/s o todos los aspectos formulados, así como de otros que analógicamente disponga el área competente, deberían llevar a la convicción, para quien debe analizar la conducta desplegada por el contribuyente – con independencia de la pertinencia del ajuste impositivo -, si la utilización de factura apócrifas obedeció a una minoría negligente o si, en su caso, sería responsable de un ilícito.

	La evaluación de dichos elementos probatorios deberá constar en el dictamen jurídico y/o motivaran el acto administrativo por el cual se resuelva, de corresponder, aplicar la sanción prevista en el artículo 45 o, en su caso, en el artículo 46 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Para el caso que la autoridad llamada a decidir estime que corresponde formular denuncia penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en la Ley 24.769 y sus modificaciones, deberá acompañar al escrito de denuncia la totalidad de los elementos de prueba colectados que justifiquen tal proceder.
--	---

A modo de conclusión, la Instrucción General 01/2017 expresa que la constatación de alguno o todos de los aspectos formulados, así como de otros que analógicamente disponga el área competente, deberían llevar a la convicción para quien debe analizar la conducta desplegada por el contribuyente -con independencia del pertinente ajuste impositivo-, si la utilización de facturas apócrifas obedeció a una maniobra negligente o si, en su caso, sería responsable de un ilícito. La evaluación de dichos elementos probatorios deberá constar en el dictamen jurídico y/o motivarán el acto administrativo por el cual se resuelva, de corresponder, aplicar la sanción prevista en el artículo 45 de (multa por omisión de impuestos), o en su caso, en el artículo 46 (multa por defraudación), de la ley de Procedimiento Tributario. Para el caso que la autoridad que le corresponda decidir estime que corresponde formular denuncia penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en la ley 24.769 y sus modificatorias, deberá acompañar la totalidad de los elementos de prueba que justifiquen tal proceder.

6.9. Resolución (PGN) 149/2009. Manual de actuación de fiscales

Mediante la Resolución de referencia la Procuración General de la Nación establece los lineamientos generales en la comprobación de delitos penal tributarios a través del uso de facturas apócrifas.

El protocolo de actuación tiene el objetivo de colaborar en la comprobación de aquellos delitos realizados mediante la utilización de facturas apócrifas.

Dicho protocolo incluye definiciones, un detalle de las maniobras usuales en el uso de facturas, las hipótesis de investigación, pautas y estrategia de persecución.



Las indicaciones expuestas pretenden ser una guía para los fiscales nacionales en lo Penal Económico, en lo Penal Tributario y Federales del interior del País, en las investigaciones por delitos tributarios cometidos mediante la utilización de facturas apócrifas, pero no agota el listado de medidas a realizar ni supone la necesidad de efectuar todas las que se proponen, cuestión que dependerá de las circunstancias de cada una de las investigaciones y que, obviamente, quedará a criterio de cada uno de los Fiscales intervinientes en aquellos procesos.

Se destaca de la parte introductoria la Resolución, lo siguiente:

“(…) Dentro del género de los delitos tributarios, la evasión fiscal y, específicamente, las modalidades relacionadas con la utilización de facturas apócrifas, representan la especie de mayor incidencia en el normal desarrollo del proceso ingreso-gasto del Estado Nacional

En el transcurso de los últimos años, los fueros penal económico, penal tributario y federal fueron los encargados de la investigación de este tipo de maniobras, a las cuales se les sumaron aquellas vinculadas con la generación y comercialización de aquellos comprobantes. (...)”

Si bien el análisis integral de la Resolución merece un trabajo detallado, resulta oportuno destacar que en el presente trabajo se busca exponer solamente las hipótesis de investigación en las causas relacionadas con facturación apócrifa y los indicios respecto de la inexistencia de las operaciones, de manera tal de alertar a los contribuyentes de buena fe sobre los mismos, al momento de operar con un tercero.

Resolución (PGN) 149/2009. Hipótesis de investigación en causas relacionadas con facturas apócrifas

- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios, de otros que realmente existirían pero que no habrían vendido los bienes o prestado el servicio documentado por la factura comercial en cuestión, o de contribuyentes a los cuales se les habría duplicado aquella documentación.
- Utilización por parte de otros contribuyentes de aquellos comprobantes con el objetivo de aumentar su crédito fiscal en el IVA y/o aumentar sus gastos en el impuesto a las ganancias.
- En casos de grandes empresas, puede ocurrir que se utilice a una sociedad real como "pantalla" o "puente" en procura de "distanciar" al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas (esta última factura a la sociedad "puente" y está a la sociedad que en definitiva se aprovecha del gasto irreal), de forma tal de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera de las empresas.



Resolución (PGN) 149/2009. Indicios acerca de la inexistencia de las operaciones

- no son hallados en su domicilio fiscal y/o comercial y/o aquel que se consigna en las facturas;
- declaran poseer su domicilio fiscal en la misma dirección que otras contribuyentes sospechadas de emitir facturación apócrifa;
- quienes figuran como integrantes o directivos de la sociedad no poseen formación y/o el nivel de vida acorde a aquella función;
- inician su actividad en fecha contemporánea a aquella en la que tienen lugar las operaciones cuestionadas;
- se encuentran inscriptas ante el Fisco Nacional en actividades disímiles entre sí;
- se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad económica declarada;
- se presenta una incompatibilidad entre los conceptos facturados a distintas contribuyentes;
- no se encuentran inscriptos como contribuyentes ante los Fiscos locales;
- las imprentas que figuran en las facturas de estas proveedoras no existen, no están autorizadas, o desconocen haber efectuado la impresión de tales comprobantes;
- se evidencia la falta de correlatividad en las facturas emitidas, circunstancia que obedece a que ciertos comprobantes son "reservados" sin emitir, para luego poder satisfacer pedidos de facturas de fechas concretas (es decir, facturación "hacia atrás");
- se consigna como medio de cancelación de las facturas emitidas (en los correspondientes recibos de pago), el pago en efectivo, aun cuando en virtud de los importes implicados y la normativa vigente se deberían utilizar otros medios (cheques, transferencia bancaria, tarjeta de crédito o débito);
- los cheques librados como medio de pago del importe consignado en las facturas son cobrado por una persona ajena a los presuntos responsables de las proveedoras;
- no declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad declarada y/o facturada;
- no poseen bienes registrables;
- los recibos de pago de sus facturas tienen fecha de impresión posterior a la de su supuesta emisión;
- no presentan declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y/o del impuesto al valor agregado;
- presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e impuesto a las ganancias, respectivamente) y los depósitos bancarios informados;
- presentan inconsistencias entre las ventas y/o ganancias declaradas (en el IVA e impuesto a las ganancias, respectivamente) y el volumen de facturación del período (declaran un importe menor que el que correspondería de acuerdo con su facturación);
- no ingresan importes relevantes en concepto de IVA, pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas créditos y débitos fiscales por montos similares entre sí, o bien no ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen, pues exteriorizan mayor crédito fiscal que débito fiscal. Ello adquiere particular relevancia en empresas de servicios, pues por la naturaleza de dicha actividad no poseen, en general, un gran porcentaje de crédito fiscal computable;
- no consignan en las declaraciones juradas de IVA saldos técnicos o de libre disponibilidad que surgirían producto de la liquidación del gravamen, o bien los computan de forma repentina sin contar con documentación que respalde el origen de aquellos;
- se encuentran excluidos del régimen general de retención del IVA
- omiten actuar como agentes de retención del impuesto a las ganancias;



