

18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 al 9 de septiembre 2016

DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

Comisión N° 2:

“Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas”

Relatora: Dra. C.P. Carolina Calello

1. Introducción

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas nos convoca a la decimoctava edición del Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.

El evento, año tras año demuestra que sin lugar a dudas resulta un ámbito de estudio y reflexión, propicio para la profundización de la materia tributaria, y por lo tanto de cita imprescindible para los profesionales interesados en dicha temática.

En esta oportunidad, el tema que tratará esta Comisión, referido a la documentación respaldatoria de las operaciones, facturas apócrifas y salidas no documentadas, constituye una de las preocupaciones centrales tanto de la administración como de los contribuyentes. Por ello, proponemos abordar el tema desde variadas perspectivas.

2. Requisitos formales

2.1. Artículo agregado a continuación del 33 de la ley 11.683.

En primer lugar, existen una serie de requisitos formales que deben verificar los sujetos receptores de las facturas. Entre ellos, el artículo incorporado a continuación del 33 de la ley 11.683, a través del cual se establece la obligatoriedad de constatar que las

facturas o documentos equivalentes, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2.2. Formas de pago. Ley 25.345.

También existen restricciones a las formas de pago de las operaciones, contenidas en la ley 25.345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, aunque el contribuyente demuestre su veracidad. Esta norma ha sido reglamentada por la AFIP a través de la RG 1547/2003.

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en la causa “Mera”¹ a favor de la inconstitucionalidad de la referida ley, quedan aún algunos aspectos por dilucidar, tales como el procedimiento que debe llevar a cabo la AFIP teniendo en cuenta que se le debe dar al contribuyente la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones, y en quién recae la carga de la prueba si se parte del pago en efectivo como único indicio para desacreditar las operaciones. En consonancia con ello, la forma de apelar esas resoluciones, en los supuestos en que no se realice determinación de oficio. La validez de la reglamentación de la ley 25.345 dictada por la AFIP también es un tema que requiere estudio, no sólo en función de sus requisitos, sino también a la luz de la inconstitucionalidad señalada.

2.3. Artículo 34 de la ley 11.683.

En forma paralela, se mantiene la vigencia del artículo 34 de ley 11.683, que dispone la posibilidad de que la AFIP condicione el cómputo de créditos fiscales y deducciones a la utilización de determinados medios de pago, con la consecuencia para el contribuyente de tener que acreditar la veracidad de las operaciones. Se deberá analizar entonces, la aplicación de esta norma, cuya prevalencia sobre la ley antievasión no fue utilizada como fundamento en la causa “Mera”.

La aplicación de sanciones sobre la base de estos ajustes genera evidentes cuestionamientos, debiendo profundizarse la validez de las sanciones aplicadas con fundamento en la forma de pago utilizada por el contribuyente, en aquéllos casos en que

¹ 19/3/2014

no ha logrado probar la veracidad de las operaciones. Ello, por cuanto si la impugnación de las compras sólo fue realizada con sustento en el medio de pago utilizado, surge la necesidad de analizar la posibilidad de aplicar sanciones dolosas sobre la base de presunciones. También, si el mero hecho de no pagar mediante las formas previstas en la norma puede constituir la base de alguna de las presunciones de dolo previstas en la ley 11.683.

Con relación a la ley penal tributaria, el punto radica en determinar si un reclamo de impuestos realizado por el fisco sobre la sola base de la impugnación de gastos o créditos fiscales por la forma en que fueron canceladas las operaciones, podría ser sustento de una imputación por un delito doloso, y también si en caso de no realizar determinación de oficio, el reclamo sobre esta base puede constituir la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito exigida para realizar la denuncia.

3. Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco

3.1. Utilización de indicios para la impugnación de las operaciones. Carga de la prueba.

Ahora bien, más allá de todo lo señalado, el cumplimiento de los requisitos formales no es en la actualidad considerado suficiente a efectos de admitir el cómputo de créditos fiscales y deducciones, sino que el organismo recaudador se ha orientado a la evaluación de otros aspectos, criterio que ha sido convalidado por nuestro Máximo Tribunal.²

En términos generales, podemos afirmar que frente a la existencia de determinados indicios acreditados por el organismo recaudador, que hagan inferir la inexistencia de las operaciones, se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente quien debe acreditar su veracidad. Este es uno de los puntos centrales que se pretende profundizar en este simposio.

En primer lugar, se debe determinar qué aspectos resultan trascendentes para habilitar al fisco a impugnar las operaciones, y precisar el alcance de tales indicios. Si bien es una

² Stop Car S.A. 21/8/2013, Floriner 10/12/2013 entre otros

cuestión que depende exclusivamente de los hechos y la prueba que pese sobre los mismos, consideramos que es posible realizar un estudio de los más utilizados, su validez y razonabilidad, y las características que deben ostentar para que se produzca la inversión probatoria señalada. También, por supuesto, la forma en que se colectan tales indicios, y la necesidad de que estén acreditados a través de la correspondiente prueba. Con relación a las defensas del contribuyente, debemos estudiar qué tipos de prueba resultan más convenientes en los diferentes supuestos a fin de acreditar la operatoria. Uno de los aspectos más complejos adilucidar será determinar si los eventuales incumplimientos del proveedor pueden ser utilizados como base para la impugnación, o si es una cuestión imputable exclusivamente al tercero³, y en todo caso de qué depende uno u otro tratamiento.

3.2. La inclusión en la base APOC como fundamento para impugnar las operaciones.

La inclusión de los contribuyentes en la base APOC del fisco plantea numerosos problemas. Así, debemos analizar el fundamento jurídico de la inclusión, cuyo único sustento normativo deriva de una instrucción general, la falta de control por parte del sujeto afectado del procedimiento para la inclusión, y las posibles vías procesales para solicitar su exclusión.

Desde el punto de vista del receptor de las facturas de un sujeto incluido en la base, algunos de los problemas que se deben estudiar se refieren a la inclusión con posterioridad a la realización de las operaciones impugnadas, la falta de agregación de la prueba que dio origen a esa categorización, y por lo tanto la imposibilidad de control de los elementos que fundan la imputación.

3.3. Diferentes clases de operaciones. Su impacto con relación a los distintos impuestos.

Se debe distinguir –y estudiar separadamente- aquellos supuestos en que la operación existe, pero la documentación no está emitida por su verdadero prestador o vendedor, de aquéllos en que la operación no existe. También pretendemos estudiar los casos de

³Criterio sostenido por la Corte Suprema en la causa Bildown, 27/12/2011

facturas duplicadas o “mellizas”, como así también aquéllos en que se encuentra abultado ficticiamente el precio de la operación.

Con relación a la pretensión fiscal, se analizarán los efectos de la impugnación de las operaciones en los diferentes impuestos, y su distinción también según se trate de compras de bienes o servicios.

3.4. Problemas específicos del Impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

Respecto al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, debemos profundizar en qué casos procede y las excepciones a su aplicación. Teniendo en cuenta que el artículo 37 de la ley prevé un doble efecto –la impugnación del gasto y el pago del impuesto especial-, se plantea su aplicación cuando se trata de operaciones que no constituyen gastos, tales como inversiones o compra de activos, como también realizadas por parte de sujetos exentos. La base de cálculo del impuesto es otro de los aspectos que merecen profundización, como también la posibilidad de su deducción en el impuesto a las ganancias.

Debemos tener en cuenta que la Corte Suprema de Justicia señaló que no basta con que la erogación esté nominalmente identificada, sino que se debe vincular con la causa de obligación⁴. Sin embargo, se plantea la posible contradicción del ajuste por este concepto, si la operación se considera inexistente.

