

Instrumentación de las operaciones.
Facturas apócrifas y salidas no
documentadas

Conceptualización tributaria de las
facturas apócrifas

Facturas apócrifas

- **Distintas acepciones (doctrinarias y jurisprudenciales)**
 - Inexistencia de definición normativa;
 - Simulación de un hecho económico de trascendencia tributaria;
 - Documentación de operaciones que no se han efectivamente materializado, careciendo así de sinceridad;
 - Documentación que intenta demostrar operaciones que no son reales, cuyo fin consiste en reducir la carga tributaria;
 - Conclusión: Documentación que, independientemente de la observancia de los recaudos formales normativos, no se correlaciona con la existencia de operaciones económicas, comportando una “simulación” con la finalidad de lograr reducir la carga tributaria, ya sea porque el negocio subyacente es inexistente (simulación absoluta) o porque no se correlaciona con una operación efectivamente materializada (simulación relativa)
 - Advertencia: comprobantes con vicios extrínsecos o defectos formales no se consideran “apócrifos”.
- **Finalidad impositiva**
 - **IVA**: abultamiento de los créditos fiscales
 - **I. Ganancias**: incremento de gastos o costos deducibles
 - **Obtención de beneficios fiscales**: Ej. Reintegros de exportación

Facturas apócrifas

- **Consecuencias y efectos tributarios:**
 - Impugnación del crédito fiscal en el IVA
 - Impugnación del gastos o costo computado en el IG
 - Reclamación del impuesto especial a la SND
 - Restitución de los beneficios derivados de los reintegros
 - Régimen sancionatorio y penal tributario.
- **Inexistencia de definición normativa. Efectos:**
 - Falta de seguridad jurídica vs. Flexibilidad en la evolución conceptual
 - Efectos sobre la Ley 27.260 (Régimen de sinceramiento fiscal)

Bases de datos de la AFIP

- **Existencia de bases de datos internas (AFIP)**
 - Instrucciones internas (AFIP) regulatorias de los diversos aspectos vinculados con la detección del uso de facturas apócrifas: Instrucciones generales N° 333/1997, 717/2004, 748/2005 y 865/2009 (éstas últimas dos vigentes).
 - Diferencia entre las bases internas de la AFIP y las herramientas sistémicas (WEB).
- **Efectos de la Inclusión de un sujeto en la base eAPOC**
 - Evolución en el tiempo de la actividad fiscalizadora
 - La sola inclusión de un sujeto en las bases de AFIP no es suficiente para impugnar los efectos impositivos. Se trata de un “indicio” que necesariamente debe coexistir con otros para surtir efectos en la pretensión fiscal (Ej. Incumplimiento de normas vinculadas al pago, falta de capacidad económica, inexistencia de la operación)
 - Atención: a contrario sensu, la no inclusión de un sujeto en las bases de datos no comporta que su documentación no pueda ser tildada de “apócrifa”.

Bases de datos de la AFIP

- **Particularidades de las bases de datos internas (AFIP)**
 - Inexistencia de disposición normativa regulatoria;
 - Consecuencias: afectación del sujeto incluido (muerte comercial) y de los contribuyentes que cuentan con documentación emitida por aquel (impugnación AFIP)
 - Falta de conocimiento de las causales que motivaron la inclusión.
 - Inexistencia de acto administrativo (Ley 19.549).
 - Necesidad de regular el procedimiento.
 - Derecho de defensa.
 - Efecto suspensivo

Bases de datos de la AFIP

- **La inclusión intempestiva en la base de datos**
 - Situación fáctica.
 - Posiciones jurisprudenciales divididas:
 - “Grupo VAPA SA” (TFN, Sala A, 04/02/2016): se revoca DO invocando, entre otros argumentos, la inclusión de un sujeto en la base eAPOC con posterioridad a la celebración de las operaciones impugnadas.
 - “Impulsora Metalúrgica del Noroeste SA” (CNACAF, Sala IV, 08/04/2014): si bien la inclusión en la base de datos fue posterior a la fecha de emisión de las facturas observadas, la investigación comprendió períodos anteriores a la fecha de inclusión.
 - Argumento sólido y válido pero carente de efectos per se para impugnar la pretensión fiscal. Su eficacia jurídica dependerá de la suerte de la exposición de otros argumentos.

Bases de datos de la AFIP

- **Exclusión de la base eAPOC. Vías procesales**

- Inexistencia de acto administrativo y de procedimiento tributario reglado.
- Acción de amparo y medida cautelar. Diversidad de posiciones jurisprudenciales.
 - “QCR c/AFIP s/Amparo” (CF Córdoba, Sala 4): rechazo de la acción
 - “Barros Nelson Bartolo c/AFIP s/Amparo” (CF Córdoba, 10/05/2016): admisión de la acción so pretexto jurídico de violentarse el principio del debido proceso y la defensa en juicio
- Recurso (residual) del art. 74 del DR LPT. Improcedencia por la inexistencia de acto administrativo.
- Emisión forzada de un acto administrativo. “Petición saber”. Poner en marcha mecanismo del art. 74 del DR LPT y posterior proceso judicial de impugnación de acto administrativo de alcance individual (Ley 19.549).