- no ingresan importes relevantes en concepto de impuesto a las ganancias pues exteriorizan en las declaraciones juradas respectivas un importe elevado de gastos computables;
- no ingresan importe alguno en concepto de aquel gravamen pues exteriorizan un importe mayor de gastos que de ganancias, o no exteriorizan ganancias, o exteriorizan saldo a su favor producto del cómputo de retenciones sufridas;
- se encuentran en la base de la AFIP de facturas apócrifas;
- se verifica en 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 las proveedoras irreales, y la devolución a los contribuyentes usuarios de facturas falsas de los fondos percibidos, deducidos los importes equivalentes a los precios que se les cobraba por la venta de los documentos apócrifos (comisiones) y
- en el caso de contribuyentes exportadores consiste en el cómputo por parte de estos de facturas apócrifas por los cuales no se solicita el recupero del IVA, aunque sí se los computa contra las ganancias brutas, resultando una evasión del impuesto a las ganancias.

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

- la presunta proveedora desconoce haber intervenido en las operaciones que surgen de las facturas cuestionadas;
- se presentan diferencias materiales entre las facturas cuestionadas y aquellas que presenta la proveedora y
- la proveedora no exterioriza en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y/o impuesto al valor agregado las retenciones de impuestos que podría computarse con relación a la operación cuestionada.

Resolución (PGN) 149/2009. Actividades que giran en torno a la comercialización de facturas falsas

- la constitución y/o la adquisición de sociedades "fantasmas";
- la contratación de testaferros para ocupar los cargos directivos de aquellas sociedades ficticias y/o aparentar el dominio del capital social;
- la contratación de los servicios de impresión de los comprobantes falsos;
- la generación de comprobantes a nombre de personas físicas/jurídicas y/o compra de sus facturas para su posterior comercialización;
- el acondicionamiento de oficinas, instalación de líneas telefónicas, aperturas de cuentas corrientes y/o caja de ahorros, tanto para la agrupación como para su cartera de contribuyentes irreales;
- la composición de plantas de trabajadores, inscripción en la AFIP, confección de balances y presentación de declaraciones juradas, e inclusive el pago de algunos importes menores de las contribuyentes irreales bajo su control;
- la obtención de "certificados de no retención" del IVA a nombre de las sociedades ficticias
- la selección de los tipos de servicios y/u operaciones comerciales a facturar, y de las empresas fantasmas implicadas
- la extensión de recibos de pago relacionados con los servicios y/o ventas de bienes falsamente documentadas



7. **Propuesta de intervención: Programa de compliance tributario**

Unos de los objetivos expuestos como parte troncal del presente trabajo es la identificación de aquellas acciones viables a llevar a cabo por parte de los contribuyentes de buena fe a los efectos de evitar caer en cualquier tipo de incumplimiento o sanción que tenga su correlato en la utilización de facturación apócrifa.

En este sentido, las administraciones tributarias en el último tiempo han puesto a disposición herramientas que permiten a los contribuyentes llevar a cabo acciones preventivas frente a la presencia de potencial facturación apócrifa en las transacciones comerciales que desarrollan en forma habitual.

A tal efecto y con el objeto de guiar al contribuyente buen hombre de negocios, que actúa de buena fe, a no verse inmerso en acciones ilícitas por circunstancias ajenas a su accionar, se incluye como propuesta de intervención un programa de cumplimiento tributario o tax compliance que tiene por objeto llevar a cabo políticas o acciones proactivas que permitan evaluar en forma anticipada a los proveedores con los que se va a operar como así también, los procesos de control llevado a cabo dentro de una compañía de manera tal de evitar caer en cualquiera de los supuestos de incumplimiento o sanción que trae aparejado el uso de facturación apócrifa.

Cabe destacar que la propuesta no resulta taxativa. Asimismo, se han incluido las herramientas disponibles al momento de emisión del presente trabajo y se menciona la importancia de permanecer constantemente actualizado frente a los constantes cambios existentes no solo a nivel normativo sino también a nivel tecnológico y de puesta a disposición de plataformas que habiliten la posibilidad de realizar nuevos controles o controles con mayor exactitud y detalle.

Por último, se resalta la utilidad e importancia del programa propuesto considerando que en términos generales para los tribunales ya no basta con demostrar que los documentos recibidos son formalmente válidos, sino que hay que demostrar la real existencia de las operaciones detalladas en los mismos y los controles y acciones propuestas permitirán hacerse valer de soportes que permitan demostrar el conocimiento y realidad de los hechos al momento de contratación con un determinado proveedor.



La utilización de varias de las herramientas que conformaran la propuesta de tax compliance con el objeto de mitigar riesgos, en muchos casos no son de aplicación obligatoria para los potenciales usuarios que serían los compradores, locatarios o prestatarios, sino que los mismos pueden o no optar por consultarlas.

La consulta a dichas herramientas provistas por la Administración Federal de Ingresos Públicos no asegura por sí solo que los documentos sean auténticos ni la real existencia de las operaciones. Pero reduce notablemente la posibilidad de que la autoridad fiscal declare connivencia entre las partes.

Más allá de lo expuesto, hay que tener en cuenta las distintas posiciones asumidas por la jurisprudencia respecto de la validez o no de ciertos comprobantes respaldatorios de determinadas operaciones.

Se incluye en forma anexa (ver “Anexo A” Propuesta de Compliance Tributario). Asimismo, se adjunta presentación power point para su consideración.

8. Conclusión

La investigación de los delitos económicos es de gran importancia debido a la magnitud de la lesión que los mismos provocan en los intereses de una sociedad.

Asimismo, es importante recalcar que en los últimos tiempos debido al creciente uso de la tecnología en las funciones desarrolladas por la autoridad fiscal y la obligatoriedad en la emisión de comprobantes electrónicos existen herramientas de mayor control y prevención para la comisión de las infracciones y delitos que se comenten por el uso de facturación apócrifa.

Sin embargo, y más allá de los controles implementados por el Fisco, la utilización de facturación apócrifa y sus efectos se han convertido en un tema de relevante importancia dada la complejidad de las maniobras existentes y el gran perjuicio que su uso genera en las arcas del Estado, como así también en los propios contribuyentes y la sociedad.

A partir del desarrollo del presente trabajo se ha evidenciado que en Argentina si bien se han implementado políticas de educación tributaria tendientes a mitigar los actos delictivos



inherentes al uso de facturación apócrifa, las mismas resultan insuficientes dada la cantidad de variables que influyen sobre los ciudadanos al momento de tomar decisiones desde el punto de vista fiscal considerando, asimismo, el contexto económico-social en el que se encuentra inmerso nuestro país, el constante cambio normativo y la falta de regulación acorde a la constante evolución y complejidad de las maniobras delictivas.

Por otro lado, las sanciones impuestas por la generación y uso de facturación apócrifa, a pasar del endurecimiento normativo y los últimos cambios introducidos por la Ley Penal Tributaria, no generan el efecto disuasorio deseado, dada la ineficacia en los controles como así también el contexto de corrupción existente.

