

18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

C.P.C.E.C.A.B.A. 7, 8 y 9 de septiembre de 2016

Comisión N° 2: "Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas"

Presidente: Dr. Daniel Malvestiti

Vicepresidente: Dr. C.P. Jorge Leicach

Relatora: Dra. C.P. Carolina Calello

Secretaria: Dra. Sabrina Campassi

Visto:

Las directivas de las Autoridades del 18 Simposio Tributario y las pautas establecidas por la Relatora.

Las ponencias de los panelistas: "Crisis por oposición de normas procedimentales" del Dr. Ricardo Koss, "Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco nacional", del Dr. Armando Magallón, "Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas" del Dr. Sebastián Liberman y "Las facturas apócrifas como medio de comisión de ilícitos tributarios-aspectos sancionatorios del impuesto especial por salidas no documentadas" de la Dra. Marina Lamagrande, y el trabajo denominado "El peso de la prueba con leyes en colisión", presentado por los Dres. Bello y Grand.

El informe de relatoría donde se han desarrollado los temas contenidos en las directivas de este Simposio, y se han adicionado valoraciones y propuestas que complementan el análisis de los expositores y de los autores en sus trabajos.

Los aportes que han surgido del debate entre los panelistas, autores, y miembros participantes de este Simposio.

LA COMISIÓN N° 2 DEL 18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA CONCLUYE:

Respecto de los requisitos formales de los documentos recibidos

Considerando

Que la seguridad jurídica es un principio liminar de raigambre constitucional al estar íntimamente ligado al derecho de defensa.

Que se encuentra pendiente de reglamentación por parte del organismo fiscal la obligación de constatar la validez de los comprobantes recibidos por los compradores, prestatarios y locatarios, y que actuando de buena fe, hubieran adoptado todos los recaudos a su alcance relativos a la diligencia de un buen hombre de negocios.

Que dicha carencia normativa produce evidentes confusiones en la práctica comercial y profesional y no colabora, en lo más mínimo, en el combate contra la evasión fiscal.

Concluyen

Se debería dictar una norma reglamentaria con las obligaciones a cumplir por parte del receptor de los comprobantes teniendo en consideración el nivel de operaciones y atendiendo a la disponibilidad de los medios existentes.

Respecto de las previsiones establecidas en la ley N° 25.345.

Considerando

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en la causa "Mera, Miguel Angel" a favor de la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley 25.345, referida a la imposibilidad de computar los créditos y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000, sin admitir prueba en contrario sobre la veracidad de las operaciones.

Que la ley 25.345 prevé para el reclamo realizado la intimación de pago prevista en el artículo 14 de la ley 11.683, procedimiento que no resulta el marco adecuado a fin de que el contribuyente pueda ofrecer y producir la prueba relativa a la demostración de la veracidad de las operaciones.

Que por otra parte dicha norma se contrapone con la previsión del artículo 34 de la ley 11.683, en tanto ésta permite al contribuyente acreditar la alegada veracidad.

Concluyen

Resultaría conveniente la derogación del artículo 2 de la ley 25.345 en cuanto impide el cómputo de deducciones y créditos fiscales, aún cuando se pruebe la veracidad de las operaciones, atento al precedente "Mera" del Máximo Tribunal.

Se debería modificar asimismo la referida ley en lo concerniente al procedimiento a seguir por parte del fisco para el reclamo de los importes derivados de las impugnaciones realizadas con fundamento en dicha norma, ya que se debe permitir al contribuyente probar en todos los casos la veracidad de las operaciones en el marco de una determinación de oficio.

De no realizarse las modificaciones sugeridas, el fisco deberá, en caso de incumplimiento por parte de los sujetos de lo dispuesto en el artículo 1° de la ley citada, adecuar su accionar a lo dispuesto en la causa "Mera" y en consecuencia seguir el procedimiento de determinación de oficio a fin de permitir al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones.

Respecto de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en las intimaciones realizadas al amparo de la ley N° 25.345

Considerando

Que a fin de habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, debe atenderse a la naturaleza del acto emitido por la Administración.

Que el reclamo realizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el marco de la ley 25.345, tiene carácter determinativo.

Que el Tribunal Fiscal de la Nación ha habilitado en general la competencia para entender en estos actos, aunque este criterio ha sido revertido por varias salas en la instancia de apelación.

Que en la causa "Colorín", la Corte reiteró la importancia del carácter determinativo de los actos a fin de habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que el referido criterio resulta aplicable a todos los otros supuestos en que la AFIP dicta actos que comportan una revisión material de la obligación tributaria, aunque no se hubiese seguido el procedimiento de determinación de oficio previsto en los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683.

Concluyen

El Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en las intimaciones realizadas en base al artículo 14 de la ley 11.683, al amparo de las disposiciones de la ley 25.345, atendiendo al carácter determinativo de las mismas.

Respecto de las sanciones con fundamento en la impugnación de las formas de pago utilizadas

Considerando

Que en materia sancionatoria no puede existir limitación alguna para la prueba por parte del contribuyente de la veracidad de las operaciones.

Que a partir de la causa "Mera" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha consolidado la necesidad de otorgar al contribuyente la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones.

Concluyen

El sólo incumplimiento de los medios de pago de las operaciones, previstos en la ley 25.345, no puede constituir la base para la aplicación de sanciones materiales ni de la ley penal tributaria.

Respecto de los indicios utilizados por el fisco a fin de impugnar las operaciones

Considerando

Que en los casos de facturas apócrifas, la AFIP se nutre de indicios para impugnar las operaciones, criterio que ha sido convalidado por el Máximo Tribunal.

Que sin embargo tales indicios deben ser suficientemente seguros y fuertes para reducir el margen de error y de inaceptabilidad del razonamiento presuntivo.

Que por otra parte, en caso de no cuestionarse la real existencia de las operaciones, resulta improcedente responsabilizar al comprador por incumplimientos del proveedor.

Concluyen

El fisco tiene la obligación de coleccionar los indicios sobre los cuales funda la impugnación de las operaciones, los que deben ser graves, precisos y concordantes, y estar acreditados en el expediente administrativo. Si así no ocurriera, no se produce la inversión de la carga de la prueba en cabeza del contribuyente.

No procede atender a los cuestionamientos de la administración tributaria respecto de los diferentes impuestos, cuando aquellos vienen sustentados exclusivamente en incumplimientos por parte de los proveedores, respecto de los cuales no corresponde hacer ningún cargo a los adquirentes.

Respecto de la base de facturas apócrifas

Considerando

Que la denominada "Base eAPOC" no cuenta con base normativa alguna, sino que se encuentra regulada a través de instrucciones generales secretas las cuales no resultan obligatorias para el contribuyente.

Que la inclusión en las referidas bases se realiza sin la emisión de acto administrativo alguno, violentando el debido proceso así como también el derecho de defensa de los contribuyentes.

Que ello no se ve modificado por el dictado de la Resolución General 3832/16, a través de la cual se dispone la inclusión de los contribuyentes en la "Base de

contribuyentes no confiables", ya que tampoco se regulan los motivos que fundarán la referida inclusión, ni el dictado en forma previa de un acto administrativo.

Concluyen

Se debería reglamentar dentro del derecho positivo la base de contribuyentes no confiables, a efectos de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, responsables y terceros.

En este sentido, se debería establecer un procedimiento que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes incluidos, que contemple el dictado de un acto administrativo con efectivo resguardo del debido proceso, no teniendo efecto dicha inclusión hasta tanto la misma adquiera firmeza.

La sólo inclusión de un contribuyente en la base APOC no constituye motivo de impugnación suficiente de las operaciones realizadas con el mismo.

Respecto del cómputo de las retenciones practicadas

Considerando

Que en casos en que la AFIP impugne las operaciones, y determine los impuestos al sujeto receptor de las facturas, se debe analizar la posibilidad de computar las retenciones practicadas por parte del mismo.

Que en el caso de las operaciones de simulación absoluta, esa retención constituye un pago sin motivo, produciéndose un enriquecimiento incausado a favor del fisco.

Que en los casos de simulación relativa, dado que el fisco no realiza la determinación al presunto proveedor, ni tampoco éste computará los referidos pagos a cuenta, ello también constituye un pago sin causa a favor del fisco.

Que con relación al impuesto a las ganancias salidas no documentadas, éste constituye un pago definitivo en cabeza del sujeto pagador, del impuesto que le hubiere correspondido tributar a dicho proveedor de dicha operación de haberse la misma efectivamente llevado a cabo.

Que de haber tributado el impuesto a las ganancias el proveedor impugnado, habría correspondido que éste reduzca el monto a ingresar por el importe de la retención que se le practicara, toda vez que la misma constituye un pago a cuenta.

Que si el contribuyente ingresa las retenciones y el proveedor no presenta la declaración jurada, el pago a cuenta efectuado sólo podría encontrar correspondencia al tributo del artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

Concluyen

En los casos de simulación absoluta, es decir operaciones totalmente inexistentes, el fisco debería admitir el cómputo de las retenciones practicadas, teniendo en cuenta que desconoce la realización de las referidas operaciones, y dado que no se genera el hecho imponible por parte del emisor de la factura.

En los casos de simulación relativa, es decir cuando la operación registrada en la factura no condice totalmente con la realidad, también se debería admitir el cómputo de las retenciones, en cuanto el fisco -en la práctica- no ajustará el impuesto al emisor de la factura y en consecuencia constituirá un pago sin causa.

En caso que se reclame el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas, y a fin de que la obligación tributaria del contribuyente pagador sea fiel reflejo de la que hubiera correspondido al proveedor impugnado, corresponde deducir del monto reclamado, el importe de las retenciones ingresadas.

Respecto de la base de imposición del impuesto a las ganancias salidas no documentadas

Que en el caso del impuesto a las ganancias salidas no documentadas, la Administración realiza el reclamo tomando como base de cálculo la totalidad de la erogación.

Que el objetivo de la figura es que el sujeto pagador se haga cargo del tributo que hubiera correspondido al sujeto oculto, receptor del pago.

Que la mayoría de las operaciones se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, motivo por el cual el monto de este tributo no formaría parte de la ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto.

Que por otra parte la administración impugna en estos casos el crédito fiscal, debiendo el pagador ingresar el importe correspondiente a esta impugnación.

Concluyen

La base imponible en el caso del tributo sobre las salidas no documentadas no puede incluir conceptos ajenos a la materia imponible en el impuesto a las ganancias del proveedor, por ello no podría considerarse como parte integrante al IVA toda vez que en el beneficiario oculto dicho gravamen no formaría parte de sus rentas y por ende no quedaría sujeto a la imposición en ese tributo.

Respecto de las sanciones por falta de pago del impuesto a las ganancias salidas no documentadas

Considerando

Que la obligación del impuesto a las ganancias salidas no documentadas se ingresa con un volante de pago, conforme las previsiones establecidas en la Resolución General N° 893/2000, que no reúne las características de declaración jurada.

Que el artículo 15 dispone que “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.”

Que en la causa “D’Ingianti”, la Corte señaló-con relación a los períodos anteriores al dictado de la resolución citada- que en tanto la Administración no había dispuesto la forma y plazo para el pago de dicho tributo, la situación no quedaba encuadrada en el referido artículo 15.

Que para los períodos posteriores al dictado de la resolución señalada, existen diferentes criterios con relación a esta temática.

Que sin embargo, la doctrina mayoritaria se inclina por la imposibilidad de aplicar sanciones, ello por no resultar asimilable los volantes de pago previstos en la resolución general citada, a las declaraciones juradas a que se refiere el artículo 15

Que además, conforme el artículo 15, las omisiones, errores o falsedades deben ser comprobados en los mismos instrumentos, por ende la norma no se refiere a la falta de presentación de los mismos.

Concluyen

La falta de pago del impuesto a las ganancias salidas no documentadas no resulta alcanzado por sanción material alguna, en tanto el volante de pago previsto en la Resolución General 893/2000 no constituye declaración jurada en los términos del artículo 15 de la ley 11.683, a la vez que dicha norma no contempla la punición por falta de presentación de estos comprobantes.

Respecto de la agravante prevista en el artículo 2 inciso d) de la ley penal tributaria referida a la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Considerando

Que el tema ha sido abordado en el 14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, realizado en el año 2012, manteniendo plena vigencia las conclusiones allí arribadas.

“Que, la ley 26735, en cuanto incorpora como hipótesis de evasión agravada la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos, sin disponer un umbral de punibilidad, resulta manifiestamente violatoria del

principio de razonabilidad y proporcionalidad. Ello es así porque la figura agravada del artículo 2 requiere que se verifiquen las características del tipo base del artículo 1.

Que, ya hemos expresado que respecto de la persecución penal de los emisores o "usinas" de documentos apócrifos, aparece la figura de la asociación ilícita que contempla un cometido represivo idóneo al tema en cuestión...."

Concluyen

Ratificar las siguientes conclusiones del 14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

"Que, conforme lo sostiene desde antiguo el Tribunal Címero (Fallos: T. 1 - pág. 297), la falta de previsión o inconsecuencia del legislador no puede suponerse y menos aún presumir que se ha votado una norma punitiva irracional, que menoscaba la seguridad jurídica con posibles excesos del Fisco en la interpretación de la misma.

Que, si bien la agravante del inciso d) del artículo 2 no menciona condición objetiva de punibilidad alguna, entendemos que para su configuración deberá verificarse el umbral de punibilidad previsto en el artículo 1 de la ley penal tributaria, es decir \$ 400.000, referido específicamente al ajuste por facturas apócrifas. Esta posición resulta ajustada a los principios de razonabilidad y lesividad."

Respecto del impacto de la sentencia penal sobre el reclamo del impuesto y la sanción

Considerando

Que el artículo 20 de la ley penal tributaria establece "La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial."

Que si bien la norma se refiere a la imposibilidad de alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia del juez penal en lo que se refiere a la sanción, este efecto puede extenderse al fondo del asunto cuando el juez penal hubiera tenido en cuenta para su decisión, cuestiones de hecho y prueba tales que tienen incidencia en la obligación fiscal.

Que este criterio ha sido recogido en forma pacífica por la jurisprudencia, a efectos de evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia penal.

Que por otra parte, se observa que aún en casos de sobreseimiento o absolución, la Administración aplica con posterioridad la sanción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, ello con fundamento en las presunciones de dolo del artículo 47, lo que vulnera la prejudicialidad establecida en materia sancionatoria, ya que implica la alteración de los hechos contenidos en la sentencia penal.

Concluyen

Si bien el artículo 20 de la ley 24.769 no se refiere a los efectos de la sentencia penal en la determinación de la materia imponible, se deben tomar en cuenta sus conclusiones también a dichos fines, tal como ha sostenido reiteradamente la jurisprudencia.

Una vez determinada la inexistencia de conducta dolosa en sede penal, no resulta posible que la administración aplique sanciones por defraudación, ya que la norma impide alterar los hechos contenidos en la sentencia judicial.
