

## NOVEDADES SOBRE EL TRATAMIENTO DE LAS FACTURAS APOCRIFAS

### 1. Introducción:

Conforme la Resolución General N° 3419/1991 se dispuso que para lograr la optimización de las funciones fiscalizadoras, la misma debe encontrarse sustentada por un régimen normativo de emisión de comprobantes y registración de operaciones que posibilite un adecuado conocimiento de la existencia y magnitud de los actos, hechos, operaciones y negocios relacionados con el desenvolvimiento económico, financiero y patrimonial de los contribuyentes responsables y terceros vinculados, permitiendo a vez homogeneizar el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los contribuyentes y responsables.

Por lo tanto se entiende aconsejable señalar que el régimen que se instrumenta por la presente norma, es de aplicación generalizada a todos los contribuyentes y responsables que desarrollen actividades económicas que generen una consecuente responsabilidad tributaria de los mismos, con independencia de la que complementariamente pueda existir con relación al impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias.

La factura se considera como el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor y al obligado tributario receptor, dando al receptor el derecho de deducción del crédito fiscal en el IVA así como la deducción de la erogación que se vincula con la obtención y mantenimiento de rentas gravadas.

Sin embargo no podemos negar que algunos intérpretes sostienen que la presión tributaria, así como la globalización fiscal han provocado la generación de técnicas para reducir costos, que en realidad provocan un perjuicio directo en la recaudación de recursos genuinos como son los "tributarios" y cuya afectación presupuestaria es para financiar los gastos públicos con los que se solventan las necesidades básicas del ciudadano como: salud, educación, seguridad, transporte etc. los que son usufructuados por todo residente argentino sin distinción de ningún tipo.

Frente a esta situación la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de las facultades concedidas por el Decreto Nacional N° 618/97, ha emitido y publicado en boletín oficial desde 1996 distintas resoluciones generales sobre emisión y almacenamiento de comprobantes respaldatorios tanto en papel, como a través de sistemas mecánicos y electrónicos a efectos de combatir esta figura, no solo perjudicial para nuestra economía sino por el daño que provoca en el adquirente de buena fe que ante la falta de conocimiento incurre en error, el cual no siempre es posible demostrarse para liberar de responsabilidad al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por otra parte mucho se ha escrito sobre la figura de la "factura apócrifa" cuya técnica se ha ido modificando a través del tiempo frente a la aparición de nuevos instrumentos legales que tratan de controlarla y combatirla. Al principio se emitían con combinación de nombres falsos, inscripciones falsas y operaciones falsas, destacándose que en principio este tipo de operaciones se cancelaban en efectivo. Como variable, se emiten cheques para su cobro en ventanilla, o la orden de una persona cuya identidad no puede ser probada. Además las emisoras de dichas facturas no cumplen con la presentación de las declaraciones juradas respectivas, o de presentarlas, no generan saldo a favor del fisco.

Aunque tampoco se puede dejar de reconocer que hay una parte de los sujetos pasivos que frente a la detección de facturas tipificadas como apócrifas, argumentan la falta de culpabilidad frente al desconocimiento de las normas tributarias, lo cual ya ha sido reconocido por la jurisprudencia, por ejemplo en la causa R.B.S de C. SRL" del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Económico N°5 con sentencia el 10 de Abril de 1995, donde se expreso "... *si bien se presume que la ley es por todos conocida, hay que hacer una excepción en materia tributaria cuando se trata de un contribuyente medio, porque, ante las constantes modificaciones y tecnicismos, ha incurrido en un error de prohibición ante la creencia de obrar*

Autor: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla

*lícitamente. Por lo tanto, se esta en presencia de un supuesto de exclusión de culpabilidad y, por ende, de punibilidad”.*

## **2. TIPIFICACIÓN DE LA FIGURA DE “FACTURA APÓCRIFA”**

El 06/07/2005 se modifico el alcance de la responsabilidad solidaria y subsidiaria de los contribuyentes incorporando dentro del artículo 8 el inciso h) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que dispone que *“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 la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible”*

Por lo que he podido analizar de la última jurisprudencia publicada que ha dictado sentencia y/o resolución sobre las determinaciones de oficio de impuestos que detectaron el uso de facturas apócrifas, aparentemente no esta tan claro cual es el alcance de la constatación de la veracidad del instrumento respaldatorio de la operación comercial y/o de prestación de servicio, por ello presentare algunos de estos antecedentes ordenados cronológicamente.