A pesar de ello, existen gran cantidad de contribuyentes que obran de buena fe y que en su afán de querer actuar en forma honesta como buen hombre de negocios, se ven inmersos en determinadas situaciones, que lo hacen convertirse en responsables solidarios frente al accionar delictivo de un tercero, en este caso de sus proveedores.

Hoy en día el inconveniente con el que se enfrenta el contribuyente de buena fe, es que por más que cuente con el soporte de las operaciones que celebra (perfeccionamiento de la entrega, factura, remito, etc.) se encuentra con el cuestionamiento de la capacidad operativa del proveedor y la impugnación del crédito fiscal por parte del fisco. Es decir, aunque se pruebe la existencia de la venta, en la medida que no sea realizada por el sujeto que aparece en la factura, no procede el computo del crédito fiscal.

El solo hecho de acreditar las formalidades referidas a las operaciones no son suficientes ya que es posible igualmente que se impugnen las operaciones. Se da cuando el Fisco constata determinados indicios que deben ser graves, precisos y concordantes para presumir la realización de las operaciones y frente a los mismos se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente que tiene que demostrar que las operaciones fueron realizadas.

Cabe destacar que si bien como se ha mencionado, el Fisco ha implementado y continúa implementando medidas de control para detectar el uso de facturas apócrifas, las mismas también resultan insuficientes. Esto se evidencia por el hecho que en muchos casos pone en cabeza del contribuyente de buena fe la responsabilidad frente al accionar delictivo de un tercero dada la imposibilidad de detección del sujeto al cual el delito le es directamente imputable.



En base a lo expuesto se concluye el presente trabajo realizando una propuesta de manual de tax compliance aplicado a esta temática, de manera tal, de incentivar buenas prácticas y detectar riesgos tributarios para la prevención, detección, gestión y mitigación de los mismos.

La propuesta de compliance tributario permitirá acreditar fehacientemente los hechos destacando que la utilización efectiva de facturas apócrifas requiere de una situación de hecho y prueba, de una investigación profunda, fundada y concreta.

Por último, se debe tener presente que el nivel de cumplimiento de obligaciones fiscales de una comunidad muestra con evidencia la medida de integración que cada sujeto tiene con la sociedad a la que pertenece. Es por ello que debe trabajarse fuertemente en la realización de tareas de prevención con la intervención de cuerpos interdisciplinarios que estén capacitados no solo en conocimientos técnicos (contables y tributarios) sino también en aquellas áreas que permitan determinar el origen de la actividad evasiva, y consecuentemente llegar al ideal del cumplimiento voluntario mediante una adecuada educación tributaria.



9. “Anexo A” Propuesta de Compliance Tributario



Trabajo Final de Especialización en Tributación

Facturas Apócrifas

Anexo A - Propuesta de Manual de Compliance Tributario

UBA. FCE. Especialización en Tributación - Trabajo Final Integrador

Noelia Vanesa Lordi DNI 31.423.636



Facturas apócrifas. Propuesta de “Tax Compliance” o “Cumplimiento tributario”

Índice

-  Tax Compliance. Definición y alcance
-  Facturas apócrifas. Propuesta de Tax Compliance



Tax Compliance. Definición y alcance

Tax compliance. Definición y alcance



¿Qué se entiende por “Tax Compliance” o “Compliance Tributario”? ¿Cuál es su alcance?



El compliance tributario consiste en un conjunto de esfuerzos sistemáticos realizados por los integrantes de una empresa para asegurar que las actividades de la misma sean llevadas a cabo sin vulnerar la legislación aplicable. Artaza Varela, Osvaldo, "Programas de cumplimiento", en Mir Puig, Santiago - Corcoy Bidasolo, Mirentxu - Gómez Martín, Víctor (coord.), Responsabilidad de la Empresa y Compliance, BdeF, 2014, ps. 231-271, p. 237.



El programa de cumplimiento debe tender a que la empresa no reciba sanciones, mediante la reducción de conductas delictivas en el desarrollo de la actividad comercial y se realiza a través de un plan para actuar con estricto apego a la legalidad y estableciendo un adecuado sistema de monitoreo de su cumplimiento. Artaza Varela, Osvaldo, "Programas de cumplimiento", en Mir Puig, Santiago - Corcoy Bidasolo, Mirentxu - Gómez Martín, Víctor (coord.), Responsabilidad de la Empresa y Compliance, BdeF, 2014, ps. 231-271, p. 237



Compromiso que asume el contribuyente de actuar de buena fe, tener buenas prácticas, detectar riesgos tributarios para la prevención, detección, gestión y mitigación de riesgos tributarios. Los riesgos tributarios que el compliance tributario intenta detectar son entre otros, la comisión de un delito, una infracción, generación de deuda, incumplimiento de obligaciones formales.



El compliance tributario se sustenta en buenas prácticas, transparencia, honestidad tanto en el actuar interno como con el externo (con clientes y proveedores).



El compliance tributario permite hacerse de documentación de soporte que permita acreditar fehacientemente los hechos y de esta forma probar la inocencia y buena fe en la operación concretada.



La existencia de ese tipo de regulaciones internas, es un elemento relevante en una investigación por la comisión de un delito, para realizar la atribución de responsabilidades

Tax compliance. Definición y alcance



¿Qué se entiende por “Tax Compliance” o “Compliance Tributario”? ¿Cuál es su alcance?



El compliance tributario permite analizar los riesgos, la determinación de actuar contra las irregularidades, adoptar los recaudos para restablecer una organización orientada a ese fin, designar un responsable de compliance, fijar una política de capacitación, documentar las medidas que se adopten, así como las irregularidades descubiertas y el curso de acción ante las mismas



Los programas de cumplimiento deben ser dinámicos y encontrarse actualizados. Los mismos tienen relación con la gestión, la administración, organización y control dentro de la empresa y con el manejo de técnicas de control de riesgos, por ello es imprescindible que atiendan la estructura de la empresa y las particularidades de la actividad.



Suelen incluir códigos de ética, control de procesos para promover el cumplimiento de la ley dentro de la empresa, protocolos de actuación, reglas de prevención, capacitación del personal, controles internos y mecanismos de control de cumplimiento.



Estas reglas, tanto procuran evitar la comisión de infracciones como detectarlas y actuar en consecuencia, sea revirtiendo los efectos, identificando a los responsables o formulando denuncias. Gómez-Jara Díez, Carlos, "La incidencia de la autorregulación en el debate legislativo y doctrinal actual sobre la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas", en AA.VV., Responsabilidad penal de las empresas y compliance program, ARA Editores, 2016, ps. 211-272, p. 223.



La estructura de un código de compliance es variable ya que debe corresponderse con la realidad de cada empresa y su actividad, pero se sugiere que tenga contenidos que permitan delimitar adecuadamente las relaciones internas que se esperan dentro de la empresa.



La aplicación de programas de cumplimiento tributario en materia de facturación apócrifa resultan de relevante importancia dado el criterio adoptado por el organismo fiscal respecto del amplio encuadramiento y configuración de los delitos vinculados a la recepción de este tipo de documentación y la responsabilidad y prueba a aportar por el sujeto receptor.



