

MEDIDAS PARA PREVENIR RECEPCIÓN DE FACTURAS APÓCRIFAS Y DEFENSAS A UTILIZAR EN IMPUGNACIONES

Expositores:

Dra (CPN) Valeria C. Simesen de Bielke

Dr (CPN) Sergio A. Simesen de Bielke

Organiza:

**Colegio de Graduados en Ciencias Económicas
SALTA**



¡¡ AQUÍ HE ENCONTRADO DOCUMENTACIÓN FALSA !!

PP
GÉNERO-13

¿FACTURAS O EL PROGRAMA ELECTORAL?

211213

Idiazbal

Los distintos enfoques y efectos

1.- Desde lo macroeconómico y macrosocial

2.- Desde la Administración Tributaria

*** Reforma art. 40 LIG : equiparación a salidas no documentadas; Art. 106 DR Responsabilidad Sustitutiva: alcance**

*** Ley Penal Tributaria: art. 2, inc. d): evasión agravada por facturas apócrifas**

3.- Desde los contribuyentes y responsables

**El caso «Heber Ariel Russo y Claudio Gómez»
(Asociación Ilícita): \$ 5.000.000.000.- (Estimación AFIP)**

EMPRESAS «PANTALLA»

Argent. Publ. Contemp.

Suárez Constructora

CLIENTES

**Municipalidades
TC**

Sindicatos

Pilotos y Escud.

Pilar

José C. Paz

La Calera (Córdoba)

Puerto Iguazú (Misiones)

SOESGyPE

UTHGRA

CAMIONEROS

Otros

Daniel Vázquez

Fabio Torres

Mariano Tripichio

«Complementos» del caso

- **Elementos secuestrados:** un Audi A7, un BMW X6, una camioneta Chevrolet Tracker, un Chevrolet Captiva, un Ford Mondeo TDCI, una camioneta Toyota Hilux 3.0, un Mercedes Benz C-200, otro Mercedes Benz C-250 y un tercer Mercedes GLK-300, Un Volkswagen Vento 2.5 y un Scirocco 2.0 TSA.
- **Propietarios** de viviendas en Pinamar, lotes y casas en countries, inmuebles y sociedades en ***Estados Unidos –sobre todo en Miami- e Inglaterra,*** inversiones inmobiliarias en Puerto Madero, departamentos de lujo, empresas constructoras y un campo de 20 hectáreas en Ezeiza.

And last but not least

- Las maniobras delictivas se realizaron a través de una **«usina" de facturas truchas»** –que los mismos acusados realizaban por vía electrónica mediante una IP perteneciente a un empleado- y que fueron utilizadas por unos 3.500 contribuyentes, entre los que se encuentran empresas, clubes de fútbol afiliados a la AFA, personas físicas, **estudios contables**, como el Estudio Guidoccio SRL; y sindicatos, entre otros el de Camioneros y el de Obreros de Estaciones de Servicios.
- La facturación falsa realizada por esta banda, de la que **participaban funcionarios de la AFIP ya separados de sus cargos**, ronda los veinte mil millones de pesos.

(Se hizo público en 11/2018; proceso en J. Federal de Quilmes)

1.- Desde lo macroeconómico y macrosocial

Efectos en la competencia desleal

En la ocultación de bases imponibles (incidencia en la recaudación tributaria)

En la «ayuda» a la corrupción (licitaciones públicas)

En la relajación de la moral fiscal

En el incremento de la carga tributaria en los sectores formales

En la legislación tributaria: ley 11.683, arts. 33.1, 34 y 35 inc. h): ¿precisiones o imprecisiones?

Disposiciones legales y responsabilidad tributaria y penal tributaria

- Ley del impuesto a las ganancias: arts. 40-41 y 135; DR art. 106; asimilación de facturas apócrifas a salidas no documentadas y ***responsabilidad sustitutiva***
 - ***Ley Penal Tributaria y Previsional 27.430:***
- Responsabilidad de las **Personas Jurídicas: art. 13**
- Responsabilidad del ***Profesional en Ciencias Económicas: art. 15***
- Vinculación con la ley de Lavado de Activos: evasión fiscal como delito «precedente». El ***«autolavado»***; CP Título XIII «Delitos contra el orden económico y financiero» (Arts. 303/313) y Ley 26.683 que modifica art. 6 Ley 21.246