En la causa **“Len Cor S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, sala B con resolución el 11/08/2010**, parcialmente favorable al contribuyente y cuyo sujeto pasivo fiscalizado declara como actividad principal la de transporte automotor de cargas, frente a la impugnación del crédito fiscal por parte del fisco, sostiene que el computo del mismo no procede sólo por la existencia de facturación ya que esta última no posee entidad suficiente para generar crédito fiscal, sino que es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..., porque el principio de interpretación "realidad económica", establece que corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... originaría un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico, no acumulativo, propio de este impuesto, tendría que ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Además varios de los proveedores cuestionados se encontraban inscriptos ante el organismo recaudador y los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir en la inexistencia de las operaciones comerciales con la aquí actora, ha sido la no ubicación de los mismos en los domicilios fiscales, la no presentación de declaraciones juradas, la no declaración de bienes alguno y/o la no declaración de empleados en relación de dependencia, circunstancias que por sí solas no permiten avalar la postura del organismo fiscal y que por otra parte resultan ajenas al recurrente de autos. Dicho claramente, tales inferencias probabilísticas no son idóneas para producir conclusiones ciertas y absolutas sobre el hecho a probar. Además cuadra advertir que de la prueba aportada se observa que los códigos de autorización de impresión de los proveedores coinciden con la información obrante en las bases de datos informáticas del Organismo Fiscal, sumado a que ninguno de ellos se encontraba incluidos en la Base E-APOC, al menos no al momento de celebrarse las operaciones impugnadas.

En la causa **“Maderas en Láminas SA” del Tribunal Fiscal de la Nación, sala A con resolución de fecha 02/09/2010**, donde el contribuyente habría adquirido mercadería cuyos documentos de respaldo según lo manifestado por el apelante antes de contratar un servicio o la compra de mercadería, verificaba la inscripción ante la A.F.I.P., lo cual realizó oportunamente mediante los medios dispuestos por la propia administración, de acuerdo a la R.Gcdd. 633.

Asimismo, agrega que previamente al pago de las facturas controlaba que las mismas cumplan con los requisitos que impone el Fisco Nacional para considerarlas como documentos válidos y prestada la conformidad con la mercadería entregada, procediendo al pago de la misma, pero los fiscalizadores observan: la presentación de las declaraciones juradas en cero de los proveedores, o la suspensión total de las actividades del vendedor, a lo que la fiscalización

Autor: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla

sostiene que de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, nacimiento del hecho imponible).

En esta inteligencia, corresponde a la actora acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

Además conforme el principio de la realidad económica el sujeto pasivo no probó en ninguna oportunidad la existencia de dichas operaciones, cuyos proveedores han sido tipificados como apócrifos, y por ello el Tribunal Fiscal confirmó la determinación de oficio impositivas más una multa por dolo.

Por otro lado en la causa "**Guíñez, José Carlos del Tribunal Fiscal de la Nación, sala A cuya resolución del 29/09/2010** favorable al fisco, se impugnaron los créditos fiscales de los períodos fiscalizados frente a operaciones derivadas de compras cuyos comprobantes respaldatorios fueron considerados apócrifos en razón de una serie de indicios constatados, graves y precisos, según el criterio fiscal, que provocaron reparos respecto de la existencia de las operaciones reflejadas en las facturas cuestionadas.

De la circularización realizada a los proveedores impugnados se constató la existencia de las siguientes inconsistencias:

- a) Las actividades por las que se encontraban inscriptos no coincidían con el concepto facturado a la actora
- b) Que los proveedores no sufrieron retenciones ni percepciones que tuvieran relación con los productos vendidos al verificado
- c) Que en algunos casos tuvieron incumplimientos formales en la presentación de sus declaraciones juradas
- d) Que no poseen empleados en relación de dependencia
- e) Que no tienen cuentas bancarias o bien en el caso de poseerlas, sus acreditaciones son casi nulas.
- f) Que la mayoría de ellos no se localizan en los domicilios fiscales declarados.
- g) Que el medio de pago utilizado para la cancelación de gran parte de las operaciones es una cuasi moneda., en este caso "lecop"
- h) Que no poseen capacidad operativa ni económica para realizar la actividad para la que emitieron las facturas a la actora.