Tax Compliance. Programa de trabajo

Tax compliance. Programa de trabajo



Diagnóstico inicial. Herramientas puestas a disposición por la AFIP. Controles sobre proveedores.



a) Realizar la consulta de la Constancia de Inscripción (cada 30 días) y mantener actualizada la condición tributaria de los proveedores (obligatorio).



b) Efectuar la validación de los comprobantes recibidos con las bases de la AFIP (base APOC, constatación de la validez de los comprobantes recibidos).



c) Solicitar la consulta del módulo de gestión de riesgo denominado “Capacidad Económica Financiera” (CEF) al momento de comprar o contratar servicios. Cálculo realizado mensualmente por la AFIP con cada contribuyente a los efectos de validar que la compañía tenga sustancia económica y descartar la posibilidad de que sea una usina de facturas apócrifas.



d) Solicitar la consulta del módulo de gestión de riesgo denominado “Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER)



e) Control de la actividad denunciada fiscalmente con el hecho económico realizado



Análisis de los padrones impositivos en los que los proveedores pueden llegar a estar incluidos. Estos padrones constituyen la base a partir del cual el contribuyente “agente de retención” debe consultar para practicar correctamente las retenciones de los distintos gravámenes (ej. exclusión impuesto a las ganancias, sistema único de seguridad social, impuesto al valor agregado, entre otros). La efectiva aplicación de los regímenes de recaudación ayuda a probar la veracidad de las operaciones involucradas.

Tax compliance. Programa de trabajo



Diagnóstico inicial. Herramientas puestas a disposición por la AFIP. Controles sobre proveedores.



f) Consulta del “Estado Administrativo de la CUIT” y base de Contribuyentes NO confiables.



g) Consulta de los tipos de comprobantes que el proveedor se encuentra autorizado a emitir.



h) Consulta Clave Bancaria Uniforme (CBU) declarada.



i) Registro Único Tributario.



j) Control “Mis Comprobantes Recibidos” e información contenida en “Libro IVA Digital”.



k) Consulta del Certificado fiscal para contratar para los sujetos que son proveedores del Estado.



Tax compliance. Programa de trabajo

a) Consulta “Constancia de Inscripción”

- ❑ **Marco normativo:** Resolución General (AFIP) 1817/05
- ❑ **Sujetos obligados a verificar la constancia de inscripción:** responsables inscriptos en el IVA, los designados como Agentes de Retención, los Escribanos Públicos, los Organismos incluidos en la planilla anexa del [Art 1 Decreto 1108/98](#) (Registro de la Propiedad Inmueble de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Registro Nacional de Buques, Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, Registro Nacional de Aeronaves, Banco Central de la República Argentina, Inspección General de Justicia, Dirección Nacional del Derecho de Autor, Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, Ley de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad y Ley N° 22.362 (Ley de Marcas), los Organismos que deban cumplir con la obligación de registrar la CUIT, el CUIL o la CDI, conforme a las normas emitidas por los Estados Provinciales y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- ❑ **Momento de verificación la constancia:** en el momento de efectuarse la primera transacción u operación. No resultará obligatoria una nueva consulta durante el transcurso del periodo de validez.
- ❑ **Cuestiones a verificar:** La situación fiscal que, con relación a los impuestos y/o regímenes que se encuentran a cargo de esta AFIP, revisten los adquirentes, locatarios, prestatarios, otorgantes, constituyentes, transmitentes, así como los titulares de actos, bienes o derechos
- ❑ **Excepción a la verificación de la constancia:** a) De tratarse de responsables inscriptos en el IVA, cuando realicen operaciones con sujetos que revistan la calidad de consumidor final, b) cuando la transacción u operación, objeto de la respectiva consulta, se realice por un monto inferior a \$ 2.000, excepto de tratarse de entidades bancarias.
- ❑ **Validez de la constancia de inscripción:** 30 días corridos, contados a partir de la fecha en que fue ejecutada.
- ❑ **Sanción aplicable** frente al incumplimiento de verificación de la constancia: El incumplimiento total o parcial, dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas por el art. 39 de la Ley 11.683
- ❑ Consecuencias ante **falta información de la situación fiscal del contribuyente:** corresponderá considerar al mismo como sujeto no categorizado en el IVA y en consecuencia deberán practicarse las percepciones establecidas en la RG 2126/06, como así también, en los casos que corresponda, se procederá practicar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, de acuerdo con los regímenes en vigencia.
- ❑ Sitio web de consulta <https://seti.afip.gob.ar/padron-puc-constancia-internet/ConsultaConstanciaAction.do>

UBA. FCE. Especialización en Tributación - Trabajo Final Integrador

Noelia Vanesa Lordi DNI 31.423.636



Tax compliance. Programa de trabajo

b) Validación de los comprobantes recibidos con las bases de la AFIP (base APOC, constatación de la validez de los comprobantes recibidos)

☐ Base APOC

La información que contiene esta base de datos corresponde a facturas o documentos equivalentes que, por algún motivo, fueron calificados como apócrifos. Los datos son de carácter meramente informativos y tiene como objeto una función preventiva.

El sitio web de consulta es el siguiente <https://servicioscf.afip.gob.ar/Facturacion/facturasApocrifas/default.aspx>

☐ Constatación validez de los comprobantes recibidos

Marco normativo: Ley de Procedimiento Tributario 11.683 y modif. Art. 33 cont., Decreto 477/2007

Se encuentran obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos -conforme lo dispuesto por el art. 33.1 de la L. 11683- los siguientes sujetos:

- Exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualistas;
- Contribuyentes que actúen como agentes de retención del impuesto al valor agregado;
- Contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y
- el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.



Tax compliance. Programa de trabajo

b) Validación de los comprobantes recibidos con las bases de la AFIP (base APOC, constatación de la validez de los comprobantes recibidos)

☐ Constatación validez de los comprobantes recibidos

Tipo de consultas a realizar: se encuentran disponibles dos consultas por Clave Fiscal y Webservices, para que los receptores de comprobantes puedan verificar si los mismos se encuentran autorizados por la AFIP. Los servicios son:

- a) Constatación de Comprobantes por Lote con Clave Fiscal: se podrá remitir un archivo conteniendo uno o más comprobantes para la verificar si los mismos se encuentran autorizados por AFIP. Posteriormente, se recibirán las respuestas a las consultas, a través del servicio "e-ventanilla - Constatación de Comprobantes por Lote".
- b) Webservices - Constatación de Comprobantes: esta funcionalidad permitirá, a través de webservices, verificar en forma dinámica si los comprobantes recibidos se encuentran autorizados por la AFIP. A los efectos de su implementación, ingresar al sitio web <https://www.afip.gob.ar/ws/#WSCDCV1>

Asimismo, se encuentran disponibles las siguientes opciones sin clave fiscal: a) Validez de comprobantes electrónicos, b) Validez de CAEA

Para acceder a las mismas debe ingresar en el sitio web <https://serviciosweb.afip.gob.ar/genericos/comprobantes/Default.aspx>

Constatación de Comprobantes con CAI: Esta consulta permite a los receptores de comprobantes (facturas y documentos equivalentes clases "A", "B" o "C"), constatar que cada uno de ellos se encuentre autorizado por la AFIP. La presente consulta no ofrece información sobre la validez de las facturas y/o documentos equivalentes emitidos por Controladores o Impresoras Fiscales.