Vinculación ley de lavado de activos con evasión tributaria

Artículo 6º (Ley 21.246): La Unidad de Información Financiera (UIF) será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir:

1. *El delito de lavado de activos (artículo 303 del Código Penal), preferentemente proveniente de la comisión de:*

a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (ley 23.737);

b) Delitos de contrabando de armas y contrabando de estupefacientes (ley 22.415);

c) Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del Código Penal o de una asociación ilícita terrorista en los términos del artículo 213 ter del Código Penal;

d) Delitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales;

e) Delitos de fraude contra la administración pública (artículo 174, inciso 5, del Código Penal);

f) Delitos contra la Administración Pública previstos en los capítulos VI, VII, IX y IX bis del título XI del Libro Segundo del Código Penal;

g) Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil, previstos en los artículos 125, 125 bis, 127 bis y 128 del Código Penal;

h) Delitos de financiación del terrorismo (artículo 213 quáter del Código Penal);

i) Extorsión (artículo 168 del Código Penal);

j) Delitos previstos en la ley 24.769;

k) Trata de personas.

2. El delito de financiación del terrorismo (artículo 213 quáter del Código Penal).

Falsedad *material* y falsedad *ideológica*

- En la *falsedad ideológica* siempre la realización externa es real y el documento está confeccionado por quien corresponde y en la forma que es debida. La *contradicción punible* resulta porque esa correcta exteriorización genera una desfiguración de la verdad objetiva que se desprende del texto. Esta falsedad se encuentra en un acto exteriormente verdadero, cuando contiene declaraciones mendaces; y se llama ideológica precisamente porque *el documento no es falso en sus condiciones esenciales*, pero si son falsas las ideas que en él se quieren afirmar como verdaderas, resultando un documento *auténtico en su forma pero falso en su contenido*.
- La *falsedad material* tiene lugar cuando se crea totalmente el documento apócrifo, *es decir, se imita uno ya existente o se altera el contenido de un escrito auténtico*. Puede efectuarse por el hecho de hacer un documento falso, en todo o en parte; por el hecho de adulterar un documento verdadero; y por el de imprimir o destruir, en todo o en parte, un documento.

La triple determinación fiscal

- **No deducibilidad en el impuesto a las ganancias**
- **No cómputo del Crédito Fiscal IVA**
- **Calificación de “salidas no documentadas” y posibilidad de exigencia del IG a la tasa del 35% correspondiente al contribuyente “oculto”**

ESQUEMA GRÁFICO SIMPLE SALIDAS NO DOCUMENTADAS



2.- Desde la Administración Tributaria

Algunas medidas a adoptar, siempre contemplando soluciones apropiadas para cada país:

1.- Sistemas de **controles previos y alertas on line**, tipo de los utilizados para las tarjetas de crédito

* Actitud «predictiva»: en el mes en que se detecta la factura apócrifa, aviso al contribuyente en «Nuestra Parte»

2.- Generalización de la **factura electrónica, libro IVA digital** y en el futuro la **contabilidad digital on line** en la web de la Administración

3.- **Identificación, gestión y control de riesgos** por las empresas mediante normativas especiales (ej.: Norma UNE 19602, en España)

2.- Desde la Administración Tributaria

4.- *Estudio sectorial o de grupos de contribuyentes* que cometen las maniobras y *cuáles son las maniobras más habituales*

5.- Elaboración de bases de *contribuyentes no confiables*

6.- *Limitaciones para emisión de facturas* a contribuyentes con irregularidades fiscales

2.- Desde la Administración Tributaria

7.- Constituir *perfiles de riesgos* de contribuyentes

8.- *Medición de la capacidad económica y financiera* de los contribuyentes (RG AFIP 4.294: CEF)

9.- *Validación* de los comprobantes

10.- *Controles posteriores* a la emisión de los comprobantes: el riesgo de detección tardía luego de la devolución de IVA por exportaciones

Los fundamentos del Fisco en la impugnación de facturas

- **NO se pudo localizar al proveedor en el domicilio indicado en la factura**
- **El proveedor NO presenta DDJJ de IVA**
- **NO posee bienes registrables**
- **NO tiene personal en relación de dependencia**
- **La relación IVA Débito y Crédito es próxima a 1**
- **NO efectuó retenciones ni fue retenido**
- **NO se pudo localizar a la imprenta utilizada**
- **Los requerimientos NO fueron respondidos o fueron devueltos por el correo**
- **La actividad declarada NO se condice con la operatoria concretada**