Salidas no documentadas

- **Art. 80 LIG:** Requisitos normativos para que un gasto sea deducible:
 - Principio de causalidad
 - Cuantificación del gasto
 - “Documentación de la erogación”
- **Falta de documentación. SND. Arts. 37 y 38 LIG y art. 55 DR.**
 - Norma general (art. 37): Erogación indocumentada y falta de probanza de la materialización de la operación:
 - Gasto no deducible en el IG
 - ISND
 - Jurisprudencia acuñó el concepto de salida no documentada destacándose:
 - Necesaria “erogación o salida de fondos” (“Bertoli Zimmerman”, TFN, Sala A, 11/2002, “Magycam Group SA”, CNACAF, Sala V, 10/2007)
 - Inexistencia de documentación o existencia de documentación carente de sinceridad (“Red Hotelera Iberoamericana SA”, CSJN, 08/2003)
 - Anonimato y ocultación del beneficiario de la erogación efectuada (“Batco SA”, CNACAF, Sala IV, 12/2012; “Marpe SA”, CNACAF, Sala IV, 09/2014)

Salidas no documentadas

- **Finalidad del instituto. Naturaleza jurídica**
 - Ante la existencia de una erogación y el anonimato del beneficiario de la misma a cuyo cargo debería estar el pago del impuesto, quien hace la erogación queda obligado a abonar el tributo omitido por aquél.
 - La jurisprudencia se ocupó de zanjar 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 (“Radio Emisora Cultural SA”, CSJN, 11/2000)
 - Moratoria (condonación).
 - Dedución en el IG.
- **La obligación tributaria y la condición del sujeto obligado**
 - Improcedencia de la consideración de las condiciones tributarias del sujeto que efectuó la SND
 - Si se verifican los requisitos normativos – art. 37 y 38 LIG – procede el ingreso del ISND

Salidas no documentadas

- **Base de imposición**

- Posición de la AFIP: monto total de la salida no documentada.
- Posiciones doctrinarias encontradas:
 - La base imponible debería estar conformada por el importe neto gravado en el IVA, pues en definitiva este sería el importe que conformaría la base imponible en el IG el beneficiario oculto de la erogación.
 - La base imponible debe conformarse por el total de la erogación (posición de la AFIP) pues de ser detectado el beneficiario de la misma, es muy probable que el fisco considerase el ingreso marginal adicionando el IVA

- **Tratamiento del ISND en el IG (Deducción?)**

- Inaplicabilidad de la proscripción de la deducción del art. 88 inc d LIG sobre el ISND
- Deben evaluarse los demás requisitos de la LIG para determinar la procedencia o no de la deducción en el IG del ISND.
 - Si la erogación indocumentada es deducible, el ISND también lo será
 - Si la erogación no documentada no resulta deducible, igual suerte correrá el ISND

Salidas no documentadas y facturas apócrifas. Diferentes clases de operaciones

- **Simulación absoluta (inexistencia de operación económica)**
 - Impugnación del gasto en el IG
 - Impugnación del CF en el IVA
 - ISND, siempre que haya mediado “erogación de fondos”. De lo contrario, no procede el ISND
- **Simulación relativa (operación económica existente pero no se condice con la individualización de la factura observada)**
 - Impugnación del CF en el IVA
 - El gasto o costo es deducible en el IG (suponiendo que se prueba la existencia de la operación económica)
 - El ISND solo procede si se trata de un “servicio”. Si se trata de la adquisición de un “bien” no procede por expresa disposición del art. 38 LIG

Las retenciones impositivas y las operaciones impugnadas por la AFIP

- **Situación fáctica:** retenciones impositivas practicadas a un sujeto que el fisco impugna por considerarlo apócrifo.
- **Qué sucede con las retenciones practicadas y depositadas?**
 - Inexistencia de norma que regule la situación
 - Pago sin causa. Pago a cuenta del propio contribuyente.
 - Posiciones jurisprudenciales encontradas:
 - » A favor: «Coop. Agropecuaria de Timbúes Ltda» (TFN, Sala B, 12/2003)
 - » En contra: «Heller Norteña SA» (TFN, Sala B, 15/06/2009)
 - Inconvenientes sistémicos en la AFIP.

Régimen de sinceramiento fiscal

- **Ley 27.260 (Régimen de sinceramiento fiscal) - Beneficios (art. 46 inciso c apartados 1 y 2):**

“Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y **que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional**,...” refiriéndose así al IG, IVA y SND, excluyéndose enfáticamente de la liberación al gasto deducido en el IG y al crédito fiscal computado en el IVA que tenga origen en “facturas consideradas apócrifas por la AFIP”.
- **Aspectos más destacables:**
 - (1) Que es una factura apócrifa? Necesidad de definición reglamentaria o precisión normativa del alcance del concepto.
 - (2) Escisión injustificada de los beneficios: deducción en el IG y cómputo del crédito fiscal en el IVA no abarcado por el régimen pero sí el impuesto especial sobre la SND;
 - (3) Alternativas a la luz de la ley 27.260:
 - (1) Blanqueo: Impuesto sobre las SND
 - (2) Moratoria: IG e IVA