Constatación de Comprobantes sin CAI: Esta consulta permite a los receptores de comprobantes clase "C" (facturas y documentos equivalentes) sin C.A.I. constatar si el mismo fue informado por el emisor - R.G. 3.704/2015. La presente consulta no ofrece información sobre la validez de las facturas y/o documentos equivalentes emitidos por Controladores o Impresoras Fiscales.

Constatación de Comprobantes con CAE: Esta consulta permite a los receptores de comprobantes electrónicos habilitados constatar que cada uno de ellos se encuentre autorizado por la AFIP.

Constatación de Comprobantes con CAEA: Esta consulta permite a los receptores de comprobantes electrónicos habilitados constatar que cada uno de ellos se encuentre autorizado por la AFIP



Tax compliance. Programa de trabajo

c) Capacidad económica financiera (CEF)

Consulta del módulo de gestión de riesgo denominado “Capacidad Económica Financiera” (CEF)

- ☐ **Marco normativo:** Resolución General (AFIP) 4294/18 (vigencia a partir de los 30 días hábiles siguientes al 14/82018)
- ☐ **Objeto:** el sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF) contempla una fórmula que valora mensualmente la Capacidad Económica Financiera de cada ciudadano, que podrá consistir en un importe determinado. El resultado será un parámetro que representará su capacidad para realizar ciertos actos económicos y sus consecuencias tributarias o para las operaciones de comercio exterior. El sistema CEF se basará en los datos brindados por el propio ciudadano y/o por terceros, con relación a su condición y actividad económica, patrimonial y financiera.
- ☐ **Parámetros que determinan la valoración:** hipotecas, pago de expensas, compra de bienes de uso, compra o venta de rodados, compra o venta de inmuebles, deudas bancarias y financieras, consumos con tarjetas de crédito o de débito, remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia o recibidas, declaraciones juradas de los impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, al valor agregado y sobre los bienes personales
- ☐ **Consulta capacidad económica:** ingresar a www.afip.gob.ar con la clave fiscal, nivel de seguridad 3 como mínimo, al servicio “Sistema Registral”, opción “Capacidad Económica Financiera.
- ☐ **Requisitos para realizar la consulta:** poseer domicilio fiscal electrónico, actualizar el domicilio fiscal y los domicilios de los locales/establecimientos, de corresponder, actualizar en el “Sistema Registral” el código de la actividad que se desarrolla.
- ☐ **Solicitud de reproceso & disconformidad:** se debe ingresar al “Sistema Registral”, opción “Solicitud de Reproceso” para que el sistema realice un nuevo cálculo, previa presentación de las declaraciones juradas originales y/o rectificativas que correspondan.
Sólo podrá realizarse una solicitud de reproceso por mes calendario
Dentro de los 5 días corridos de realizada la solicitud, el sistema emitirá la nueva valoración y la respuesta será enviada al Domicilio Fiscal Electrónico del solicitante.
Si en la respuesta surge una diferencia, se puede manifestar la disconformidad, siempre que no haya una solicitud de reproceso pendiente, ingresando al “Sistema Registral”, opción “Solicitud de Disconformidad”
Una vez realizada la solicitud por sistema, el solicitante deberá presentarse en la agencia donde está inscripto con una nota y con los elementos que avalen el reclamo realizado para justificar el incremento de su capacidad económica financiera y acreditar el origen de los elementos que configuran dicha suba.
La documentación proveniente del exterior deberá estar debidamente certificada, legalizada o, en su caso, apostillada por la representación consular Argentina con jurisdicción en el país de origen. En caso de estar redactada en idioma extranjero, deberá acompañarse su traducción al idioma español certificada por traductor público

UBA. FCE. Especialización en Tributación - Trabajo Final Integrador

Noelia Vanesa Lordi DNI 31.423.636



Tax compliance. Programa de trabajo

d) Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)

Consulta del módulo de gestión de riesgo denominado “ Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER)

- ☐ **Marco normativo:** Resolución General (AFIP) 3985/17. Las disposiciones resultarán de aplicación a partir del quinto día hábil administrativo siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial (13/01/2017), inclusive
- ☐ **Objeto:** categorizar a los contribuyentes y/o responsables, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales con mayor precisión y celeridad. La categoría será utilizada por este Organismo a los efectos de establecer procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social, a cargo de los contribuyentes y responsables
- ☐ **Consulta SIPER:** la categoría asignada para cada contribuyente y/o responsable se podrá consultar ingresando al servicio "Sistema Registral" mediante la opción "Trámites" luego "SIPER", utilizando la correspondiente Clave Fiscal con Nivel de Seguridad 2 como mínimo. El sistema reflejará la categoría asignada al contribuyente y/o responsable para cada mes calendario, determinada sobre la base de una matriz de ponderación.
- ☐ **Categorías existentes:** la evaluación se realizará mensualmente y de acuerdo con el comportamiento observado se asignará a cada contribuyente y/o responsable alguna de las siguientes categorías, que en orden de riesgo creciente se indican a continuación:
 - Categoría A: Muy Bajo
 - Categoría B: Bajo
 - Categoría C: Medio y Nuevas Altas
 - Categoría D: Alto
 - Categoría E: Muy Alto

Aquellos contribuyentes y/o responsables con una antigüedad inferior a 6 meses, en caso de inicio o reinicio de actividad, entendiéndose como tal el alta de impuestos en el "Sistema Registral", serán categorizados con la letra "C"



Tax compliance. Programa de trabajo

d) Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)

Consulta del módulo de gestión de riesgo denominado “ Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER)

☐ **Solicitud de disconformidad:** podrá efectuar una solicitud de reconsideración a través del servicio web "Sistema Registral" opción "Trámites/SIPER", seleccionando "Solicitud de Reconsideración".

De persistir la disconformidad, el contribuyente podrá efectuar un reclamo dentro de los 15 días corridos contados a partir de la fecha de comunicación del resultado del nuevo proceso, ingresando al servicio "Sistema Registral" en la opción "Trámites" luego "SIPER" y seleccionando "Presentación de Disconformidad".

☐ **Situaciones que se observan para la determinación de la categoría:**

- Incumplimiento de pago.
- Cuotas impagas en planes de facilidades vigentes o caducidades.
- Falta de presentación de declaraciones juradas o presentaciones de IVA sin movimiento.
- Inconvenientes en el estado de domicilio fiscal o reiterados cambios de domicilio.
- No haber constituido el Domicilio Fiscal Electrónico.
- Inclusión en la base de contribuyentes no confiables.
- Quiebra declarada, en trámite o con continuidad.
- Concurso preventivo.
- Procesos judiciales o causas penales.
- Fiscalización con ajustes significativos sobre los impuestos declarados.
- Inclusión en la central de deudores del Banco Central de la República Argentina.
- Falta de actualización del Código de Actividad en el Sistema Registral.
- Bajas o exclusiones de oficio por la administración tributaria.
- Requerimiento incumplido o con inconvenientes para su notificación.
- Restricciones para la emisión de comprobantes tipo "A".
- Estado “inactivo” de la CUIT o con limitaciones



Tax compliance. Programa de trabajo

e) Control de la actividad denunciada fiscalmente con el hecho económico realizado

Sitio web consulta actividad económica : <https://seti.afip.gob.ar/padron-puc-constancia-internet/ConsultaActivEconomicaAction.do>

Esta aplicación permite consultar las Actividades Económicas de los Contribuyentes, que se encuentren registradas en la AFIP.