Los fundamentos del Fisco en la impugnación de facturas

- **NO guardan correlación las acreditaciones bancarias con la facturación declarada**
- **Los proveedores informaron «desconocer» la realización de las operaciones a ellos atribuidas**
- **El domicilio fiscal se corresponde con una vivienda cuyos habitantes manifestaron desconocer a la persona/empresa investigada**
- **El domicilio fiscal es una vivienda precaria**
- **Los bancos circularizados informaron que NO existen cheques del contribuyente, entregados a los proveedores, depositados en cuentas de éstos**

Los fundamentos del Fisco en la impugnación de facturas

- Inclusión del Proveedor en la base “APOC”
- Cheques emitidos al Proveedor no fueron presentados al cobro en bancos
- Incapacidad económica y operativa del Proveedor

Síntesis del fallo GERMAIZ S.A. (CNACAF, Sala III, 11/06/2019):

- * NO se objetó que el contribuyente poseyera la mercadería adquirida *sino* que fuere efectivamente adquirida a los proveedores cuyas facturas se impugnaron
- * NO se rebatió la *incapacidad económica y operativa* de los proveedores impugnados

Un precedente de interés: la Instrucción AFIP 1/17

Pautas de trabajo en casos de utilización de facturas apócrifas

Elementos a coleccionar:

- A) Respecto del contribuyente
- B) Respecto de la operatoria

Objeto: Análisis de la conducta

- Vigencia: desde el 6 de febrero de 2017

Otro elemento de interés: Resolución N° 149/09 de la Procuración General de la Nación

- Es un *protocolo de actuación* cuyo objetivo es colaborar en la comprobación del delito tributario que se comete mediante una particular modalidad de comisión: *la utilización de facturas apócrifas*.
- Las indicaciones efectuadas en este documento pretenden ser *una guía perfectible que asista a 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*.

3.- Desde los contribuyentes y responsables

IMPORTANTE: El control previo y el control posterior o reactivo

Algunos controles internos previos:

- * Distinción entre proveedores habituales (o recurrentes) y proveedores eventuales; intensificación del control previo**
- * Constatación de la inscripción, domicilio del proveedor y actividad declarada**
- * Inclusión del proveedor en la base APOC o de Proveedores no confiables**
- * Significatividad de las operaciones: selección**
- * Pagos mediante cheques cruzados, para acreditar en cuenta o no a la orden, transferencia bancaria**
- * Especial atención al endoso de cheques recibidos de clientes, como medios de pago**

3.- Desde los contribuyentes y responsables

* Acerca de la organización interna: *sectores vulnerables*;
implementación de la gestión de riesgo:

* *Efectiva realización de la operación* (es carga de la prueba para el contribuyente)

* *Efectiva existencia del proveedor* (acreditar la existencia es carga de prueba para el contribuyente)

* *Control de traslado de bienes desde origen a destino* (guía, carta de porte, remito), toma de datos de choferes de camiones de transporte, verificación del ingreso de bienes a depósitos propios o alquilados («trazabilidad»)

* *Constatación de inscripción fiscal y domicilio de los intermediarios*

* *El “compliance tributario”. Conveniencia de su adopción*

Detección; presentación rectificativa espontánea. Ley 11683, art. 49

¿Régimen Penal Tributario: art. 16, también? *Problemática del art. 59 inc. 6) CP: extinción de la acción penal*

Algunos «recaudos» a destacar en función de la jurisprudencia nacional

CSJN: Causa «*Feretti, Félix Eduardo*» (10/03/2015): debe probarse la *realidad de los proveedores y de las operaciones celebradas* con ellos. AFIP impugnó los créditos fiscales por considerar que las facturas de venta emitidas por los proveedores involucrados resultaban apócrifas ya que *ellos no habían perfeccionado los hechos imponibles que emergían de aquellas*. La ley del IVA condiciona el derecho al cómputo del crédito fiscal a que *el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes*, extremo que no logró acreditar el contribuyente.

* Si bien los proveedores cuestionados admiten haber emitido las facturas y cobrado los importes de éstas mediante cheques no a la orden emitidos por el actor, *niegan haber sido -en la realidad de los hechos- los vendedores de los materiales que se consignan en aquellas*, lo que “quedó debidamente demostrado en la causa (tanto en la instancia administrativa, como en los testimonios brindados ante el Tribunal Fiscal)”.