3.5. Destino de las retenciones realizadas por operaciones impugnadas

A su vez, en caso de que el contribuyente realice las correspondientes retenciones, y se impugnen las operaciones, se genera el interrogante sobre qué destino deben tener tales retenciones, habiéndose señalado básicamente dos posibilidades, que se deberán profundizar o inclusive ampliar: constituyen un pago sin causa en cabeza del receptor o pueden ser tomadas a cuenta de los impuestos reclamados al sujeto pagador.

⁴Interbaires SA 27/9/2011

3.6. Responsabilidad solidaria del artículo 8 inciso h) de la ley 11.683.

Es tarea de este simposio analizar también la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8 inciso h) de la ley 11.683, la razonabilidad de la figura y si puede resultar aplicable en algún supuesto, en particular si es posible interpretar la previsión como una alternativa a la impugnación en cabeza de los contribuyentes receptores de las facturas. Desde otro punto de vista, también se ha considerado que es posible en determinados casos de interposición de personas la atribución de responsabilidad prevista en el artículo 8 inciso e), en la medida en que pueda haber por dolo o culpa facilitado la evasión del tributo.

4. Régimen sancionador

Por supuesto no debemos dejar de tratar las implicancias sancionatorias de la impugnación estudiada, tanto en el ámbito de la ley 11.683 como de la ley penal tributaria.

4.1. Traslado de los indicios al ámbito sancionador

Con relación a estos ajustes, se debería evaluarse los elementos que han sido considerados suficientes para realizar el ajuste correspondiente a los diferentes tributos, pueden ser trasladados al ámbito penal –o incluso administrativo sancionador- aspecto que se vincula con la forma en que se realiza la determinación, es decir sobre la base de indicios.

4.2. Configuración de la agravante prevista en el artículo 2 inciso d) de la ley penal tributaria

Con relación a la ley penal tributaria, varios son los aspectos que debemos estudiar. Subsiste en la actualidad la problemática referida a la calificación de la agravante introducida por la ley 26.735, prevista en el artículo 2 inciso d) del régimen penal tributario, con relación a la “utilización parcial” de comprobantes apócrifos contenido en su redacción.

4.3. Sanciones por la evasión del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

Además, existen cuestiones particulares con relación al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, y por ello estimamos que se debe analizar la posibilidad de que la falta de pago de este impuesto dé lugar a la aplicación de sanciones materiales o de la ley penal tributaria. Nuestro Máximo Tribunal se ha expedido sobre la naturaleza de este impuesto en la causa Radio Emisora Cultural⁵, a la vez que determinó su aplicación a las facturas apócrifas en “Red Hotelera Iberoamericana.”⁶

Sin embargo, se plantean interrogantes en función del carácter que reviste el formulario a través del cual se realiza el pago del impuesto. Si bien la Corte en la causa D´ Ingianti⁷ resolvió una parte de los casos, subsiste la posibilidad de analizar el tema a la luz de la definición del concepto “*boleta de depósito*”.

Si bien la jurisprudencia admite la punibilidad por evasión de este tributo, existen cuestionamientos doctrinarios que objetan el criterio señalado.

4.4. Consumación del delito en el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas.

En cuanto al momento de consumación de la evasión, reviste especial importancia a efectos de la prescripción en materia penal, si se debe considerar el vencimiento para el ingreso del impuesto, o se encuentra vinculada al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias. También la forma de computar los montos de ambos conceptos: esto es, si se suman o se deben tratar en forma independiente a fin de la superación del límite establecido por la ley para la configuración del delito.

4.5. Impacto de la sentencia penal sobre el ajuste y sobre la sanción.

⁵9/11/2000

⁶26/8/2003

⁷ 12/10/2010

Por otra parte, se plantean las implicancias de la sentencia penal no sólo sobre la sanción a aplicar, sino también sobre la acreditación de las operaciones, en la medida en que haya sido un aspecto verificado en el proceso penal.

5. Palabras finales

Hemos señalado los aspectos que consideramos más importantes a fin de desarrollar en esta Comisión, y esperamos contar con el valioso aporte de los profesionales, imprescindible para enriquecer el análisis y debate.

Buenos Aires, 6 de mayo de 2016.