El servicio se encuentra habilitado para CUITs Activas, sin bloqueo

El Sistema muestra la información de las Actividades Económicas para la CUIT consultada, tal como se visualiza en el Módulo Datos del Contribuyente del Sistema Registral:

Como resultado de la consulta por CUIT se muestran los siguientes datos:

Nomenclador: indica el formulario usado para definir la actividad.

Código: de la actividad.

Descripción: de la actividad.

Condición: si la actividad está exenta, no exenta ó parcialmente exenta.

Orden: de las actividades, según lo declarado por el responsable, siendo 1 el que corresponde a la actividad principal del contribuyente y luego las secundarias en forma ascendente.

Período desde: mes y año en que se inscribió en esa actividad.

Fecha actualización: fecha de última actualización en el Sistema Registral.



Tax compliance. Programa de trabajo

f) Estado administrativo de la CUIT y contribuyentes NO confiables

Marco normativo: Resolución General (AFIP) 3832/16. Vigencia 03/03/2016

Objeto: procedimiento de evaluación periódica de sujetos que hayan dado de alta su C.U.I.T. con fecha previa al 1° de Enero del 2015. El mismo consiste en llevar a cabo controles integrales con la finalidad de detectar incumplimientos o inconsistencias existentes, y así establecer diversos estados administrativos de la C.U.I.T. y grados de limitaciones temporales a los servicios con Clave Fiscal y determinados trámites. Dicha Resolución dejó sin efecto el procedimiento de cancelación de la C.U.I.T. que regía por la RG N° 3.358.

Sitio web consulta estados administrativos de la CUIT: <https://seti.afip.gob.ar/padron-puc-baja-oficio-internet/ConsultaCuitReactivadaAction.do>

La información de los estados administrativos y la inclusión en la “Base de Contribuyentes No Confiables”, se puede visualizar desde el 15/03/2016 ingresando en la página web de la A.F.I.P. mediante diversas opciones como: “Consulta de Estados Administrativos de la C.U.I.T.” (link expuesto anteriormente) y el servicio “Sistema Registral – Opciones - Consultas”, “Domicilio Fiscal Electrónico”

Tipos de Estados Administrativos

Activo: Sin limitaciones.

Limitado por: falta de inscripción en impuestos/regímenes, falta de presentación de declaración jurada, falta de movimiento y empleados en declaración jurada, inclusión en “Base de Contribuyentes No Confiables”.

Inactivo: Estado de preexistente utilizado para situaciones especiales. Por ejemplo: organizaciones sin reconocimiento oficial para funcionar.

Inconsistencias: “Base de contribuyentes no confiables”: Integrarán la “Base de Contribuyentes No Confiables” aquellos sujetos con inconsistencias en cuanto a su capacidad operativa, económica y/o financiera, respecto de su magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos. La verificación de la causa de la inclusión en la base se realizara en Agencia.



Tax compliance. Programa de trabajo

g) Consulta de los tipos de comprobantes que el proveedor se encuentra autorizado a emitir

Consulta de Responsables Inscriptos en IVA autorizados a emitir comprobantes - RG 1575

Esta consulta permite a los receptores de comprobantes (facturas y documentos equivalentes clase "A" o "M"), verificar que el emisor se encuentre habilitado por la AFIP. La consulta no ofrece información sobre la validez de las facturas y/o documentos equivalentes clase "A" emitidos por controladores o impresoras fiscales.

Sitio web consulta: <https://www.afip.gob.ar/genericos/nuevosInscriptos/consultaComprobantesMain.asp>

h) Consulta Clave Bancaria Uniforma (CBU) declarada

Consulta CBU habilitadas - AFIP

Esta consulta permite a los receptores de comprobantes (facturas y documentos equivalentes clase "A" con leyenda "operación sujeta a retención" o "M"), verificar que la CBU del emisor se encuentre habilitada por la AFIP.

Sitio web consulta: <https://servicios1.afip.gov.ar/genericos/CBUHabilitadas/consulta.aspx>

i) Registro Único Tributario

Se debe solicitar constancia al proveedor del Registro Único Tributario. El sistema permite emitir una constancia de inscripción unificada.

Alcance: Es un registro en donde se puede observar la unificación de las inscripciones y registros de los ciudadanos del orden tributario nacional y de las administraciones tributarias locales.

Sujetos incluidos: los alcanzados por los siguientes impuestos

1. Impuestos nacionales cuya percepción y fiscalización se encuentren a cargo de AFIP.
2. El impuesto sobre los Ingresos Brutos régimen Convenio Multilateral, cuya aplicación se encuentra a cargo de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, y cuya jurisdicción sede sea de alguna de las habilitadas.

Además, se encuentran incluidos los ciudadanos encuadrados en el Monotributo Provincial.



Tax compliance. Programa de trabajo

i) Registro Único Tributario

Datos que pueden visualizarse en el Registro Único Tributario – Padron Federal.

- CUIT.
- Domicilio real/legal.
- Domicilio fiscal y de locales y establecimientos declarados. El domicilio fiscal denunciado ante AFIP podrá diferir del domicilio fiscal constituido para la jurisdicción provincial, debiendo ambos domicilios encontrarse declarados en el Registro.
- Domicilio Fiscal Electrónico constituido.
- Actividad declarada que deberá compatibilizar con el código "NAES - Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación" de la Comisión Arbitral del - Convenio Multilateral o con los códigos fiscales de las provincias adheridas.
- Impuestos y/o regímenes nacionales -régimen general o simplificado-.
- Impuesto sobre los ingresos brutos -régimen general, simplificado o del Convenio Multilateral- y tributos municipales.
- Datos identificatorios validados con el RENAPER y los Registros de Sociedades correspondientes.
- Información suministrada por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y por las administraciones tributarias locales adheridas.

j) Control “Mis Comprobantes recibidos” o “Libro IVA Digital”

Mediante servicios con la utilización de clave fiscal, “Mis Comprobantes recibidos” & “Libro IVA Digital” el contribuyente receptor de facturas puede consultar por medio de su clave fiscal los comprobantes autorizados por AFIP que los proveedores con que opera emitieron a su nombre.

k) Consulta certificado fiscal para contratar. RG (AFIP) 4164-E

Los Organismos estatales que contraten a sus proveedores deberán consultar la situación del contribuyente potencial proveedor del Estado y, a los fines de obtener información respecto de incumplimientos tributarios y/o previsionales, podrán realizar la consulta por medio de intercambio de información mediante el servicio denominado “Web service - Proveedores del Estado” o por el servicio “Consulta - Proveedores del Estado”, accediendo con clave fiscal.

Para que el Estado otorgue el certificado que habilita al contribuyente a ser contratado, se evaluará que no tenga deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social por un importe igual o superior a \$ 1.500 y que haya cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas.

Tax compliance. Programa de trabajo



Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida



Confección de legajo de proveedores con sus antecedentes societarios, legales, económicos, fiscales, bancarios y comerciales.



Efectuar la constatación del domicilio legal y operativo.



Identificar los contactos personales habituales, teléfonos y correos electrónicos.



Efectuar un control de los requisitos formales de los documentos que respaldan la operación (facturas, remitos y ordenes de prestación de servicios) con identificación de la fecha, lugar, hora y persona que efectuó la recepción o aprobó la prestación.



Efectuar las retenciones de impuestos nacionales, provinciales, recursos de la seguridad social y regímenes especiales, previa consulta de los padrones respectivos, de corresponder.



Instrumentar las operaciones a través de Carta Oferta o Contrato de aceptación Tácita.

Tax compliance. Programa de trabajo



Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida



En el caso de operar con Monotributistas, efectuar el control del tope de facturación a los efectos del cálculo de las retenciones.



Utilizar como medio de pago preferentemente la transferencia bancaria.



Solicitar constancia bancaria incluyendo número de Clave Bancaria Uniforme (CBU), nombre y CUIT del beneficiario



Para el caso que se opere con sujetos del exterior, solicitar certificado de residencia fiscal.



Solicitar los últimos dos balances auditados por Contador Público independiente



Consulta bajas de Oficio



Tax compliance. Programa de trabajo

Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida.

Se pone a disposición un cuestionario tentativo, a los efectos de hacerse de la información suficiente para relevar el proceso de recepción de documentación de los proveedores con los que opera el sujeto.

REQUERIMIENTO DE COMPRA

¿Cómo es el proceso actual sobre el cual cada sector de la compañía formaliza la necesidad de adquirir algún bien o servicio? Indicar cargo del responsable de la solicitud.

¿Tiene la compañía definido los proveedores con los que debe operar? o ¿es posible que cada sector puede facilitar distintos presupuestos para su análisis? Indicar en caso de corresponder responsable del análisis y selección del proveedor.

Conformación el sector de compras (cantidad de personas y cargos). Indicar las tareas realizadas y si las mismas se encuentran estandarizadas.

Indicar si existe algún manual de procedimiento definido para el sector de compras. ¿Tiene la compañía claramente diferenciado al sector de compras o del resto de los sectores?

Indicar todos los responsables de la selección del proveedor (area y cargo). Existe un solo nivel de autorización/aprobación o se requiere de varios niveles.

¿Se adquieren bienes y servicios del exterior? ¿el requerimiento de compra en estos casos es similar al local? Se requiere documentación/aprobaciones adicionales? ¿Con qué países se suele operar?

SELECCIÓN DEL PROVEEDOR

Seleccionado el proveedor con el que se va a operar, ¿cuál es la documentación que se requiere para darlo de alta como proveedor de la compañía? ¿Qué documentación contiene el legajo del proveedor? ¿es físico o digital?

Indicar el responsable de la revisión final y validación del legajo de proveedores.

¿Qué tipo de información financiera /impositiva que se solicita al proveedor?

La documentación que conforma el legajo del proveedor ¿varía según el monto de operación?

¿Quién es el contacto directo de la compañía con el proveedor (area y cargo)?

Indicar la diferenciación en caso de existir, del procedimiento de selección de proveedores locales y del exterior (niveles de autorización, legajos, documentación soporte)

Análisis del proveedor (antecedentes financieros, capacidad operativa, nivel de riesgo). Herramientas de consulta y evaluación utilizados.



Tax compliance. Programa de trabajo

Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida.

Se pone a disposición un cuestionario tentativo, a los efectos de hacerse de la información suficiente para relevar el proceso de recepción de documentación de los proveedores con los que opera el sujeto.

PARAMETRIZACIÓN PROVEEDOR EN EL SISTEMA CONTABLE - SOPORTE

Indicar quien es el responsable del alta del proveedor en el sistema contable de la compañía (es interno o externo). Area y cargo.

Indicar si existe un manual de procedimiento para realizar el alta. En caso que no exista, indicar como es el procedimiento habitual.

¿Se solicita información adicional a la requerida al momento de seleccionar al proveedor para el alta en el sistema contable?

¿Como es el procedimiento de resguardo de esta documentación? En caso de operar con el proveedor por periodo superior a un mes ¿Se actualiza la documentación de soporte para el alta? Indicar frecuencia.

El archivo de la documentación vinculada al proveedor ¿es fisica o digital? Indicar plazo de resguardo.

¿Quién es el responsable del seteo de las condiciones impositivas del proveedor en el sistema? ¿existen niveles de revisión? ¿cómo se documentan estos niveles de revisión?

¿cuál es la periodicidad de la revisión?

¿Cómo se plasman en el sistema contable los cambios en la legislación impositiva (alícuotas, bases imponibles, etc.)? Indicar responsable.

Cual es la periodicidad de actualización de padrones nacionales y provinciales en el sistema (padrones de alícuotas, exenciones, etc.). Indicar responsable (area y cargo) y si se realizan pruebas para controlar correcto cálculo.

Indicar si existe un area responsable del control de las retenciones practicadas por parte del proveedor. Ante inconsistencias indicar el procedimiento de comunicación con el proveedor para su corrección.



Tax compliance. Programa de trabajo

Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida.

Se pone a disposición un cuestionario tentativo, a los efectos de hacerse de la información suficiente para relevar el proceso de recepción de documentación de los proveedores con los que opera el sujeto.

CONTROLES SOBRE LA DOCUMENTACIÓN ENTREGADA POR EL PROVEEDOR - REGISTRACIÓN

Responsable (area y cargo) de controlar las facturas, notas de crédito, notas de débito (monto, descripción, impuestos, etc.)

Ante inconsistencias entre la facturación ¿cómo es el procedimiento de comunicación al proveedor y solicitud de corrección? Area responsable y controles realizados.

¿Tiene la compañía definido el procedimiento analizar la validez de los comprobantes recibidos? (validez de CAI/CAE, control vencimiento CAI/CAE, control proveedores aprócrifos, CUIT, etc). Cómo se documentan estos controles?

Indicar procedimiento de archivo de los comprobantes recibidos y plazo de resguardo.

Indicar procedimiento de archivo de los controles realizados sobre los documentos recibidos.

¿Cuál es el sistema contable con el que opera la compañía? ¿cómo evalúa el rendimiento? Indicar fortalezas y debilidades del sistema. ¿Cuáles son los módulos que se utilizan para el alta de proveedores y la operación que se concreta?

Indicar quien es el responsable (area y cargo) de la carga en el sistema contable de la documentación recibida del proveedor (factura, nota de crédito, nota de débito, retenciones)

¿Cuáles son los procesos de control / revisión respecto de la carga de la documentación recibida en el sistema contable? ¿El sistema contable prevee procedimientos de control automáticos?

La documentación ¿se carga manualmente o existe algún sistema digital de importación de datos?

¿suele haber algún tipo de inconsistencia habitual que deba corregirse manualmente luego de la registración contable en el sistema?

¿Cuál es la modalidad de soporte documental de las registraciones?

Periodicidad en el resguardo de la registraciones.



Tax compliance. Programa de trabajo

Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida.

Se pone a disposición un cuestionario tentativo, a los efectos de hacerse de la información suficiente para relevar el proceso de recepción de documentación de los proveedores con los que opera el sujeto.

PAGO A PROVEEDORES

¿Quién es el responsable de negociar la condición de pago con el proveedor? ¿Existen condiciones por tipo de bienes/servicios ya definidos por la compañía? ¿Se realizan pagos anticipados?