Algunos “recaudos” a destacar en función de la jurisprudencia nacional

* Luego, *si bien las facturas son auténticas y fueron efectuadas por los proveedores referidos,* resultaron apócrifas *por no ser los mismos los que realizaron las operaciones en ellas descritas,* no dando lugar al cobro del crédito fiscal impugnado.

* Ídem argumentación en “Molinos Río de la Plata S.A.” (CSJN, 25/08/2.015)

Algunos «recaudos» a destacar en función de la jurisprudencia nacional

- En **«ADM Argentina S.A.»** (CSJN, 10/03/2015): **ninguno** de los proveedores fiscalizados ni los terceros involucrados **tenía capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las operaciones**, circunstancia que pone en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores **no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la empresa**, extremo que denota que la documentación respaldatoria **no reflejaba la realidad económica de las operaciones**
- Precedentes CSJN: **«STOP CAR S.A.»**, 21/08/2013 y **«FLORINER S.A.»**, 13/12/2013

Nota: RG (AFIP) 4.294/2018: APRUEBA EL “Sistema de Capacidad Económica Financiera” (CEF)

Tendencia Jurisprudencial en favor del Fisco

- * **TFN, Sala A:** “Nabla S.A.”; 5/2/2019; «Balbi Fabián Norberto»; 7/5/2019
- * **TFN, Sala B:** “Codesfil SRL”, 30/8/2018; “Flores, Myriam Graciela”; 18/2/2019
- * **TFN, Sala C:** “Villarreal, Luis Andrés”; 27/12/2018
- * **TFN, Sala D:** “Noble Argentina S.A.”; 15/2/2019
- * **CNACAF, Sala III:** «Yerbatera Misiones SRL», 22/10/2019 (*los proveedores **no podrían vender la yerba mate canchada ni prestar los servicios de corte y secanza a la Yerbatera, por no encontrarse inscriptos en el Instituto Nacional de la Yerba Mate, imperativo establecido por la ley 25.564***)

Recientes precedentes de interés

* «**FRIGORÍFICO LAMAR S.A.**», CNACAF, Sala II, 28/05/2020:

En este caso no está cuestionada la ocurrencia de las exportaciones, sí en cambio lo está la **real existencia de las operaciones**.

Aspectos procesales a destacar:

La importancia y valor de la **pericial contable**

Si se verifica el transporte de la mercadería, su entrega, la recepción y el pago del precio, **las operaciones no pueden presumirse simuladas**

* «**NESTLÉ ARG. S.A.**» (CNACAF, SALA II, 27/6/2023): el hecho de que los destinatarios de los cheques emitidos hubieran derivado los fondos dados en pago a terceros, **tal proceder es por completo ajeno al pagador y la irregularidad que de ello pudiere seguirse**; no es susceptible de ser considerado factor relevante para poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el adquirente de los bienes.

Improcedencia del amparo a fin de exclusión de la base APOC

- Causa: «**FLORES, JOSÉ ANTONIO**», CSJN, 3/12/2019
- Los «Estados administrativos de la CUIT» (RG 3.832), verificación en la «Base de contribuyentes no confiables»; *crítica*: otras «inconsistencias»
- Naturaleza excepcional del amparo. Requisito:
Presencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta; necesidad de un *ámbito de mayor debate y prueba*
- No habiendo probado el amparista que la apelación es la de una sentencia definitiva, el recurso extraordinario ha sido bien denegado; la *invocación de arbitrariedad o de agravios constitucionales* no suple la ausencia de tal requisito.

Los límites del control por contribuyentes y responsables

Legalidad: causa «**BILDOWN**» (CSJN), del 27/12/2011:

- El traslado de la responsabilidad al receptor de la factura equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, *sin normal legal que así lo establezca.*
- Lleva a que el Fisco se vea liberado de su *inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar* las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, *sin ley que así lo autorice.*