Por estas irregularidades, el Fisco procedió a impugnar el crédito fiscal originado en las compras a los proveedores referidos, en el mismo sentido, la Sala V de la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Barrere y Asociados Sociedad de hecho" de fecha 24-06-2005, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Más allá de esto en la causa "**Corporación Agroquímica S.A.**" del Tribunal Fiscal de la Nación, sala A cuya resolución fue el 25/10/2010 la actividad era la distribución y venta de fertilizantes, plaguicidas y demás insumos agropecuarios, la que había cesado en forma comercial en el año 2004 y a partir de esa fecha carecía de una administración organizada, lo que según manifestó en su apelación dificultó la tarea de recopilar la documentación respaldatoria de las operaciones comerciales, y que fuera aportada a la inspección a medida que se ubicaba, por lo que no hubo en su accionar la intención de dificultar la tarea de verificación.

Autor: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla

Los agentes fiscalizadores procedieron a circularizar a la casi totalidad de los proveedores denunciados en los libros con los que operaba la firma, cuyos resultados determinaron que algunas de las empresas circularizadas aceptaron haber realizado las operaciones declaradas por la actora, en tanto otras lo negaron; no contestaron los requerimientos o no recibieron la correspondencia. Asimismo, se detectó que la mayoría de las firmas que no contestaron o no recibieron la circularización no habrían declarado débitos fiscales; lo hicieron por valores muy insignificantes o no presentaron declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado en los meses en los que la recurrente declaró haberles comprado.

Lo que llevo a la conclusión de que las facturas aportadas por la encartada resultarían ser apócrifas, motivo por el cual se impugnó el crédito fiscal emergente de la facturación, aunque es conveniente recordar que la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 12 establece que el contribuyente podrá computar el crédito fiscal imputable al período fiscal que se liquida el gravamen que se pretende deducir por compra, importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios; que surja de una factura o documento equivalente; que se compute hasta el límite de aplicar el importe de la compra, importación, locación o prestación a la alícuota dispuesta en la norma legal; y sólo en la medida en que se vincule con operaciones gravadas y se hubiera verificado respecto del vendedor, locador o prestador el respectivo hecho imponible.

Pero como podemos observar prima el debido respaldo documental requerido por la normativa vigente sobre facturación, por lo que se confirmó la determinación de oficio apelada.

En la causa **“Stop Car SA c/D.G.I.” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III sentencia del 05/11/2010** la empresa se dedica a la instalación de alarmas en vehículos automotores así como a la recuperación de los mismos en caso de robo, donde se revocó la determinación del Impuesto al Valor Agregado efectuada por el Fisco al impugnar las operaciones realizadas con proveedores considerados apócrifos, ya que los cuestionamientos efectuadas por el organismo recaudador no se encuentran debidamente fundados, porque los proveedores cuestionados se encontraban inscriptos ante el organismo recaudador dado que la imposibilidad de ubicar a los proveedores, la no declaración por parte de éstos del correspondiente débito fiscal y/o la no presentación de las declaraciones juradas, no resultan elementos suficientes a efectos de probar la inexistencia de la operatoria comercial desplegada con aquéllos, máxime si se tiene en cuenta que las circunstancias mencionadas resultan ajenas a la responsabilidad de la contribuyente

En la causa **“Edeca S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, sala D con resolución el 22/12/2010**, se confirmó la determinación de oficio en el IVA, donde el sujeto pasivo propietario de una planta de asfalto y hormigón dedicada a la construcción y reparación de calles y carreteras, le impugnaron el cómputo de ciertos créditos fiscales provenientes de facturas supuestamente apócrifas, ya que uno de los proveedores objetados no se encontraba dado de alta en el impuesto, no registraba la presentación de declaraciones juradas y el domicilio fiscal declarado era inexistente; mientras que el otro tenía en su poder el juego completo de original, duplicado y triplicado, y las mismas se encontraban anuladas, motivos fundados para tipificarlos como apócrifos.