¿Quién es el responsable de dar la instrucción de pago? Los pagos ¿suelen salir en tiempo o hay demoras respecto de la condición pactada? ¿Se poseen indicadores en este sentido?

¿Quién es el responsable de llevar el control de las fechas de pago? ¿Cómo son monitoreados los vencimientos para el pago (se encuentra automatizado o es manual?)

¿Existe periodicidad en el proceso de revisión los pasivos y créditos con terceros?

¿Cómo se opera para el caso de pagos en moneda extranjera? ¿se solicitan los documentos que correspondan a soportes por diferencias de cambio?

¿Quién es el responsable del control de las retenciones que practica la compañía al momento del pago? ¿Existen revisiones periódicas?

¿Suele haber observaciones por parte de los proveedores respecto de las retenciones practicadas por la compañía?. Indicar casos.

¿Como es el proceso de pago que se lleva a cabo tanto para proveedores locales como del exterior?

Indicar cargo y área del aprobador final del pago.

¿Cómo se documenta el pago? ¿qué información de resguarda? ¿física o digital?



Tax compliance. Programa de trabajo

Revisión de procesos. Validación alta proveedores y documentación recibida.

Se pone a disposición un cuestionario tentativo, a los efectos de hacerse de la información suficiente para relevar el proceso de recepción de documentación de los proveedores con los que opera el sujeto.

OTROS

MUESTRA

Resumen con el volumen de operaciones del último año (compras, retenciones sufridas, pagos)

Documentación utilizada para solicitar e informar el requerimiento de un bien o servicio.

Modelo de legajo de proveedores (local y del exterior)

Muestra de comprobantes de compras locales y del exterior (bienes y servicios)

Visualización del sistema contable y módulos vinculados a la carga de documentación vinculada con el área de compras.

Manuales de procedimientos

ENTRENAMIENTO

¿Existe un entrenamiento periódico para las personas involucradas en el proceso de alta de proveedores? ¿Quiénes son los responsables de brindar la capacitación? ¿Es interna o externa?

Material de soporte de la capacitación brindada a los empleados.

¿Cuál es el nivel de rotación de las personas involucradas en el proceso? Indicar la frecuencia de la capacitación.

¿El departamento de compras recibe capacitación impositiva?

NIVEL DE CONOCIMIENTO DE LAS PERSONAS INVOLUCRADAS EN EL PROCESO

Indicar sector y cargo de las personas involucradas en el proceso, desde la selección del proveedor, alta, carga en el sistema, pago.

Indicar nivel de conocimiento (nivel de estudios)

¿Qué procedimiento existe para evaluar el nivel de conocimiento de cada participante en el proceso?



10. Referencias bibliográficas

Jurisprudencia

- ADM Argentina S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 10/03/2015
- Antu Aplicaciones Integradas S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación
- Compañía Argentina de Granos S.A. Dictamen de la Procuración 8/11/2016
- Bildown S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 27/12/2011
- Feretti Felix Eduardo. Corte Suprema de Justicia de la Nación 10/03/2015
- Floriner. Corte Suprema de Justicia de la Nación 10/12/2013
- Interbaires S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 27/9/2011
- Jalil Hnos. SSC. Cámara Nacional de Córdoba Sala B 23/4/2015
- Mera, Miguel Ángel. Corte Suprema de Justicia de la Nación 19/3/2014
- Molinos Rio de la Plata S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 25/08/2015
- Radio Emisora Cultural. Corte Suprema de Justicia de la Nación 9/11/2000
- Red Hotelera Iberoamericana S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 26/08/03
- San Juan S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación 27/10/2015
- Stop Car. Corte Suprema de Justicia de la Nación 21/8/2013

Doctrina

- Amaro Gómez, R.L. (2019). Facturas apócrifas. Medidas a adoptar a fin de prevenirlas. La Ley Online. AR/DOC/639/2019
- Borinsky M; Galván Greenway J.P; Lopez Biscayart J.; Turano P. N. (2012) Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735. Editorial Rubinzal – Culzoni
- Carbajal, M.; Demartino, J. (2020). El impuesto a las salidas no documentadas: su naturaleza jurídica a la luz de la ley 27.430. Errepar. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT).



- Grosso Sheridan, WalmyrHerberto (2007), “Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios”, La Ley,
- Haddad J. E. (2019) Compliance tributario su necesaria implementación. Ámbito Financiero (11 de Junio de 2019). Recuperado de <https://www.ambito.com/edicion-impresita/compliance-tributario-su-necesaria-implementacion-n5036420>
Fecha de consulta link sitio web 10/12/2020
- Magno, A. P.; Greco, M. A. (2013). Facturas apócrifas. El camino recorrido para combatir la evasión. Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar.
- Porporatto, P. (2020). Facturación apócrifa – Lineamientos jurisprudenciales – Recomendaciones para prevenir y combatir – Cont. Púb. Pablo Porporatto (Vocal Tribunal Fiscal de la Nación). Recuperado de <https://www.mercojuris.com/34215/facturacion-apocrifa-%e2%80%93-lineamientos-jurisprudenciales-%e2%80%93-recomendaciones-para-prevenir-y-combatir-%e2%80%93-cont-pub-pablo-poporatto-vocal-tribunal-fiscal-de-la-nacion/>
- Radiminski C. Ed. Edicon (2008) 75 Aniversario de la ley 11.683. *Homenaje de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires*. Ciudad de Buenos Aires. Argentina. Capitulo IX Verificación y fiscalización en la ley de procedimiento tributario N° 11.683.
- Sian V. L. (2019). *Los fallos de la Corte Suprema de Justicia en materia de facturación apócrifa*. (tesis de posgrado). Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Ciudad de Buenos Aires.
- Transparency International. The global coalition against corruption. Argentina subió 19 lugares en el ranking global que mide la corrupción.
Recuperado de <https://www.infobae.com/politica/2020/01/23/argentina-subio-19-lugares-en-el-ranking-global-que-mide-la-corrupcion/>
Fecha de consulta link sitio web 10/12/2020



Solicitud de evaluación de TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACION		Código de la Especialización REGISTRO DE POSGRADO 9812
Nombre y apellido del alumno NOELIA VANESA LORDI		Tipo y N° de documento de identidad DNI 31.423.636
Año de ingreso a la Especialización – Ciclo (en certificado analítico)	Fecha de aprobación de la última asignatura rendida (en certificado analítico)	
Título del Trabajo Final FACTURAS APOCRIFAS: MANUAL DE COMPLIANCE TRIBUTARIO		
Solicitud del Tutor de Trabajo Final Comunico a la Dirección de la Especialización que el Trabajo Final bajo mi tutoría se encuentra satisfactoriamente concluido. Por lo tanto, solicito se proceda a su evaluación y calificación final. Firma del Tutor de Trabajo Final: Aclaración: Lugar y fecha:		
Datos de contacto del Tutor		
Correo electrónico	Teléfonos	
Se adjunta a este formulario: • Trabajo Final de Especialización impreso (2 copias). A definir lugar de presentación (contexto pandemia). Se envía por correo electrónico a la espera de la definición e indicación del lugar físico de entrega. • Archivo del Trabajo Final en formato digital (versión Word y PDF) y Anexo (versión Power Point)		
Fecha: 10/12/2020	Firma del alumno: Noelia Vanesa Lordi	