«Blanqueo» CAUSA: “BETCO S.A.”, CNACAF, Sala II, 27 de agosto de 2015

d) La ley no hace ninguna referencia a cuáles son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, por efecto de la misma. Por manera que al interpretarse sus alcances, no parece irrazonable concluir que su aplicación ha de hacerse extensiva a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión (***lo que naturalmente involucra, a los fines que aquí interesa, a los créditos fiscales resultantes de operaciones alcanzadas por las respectivas gabelas***). Es que, la única distinción/ exclusión que formula al respecto, se vincula con el universo contemplado en la ley 25.246 –Lavado de Activos de Origen Delictivo– conforme se establece en los artículos 9º; 14 y 15, inciso d) de la ley 26.860. Es decir, no efectúa diferencias para la aplicación de los beneficios de la eximición del pago de impuestos o la liberación de la acción penal tributaria, ***sea que la determinación provenga de un ajuste en el débito fiscal o en el crédito fiscal***

(cfr. en esta línea, Santamaría, Gilberto; Hadid, Jaled O. y Simesen de Bielke, Sergio A. “La ley 26.860, alcance de la liberación de toda acción en materia penal tributaria”, publicado en Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXV, diciembre 2014).

«Blanqueo» – BETCO S.A.

e) No corresponde efectuar comparaciones entre las leyes 26.860 y 26.476 pues se trata de dos cuerpos normativos distintos, y cada uno se abastece a sí mismo y prevén conductas y supuestos también disimiles máxime en lo que hace a amnistías u “olvidos fiscales” que importan liberaciones de acciones penales o eximición de pagos de impuestos, en donde no corresponde aplicar la analogía como técnica de interpretación normativa

(cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, op.cit.).

f) La resolución general A.F.I.P. N° 3509 –reglamentaria de la ley 26.860 en lo que hace a aspectos fiscales (cfr. artículo 18 de la ley)– no solo ratifica el texto legal, sino que además lo profundiza en razón de que el artículo 1º, inciso d) incorpora expresamente a los beneficios de la norma reglamentada, todo el concierto de accesorios y sanciones derivadas del incumplimiento de los tributos de cada caso

(cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, op.cit.).

El fallo de la Cámara en «BETCO S.A.»

- Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE:
- 1º) ***hacer lugar a la pretensión de la parte actora*** expuesta a fs. 719/724;
- 2º) ***declarar abstracta la presente causa*** por efecto de la aplicación de la ley 26.860 y su reglamentación, en lo pertinente y
- 3º) ***distribuir las costas de todas las instancias en el orden causado*** (cfr. art. 68, 2do. párrafo del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

“BLANQUEO” LEY 26.680 (2013)

Del Dictamen de la Procuradora en la causa
“COPPARONI S.A.” que la CSJN hace suyo (2/7/2020):

*“ ... nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la **deuda nacida** como consecuencia del empleo de la primera modalidad (**ventas omitidas**) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (**compras ficticias o apócrifas**), cuando **ambas** -como se explicó- **arrojan un resultado idéntico** (disminución del IVA a pagar)”*

(Criterio reiterado luego en “Marcos Fernández S.R.L”)

UN RECORDATORIO IMPORTANTE

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber:

- a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado;
- b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente;
- c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes;
- d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva;
- e) que se vincule con operaciones gravadas;
- f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA;
- g) que Las operaciones que originan el crédito hubieran generado pan el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

(De la causa: “Industrias Mar Vic SRL”, TFN, Sala A, 6/07/2023)

** Recomendable: Boletín de Jurisprudencia Bimestral del TFN*

Temas en discusión judicial

- Que los cheques emitidos en pago al proveedor hubieran sido entregados por éste a terceros: ¿*da lugar a impugnación*?
- Si las facturas fueron impugnadas pero el comprador-pagador realizó retenciones del impuesto a las ganancias: ¿se pueden repetir esas retenciones? Si no se puede ¿*habría “enriquecimiento sin causa” del Estado*?
- ¿Se *debe ir primero* a la determinación de oficio del emisor de las facturas apócrifas?
- *Socias*, vinculadas con el verdadero autor de la creación de Sociedades creadas para emitir facturas falsas, involucradas en ASOCIACIÓN ILÍCITA: ¿*“perspectiva de género” (subordinación afectiva y dependencia económica)*?
“Fernández, Daniel Esteban” (TFN, Sala A, 31/05/2023)

AGRADECIMIENTO

**A los colegas asistentes por su demostración
de interés sobre el tema tratado**

**AI COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS
ECONÓMICAS DE SALTA**

por su apoyo organizativo y divulgación

¡MUCHAS GRACIAS”