### **3.- APLICACIÓN DE LA FIGURA DE SALIDA NO DOCUMENTADA**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Radio Emisora Cultural” del 09/11/2000 estableció que el sujeto que efectuara una erogación con documentación, y no pudiera probar por otros medios que dicho egreso ha sido efectuado para mantener, obtener o conservar ganancias gravadas, tendrá que ingresar el 35% del importe total de las erogaciones sin respaldo documental, bajo el concepto del impuesto a las ganancias en cabeza del sujeto pasivo pagador, que sustituye al real beneficiario de dichas utilidades, en su carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

A este antecedente debemos acompañarlo con el fallo de la causa “Red Hotelera Iberoamericana SA” del 26/08/2003 que determinó por el principio de realidad económica que es aplicable la figura de salida no documentada a las erogaciones donde el instrumento que

Autor: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla

respalda la misma carece de aptitud como para demostrar la causa de la erogación a individualizar a su verdadero beneficiario, al tratarse de actos carentes de sinceridad.

En ambos antecedentes jurisprudenciales la postura es que frente a la falta de individualización del beneficiario de la renta o la posibilidad de la evasión fiscal, se alcance al sujeto pasivo bajo fiscalización a través de la responsabilidad sustituta, pero disentimos en la aplicación de sanción sobre esta figura ya que se ha probado el elemento objetivo (presunta omisión del gravamen) pero no el elemento subjetivo, que es la intencionalidad de provocar un perjuicio al bien jurídico protegido como la "recaudación fiscal"

A modo de ejemplo podemos citar causa "**Prosper Argentina SA**" del **Tribunal Fiscal de la Nación, sala A con resolución el 22/09/2010** donde la firma fiscalizada se dedica a la venta de productos médicos, y que frente a la falta de localización de uno de sus proveedores en el domicilio fiscal, así como a las autoridades de la misma, demostrar la realidad económica de dichas operaciones comerciales, y a ello sumado que depositaba el importe de los pagos al proveedor en la cuenta bancaria de la principal accionista y apoderada de la firma, para luego proceder a transferirlos, y que no presentaba sus declaraciones juradas es que se procede a impugnar los créditos fiscales, aplicar salida no documentada y multa sobre la salida no documentada.

Los integrantes de la sala en su totalidad señalan que la salida no documentada no constituye por si misma un ilícito tributario que se tipifique como defraudación fiscal prevista en el artículo 46 de la ley N° 11.683 de la ley de procedimientos fiscales, por lo que votaron por su revocación.

En la causa "**D'Ingianti Rosario Vicente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con sentencia el 12/10/2010**", la Procuradora del Tesoro de la Nación entiende que la omisión queda ceñida a dilucidar si al momento de perfeccionarse la figura de la salida no documentada, existía forma y plazo para la entrega de la declaración jurada del gravamen autónomo, a lo que el Fisco Nacional entiende que se rige por la RG 893 (AFIP) como por aplicación del artículo 15 de la ley N° 11.683.

Sin embargo el vacío normativo existente al tiempo del nacimiento de la obligación, impide tipificar la conducta imputada como culposa, pues carecería de uno de los elementos requeridos para la configuración de la infracción, cual es el aspecto subjetivo de la omisión y ello no puede ser suplido por el art. 15 de la ley referida a "boletas de depósito".

La Corte, en fallo unánime de sus siete miembros, declara que la aplicación de la multa sobre las salidas no documentadas no es aplicable, sentenciando a favor del contribuyente

#### **4.- CONCLUSION**

Como mencionara en otros artículos publicados, es sumamente importante que el ciudadano tome conciencia de la importancia del cumplimiento tributario, pero en función de la jurisprudencia evaluada observamos que no hay un criterio uniforme donde el contribuyente o sujeto obligado pueda basarse para establecer el correcto cumplimiento del proveedor con quién esta operando, y evitar la impugnación de los efectos tributarios.

Este tipo de confusiones interpretativas ocasiona la desmoralización del contribuyente cumplidor, porque en algunas oportunidades esta incertidumbre genera el error y otras veces se utiliza como maniobra para eludir el alcance de las sanciones materiales frente al excesivo rigorismo formal, tal como ocurre con la aplicación de multa sobre salidas no documentadas

Autor: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla