



Universidad Nacional del Litoral  
Facultad de Ciencias Económicas

CARRERA DE POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN  
TRABAJO FINAL INTEGRADOR PARA OBTENER EL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN  
TRIBUTACIÓN.

TÍTULO:

**“LA FACTURACIÓN APÓCRIFA:**

**IMPLICANCIAS FISCALES Y SANCIONATORIAS PARA EL CONTRIBUYENTE.”**

ALUMNA: C.P.N. Díaz Melisa Guadalupe.

TUTORA: Dra. C.P.N. Esp. Trib. Veglia Daniela.

\*\*\* Santa Fe, Julio 2024 \*\*\*

ÍNDICE TEMÁTICO.

1.- INTRODUCCIÓN..... 5

    1.1. - DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA..... 5

        1.1.1.- DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES..... 5

        1.1.2.- DEFINICIÓN Y TIPOS DE FACTURA APÓCRIFA..... 7

    1.2.- FUNDAMENTACIÓN DEL TRABAJO..... 8

2.- LAS MEDIDAS PREVENTIVAS..... 9

    2.1.- PREVENCIÓN DE LA AFIP..... 9

        2.1.1.- LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AFIP Y LOS DEBERES  
FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES..... 10

        2.1.2.- LA BASE AFIP DE CONTRIBUYENTES NO CONFIABLES. NORMAS DE  
IMPLEMENTACIÓN..... 11

        2.1.3.- LA BASE AFIP DE USUARIOS DE FACTURAS APÓCRIFAS..... 14

        2.1.4.- EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY 11.683 Y LA LEY ANTIEVASIÓN..... 15

        2.1.5.- LOS ESTADOS ADMINISTRATIVOS DE LA CUIT VS. LA CANCELACIÓN DE  
LA CUIT: ESTADO DE LA JURISPRUDENCIA..... 16

        2.1.6.- MEDIDAS LEGISLATIVAS PARA EVITAR LA EMISIÓN Y UTILIZACIÓN DE  
FACTURAS APÓCRIFAS..... 18

    2.2.- PREVENCIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.  
..... 21

3.- CONSECUENCIAS SUSTANCIALES DEL USO DE LA FACTURACIÓN APÓCRIFA.	22
3.1.- EL SUJETO DEL AJUSTE IMPOSITIVO.	23
3.2.- LAS CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA.	23
3.3.- INCIDENCIA IMPOSITIVA.	24
3.3.1.- EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	25
3.3.2.- LA DEVOLUCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES POR EXPORTACIÓN Y LA FACTURACIÓN APÓCRIFA.	26
3.3.3.- EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.	27
3.4.- LA REPETICIÓN DE LAS RETENCIONES IMPOSITIVAS INGRESADAS SOBRE OPERACIONES IMPUGNADAS.	28
3.5.- EL “IMPUESTO” A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.	29
3.5.1.- ANTECEDENTES Y MARCO NORMATIVO.	29
3.5.2.- FINALIDAD.	29
3.5.3.- PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN: LA CARENCIA DE DOCUMENTACIÓN Y LA PRUEBA DE LA VINCULACIÓN DE LA EROGACIÓN CON LAS GANANCIAS GRAVADAS.	30
3.5.4.- CONSECUENCIAS DE SU CONFIGURACIÓN.	31
3.5.5.- EXCEPCIONES (PRESUNCIONES): PAGOS EFECTUADOS PARA ADQUIRIR BIENES Y PAGOS INSIGNIFICANTES.	31
3.5.6.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA SALIDA NO DOCUMENTADA. JURISPRUDENCIA DE LA CSJN.	33

3.5.7.- FACTIBILIDAD DE SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.	34
3.5.8.- LA EFECTIVA SALIDA DE LOS FONDOS Y LA FACTURACIÓN APÓCRIFA.	35
4.- RÉGIMEN SANCIONATORIO DEL USO DE FACTURACIÓN APÓCRIFA. ....	35
4. 1.- INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL RÉGIMEN DE LA LEY 11.683.....	36
4.1.1- LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS Y LA INCLUSIÓN EN LA BASE E- APOC. ....	36
4.1.2- LAS MULTAS MATERIALES DE LA LEY 11683 Y LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.....	39
4. 2.- RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO. ....	40
4.2.1.- RESPONSABILIDAD PENAL DEL PROFESIONAL CONTABLE. ....	41
4.2.2.- EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. .....	44
5.- CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES. ....	45
6.- BIBLIOGRAFÍA. ....	50
6.1.- LIBROS Y ARTÍCULOS CONSULTADOS.....	50

“Cuando no sepas algo, escribe sobre eso un artículo,  
o mejor aún un libro.  
De ese modo tú aprenderás un poco e incluso te pagarán...”

**Ludek Pachman.**

## **1.- INTRODUCCIÓN.**

### **1.1. - DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.**

La emisión y utilización de facturas apócrifas o falsas no sólo se ha transformado en uno de los mayores desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias, sino que representa sin lugar a dudas un gran problema para el contribuyente cumplidor que pueden ser víctima de las facturas apócrifas, pero con el agravante de que el Fisco verá en él a un sospechoso y no a un perjudicado.

Se trata de una problemática compleja, con origen en causas diversas y que puede perseguir tanto fines fiscales como extrafiscales. Puede estar relacionada con el objetivo de reducir las bases imponibles de los tributos mediante la creación de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado o la generación de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias, como así también para obtener en forma irregular reintegros impositivos provenientes de operaciones de exportación. También suele ser un mecanismo utilizado para el lavado de activos o para justificar salidas de fondos ilegales. No se trata de un fenómeno local, sino que representa un flagelo a nivel mundial, aunque en cada país tiene sus particularidades.

En Argentina, la cuestión comenzó a tomar notoriedad hacia fines de los años ochenta, cuando en las zonas de Cuyo y Tierra del Fuego, en virtud de los regímenes de promoción industrial, se otorgaban beneficios impositivos a los productos que se fabricaran allí.

Sin perjuicio de ello, es a partir del año 2002, con la incorporación de China e India como mercados de consumos de commodities alimentarios, que en nuestro país se empiezan a observar casos más frecuentes de utilización de facturas apócrifas, en las solicitudes de devoluciones de créditos fiscales del IVA, por exportaciones de granos.

En el desarrollo del presente trabajo se mostrará que la utilización de facturas apócrifas es una problemática con plena vigencia y de suma importancia tanto en el ámbito administrativo como judicial.

#### **1.1.1.- DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES.**

El sistema de autodeterminación vigente en nuestro país para la mayoría de los impuestos implica que los propios contribuyentes determinen los gravámenes obligatorios correspondientes conforme la

actividad económica desarrollada. En consecuencia, los organismos recaudadores tienen la facultad de verificar la corrección de los datos expuestos en las declaraciones juradas<sup>1</sup> y fiscalizar la configuración de hechos impositivos no exteriorizados en las mismas.

Para ello, y con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes<sup>2</sup>, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a través de sus facultades reglamentarias, ha previsto un régimen de facturación y registración de operaciones por el cual los sujetos que realizan actividades económicas se encuentran obligados a emitir comprobantes por las prestaciones o ventas que efectúan y a llevar registraciones a partir de los documentos que respalden su operatoria.

El comprobante debe tener validez material, debiendo cumplir con todos los requisitos extrínsecos previstos por las normas reglamentarias para su emisión.

Las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria permitiendo determinar la capacidad contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.<sup>3</sup>

El documento también debe poseer validez ideológica, reflejando la operación efectivamente realizada por el responsable.

Las constancias documentales por sí solas son insuficientes para acreditar las operaciones celebradas. En materia de interpretación de las leyes impositivas<sup>4</sup>, debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.<sup>5</sup>

Un documento carece de validez ideológica cuando existe simulación en su confección, no reflejando la verdadera operación económica realizada.

La simulación es absoluta, cuando se trata de una simple y completa ficción. En este caso el comprobante emitido refleja una operación que no ha existido.

En cambio, la simulación es relativa cuando la apariencia recae sobre la naturaleza del acto, sobre su contenido o sobre los sujetos intervinientes. Aquí existió una operación marginal. Un claro ejemplo de este tipo de simulación es el caso donde el sujeto que aparece como emisor de la factura no es el proveedor real.

Como se verá más adelante, esta última distinción, se torna relevante a los efectos de determinar las consecuencias impositivas que surgen de uno u otro caso.

---

<sup>1</sup> Decreto N° 1397/79 (reglamentario **Ley N° 11.683**). **Artículo 28.-** (...) En todos los casos (las declaraciones juradas) contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.

<sup>2</sup> Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Artículo 33.

<sup>3</sup> CSJN, 08/06/1993, “Buombicci, Neli Adela”.

<sup>4</sup> **Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias)**. **Artículo 1.-** En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica (...). **Artículo 2.-** Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (...).

<sup>5</sup> TFN, Sala B, 25/10/2004, “Correo Argentino S.A.”.

### 1.1.2.- DEFINICIÓN Y TIPOS DE FACTURA APÓCRIFA.

Existe un vacío legislativo del significado y alcance del término “factura apócrifa”. Según señala la doctrina, en Argentina, se ha producido una construcción jurisprudencial de este fenómeno. (Porporatto Pablo, 2020, pág. 2)

En una exacta, sintética y práctica definición del concepto se ha expresado que: “en definitiva, y conforme al derecho moderno, existe factura apócrifa cuando aun estando frente a un documento autorizado por la AFIP, el mismo no refleja la realidad económica, ya sea porque las operaciones son inexistentes o porque si bien las mismas se realizaron, el proveedor identificado es una empresa ficticia o ‘de papel’”. (Amaro Gómez Richard L., 2019, pág. 1)

Se persigue simular un hecho económico con trascendencia tributaria, que puede involucrar una falsedad ideológica - el comprobante, formal o instrumentalmente es válido, pero transmite una verdad objetiva adulterada o falsa - o una falsedad material del comprobante, al no existir como tal.

Amaro Gómez Richard L. (2019) identifica tres tipos de facturas o comprobantes apócrifos:

1. *Facturas apócrifas extrínsecas*: cuando la factura o comprobante equivalente simula ser un documento oficial o autorizado por la AFIP, pero en realidad no lo es.
2. *Facturas apócrifas intrínsecas por la operación*: cuando el documento es oficial, está autorizado por la Administración, pero las operaciones fueron inexistentes. O sea, no hubo en la realidad económica de los hechos ninguna venta de cosas muebles, prestaciones de servicios, locaciones de bienes o realización de obras. Es una operación ficticia, pese a que las facturas y los documentos que lo acompañan son auténticos.
3. *Facturas apócrifas intrínsecas por el proveedor*: sucede en aquellos casos en los que las facturas están debidamente autorizadas por el Organismo Fiscal, existiendo las operaciones de ventas de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de bienes, pero que no fueron realizadas por el proveedor que facturó dichos conceptos, sino por otro que quedó oculto.

Estas distinciones se realizan al solo fin didáctico o pedagógico, puesto que la materia es eminentemente casuística pudiéndose dar en la realidad innumerables situaciones dificultando su catalogación “*numerus clausus*”.

Señala la doctrina que los “*modus operandi*” para la generación créditos fiscales/gastos a través de este tipo de facturación fueron descriptos por la instrucción general (IG) 748/2005<sup>6</sup> resultando ser: (Caranta, 2016)

- *Usina duplicadora de facturas*: se trata de un contribuyente formalmente existente y activo, para el cual se ha constatado que duplica sus comprobantes a los efectos de generar créditos/gastos en sus clientes.

---

<sup>6</sup> Reemplazada por la IG 1041/2019 (DYPNF)

- *Usina empresa desactivada*: corresponde a una empresa real que ha discontinuado su actividad sin tramitar la baja, siendo utilizada al solo efecto de facturar crédito/gasto no legítimo.
- *Usina de única actividad venta de facturas*: se trata de una empresa inscripta al solo efecto de facturar crédito no legítimo.
- *Usina componente de un grupo financiero*: corresponde a una empresa inscripta al solo efecto de facturar crédito/gasto no legítimo únicamente dentro de un grupo de empresas vinculadas.
- *Con resistencia a la fiscalización*: abarca a aquellos sujetos que resisten a la fiscalización y cuya hipótesis de evasión está directamente relacionada con las caracterizaciones de usinas.
- *Sin capacidad económica*: se considera a aquellos sujetos que no demuestran una capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que han facturado, no cuentan con bienes que permitan presuponer que poseen capacidad de producir y vender o prestar los servicios en cuestión. Asimismo, no detentan consumos eléctricos que se correspondan con la actividad, así como también las características del inmueble no se corresponden con la actividad.
- *Sin capacidad financiera*: abarca a aquellos sujetos que no demuestran una capacidad financiera que les permita soportar los niveles de prestaciones o venta que han facturado; estos supuestos proveedores no poseen cuentas bancarias, no registran préstamos concertados con entidades financieras, como asimismo no existe causa que permita inferir tenencia de fondos necesarios para solventar las operaciones facturadas.
- *Desconocido por sus titulares y/o responsables*: corresponde a aquellas personas jurídicas que han sido desconocidas por sus responsables.
- *Prestanombres*: se trata de aquellas personas físicas que han prestado su nombre (inscripción en el impuesto) al solo efecto de facturar operaciones no realizadas por ellas.
- *Con irregularidades en la cadena de comercialización*: corresponde a los intermediarios que blanquean operaciones de compra y, por lo general, carecen de valor agregado en función de las ventas registradas. No poseen capacidad financiera y económica.

## **1.2.- FUNDAMENTACIÓN DEL TRABAJO.**

Expuesta la problemática a grandes rasgos, en el presente trabajo se intentará examinar el fenómeno de la facturación apócrifa en Argentina, desde una perspectiva tributaria, describiendo sus implicancias fiscales y sancionatorias para los contribuyentes de “buena fe” que operan con las mismas.

Se examinará en primer lugar las medidas preventivas del organismo recaudador para su prevención y detección, las normas que las regulan, su naturaleza, y las discusiones doctrinales y jurisprudenciales que

se generan en torno a un tema sumamente complejo. Para luego en segundo lugar, abordar los controles y procedimientos que los contribuyentes deberían implementar para evitar recibir comprobantes que luego la AFIP podría rechazar por no reflejar con precisión la realidad económica detrás de las transacciones realizadas.

Finalmente, en una tercera y cuarta parte del trabajo, se pretende analizar por un lado las implicancias tributarias tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto a las ganancias y en particular en el impuesto a las salidas no documentadas, y por otro lado las sanciones contenidas en la ley 11683 y en el régimen penal tributario ante la presencia de facturación apócrifa.

Se estudiará el problema desde la normativa legal vigente y teniendo en cuenta fundamentalmente la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) presentándose casos que exponen las distintas situaciones que pueden darse en la práctica.

## **2.- LAS MEDIDAS PREVENTIVAS.**

Las medidas de prevención contra el uso de la facturación apócrifa son implementadas tanto por la Administración Tributaria, fundamentalmente por los daños significativos que esta práctica ocasiona en la recaudación fiscal, como así también por parte de los mismos contribuyentes, a los fines de prevenir las posibles consecuencias fiscales y sancionatorias que pueden resultar de la impugnación por parte del Fisco de sus operaciones comerciales.

### **2.1.- PREVENCIÓN DE LA AFIP.**

La administración tributaria con el transcurso del tiempo y en búsqueda de mejores resultados, ha ido dando mayor importancia al desarrollo e implementación de medidas de prevención en comparación a las que podrían considerarse como acciones de detección y penalización.

La nueva legislación dictada en materia tributaria viene a reconocer la posibilidad de emitir por parte del Fisco medidas de tipo preventivas. La ley 27430 incorporó al artículo 35 un nuevo inciso que expresa: “...h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.”

Se trata de una herramienta cuya utilización irrazonable o infundada puede traer como consecuencia graves arbitrariedades, por lo que deben ser aplicadas por el organismo recaudador con extremo cuidado en pos de no vulnerar garantías constitucionales de los contribuyentes.

### 2.1.1.- LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AFIP Y LOS DEBERES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

El sistema normativo del que surgen las facultades de fiscalización configura un aspecto del llamado derecho tributario formal, esto es, el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública en el cumplimiento de las tareas de protección y logro del crédito tributario del Estado.

Señalaba Jarach que: “los sujetos de estas relaciones son la Administración y los súbditos ...; ellos no coinciden necesariamente con los sujetos de las relaciones jurídicas del Derecho Sustantivo. En efecto, no solo los contribuyentes, obligados a prestar tributo, tienen obligaciones hacia la Administración, sino también los sujetos que en definitiva no resultarán contribuyentes y aun otros de los que la Administración sabe de antemano que no son deudores ni coobligados al tributo”. (Jarach, 1999, pág. 364)

El ejercicio de las facultades de fiscalización y el cumplimiento de los deberes formales conforman un procedimiento discrecional, no reglado, que consiste en una etapa de comprobación de la veracidad de los datos declarados por el contribuyente en su declaración jurada.

Dichas potestades de verificación se materializan por medio de distintas acciones, previstas en los diversos incisos del artículo 35 y concordantes de la ley 11683, donde a través del inciso h) se han incorporado las medidas preventivas.<sup>7</sup>

El marco en que pretende la Administración la efectivización de las medidas preventivas es en el marco del derecho tributario formal, es decir, dentro de sus facultades de fiscalización en su íntima relación con el establecimiento de deberes formales a los contribuyentes, pues la ley 11683 no enumera los deberes formales de los administrados, los que surgen por implicancia de sus facultades de fiscalización. (Jarach, 1999, pág. 424)

Los deberes formales de los contribuyentes surgen directamente del artículo 11 de la ley 11683, e indirectamente del artículo 33 del mismo texto legal.

El artículo 11 determina el primer deber formal y base del sistema de determinación de impuestos, la obligación de presentar las declaraciones juradas.

---

<sup>7</sup> Art. 189 - L. 27430 - (BO: 27/12/2017)

Del artículo 33 se extrae que la Administración Federal se encuentra habilitada para exigir que: “todas las personas que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deben llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen”.

La importancia de este deber formal se relaciona con la última frase del primer párrafo del artículo mencionado que dispone que: “todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas”.

Ello significa que la demostración de los hechos con trascendencia tributaria debe realizarse, fundamentalmente, a través de la documentación respaldatoria correspondiente. Esto es la factura emitida cumpliendo todos los requisitos formales establecidos por la AFIP.

Sin embargo, si bien de la falta de cumplimiento de las normas relacionadas con el régimen de emisión de comprobantes, puede resultar un documento deficiente, incompleto o inválido; esto no significa que se trate necesariamente de una factura apócrifa.

Del mismo modo, un comprobante que cumple con todas las formalidades que surgen de las normas, no implica que no pueda ser considerado como apócrifo. Existen antecedentes<sup>8</sup> donde nuestro máximo tribunal ha dicho que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de otros indicios, para tener por acreditada la existencia de las operaciones cuestionadas.

### 2.1.2- LA BASE AFIP DE CONTRIBUYENTES NO CONFIABLES. NORMAS DE IMPLEMENTACIÓN.

Las normas federales fueron dando soporte legal a estas medidas preventivas bastante tiempo antes de su reconocimiento expreso en el artículo 35, inciso h) de la ley 11683.

En este sentido, cabe citar que el artículo 33 bis de la ley 11683 fue incorporado por la ley 25795<sup>9</sup>, disponiendo que los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP. Se trata de la creación de un deber formal, un verdadero deber de colaboración.

Teresa Gómez y Carlos Folco encuentran la razón de esta obligación formal sosteniendo que “tiene por finalidad erradicar la práctica nociva de utilización fraudulenta de comprobantes apócrifos o no autorizados, conceptos éstos claramente autónomos y diferenciados, mutando en el último caso, la facultad

---

<sup>8</sup> CSJN, 21/08/2013, “Stop Car S.A.”. CSJN, 10/12/2013, “Floriner S.A.”.

<sup>9</sup> (BO: 17/11/2003)

de fiscalización de la Administración Tributaria en el deber del sujeto obligado a practicar esta previa constatación”. (Gómez Teresa & Folco Carlos M., 2020, pág. 182)<sup>10</sup>

El decreto 477/2007<sup>11</sup>, dispuso que se encuentran obligados a constatar la debida autorización de las facturas: los exportadores, los contribuyentes que actúen como agentes de retención del IVA; los contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y el Estado Nacional, por poseer montos de compras significativos, montos de ventas relevantes y/o desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal.

Por su parte, el artículo 8 inc. i) de la citada Ley N° 11.683 dispone que existirá responsabilidad solidaria para los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación.

Las disposiciones anteriores implican en la práctica una constatación que se realiza mediante una consulta en el sitio oficial web de la Administración Federal, donde se pone a disposición de los contribuyentes una base de datos de comprobantes presuntamente apócrifos.

Esta base constituye una herramienta de fiscalización que advierte a todos aquellos que contraten con contribuyentes cuyas facturas se encuentren incorporadas que quedarán obligados a acreditar la veracidad de sus operaciones por otros medios de prueba.

Sin embargo, la no inclusión de un proveedor en dicha base, no otorga ninguna garantía, ya que en las fiscalizaciones la AFIP pretende impugnar las operaciones desde la fecha de detección, aun cuando, en general, la fecha de publicación sea muchos años después.

La Administración Federal regula a través de la IG 1041/2019 (DI PYNF), las pautas y procedimientos para incorporar registros a la base de datos de contribuyentes no confiables. A modo ejemplificativo, se puede señalar la falta de capacidad operativa/financiera de un proveedor para haber prestado los servicios facturados; la inexistencia de utilización de servicios públicos, energía eléctrica, gas, etcétera.

No obstante, se trata de irregularidades absolutamente ajenas al adquirente de buena fe, y sobre las cuales no tiene ninguna posibilidad de control en el marco de una relación comercial tradicional, aunque, de ocurrir, se verá incurso en un serio problema fiscal. Obviamente, es la AFIP quien detenta esas amplias facultades.

La base APOC ha sufrido críticas. Entre ellas, la supuesta afectación del principio de legalidad penal, pues se afirma que a través de la incorporación de un contribuyente al registro se lo estaría sancionando aplicándole la pena de no poder ejercer el comercio o industria lícita. Además, se suele expresar que el sujeto

---

<sup>10</sup> Citado por Walmyr H. Grosso Sheridan, (2011). FACTURAS APÓCRIFAS Y CULPABILIDAD. Doctrina Tributaria (DTE). Pág. 3

<sup>11</sup> (BO: 7/5/2007) - <http://biblioteca.afip.gob.ar>

incorporado a la base de datos se encuentra privado del ejercicio del derecho de defensa, al no asegurársele el debido proceso administrativo y el adecuado contralor judicial.

La doctrina ha afirmado que (...) dicho registro carece de una norma de creación y regulación válida, ya que, las instrucciones generales son disposiciones que no resultan oponibles a los administrados. (Zunino, 2021, pág. 4)

Giuliani Fonrouge enseñaba que “...las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales no tienen carácter obligatorio para los particulares, por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración. Si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia Administración...”. (Giuliani Fonrouge, 2004)

La AFIP siempre ha sostenido que no existe sanción penal alguna respecto del sujeto incorporado al registro, puesto que nada le impide continuar ejerciendo el comercio ni la industria lícita.

Ha señalado, también, que la constatación que realiza el contribuyente usuario/comprador, en caso de que el contribuyente usina/vendedor estuviere incorporado al registro no le impide celebrar la operación comercial, dado que se supone que la factura refleja una operación comercial ya realizada.

En definitiva, expresa que el registro le servirá de advertencia que en el futuro podría estar sujeto a una hipotética fiscalización dentro de la cual deberá acreditar la existencia de dicha operación mediante otros medios de prueba diversos a la factura emitida por el registrado.

En este sentido, opera como una presunción iuris tantum, es decir que admite prueba en contrario, puesto que deberá y podrá derribar dicha inferencia mediante otros medios de prueba; no le alcanza para sustentar su posición el hecho de poseer el documento y haberlo registrado.

En rigor de verdad, la base funciona como una forma de cumplimiento de un deber formal establecido en el artículo 33 bis de la ley 11683 y un medio de protección para aquellos que obran de buena fe y tienen así la posibilidad de chequear los sujetos con quienes se relacionan comercialmente.

Sin embargo, las implicancias de la medida requieren que el organismo recaudador sea extremadamente cuidadoso con su aplicación, basando la decisión de incluir a un sujeto en la nómina de proveedores apócrifos en un conjunto de elementos probatorios<sup>12</sup> que no dejen margen de duda de tal condición.

Caranta y Gómez<sup>13</sup> afirman: “...no nos queda ninguna duda de la facultad que posee la AFIP para llevar adelante su tarea de recaudación y control de los contribuyentes (...). Pero dicha tarea de control debe

---

<sup>12</sup> La evaluación del fisco para la detección y carga de nuevos casos de proveedores dudosos abarca distintos aspectos tales como capacidad operativa, personal en relación de dependencia, riesgo empresario, patrimonio, cuentas bancarias, solvencia financiera, etc.

<sup>13</sup> Caranta M., y Gómez T. (mayo 2015). Acto administrativo, ¡se busca! (segunda parte). Consultor Tributario. Editorial Errepar.

garantizar el adecuado ejercicio del derecho de defensa y las medidas que adopte en éste sentido no pueden vulnerar las garantías constitucionales (...).”

Catalogar a un sujeto como dudoso puede significarle la imposibilidad de continuar con el desarrollo normal de su actividad comercial. Esto es así ya que nadie querrá realizar operaciones que, con alto grado de probabilidad, serán observadas por el fisco. A la vez que genera otras consecuencias como la pérdida de beneficios impositivos, la aplicación de alícuotas de retención mayores en operaciones de ventas, la suspensión y/o exclusión de registros fiscales, la limitación de la CUIT (RG N° 3832/2016 AFIP), la autorización de comprobantes clase “M” (RG N° 4132/2017 AFIP), entre otras.

### **2.1.3.- LA BASE AFIP DE USUARIOS DE FACTURAS APÓCRIFAS.**

Mediante la Instrucción General N° 326/1997 se creó la “Base Apoc” - base de datos de comprobantes presuntamente apócrifos -, estableciendo pautas que debían respetar los agentes en pos de detectar facturas apócrifas. La Instrucción General N° 748/05 reemplazó a la primera, e implementó una nueva base denominada “Base eApoc”. Esta base contiene la identificación de sujetos generadores de créditos fiscales/gastos susceptibles de ser impugnados en los contribuyentes usuarios. Luego, con la complementaria Instrucción General N° 865/09 se creó una nueva base denominada “Clientes eApoc”, que pasó a incluir el detalle de sujetos (usuarios) que han registrado operaciones con sujetos incluidos en la base (proveedores apócrifos).

Consiste en una herramienta interna de la administración para la generación de casos de fiscalización en función del análisis de los montos resultantes de las compras a proveedores dudosos y el porcentaje que representan tales adquisiciones sobre el total de las operaciones efectuadas por el usuario de facturas apócrifas.

Aquí un aspecto que se torna sensible es la cuestión de la fecha del alta del proveedor dudoso a la base eApoc como así también el momento en que el organismo fiscal considera que ese sujeto adquirió tal condición<sup>14</sup>. Las observaciones del fisco deberían ser solamente sobre las operaciones posteriores a ésta última fecha.

En los casos en que las operaciones cuestionadas sean anteriores al alta del proveedor en la base eApoc y/o a la fecha de condición de dudoso, los contribuyentes bajo verificación tendrán mayores posibilidades de demostrar, con fundamento en el aspecto temporal y junto a otros medios de prueba, la

---

<sup>14</sup> En general la fecha de condición apócrifo coincide con la fecha de inscripción del proveedor ante la AFIP. Puede ocurrir que se trate de un momento posterior como en los casos de empresas reales que discontinuaron su actividad sin tramitar la baja correspondiente, siendo utilizadas al solo efecto de facturar de facturar créditos y/o gastos no legítimos.

veracidad de las transacciones realizadas, y la consecuente legitimidad de los créditos fiscales y/o gastos computados relacionados.

#### **2.1.4.- EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY 11.683 Y LA LEY ANTIEVASIÓN.**

En Argentina, la Ley N° 25.345<sup>15</sup>, conocida como “Ley Antievasión”, establece los medios de pago<sup>16</sup> que deben utilizarse cuando se trate de importes totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos y, en un sentido contrario a la Ley N° 11.683, no admite que el contribuyente pueda demostrar la existencia de la operación para de esa manera computar los comprobantes correspondientes<sup>17</sup>.

Esta ley fue ampliamente criticada por la doctrina debido a que no permite el ofrecimiento de la prueba en contrario, vulnerando de esta manera garantías constitucionales.

En el mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional, se indicó que se proponía una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible dichos fenómenos.

Sin perjuicio de las loables finalidades perseguidas por la norma, la CSJN mediante sentencia recaída con fecha 19/3/2014<sup>18</sup> declaró la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25.345.

La cuestión litigiosa giraba en torno a la colisión del artículo 34 de la ley 11.683<sup>19</sup> con la remisión dispuesta por el artículo 2 de la ley 25.345 al artículo 14 de la ley 11.683.

Por aplicación de este criterio la Administración comenzó a realizar intimaciones directas para ingresar el saldo de impuesto correspondiente impidiéndoles a los contribuyentes acceder al TFN por vía del recurso de apelación previsto en la ley 11.683, o bien abría los procedimientos de determinación de oficio sin permitirles a los contribuyentes acreditar la veracidad de las operaciones vinculadas a los efectos tributarios cuestionados.

Las discusiones fueron zanjadas por la CSJN. En el caso, la Corte consideró que aplicar la norma impugnada en su constitucionalidad en casos en que se acredite por otros medios la veracidad de las operaciones distorsionaría el impuesto a las ganancias, al impedir gastos necesarios para obtener ganancias,

---

<sup>15</sup> Boletín Oficial 17/11/2000

<sup>16</sup> Artículo 1° Ley N° 25345.

<sup>17</sup> El **artículo 2** de la mencionada ley establece que: “Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditaran la veracidad de las operaciones.

En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el **artículo 14 de la ley 11683**, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones”.

<sup>18</sup> CSJN -19/3/2014- “Mera, Miguel Ángel (TFN 27870-I) c/DGI s/M. 1328”.

<sup>19</sup> El **artículo 34 de la ley 11.683** dispone facultar al “Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados”.

con lo cual estaría gravando ganancias ficticias y, frente al impuesto al valor agregado, se desnaturalizaría el mecanismo de débitos y créditos al excluirse, por cuestiones formales, la posibilidad de cómputo de estos últimos.

Por ello declaró la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25.345 con fundamento en que: “es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas - y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA - por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez ... de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

Esto quiere decir que la AFIP puede cuestionar deducciones en el impuesto a las ganancias y los créditos fiscales en el IVA que no cumplimenten las disposiciones de la ley 25.345, pero deberá hacerlo a través del procedimiento de determinación de oficio y teniendo en cuenta que dicho incumplimiento no determina una presunción “iure et de iure”, pudiendo si configurar una de carácter “iuris tantum”. En caso contrario el acto de intimación será nulo de nulidad absoluta en virtud de lo previsto en el artículo 14 inciso b) de la ley 19.549, por haberse dictado sin cumplir los procedimientos esenciales previos al dictado del acto, requisito contenido en el artículo 7 inciso d) de la referida ley. (Calello Carolina, y otros, pág. 4)

### 2.1.5.- LOS ESTADOS ADMINISTRATIVOS DE LA CUIT VS. LA CANCELACIÓN DE LA CUIT: ESTADO DE LA JURISPRUDENCIA.

La RG (AFIP) 3358/2012<sup>20</sup> regulaba la cancelación de las CUIT de las personas jurídicas respecto de las que se verificaban ciertas inconsistencias. Dicha norma fue declarada por la justicia en reiteradas oportunidades como inconstitucional, por lo que la AFIP la sustituyó por la RG (AFIP) 3832/2016.

La última mencionada - hoy vigente - dispuso la creación en el ámbito del “Sistema Registral” de los “Estados Administrativos de la CUIT”, a efectos de establecer para los contribuyentes y responsables distintos grados de acceso a los servicios con clave fiscal y a determinados trámites.

Vinculado directamente con la temática de la facturación apócrifa, existe una limitación que posee fundamento en la inclusión en la base APOC<sup>21</sup>.

La reemplazada RG N° 3358/2012 (AFIP) fue objeto de numerosos planteos judiciales de inconstitucionalidad, en general por vía de amparo, al considerar estas cancelaciones como comportamientos materiales lesivos que atentan contra el derecho de defensa, el derecho de propiedad o de las libertades

---

<sup>20</sup> (BO: 6/8/2021) - Derogada - <http://biblioteca.afip.gob.ar>

<sup>21</sup> Artículo 3 de la RG (AFIP) 3832/2016.

fundamentales de los sujetos pasivos, poniéndolos en riesgo de sufrir lesiones patrimoniales entendiéndose que en muchos casos llegan al extremo de impedir el ejercicio de su actividad económica.<sup>22</sup>

No obstante, de alguna manera la Administración insistió en la regulación de las CUIT a través de la RG (AFIP) 3832/2016. Dicha resolución general si bien es superadora de su reemplazada en aspectos tales como la mención de la vía recursiva o las acciones tendientes a regularizar las inconsistencias, también ha sido objeto de apelaciones judiciales.

En estas causas judiciales se discuten nuevamente cuestiones que van desde la afectación del debido proceso a la vulneración de ejercer libremente el comercio.<sup>23</sup>

Entiende la doctrina que a partir de la reforma de la ley 27430 tenemos que una ley emanada del Congreso Nacional le da amplios poderes al Fisco Nacional para suspender la CUIT. Aunque se debe precisar que el ejercicio de la referida atribución no es absoluto, sino que tiene sus límites. La mera circunstancia de que el contribuyente pueda estar incumpliendo con parte de sus deberes u obligaciones en materia fiscal, no constituye razón suficiente para disponer la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria, porque esta medida, de carácter extremo, equivale a impedirle el ejercicio lícito de cualquier actividad remunerada y obtener ingresos en la medida en que comporta una restricción injustificada de los derechos constitucionales”.<sup>24</sup>

Agregando que: “la ‘limitación’, de la Clave Única de Identificación Tributaria, adoptada como medida preventiva, solamente puede estar justificada en casos extremos, es decir en los que las evidencias demuestren que se trata de un sujeto o una sociedad que presta su nombre, o una sociedad ‘fantasma’, o ‘de papel’, es decir, constituida de manera artificial y con el único objeto de eludir de manera sistemática el debido cumplimiento de las leyes fiscales, o en casos equivalentes; siempre y cuando el ejercicio de las facultades reconocidas al organismo recaudador en la ley 11683 se revelen como insuficientes para impedir el fraude cometido mediante la utilización de esas figuras.

Ello es así porque, en tales condiciones, la Clave Única de Identificación Tributaria se convierte en un mero instrumento, artificio, o herramienta tendiente a facilitar la evasión o la defraudación de las rentas fiscales, que no puede ser prevenida o evitada de otra manera. (Amaro Gómez R. L., 2018)

En la actualidad la jurisprudencia que avala las limitaciones de alguna manera fue confirmada por la CSJN en la causa ‘Flores, José Antonio’ del año 2019 <sup>25</sup>. En dicha causa la CSJN obturó la vía del amparo para atender los reclamos vinculados a la incorporación a la base APOC y sus consecuencias.

---

<sup>22</sup> Juzg. Fed. Salta N° 2 - 27/5/2013 – “El Mandarín SRL c/AFIP s/Amparo ley 16986”; CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 22/10/2013 –; CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 20/2/2014 – “FDM Management SRL c/AFIP (RG 3358) s/Amparo ley 16986”.

<sup>23</sup> CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 30/8/2018 – “Prestaciones de Alquileres y Servicios SA c/EN-AFIP s/amparo L. 16986”.

<sup>24</sup> CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 24/4/2018 – “Solga, Jorge Alejandro c/EN - AFIP-DGI s/amparo L. 16986”

<sup>25</sup> CSJN - 3/12/2019 - “Flores, José Antonio c/AFIP - DGI s/amparo L. 16986”

### **2.1.6.- MEDIDAS LEGISLATIVAS PARA EVITAR LA EMISIÓN Y UTILIZACIÓN DE FACTURAS**

#### **APÓCRIFAS.**

En palabras de Pablo Porporatto, “resulta deseable dirigirse hacia un sistema preventivo de alertas tempranas que desincentiven y en su caso castiguen el uso de la factura apócrifa, máxime frente al avance de la facturación electrónica”. (Porporatto Pablo, 2020)

Seguidamente se destacan algunas prácticas para evitar la emisión y utilización de documentación falsa implementadas desde la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se suman a la ya largamente estudiada Base E-APOC y el deber formal puesto en cabeza de los contribuyentes de validación y constatación de comprobantes.

- **NUESTRA PARTE. COMPROBANTES OBSERVADOS.** Se trata de un servicio mediante la cual la AFIP pone en conocimiento que se han computado, a los efectos de la determinación del IVA y/o el impuesto a las ganancias, comprobantes por compras a proveedores que poseen irregularidades y/o incumplimientos con el propio Fisco.

- **EL SISTEMA DE PERFIL DE RIESGO (SIPER).** La doctrina lo ha definido como “un sistema informático de calificación que realiza procesos de evaluación mensuales sobre el cumplimiento de los deberes formales y materiales de los ciudadanos”. El Sistema SIPER por medio de la RG (AFIP) 3985-E (BO: 13/1/2017), posibilita identificar perfiles riesgosos, entre ellos los emisores de facturas apócrifas, a fin de darles un tratamiento especial. (Amaro Gómez Richard L., 2019, pág. 21)

- **EL SISTEMA DE CAPACIDAD ECONÓMICA FINANCIERA (CEF).** A través de la RG (AFIP) 4294/2018<sup>26</sup>, se implementó el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF), sistema que también sirve a los fines de la prevención para los contribuyentes a la hora de contratar proveedores. De esta manera, antes de realizar una compra, se podrá pedir una constancia CEF del proveedor para verificar su condición. Si surge que la capacidad evaluada es alta, ante una eventual observación por parte del fisco, el adquirente contará con una prueba significativa para demostrar la veracidad de la operación realizada.

- **REGISTROS FISCALES DE OPERADORES DE UNA ACTIVIDAD DETERMINADA.** Estos registros persiguen entre otros objetivos, evitar que aquellos obligados a su inscripción sean generadores de facturas falsas. Los mismos generalmente se vinculan a actividades económicas con altos niveles de evasión, donde la incidencia de la problemática de las facturas apócrifas es mayor que la que se puede observar en otros sectores. Por ejemplo, y en relación con la actividad rural, la RG N° 4248/2018 (AFIP) estableció el sistema de información simplificado agrícola (SISA).

---

<sup>26</sup> (BO: 14/8/2018) - <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

▪ **LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA.** La incorporación progresiva al régimen de facturación electrónica es una medida estructural del ámbito de los sistemas, que incluye la digitalización de las administraciones tributarias. La factura electrónica es uno de los avances más importantes y determinantes para la disminución de la evasión, pues permite un control de las operaciones de una manera eficiente y facilita la detección oportuna de facturas falsas.

▪ **COMPROBANTES CLASE “M”.** Con la finalidad de prevenir la emisión de facturas apócrifas, la AFIP ha dictado las RG (AFIP) 1575/2003, 4132/2017 y 4627/2019, creando los comprobantes “M” para ventas efectuadas por determinados responsables inscriptos en el IVA.

En este sentido, la RG (AFIP) 1575/2003, dispone que los responsables inscriptos en el IVA que soliciten por primera vez la autorización para emitir comprobantes clase “A” ingresan a un sistema de control temporario en el que el contribuyente debe demostrar capacidad económica o solvencia fiscal para emitir comprobantes “A”.

En el año 2017, la AFIP dictó la RG 4132-E, donde se establece un control sistémico y periódico para los responsables inscriptos en el IVA que registren inconsistencias fiscales.

El sistema creado determina que el adquirente de bienes o servicios deba retener el IVA y el impuesto a las ganancias.

El artículo 2 de la RG (AFIP) 4132/2017, establece la utilización de comprobantes “M”, cuando verifique inconsistencias en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico-económica para realizar las prestaciones de servicios y/o ventas de bienes, e irregularidades o incumplimientos vinculados a las obligaciones fiscales.

Asimismo, determina que a los fines de evaluar los puntos precedentes se analizarán en forma integral determinados parámetros de control establecidos en el Anexo de la RG <sup>27</sup>.

Además, en respuesta a algunos planteos de entidades profesionales el 16/11/2019, el Administrador Federal emitió la Circular (AFIP) 5-E/2017.<sup>28</sup>

Allí expresó que los controles que se realicen en el marco del régimen se encuentran orientados a detectar contribuyentes que emiten facturas apócrifas, con la finalidad de generar créditos fiscales ilegítimos o erogaciones inexistentes.

---

<sup>27</sup> Estos parámetros de control son 12: 1) Relación montos de facturación/Personal declarado/Actividad/es declarada/s. 2) Relación montos de facturación/acreditaciones bancarias 3) Relación montos de facturación/bienes registrables. 4) Relación montos de facturación/pagos de impuestos realizados. 5) Calificación asignada por el sistema informático denominado “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”. 6) Información de terceros. 7) Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas. 8) Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la RG (AFIP) 3685/2014. 9) Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado. 10) Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado y débito fiscal facturado en forma electrónica. 11) Inconsistencias en el/los domicilio/s declarado/s. 12) Antigüedad como empleador.

<sup>28</sup> <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

El Fisco considera estos parámetros como indicadores de falta de capacidad operativa para acreditar la verosimilitud de los montos facturados y de las operaciones, y los considera, por lo tanto, contribuyentes de “riesgo apócrifo”. El principal inconveniente radica en que los controles son sistémicos y que, por lo tanto, se pondrá en igualdad de condiciones y sufrirán la misma sanción aquellos sujetos que realmente hayan sido inscriptos con fines espurios, y los contribuyentes que por problemas financieros no puedan cumplir con sus obligaciones fiscales y/o que hubiesen omitido la presentación del Libro de IVA Digital<sup>29</sup>.

Por regla general, las retenciones en la fuente no pueden superar ni el anticipo, ni el total de la obligación fiscal; por ello, cuando mediante esta forma de prevención se equipara temporalmente a los contribuyentes regulares con aquellos contribuyentes que dolosamente instrumentan determinadas figuras jurídicas para generar facturas apócrifas, se acumulan en contribuyentes regulares saldos recurrentes que no pueden ser utilizados ni absorbidos con el modelo propio de liquidación mensual del IVA, mientras este mantenga una presunta categoría de riesgo y facture emitiendo comprobantes “M”, que paralelamente impone en términos directos e inmediatos una pena comercial y social de publicidad, lo cual se agrava cuando en un segundo plano el posible riesgo fiscal constituye el único presupuesto de hecho que hace a la hipótesis de incidencia de la retención en la fuente, la cual, desde el principio de reserva legal, se encuentra desvinculada del hecho imponible descripto para IVA o ganancias. (Matinata Jorge S. & Alza María L., 2021, págs. 2-3)

Esta determinación podrá también generar perjuicios al comprador, prestatario o locatario del sujeto obligado a emitir factura “M”, quien tendrá que retener e ingresar los montos mencionados en los términos y plazos establecidos en la resolución general (AFIP) 1575, generando para ellos una carga administrativa adicional, que en caso de no cumplir implica que podrán ser sancionados, ocasionando quizás que muchos de los adquirentes, locatarios y/o prestatarios responsables inscriptos prefieran no operar con estos contribuyentes. Asimismo, en caso de no practicar las retenciones correspondientes podrán ser pasibles de sufrir la impugnación del gasto que hubiera sido facturado. (Erquicia, 2018, págs. 2-3)

- LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA. Otra de las resoluciones generales que pueden vincularse a la materia preventiva es la RG (AFIP) 3416/2021<sup>30</sup>, que consiguió potenciar la capacidad operativa y de control del Organismo.

Estas nuevas acciones de fiscalización permiten maximizar la explotación de los recursos informáticos del Organismo, realizando cruces sistémicos de los datos colectados, entre otras fuentes, a través de los distintos regímenes de información vigentes.

---

<sup>29</sup> RG (AFIP) 4597/2020.

<sup>30</sup> (BO: 20/12/2012) - <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

La normativa en estudio fue dictada con la finalidad de establecer un procedimiento de “Fiscalización Electrónica” compuesto por distintas etapas, con el fin de inducir al contribuyente a declarar correctamente o a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada.

## **2.2.- PREVENCIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Puesta la mirada en los contribuyentes que actúan de buena fe, ciertamente en la actualidad ha surgido la necesidad de precaverse en relación a la facturación apócrifa, ello a efectos de prevenir o al menos mitigar los daños derivados del cuestionamiento y rechazo de los efectos fiscales del respaldo documental de sus adquisiciones.

La doctrina expresa que no todo proveedor conlleva el mismo grado de riesgo de suministrar una factura que resulte calificada de apócrifa, lo que hace necesario su clasificación.

Entre los parámetros de clasificación se enuncian la frecuencia de las operaciones; el volumen o monto de operaciones; la trascendencia para el adquirente del producto o servicio que provee; el rubro de actividad que desarrolla el proveedor; la antigüedad y origen de la relación comercial; y la condición de revista tributaria. (Lorenzo, Armando, Bechara, Fabián, & Cavalli, César, 2002)

En esta línea, es que se han recomendado, a partir del estudio de la jurisprudencia, algunas ideas para que los contribuyentes intenten minimizar los riesgos fiscales ante estas operaciones, medidas que hoy están suficientemente respaldadas por los procedimientos y sistemas web que la AFIP-DGI pone a disposición de los ciudadanos:

- Verificar si el proveedor se encuentra inscripto como contribuyente ante la AFIP, por medio de la constancia de CUIT cuyo período de validez es de 30 días corridos.

- Verificar que la actividad declarada ante el Organismo Recaudador sea la misma por la que se está facturando o contratando y que resulte acorde a su objeto social, pues, por ejemplo, “en la causa ‘Laboratorios Baher SRL’, uno de los proveedores impugnados poseía una actividad inscripta en la factura, y otra declarada ante el Fisco; además, el servicio facturado era diferente de las anteriores actividades declaradas”. (Mansilla, 2004, pág. 4)

- Verificar que el proveedor esté inscripto en el impuesto a las ganancias y al valor agregado.

- Verificar si integra el registro de facturas apócrifas que publica la AFIP, pues de estar incluido obligará a extremar recaudos, dado de que será necesario alguna prueba que avale su capacidad patrimonial y operativa. (Bechara, Fabián, 2009)

- Controlar la validez de los comprobantes recibidos por medio del CAE/CAEA.

- Exigir la constancia de inscripción en impuestos locales y municipales.

- En relación a la capacidad operativa se sugiere verificar la existencia de empleados y de bienes registrables a nombre del proveedor.

- Consultar la capacidad económica financiera del proveedor. Además de la herramienta informática brindada por la AFIP (sistema CEF<sup>31</sup>), se podría consultar el veraz del proveedor como así también pedir referencias a entidades bancarias.

- En caso de tratarse de la adquisición de bienes de cambio, es necesario probar el traslado de los bienes desde su origen a destino a través de guías de traslado, remitos etc.

- La mayoría de la doctrina hace hincapié en la utilización de medios de pago bancarizados. Se aconseja también utilizar cheques que se emitan con la cláusula “No a la orden”; pues el hecho de restringir las posibilidades de su transmisión por endoso puede ser de utilidad, teniendo en cuenta que en ciertos casos el Fisco “rastrea” al real beneficiario de los pagos, como un indicio más a ponderar. (Bechara, Fabián, 2009)

- Actuar como agente de retención y/o percepción cuando corresponda. La mera omisión de actuar como agente de retención del impuesto a las ganancias tiene la consecuencia de posibilitar al Fisco la impugnación del gasto.<sup>32</sup> Los regímenes de retención y de percepción, además de asegurar parte de la recaudación al fisco, permiten realizar un seguimiento de las operaciones realizadas, brindando información sobre el circuito financiero de las mismas.

Estas medidas pueden resultar insuficientes para evitar recibir en alguna oportunidad documentación apócrifa. Sin embargo, permitirán al sujeto obligado plantear una mejor defensa ante la impugnación de operaciones, y más importante aún frente a la aplicación de sanciones, al tener elementos que demuestren la falta de intención de perjudicar al fisco con su conducta.

### 3.- CONSECUENCIAS SUSTANCIALES DEL USO DE LA FACTURACIÓN

#### APÓCRIFA.

Las medidas de prevención implementadas tanto por el fisco como por los sujetos pasivos, resultan muchas veces insuficientes. En los casos en que el fisco, como resultado de procesos de investigación, cuente con indicios de la existencia de operaciones apócrifas, iniciará acciones de fiscalización con el objeto de reunir elementos de prueba para determinar ajustes impositivos como así también para evaluar la conducta de los contribuyentes. Por otro lado, los sujetos obligados plantearán su defensa, aportando sus propias pruebas.

---

<sup>31</sup> RG N° 4294/2018 (AFIP).

<sup>32</sup> **San Juan S.A.(TF-29974-I) c/DGI - CSJN 27/10/2015.** La CSJN en la causa “San Juan SA” del 27/10/2015 sostuvo que, una vez que queda acreditado el incumplimiento de la obligación legal de retener el impuesto sobre los pagos, no cabe más que la aplicación de la sanción prevista en la ley del impuesto: la impugnación del gasto; esto, en razón de que el artículo 40 de la ley del tributo consagra una sanción que no tiene carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado.

Seguidamente se examinarán las consecuencias impositivas sustanciales del uso de la facturación apócrifa que plantea la doctrina y la jurisprudencia de la CSJN, tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto a las ganancias y en particular en el llamado Impuesto Salidas no Documentadas (ISND).

### 3.1.- EL SUJETO DEL AJUSTE IMPOSITIVO.

El sujeto sobre el cual el organismo recaudador determina el ajuste impositivo es el receptor de la facturación apócrifa.

Ante esta situación los contribuyentes a los cuales se les observan operaciones de compras como apócrifas, suelen plantear el desconocimiento de la identidad del proveedor, sosteniendo que no se los puede hacer responsables por incumplimientos de terceros. Basan su defensa en el principio de buena fe, el cual conforme nuestro CCYCN en su art. 961, establece que: “Los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no sólo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor”.

### 3.2.- LAS CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA.

En general, lo que se discute en los posibles casos de facturación apócrifa, son cuestiones de hecho y prueba.

El objetivo de la prueba por parte del fisco será demostrar la falsedad del documento con el que el contribuyente pretende sustentar su derecho y luego reconstruir la realidad económica subyacente de lo cual surgirán consecuencias impositivas diferentes.

Cuando el fisco considera que una factura es falsa, debe aportar la prueba de tal afirmación. Buscará entonces demostrar que la operación que surge de ese documento nunca existió, que el proveedor que surge de la factura no es el verdadero o que el receptor del pago que la cancela no es el beneficiario efectivo.

Si el fisco es exitoso en su prueba, se invierte la carga de la misma, correspondiendo al contribuyente probar la realidad de las operaciones efectuadas y de sus afirmaciones.

En relación a este punto la CSJN ha sostenido en las causas “Stop Car SA”<sup>33</sup> y en “Floriner SA”<sup>34</sup> que el cumplimiento de formalidades no asegura que no se impugnen las operaciones frente a sólidos indicios. Destacó la CSJN que “... la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios

---

<sup>33</sup> CSJN - 21/8/2013 - “Stop Car SA (TF 26.815-1) c/DGI”.

<sup>34</sup> CSJN - 10/12/2013 - “Floriner SA (TF 24.275-1) c/DGI”.

facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su inexistencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación.

Expresó que esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto esta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación.”

De las mencionadas causas surge que el contribuyente debe probar la veracidad de las operaciones, y en el caso específico del IVA, además ha dicho la Corte en “Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. SA”<sup>35</sup> y en “Feretti, Félix Eduardo”<sup>36</sup>, que el sujeto emisor de la factura sea el proveedor real.

En definitiva, la legitimidad material de los efectos tributarios debe ser juzgada con riguroso criterio, esto es, con la provisión de una prueba lo suficientemente consistente como para contrarrestar los elementos colectados por la Administración, en caso de que se dé la inversión de la carga probatoria, es decir cuando la posición fiscal cumpla con los requisitos previstos en el artículo 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, lo cual significa que dicha pretensión repose sobre “hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”.

### **3.3.- INCIDENCIA IMPOSITIVA.**

Las pruebas resultantes sobre la realidad económica detrás de las operaciones cuestionadas determinarán los ajustes impositivos. Reiterando lo mencionado en apartados precedentes, la incidencia impositiva dependerá de si se trata de casos de simulación absoluta (operaciones inexistentes) o simulación relativa (operaciones marginales).

Los efectos de la impugnación del fisco sobre los impuestos involucrados también diferirán atento a la naturaleza de los mismos. Cabe recordar el carácter instrumental del IVA, cuyo régimen legal no permite el cómputo de créditos fiscales presuntos, y el objeto del gravamen del Impuesto a las Ganancias, el beneficio neto.

---

<sup>35</sup> CSJN - 17/3/2009 - “Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. SA (TF 19396-I) c/DGI”. Fallos: 332:357.

<sup>36</sup> CSJN - 10/3/2015 - “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI”.

En tal sentido, existe jurisprudencia<sup>37</sup> que avala el criterio seguido por el fisco ante operaciones que, probadas como existentes, fueron facturadas por proveedores sin capacidad económica, impugnando créditos fiscales en el IVA pero permitiendo el cómputo del gasto en el Impuesto a las Ganancias.

A continuación, se resumen las diferentes situaciones que se pueden presentar conforme lo mencionado precedentemente y la incidencia impositiva de cada una de ellas. Se indica también si corresponde la aplicación del Instituto de Salidas no documentadas y el cómputo o no de las eventuales retenciones efectuadas por el usuario de facturas apócrifas como agente de retención, temas que se analizarán con mayor detalle en próximos apartados

### **3.3.1.- EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

Es el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado, que exige como requisito insoslayable que la venta o el servicio la realice el proveedor que extiende la factura, debiendo existir identidad entre ambos, recaudo que rige tanto para el comprador que pretende computar el crédito fiscal en su declaración jurada como para el exportador que pretende su devolución.

La doctrina ha afirmado que: “demostrada la inexistencia de la operación, no existe crédito fiscal computable”, y que “a pesar de tanta claridad, la jurisprudencia ha debido puntualizarlo, al sustentar la impugnación del crédito fiscal, expresando que ‘la real efectivización de las operaciones es fundamento del sistema del impuesto al valor agregado y que la realidad económica es la que da sustento al gravamen, así como también al crédito fiscal’”. (Bechara, Fabián, 2009, pág. 91)

La discusión técnica en el impuesto al valor agregado se presentó en materia de simulaciones relativas, esto es, cuando las adquisiciones de bienes o servicios se verificaron en la realidad, pero el sujeto emisor de la factura no era el proveedor real, pues la doctrina negó la factibilidad legal de impugnar los créditos fiscales de allí provenientes en base al artículo 12 de la ley del IVA.

Dicha doctrina expresada por Marchevsky afirmaba que “aceptar la simple emisión de la factura, como hecho generador de la imposición para el vendedor y del crédito fiscal para el comprador ... equivaldría a admitir que cualquier empresa beneficiada por un régimen promocional y liberada de ingresar el IVA, pudiera acordar válidamente crédito fiscal por la simple emisión de una factura de venta, aun cuando se tratase de una operación futura o inexistente”. (Marchevsky, 2006)

Por ello consideró que la norma solo opera sobre transacciones inexistentes, pero de ninguna manera cuando se trata de operaciones reales con proveedor distinto al emisor de la factura, y que en el estado actual legislativo impugnar créditos fiscales en casos de simulaciones relativas afecta el principio de legalidad.

---

<sup>37</sup> CSJN, 10/03/2015 “Feretti, Félix Eduardo”; CSJN, 10/03/2015 “ADM Argentina S.A.”

Sin perjuicio de la mencionada posición doctrinaria, la discusión vinculada a las simulaciones relativas y el crédito fiscal fue zanjada por la CSJN<sup>38</sup> determinando que la legitimidad material de las operaciones requiere la verificación del hecho imponible respecto del vendedor, que como tal aparece consignado en las facturas de compra como un requisito indispensable para que resulte admisible el cómputo del crédito fiscal por parte del adquirente.

De allí que conforme la jurisprudencia, en materia del IVA, tanto si se comprueba una simulación absoluta - esto es inexistencia de las adquisiciones de bienes o servicios - como si se acreditan casos de simulación relativa - adquisiciones verificadas en la realidad con sujeto emisor de la factura distinto del real -, corresponde impugnar los créditos fiscales de allí provenientes en base al artículo 12 de la ley del IVA.

### 3.3.2.- LA DEVOLUCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES POR EXPORTACIÓN Y LA FACTURACIÓN APÓCRIFA.

En nuestro sistema tributario las exportaciones no generan débito fiscal en el IVA por encontrarse exentas.<sup>39</sup> Consecuentemente existe un régimen especial<sup>40</sup> por el cual los exportadores pueden solicitar la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal con origen en bienes, servicios y/o locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

La jurisprudencia ha sostenido en distintos fallos que no resulta suficiente para que proceda el recupero del gravamen el mero ejercicio de la actividad de exportación y la facturación correspondientes, sino que es necesario además la efectiva realización de la operación de compra y la constatación del destino de los bienes a exportación por el cual se solicita el pedido.

La CSJN dictó sentencia en el caso “Bildown SA”<sup>41</sup>, donde afirmó que: “nada encuentro en la ley del IVA que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes”.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

El alcance de lo tratado en la causa “Bildown SA”, conforme lo afirmó expresamente la Corte se redujo a examinar si las normas federales condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

---

<sup>38</sup> “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752 - 1) c/DGI” - CSJN - 10/3/2015

<sup>39</sup> Ley 20.631 (t.o. 1997), artículo 8 inc. d).

<sup>40</sup> Ley 20.631 (t.o. 1997), artículo 43.

<sup>41</sup> CSJN - 27/12/2011 – “Bildown SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/Ordinario” - Fallos: 334:1854 -

Pero por una cuestión técnica procesal no entendió sobre las cuestiones de hecho y prueba relativas a la existencia de las operaciones cuestionadas o la capacidad operativa económica financiera de los proveedores involucrados. Sí lo hizo en causas posteriores, ilustrando acerca del régimen de devoluciones cuando existen de por medio facturas apócrifas y sobre los alcances del fallo “Bildown SA”.

En la causa “ADM Argentina SA” el 10/3/2015, la Corte ratificó el criterio de la Cámara que consideró inaplicable “Bildown”, dado que se encontraba cuestionada la existencia y materialidad de las operaciones realizadas entre el contribuyente y sus proveedores.

En esa misma línea, en la causa Molinos Río de la Plata de fecha 25/8/2015, nuestro Máximo Tribunal, si bien declaró desierto el recurso, señaló que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo, como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación, resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo, y ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes.

### **3.3.3.- EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.**

En lo relativo al impuesto a las ganancias, el uso de facturas apócrifas puede llevar a la impugnación de costos o gastos, en base a los artículos 23 y 83 de la ley del impuesto.

El mencionado artículo 23 en su parte pertinente dispone que: “para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

En tanto, el artículo 83 expresamente señala que: “los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”.

Señala la doctrina que: “cuando un contribuyente ha registrado una factura correspondiente a una operación inexistente, revela una actitud ‘non sancta’ de parte de este” y que “mal puede pretenderse la deducción de un gasto inexistente”. Sin embargo, en los casos en que los gastos se verificaron en la realidad, pero el sujeto emisor de la factura no fuera el proveedor real, “no existe respecto de este gravamen una norma análoga que contenga el postulado del artículo 12 de la ley de IVA. De manera tal que, tratándose de una operación real y, obviamente, se constatará que ella ha sido realizada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, el gasto no puede impugnarse”. (Bechara, Fabián, 2009)

Esta última doctrina es pacífica indicándose que: “en caso de simulaciones relativas, donde el proveedor no es quién emite la factura, pero la operación existió y el contribuyente puede probarlo, se admite el gasto necesario”. (Porporatto Pablo, 2020)

Este vínculo de causalidad, en cuanto a la necesidad del gasto, no debe entenderse con carácter restrictivo; esto es que el hecho de que pueda prescindirse de la erogación no es motivo suficiente para pretender impugnarlo.<sup>42</sup> Frente a esta situación, cabe preguntarse ¿qué ocurre con el crédito fiscal que pasó a ser no computable como tal ante la existencia de una factura apócrifa?; ¿es posible su cómputo como gasto deducible?

En las normas de la LIG no existen disposiciones que contemplen en forma específica esta cuestión. Sin embargo, los principios generales de la ley en materia de deducciones resultan aplicables. Por aplicación de estos principios generales son deducibles, como mayor costo o como gasto, los créditos fiscales impugnados por el Fisco y no computables, siempre que provengan de operaciones verdaderas. (Zunino, 2023)

### 3.4.- LA REPETICIÓN DE LAS RETENCIONES IMPOSITIVAS INGRESADAS SOBRE OPERACIONES IMPUGNADAS.

Se plantea en este punto cual es el tratamiento a dar a las retenciones, tanto de IVA como del Impuesto a las Ganancias, que pudo haber efectuado e ingresado el usuario de facturas apócrifas.

En el caso de que se trate de una simulación absoluta, donde detrás de la documentación apócrifa no existe ninguna operación económica subyacente, la retención se transforma en un pago sin causa. Esto es así ya que no existe hecho imponible y por lo tanto no hay obligación tributaria respecto de la cual corresponda retener.

El pago ingresado como retención se considera a cuenta del usuario de la factura falsa, disminuyendo el ajuste determinado por el fisco.

Distinto es el supuesto de una simulación relativa, donde la operación existe, pero no se corresponde con la consignada en el documento al no ser el proveedor emisor de la factura el verdadero ejecutor de la prestación del servicio o de la venta del bien. A diferencia del caso anterior, el hecho imponible se produjo, la obligación tributaria nació, aunque el sujeto a quien se le atribuye es distinto al real.

Aquí, el usuario de la factura apócrifa, quien actuó como agente de retención, carece de legitimación activa para computar las retenciones a cuenta de la pretensión fiscal que pesa sobre el mismo. Así lo sostuvo la Corte en la causa Compañía Argentina de Granos SA<sup>43</sup>, donde expresó que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal, y en

---

<sup>42</sup> “Ruiz Guiñazú, María Magdalena s/recurso de apelación - TFN - Sala D - 5/3/2008

<sup>43</sup> CSJN - 11/3/2021 – “Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo - varios”.

el caso de autos la actora no ha demostrado su existencia. Expresó que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa, pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a la Compañía Argentina de Granos SA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes, en definitiva, corresponde adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal.

### **3.5.- EL “IMPUESTO” A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.**

Si bien el Impuesto a las Salidas no Documentadas es otra de las consecuencias legales sustanciales que puede sufrir el usuario de una factura apócrifa, debido a la complejidad de los debates doctrinarios y jurisprudenciales que se dieron y se dan en torno a su aplicación se decidió darle un tratamiento aparte de derivaciones relativas en los impuestos ya desarrollados.

#### **3.5.1.- ANTECEDENTES Y MARCO NORMATIVO.**

Este instituto fue incorporado en la antigua ley del impuesto a los réditos (L. 11682) en su artículo 34, por medio de la ley 12922 del año 1947.

Se afirmaba que, con la disposición incorporada al texto legal, el Fisco se ponía a cubierto del impuesto que podía dejarse de ingresar, por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener y conservar réditos gravados (a cuyo efecto impugna la salida en el balance impositivo del contribuyente) y por ser, asimismo, réditos totales en manos de contribuyentes que estaban en el punto máximo de la escala.

En la actualidad el Impuesto Salidas no Documentadas (ISND), se encuentra regulado en los artículos 40 a 43 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG) 20628; en el artículo 106 del decreto reglamentario 862/2019, y en la RG (AFIP) 4433/2019.

#### **3.5.2.- FINALIDAD.**

La doctrina tiene dicho que el instituto “salidas no documentadas” apunta a cubrir dos objetivos básicos, que son:

- Impedir que el contribuyente deduzca de su balance fiscal erogaciones cuya vinculación con la obtención, el mantenimiento o la conservación de la ganancia gravada no ha sido suficientemente acreditada.

- Subsanan la falta de pago del gravamen en cabeza del beneficiario de las erogaciones, omisión que es dable esperar de un sujeto que no otorga comprobantes a sus clientes. (Lorenzo, Armando, Bechara, Fabián, & Cavalli, César, 2002)

### 3.5.3.- PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN: LA CARENCIA DE DOCUMENTACIÓN Y LA PRUEBA DE LA VINCULACIÓN DE LA EROGACIÓN CON LAS GANANCIAS GRAVADAS.

La aplicabilidad de este instituto está supeditada a la concurrencia de dos condiciones.

La doctrina señala que estos presupuestos de aplicación funcionan como una presunción básica que se podría explicitar de la siguiente manera: “cuando exista una erogación carente de respaldo documental, se presume que ha sido ingresada por un beneficiario oculto que es responsable por ganancias gravadas”.

En este sentido, se expresaba que el Fisco procura, mediante la aplicación del artículo 37 de la ley (léase hoy art. 40), hacerse, a una tasa máxima, de fondos que de otra manera no ingresarían por desconocer al beneficiario. (Mastrorilli, 2008)

Asimismo, se ha entendido que: “todo gasto que no posea respaldo documental conlleva la presunción legal que quien recibió el pago no consideró gravada la renta y, por ende, no abonó el impuesto correspondiente por ella”. (Colombini Quijada, 2008, pág. 315)

Esta presunción se encuentra íntimamente vinculada a las normas de la ley 11683 (art. 33) y de la LIG (arts. 83 y 23), que juegan al momento de determinar la procedencia o no de una deducción en mencionado impuesto.

Ello es así pues “la primera condición para deducir un gasto es la prueba de haberlo incurrido”. (Raimondi, C. A. & Atchabahian, A., 1982)

Seguidamente se examinarán las dos condiciones indicadas:

1) ***Que la erogación de que se trata carezca de respaldo documental o “encuadre como apócrifa”.***

Se ha señalado que: “el presupuesto primordial es la necesaria existencia de una erogación, es decir, la figura de salidas no documentadas no se aplica si no está acabadamente comprobada la salida de dinero”. (Colombini Quijada, 2008, pág. 315)

Por carencia de documentación se entiende y se entendía la falta de absoluta de ella; el respaldo mediante comprobantes imperfectos desde el punto de vista formal que no permitan individualizar el acto económico y las partes intervinientes; y el “respaldo” de operaciones mediante documentación apócrifa.

Es menester reiterar que a partir de la reforma la facturación apócrifa ha sido ya incorporada expresamente al texto legal, no obstante, ya se encontraba introducida por vía interpretativa, lo cual, si bien

generaba discusiones en torno a la afectación del principio de legalidad, se encontraban zanjadas por la CSJN<sup>44</sup> en favor de la interpretación amplia.

2) ***Que no se pruebe por otros medios que debió ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.***

No obstante, la carencia de documentación, la configuración del instituto puede no tener lugar, pues la segunda condición establecida en el artículo 40 de la LIG le otorga carácter “iuris tantum” a la presunción creada.

Ello se debe a que aun cuando no se posea la documentación exigida por la Administración, referente a una determinada erogación, puede el contribuyente acreditar que la salida de dinero debió ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

#### **3.5.4.- CONSECUENCIAS DE SU CONFIGURACIÓN.**

Señala la doctrina que la configuración de la salida no documentada posee “un doble efecto: no admitir la deducibilidad del gasto y exigir sobre dicha salida el pago de la tasa marginal más alta prevista en la ley”. (Raimondi, C. A. & Atchabahian, A., 1982)

Se trataría de dos efectos jurídicos distintos:

“- Impugnación de la deducción por no haberse podido demostrar su relación de causalidad o su conexidad con la obtención de ganancias gravadas; y

- procedencia de la imposición graduada en la alícuota máxima, en cabeza de quien efectuó la deducción, tomando como base de cálculo el importe de la misma”. (Ferrer, 2000)

#### **3.5.5.- EXCEPCIONES (PRESUNCIONES): PAGOS EFECTUADOS PARA ADQUIRIR BIENES Y PAGOS INSIGNIFICANTES.**

El mencionado artículo 41 de la LIG establece dos presunciones que tienen como efecto excepcionar al contribuyente del ingreso de la tasa máxima:

a) cuando la Dirección presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, o

b) cuando la Dirección presuma que los pagos involucrados no lleguen a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario.

El quinto párrafo del artículo 106 del reglamento de la LIG, completa el inciso a) del artículo 41 de la LIG, indicando que cuando existan indicios suficientes de que dichas erogaciones fueron destinadas a la

---

<sup>44</sup> CSJN -26/8/2003 - “Red Hotelera Iberoamericana SA” - Fallos: 326:2987

adquisición de bienes, deberá dársele el tratamiento previsto por la ley según la calidad que invistan los bienes para el contribuyente.

De acreditarse los presupuestos de la presunción, no se aplica el pago de la tasa máxima y “la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes según el carácter que invistan para el contribuyente. Así, de tratarse de bienes muebles amortizables, se podrá deducir la depreciación correspondiente, los bienes de cambio deberán inventariarse y, en su caso, valuarse conforme los artículos respectivos de la ley, etc.”. (Lorenzo, Armando, Bechara, Fabián, & Cavalli, César, 2002)

La segunda presunción excepcionante trata de erogaciones de escasa significación que permiten inferir la no gravabilidad en manos de sus perceptores. (Ferrer, 2000)

Señala la doctrina que: “que son frecuentes los casos donde las empresas hacen pagos, por ejemplo, a changarines, jornaleros. En estos casos es fácil advertir que estando debidamente probado que dichos sujetos recibieron el pago, sería de aplicación la excepción mencionada por cuanto dicha renta seguramente no tributará en cabeza de esos beneficiarios”. (Rodríguez, 2004)

Los autores mencionados expresan que “la mencionada excepción solo alcanza a la tasa máxima que debería ingresarse, pero de manera alguna altera el tratamiento que debe dispensar a la erogación no documentada el sujeto que la realice. Dicho de otra forma, el gasto podrá ser o no deducible si existe prueba de su realización y de su vinculación con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente de ganancias (segundo y tercer párrafos, art. 106, DR LIG)”.

Sin embargo, el tercer párrafo del artículo 106 del decreto reglamentario dispone textualmente que: “en los casos en que, por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior”.

Siguiendo con el análisis de las excepciones a los efectos de la ocurrencia de las salidas no documentadas, no se puede dejar de citar el particular caso de los servicios, regulado en el segundo párrafo del artículo 106 del decreto reglamentario de la LIG.

Al respecto, se ha dicho que: “(representa) un claro exceso reglamentario, pues para que resulte aplicable el tratamiento del artículo 40 de la ley tiene que verificarse la doble condición de que se carezca de documentación, y de que no se pruebe por otros medios que se trata de un gasto necesario. No obstante, el segundo párrafo del artículo 106 del decreto reglamentario exige en el supuesto aquí planteado, el ingreso del impuesto especial”. (Lorenzo, Armando, Bechara, Fabián, & Cavalli, César, 2002)

### 3.5.6.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA SALIDA NO DOCUMENTADA. JURISPRUDENCIA DE LA CSJN.

La naturaleza jurídica del Impuesto a las Salidas no Documentadas ha sido materia de discusión, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Ciertos autores<sup>45</sup> lo han asimilado a una sanción encubierta o virtual. Argumentan que: “respetando la posición doctrinaria según la cual la capacidad contributiva constituye el fundamento del impuesto, no se advierte cuál sería en este impuesto dicha manifestación gravada”; luego señalan que “resulta indubitable que la condición que da nacimiento a la obligación no es otra que la inexistencia de documentación comprobatoria de la disposición de fondos”, concluyendo que se trata de “una conducta punible, causa típica de la aplicación de sanciones”. Esta posición tuvo acogida en jurisprudencia del TFN<sup>46</sup>.

Sin perjuicio de ello, la DGI opinó que la naturaleza que poseen las salidas no documentadas es la de “un impuesto a cargo del pagador, desestimando la calidad de sanción y ratificando un antiguo fallo referido al impuesto a los réditos (Geygi)”, por lo cual se apeló el fallo mencionado.<sup>47</sup>

De esta manera, la causa llegó a la CSJN, donde se revocó la decisión del TFN. En su sentencia la CSJN se remite a lo expresado en el fallo “Geigy<sup>48</sup>”, sosteniendo que el artículo 40 persigue “asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación”, descartándose que se pretenda reprimir una conducta ilícita.

Por otra parte, se señaló allí que: “ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto a los réditos percibidos, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”.

En la actualidad, el criterio expresado en la causa “Radio Emisora Cultural SA” fue ratificado por la CSJN en el caso autos “Red Hotelera Iberoamericana SA” del 26/8/2003.

Finalmente la reforma introducida por la ley 27430 convalidando la doctrina de la CSJN, reformó la LIG, y específicamente realizó algunos agregados al artículo 40 de la LIG.

De la lectura del artículo 40 se concluye que se convalida la naturaleza jurídica impositiva sostenida por la CSJN; que se estaría frente a un supuesto de responsabilidad sustituta; que el sujeto pasivo del impuesto sería quien recibió el pago no documentado; y que se fija como momento de consumación del hecho imponible la fecha en la que se realizó el pago.

---

<sup>45</sup> Litvak, José D.; Sánchez, Analía A. y Litvak, Erika G.: “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario” - LL -2003 - pág. 148 y ss.; Oklander, Juan: “Las sanciones tributarias virtuales. Características y análisis” - Aplicación Profesional, Doctrina y Jurisprudencia - Aplicación Tributaria SA - N° 21 - abril de 2008 - pág. 3 y ss.

<sup>46</sup> TFN - Sala C - 24/6/2018 – “Radio Emisora Cultural SA”.

<sup>47</sup> Dict. 26/98 (DAL) - 27/7/1998

<sup>48</sup> CSJN - 15/10/1969 – “Geigy Argentina SA” - Fallos: 275:83-

Se coincide con la doctrina que expresa que: “la ley 27430 receptó el criterio del Máximo Tribunal del país, en cuanto a que las salidas no documentadas constituyen un impuesto. Sin embargo, se apartó a la hora de definir el sujeto pasivo de dicho tributo y descartó la postura de que el impuesto a las salidas no documentadas sea un gravamen a título propio de quien efectúa la erogación”.

“La norma ahora es clara al prescribir que el sujeto pasivo del impuesto es el sujeto que recibe la erogación, pero como este beneficiario es desconocido o se encuentra oculto, el pago del tributo lo debe realizar quien efectuó el gasto ‘en sustitución’ de aquel”.

“Se entiende razonable considerar que el ‘impuesto’ que corresponde al sujeto que recibe la erogación, al que alude la norma, es el impuesto a las ganancias de dicho sujeto”. (Carbajal Margarita C. & Demartino Julieta, 2020)

### **3.5.7.- FACTIBILIDAD DE SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.**

En este punto, se tratará de describir la problemática que reside en admitir o no la deducción del gravamen del artículo 40 de la LIG, en la determinación del impuesto a las ganancias del sujeto pagador.

Se recuerda que la LIG prohíbe en su artículo 92, inciso d), la deducción del “impuesto de esta ley”. Además, el artículo 225 del decreto reglamentario admite la detracción del impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros, siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

Como se dijo, la CSJN en la causa “Geygi Argentina SA”, definió al instituto de las salidas no documentadas como un “gravamen especial” diferenciándolo del impuesto a las ganancias. En este sentido, indicó que el impuesto sobre las salidas no documentadas es deducible, ya que para quien lo abona es un tributo distinto, y que a título propio asume el sujeto pagador de rentas a beneficiarios no individualizados.

La doctrina intentando dilucidar los alcances de este fallo ha dicho que “el Fisco presume, colocándose en la posición más conveniente, que las salidas no documentadas son réditos en manos de contribuyentes que están ubicados en el límite máximo de la escala. Es evidente que la situación que se crea no es la de un contribuyente que pretende deducir su propio impuesto, sino de quien tiene una responsabilidad sustitutiva de la del beneficiario del pago, y donde el impuesto acrece la cuantía del gasto respectivo”. (Reig, pág. 338)

Por ello ha señalado la doctrina que se trataría de “un impuesto autónomo y por ende deducible en el impuesto a las ganancias” en tanto y en cuanto se vincule con la obtención de ganancias gravadas; es decir; en tanto se pruebe que la erogación no documentada tiene vinculación con la actividad económica gravada. (Carbajal Margarita C. & Demartino Julieta, 2020)

### **3.5.8.- LA EFECTIVA SALIDA DE LOS FONDOS Y LA FACTURACIÓN APÓCRIFA.**

La reforma de la ley 27.430 modificó la redacción del art. 40 incluyendo la frase “o esta encuadre como apócrifa” poniendo fin de esta manera a la discusión de si la existencia de facturación falsa era asimilable o no a la carencia de documentación. Esta modificación receptó el criterio adoptado por la Corte en distintos fallos.<sup>49</sup>

Allí se expresó que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación - a los fines del impuesto a las salidas no documentadas -, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que, si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar - al tratarse de actos carentes de sinceridad - a su verdadero beneficiario.

No obstante, con fundamento en el examen exhaustivo de la causa “Red Hotelera Iberoamericana SA”, se concluyó que el artículo 40 de la LIG no era aplicable automáticamente ante la existencia de documentación apócrifa, ello por cuanto puede darse que el contribuyente haya directamente simulado la erogación con la única finalidad de deducir gastos en el impuesto a las ganancias o tomarse un mayor crédito fiscal en el impuesto al valor agregado. De allí es que el artículo 40 no podría aplicarse, pues le faltaría el presupuesto de aplicación mínimo, esto es, la existencia de la erogación.

En suma, más allá de la incorporación realizada por la reforma de este artículo, se sigue sosteniendo que, ante la presencia de facturación apócrifa, la aplicación del impuesto especial no es automática como tampoco lo es su descarte “a priori”, pues se trata de una cuestión de hecho y prueba. Respaldao esta posición, la jurisprudencia exigió, para la aplicación del artículo 40, como “presupuesto ineludible” que la salida haya sido “real y no ficticia”.<sup>50</sup> (Chamatrópulo, 2019)

## **4.- RÉGIMEN SANCIONATORIO DEL USO DE FACTURACIÓN APÓCRIFA.**

Los sujetos que utilizan facturas apócrifas son pasibles de ser sancionados, tanto en el ámbito administrativo según la Ley de Procedimiento Fiscal, como penalmente conforme al régimen penal tributario.

También se prevén sanciones en el ámbito penal para los emisores de facturas falsas y para los profesionales en ciencias económicas que por la prestación de servicios de asesoramiento contable se vean involucrados en este tipo de delitos.

---

<sup>49</sup> CSJN, 26/08/2003, “Red hotelera iberoamericana”. CSJN, 27/09/2011, “Interbaires S.A.”

<sup>50</sup> TFN - Sala B - 6/12/2006 – “Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA”

#### **4. 1.- INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL RÉGIMEN DE LA LEY 11.683.**

Las operaciones consideradas inexistentes o carentes de sinceridad documentadas en facturas a las que la Administración Fiscal considera apócrifa, pueden también traer como consecuencia la instrucción de sumarios por las infracciones previstas en el artículo 45 (omisión de impuestos) y 46 (defraudación) de la ley 11683.

En la omisión de impuestos se presume la culpa del sujeto, con origen en un accionar negligente o imprudente, mientras que en la defraudación se debe verificar el dolo en la comisión de la infracción, es decir, probar el ardid, maquinación o malicia.

La utilización de facturas apócrifas no implica necesariamente la figura de defraudación. Verificada la existencia de facturas falsas el fisco aplicará una u otra sanción dependiendo de las pruebas que demuestren la existencia o no de dolo. En el caso que se verifique la intención de perjudicar al fisco y el monto evadido supere las condiciones objetivas de punibilidad, el fisco formulará denuncia en sede penal.

La simple mención de alguno de los indicios de dolo previstos en la ley 11.683<sup>51</sup> no es suficiente. El fisco debe demostrar con pruebas fehacientes la conducta engañosa o maliciosa.

La Instrucción General (AFIP) 01/2017 establece, para las áreas del organismo recaudador que intervienen en la materia, las pautas de evaluación de conducta de los responsables a los que se les efectuó un ajuste con origen en facturas apócrifas.

En el caso que sean insuficientes las pruebas aportadas por el fisco, la justicia puede recalificar la conducta del art. 46 al 45, modificando el encuadre realizado por el organismo recaudador, con las implicancias en materia de costas que eso significa. Aún más, puede suceder que la justicia considere que, ante la falta de argumentos concretos, no corresponda sanción alguna.

##### **4.1.1- LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS Y LA INCLUSIÓN EN LA BASE E-APOC.**

Enneccerus<sup>52</sup> ha dicho que “a nadie es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres y la buena fe, justifica la conclusión de que no hará valer el derecho, o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe”. Es que “nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz”<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), artículo 47.

<sup>52</sup> Enneccerus: “Tratado de derecho civil” - 2da. ed. - Enneccerus & Wolf - Barcelona - 1950 - pág. 495

<sup>53</sup> “Bidone, Guillermo c/ Estado Nacional (Ministerio de Defensa Nacional) s/cobro de australes” - CSJN - 19/8/1993

Ésta es la doctrina de los actos propios que en nuestra legislación civil se escribe en el artículo 1198 del Código Civil en estos términos: “los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosímilmente las partes entendieron o pudieron entender obrando con cuidado y previsión”. es dable preguntarse

Es dable preguntarse si el Fisco no está tirando al sótano del derecho los principios cardinales de la doctrina de los actos propios en cuanto a que el contribuyente de buena fe no pudo esperar ni intuir la contradicción oficial que se da al validar documentación para posteriormente contrariarla: ¿cómo dudar de un sujeto con facturas autorizadas y que no figura en la Base APOC?

En este estadio nunca han venido tan apropiadas las genialidades del maestro Vicente O. Díaz<sup>54</sup> quien dijo que “en más de una ocasión los objetivos de las normas administrativas aparecen como una cuña obstructora de legítimos derechos de los administrados. Tal proceder es una muestra más de cómo merecen ser protegidos los derechos de los particulares ante conductas tan disvaliosas del sujeto público el cual abjura permanentemente de los principios de buena fe administrativa que deben presidir sus actos”.

En este sentido Marcelo López Mesa<sup>55</sup> explica que “nadie puede variar de comportamiento injustificadamente, cuando ha generado en otros una expectativa de comportamiento futuro” y en este caso la AFIP ha generado en el contribuyente expectativas de certezas de estar en un todo de acuerdo con la legalidad que terminan siendo realidades absolutamente distintas.

La doctrina de los actos propios le impide al Fisco aplicar cualquier tipo de sanción cuando el ilícito haya sido cometido como consecuencia de hechos llevados a cabo con el impulso de la información que entregó el Ente al consultante.

Hay que preguntarse si es posible culpar a un contribuyente que ha consultado, paso por paso, la validez del comprobante del proveedor llegado a sus manos, cuando ese documento fue exhibido en situación de normalidad por la autoridad tributaria en su página web oficial, y luego le es determinado un ajuste de impuestos en razón de que ese proveedor se encuentra en la base de contribuyentes irregulares (APOC) como resultado de la existencia de situaciones anómalas que se vinculan directamente con los requisitos que tuvo que sortear durante la tramitación para lograr obtener el permiso de emisión de sus facturas (CAI o CAE).

*¿Se configura para este sujeto el estado de culpabilidad jurídica para caberle legítimamente la aplicación de una multa?*

Edgardo Donna<sup>56</sup> nos dice en pocas palabras que la culpa se configura cuando se obra distinto del deber. En este caso, el contribuyente adquirente de los bienes y servicios tuvo la precaución de verificar la validez de los comprobantes que le entregó el proveedor estando o no obligado a hacerlo y esos documentos

---

<sup>54</sup> Díaz, Vicente O.: “Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder” - Ed. Ad-Hoc - pág. 251

<sup>55</sup> López Mesa, Marcelo: “La doctrina de los actos propios” - Ed. Depalma - pág. 45

<sup>56</sup> Donna, Edgardo: “Teoría del delito y de la pena (teoría de la pena y la culpabilidad)” - Ed. Astrea

fueron informados en la página web por el Organismo Fiscal mostrando absoluta regularidad ante el consultante. Si le cabía el deber de llevar a cabo el control, pues lo ha hecho. Si no estaba obligado, fue claramente prudente y cuidadoso. En ambos casos, el Fisco lo engañó porque no se concibe otra relación jurídica que no sea la de confianza en sus informes. Hay que convenir que el sujeto ha obrado con sujeción al derecho y, no obstante, la consecuencia de ello es que ahora debe estar sometido a la posible aplicación de una pena pecuniaria como resultado de un ajuste tributario determinado sobre la base de falsa información inductora al cometimiento del error material extraída de la propia AFIP.

Resulta innegable que el contribuyente carece de aptitud para ser calificado culpable cuando el ajuste fiscal que determina la omisión tributaria, es consecuencia de información mal entregada por la misma AFIP que ahora lo persigue para aplicarle una multa. En este caso el sujeto ha carecido de la posibilidad de actuar libremente sin error por el hecho de que el propio Fisco, lo arrojó a éste entregándole datos falsos respecto de la condición tributaria de su proveedor quitándole con ello la posibilidad de discernimiento y ejercicio pleno de su voluntad de acción.

Héctor Villegas<sup>57</sup> afirma que de ninguna manera puede pensarse en que el sujeto está jurídicamente incurso en el estado culposo por cuanto no ha sido su voluntad incurrir en una omisión tributaria, toda vez que ha actuado de buena fe en el trámite y ha quedado capturado por las redes de la falacia informativa que desplegó el propio Fisco, producto de su ineptitud o por lo menos su negligencia operativa.

Si el Ente Fiscal desvirtúa las realidades fácticas de los contribuyentes al momento en que se le efectúa una consulta sobre la validez del comprobante que ha utilizado para instrumentar sus operaciones, no puede consecuentemente pretender exigir que quienes se nutren de estos datos con el propósito de perseguir acciones lícitas sean culpables de hechos sustentados en las consultas evacuadas incorrectamente por la propia Administración.

Forma parte inescindible de la teoría jurídica de la culpabilidad la figura exonerativa del error, que en materia fiscal, tiene amplísimo tratamiento jurisprudencial y doctrinario, está pacíficamente incorporado como presupuesto desincriminatorio y además es letra concreta de la ley 11683.

Ruetti y Diez<sup>58</sup> comentan que “el error en la aplicación de las normas impositivas no penales no debe tratarse de cualquier error, sino el referido a aquellas situaciones fácticas o jurídicas que, razonablemente apreciadas, permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pudo ser inducido a confusión”. Los autores definen posteriormente que el error admitido para la exoneración es el penalmente conocido como esencial que en el derecho tributario se lo califica de excusable. Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>59</sup> a su vez también

---

<sup>57</sup> Villegas, Héctor: “Régimen penal tributario argentino” - Ed. Depalma - pág. 70

<sup>58</sup> Ruetti, Germán y Diez, Fernando: “El delito fiscal” - Ed. Ad-Hoc - pág. 271

<sup>59</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana: “Procedimiento tributario” - Ed. Depalma - pág. 280

opinan que “el haber incurrido en error de hecho o de derecho es causal de absolución del contribuyente pero a condición de que él sea excusable.

*¿Qué debe entenderse por error excusable?* No existe regla fija a su respecto, pues la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular... si algo se pudiera decir con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión no se la puede condenar”.

El instituto del error excusable es el medio de escape jurídicamente aceptable para resignar cualquier intención sancionatoria producida por el hecho ya enunciado. (Walmyr H. Grosso Sheridan , 2011)

#### **4.1.2- LAS MULTAS MATERIALES DE LA LEY 11683 Y LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.**

Una de las cuestiones más controvertidas se dio con la aplicación de las multas previstas en los artículos 45 y 46 de la ley 11683 en los casos del impuesto a las Salidas no documentadas.

Al respecto, se recuerda que la CSJN ha expresado que la aplicación del instituto de Salidas no documentadas “se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita”.<sup>60</sup>

Según la doctrina de ello se deriva que la figura no es incompatible con la aplicación del régimen sancionatorio de la ley 11683 por lo que un contribuyente obligado al pago de la tasa diferencial del artículo 40 no puede aducir el principio del ‘non bis in idem’ cuando el Fisco pretenda incriminar la conducta del contribuyente por el hecho de haber insertado en sus declaraciones juradas deducciones no justificadas”. (Mastrorilli, 2008)

No obstante, la jurisprudencia se encontraba dividida en cuanto admitir o no la aplicación de las figuras infraccionales de los artículos 45 y 46 de la ley 11683 en el caso de este impuesto.

En este sentido, resulta esencial el trazado de una línea temporal, para desde el punto de vista objetivo, permitir la aplicación de alguna de las figuras, o bien negando tal posibilidad:

1. En primer lugar, no es posible aplicar sanción alguna por las Salidas No Documentadas, perfeccionadas con anterioridad al 25/11/1998, en tanto que no existía reglamentación en cuanto a la forma de efectuar los pagos omitidos. Ello, en virtud de lo indicado por el Alto Tribunal en el fallo D’Ingianti, Rosario Vicente<sup>61</sup>, que por cierto era anterior a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893, la cual

---

<sup>60</sup> CSJN - 9/11/2000 – “Radio Emisora Cultural”.

<sup>61</sup> “D’Ingianti, Rosario Vicente” - CSJN - 12/10/2010 -.

reglaba la forma y el plazo en los que se ingresa el impuesto a las Salidas no Documentadas. (Amaro Gómez, Richard L. , 2021)

2. A partir de dicha fecha y hasta el 17/11/2003, de resultar procedente la sanción material, sólo corresponde aquella contemplada en el artículo 45. Esto, debido a que, hasta dicha fecha, no era posible aplicar la figura defraudatoria ante la omisión de presentar declaraciones juradas.

3. Una vez que se produjo la conducta omisiva en cuestión, si la misma es posterior al 17/11/2003, es factible la aplicación de la figura dolosa, ya que justamente tal es la fecha de vigencia de la Ley 25.795, que estableció la actual redacción del artículo 46.

4. En cuarto término, para los hechos imposables posteriores al 1/3/2019 (RG 4433 AFIP), en la medida que se detecten infracciones tributarias materiales, la conducta del sujeto de la obligación tributaria deberá ser encuadrada bajo la figura culposa o dolosa según los aspectos verificados y constatados, a la luz del procedimiento de la ley 11.683, del mismo modo que los restantes impuestos nacionales.

5. Finalmente, en cuanto al punto 3., cabe agregar que, mediante la referida omisión de presentar declaraciones juradas, a partir de la sustitución del texto del artículo 46, es posible el encuadre de la conducta en un supuesto de ocultación maliciosa, si los elementos conjugados, permiten inferir no ya un mero accionar negligente, sino uno con miras a defraudar al Fisco. (Greco, Pablo, 2022, págs. 14-15)

#### 4. 2.- RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO.

El régimen penal tributario<sup>62</sup> prevé sanciones para el usuario de facturas apócrifas por la comisión de los delitos tributarios de evasión agravada y el aprovechamiento indebido de subsidios.

La evasión agravada<sup>63</sup> prevé una pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de \$ 1.500.000 por año.

Cabe resaltar que la derogada Ley N° 24.769 no establecía importe mínimo, surgiendo planteos, hoy resueltos por la reforma, sobre la falta de proporcionalidad de la pena con relación al daño causado. Bajo el anterior régimen y según la literalidad de la norma era suficiente una factura falsa por un monto mínimo para quedar dentro de la figura de evasión agravada.

La reforma de la ley 27430, con su redacción, aclara conceptos, reformulando el agravante y generando indirectamente la necesidad para el Fisco de actuar y crear las condiciones internas para poder

---

<sup>62</sup> Ley 27.430 Título IX, art. 279, B.O. 29/12/2017.

<sup>63</sup> Art. 2 del Régimen penal tributario.

acreditar la existencia de facturación apócrifa o falsa que llegue a montos mínimos previstos en la nueva formulación del tipo penal. (Haddad, 2021, pág. 75)

El usuario de facturas apócrifas también puede ser sancionado por el delito de aprovechamiento indebido de subsidios<sup>64</sup> cuando utiliza las mismas para lograr en forma irregular reintegros impositivos provenientes de operaciones de exportación. La sanción, coincidente con la de la figura de evasión agravada, corresponde cuando el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma \$ 1.500.000 en un ejercicio anual.

Por otro lado también se prevén sanciones para las organizaciones proveedoras de facturas apócrifas, las cuales pueden quedar incluidas bajo la figura de asociación ilícita fiscal<sup>65</sup>. La ley establece que el que a sabiendas formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en el régimen penal tributario, será reprimido con prisión de tres años y seis meses a diez años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión.

Los tipos penales descriptos, con escalas cuyos mínimos impiden la aplicación de condenas condicionales<sup>66</sup>, demuestran la gravedad de los delitos vinculados con el uso de facturas apócrifas.

Finalmente cabe mencionar que los delitos tributarios pueden concurrir con otros delitos penales como el lavado de activos<sup>67</sup> o la falsificación de documentos privados.<sup>68</sup>

#### **4.2.1.- RESPONSABILIDAD PENAL DEL PROFESIONAL CONTABLE.**

El artículo 8 de la ley 11683, en su texto vigente, establece que “responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas”, entre otros, “e) Los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.

Se ha tornado frecuente, en los últimos años, que el Fisco Nacional achaque esta responsabilidad a los profesionales en ciencias económicas, por lo general contadores públicos, que en el ejercicio de sus diferentes incumbencias técnicas participaron, de alguna manera, ya sea mediante su acción u omisión, en el despliegue delictivo de los usuarios de sus servicios, habiendo sido estos acusados de evasión fiscal. (Sequeira, 2015, pág. 1)

---

<sup>64</sup> Art. 3 del Régimen penal tributario.

<sup>65</sup> Art. 15 inciso c) del Régimen penal tributario.

<sup>66</sup> Código Penal. Artículo 26.

<sup>67</sup> Código Penal. Artículo 303.

<sup>68</sup> Código Penal. Artículo 292.

Por su parte, la ley penal tributaria<sup>69</sup> establece que el que a sabiendas: a) dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en ésta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena; b) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión; c) formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres años y seis meses a diez años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión.

Senderovich (2006) relaciona los incisos del artículo precedente con la actuación de los profesionales en ciencias económicas cuyos clientes realizaron maniobras delictivas mediante la utilización de facturas falsas. El autor enfoca su análisis en el ámbito de pequeñas y medianas empresas (PYMEs), donde el profesional cumple la función de contador, asesor y/o liquidador y además se ocupa del informe profesional de los estados contables de su cliente como auditor. A diferencia de lo que puede suceder en grandes organizaciones, en el caso de las PYMEs, al haber una mayor cercanía respecto de la documentación y registros, frente a la detección de facturas apócrifas, puede presumirse la participación del contador en el hecho. Resulta entonces de suma importancia la cobertura de la responsabilidad profesional en el desarrollo de las tareas, debiendo documentarse en papeles de trabajo los procedimientos realizados. La demostración de su no actuación a “sabiendas” se basará en el cumplimiento de la normativa profesional, a partir de la instrumentación de determinados controles, insertos en los procedimientos de auditoría.

En ese marco Senderovich (2006) explica que un contador en su rol de asesor, puede ser imputado por su “participación en delitos de evasión” conforme el inciso a) del artículo 15. Éste compromete la participación de los profesionales en su vinculación con los sujetos obligados que cometieran alguno de los delitos tipificados por el régimen penal tributario. Si un contador efectuó las liquidaciones impositivas como así también el dictamen de los estados contables de un contribuyente respecto del cual se ha determinado en forma fehaciente su encuadramiento en evasión fiscal, se presume su participación en el hecho y la única forma de sustraerse de dicha presunción consiste en la prueba que pudiera aportar, de que no actuó con dolo y de que su trabajo fue desarrollado conforme a las normas profesionales y aplicando un adecuado criterio profesional.

Asimismo, el profesional puede ser sancionado penalmente por la “conurrencia con dos o más personas en delitos de evasión”. El autor menciona que el inciso b) del artículo 15 si bien se remite a “alguno de los delitos tipificados en esta ley”, se encamina a combatir el uso de la factura apócrifa. Al señalar

---

<sup>69</sup> Art. 15 del Régimen penal tributario.

“concurriese con dos o más personas”, está delimitando un mínimo de tres sujetos para la mecánica de utilización de factura apócrifa: a) el obligado por el tributo; b) el contador, en su calidad de ideólogo, organizador y/o gestor; c) la empresa-usina de generación de facturación apócrifa.

Finalmente, el contador asesor puede ser condenado por integrar una “asociación ilícita”. El inciso c) apunta en forma directa a las usinas de generación de facturación apócrifa, requiriendo una organización de tres o más personas, habitualidad y la finalidad delictiva tipificada en la ley.

En todos los casos, la incorporación de puntos específicos de control, en relación con la autenticidad de la documentación y la utilización de técnicas de muestreo, que sirvan a los fines de sustraerse de la sospecha de que justamente las facturas objetadas no se incluyeron adrede en el muestreo, resultan indispensables para salvaguardar la responsabilidad del profesional en materia penal.

En tal sentido deberían considerarse como básicos los siguientes controles y/o procedimientos de auditoría a aplicar por el profesional:

- control de la razonabilidad y sentido económico de la facturación.
- cumplimiento de las políticas de identificación y conocimiento de los clientes<sup>70</sup>.
- control de pagos posteriores.
- controles cruzados con proveedores.

Deviene esencial la delimitación de funciones y responsabilidades del asesor mediante la firma de un contrato de auditoría, carta convenio o carta compromiso. En dicho instrumento se debe mencionar que el auditor, asesor o liquidador, no puede efectuar tareas administrativas, sino que sus tareas comprenden por ejemplo el registro y liquidación de impuestos y cargas sociales, en base a la documentación que le es provista para su procesamiento contable. También es importante que conste en un formulario el acuse de la recepción y la devolución de la documentación, con firma del obligado.

Existen antecedentes en la jurisprudencia donde asesores contables fueron condenados penalmente en causas relacionadas con facturación apócrifa. En un caso<sup>71</sup> en el que se cuestionaban créditos fiscales a una sociedad por la compra de papeles y cartones, el contador de la contribuyente fue procesado como cómplice primario. Se demostró que el profesional, además de la liquidación de los impuestos y de la confección de balances contables, tenía a su cargo tareas de administración como la facturación de las ventas y la confección de órdenes de pago y cheques. Asimismo, el domicilio de la sede social de la contribuyente coincidía con el del contador.

---

<sup>70</sup> **Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE 575/2020.** Funciones y Responsabilidades del Contador Público.

<sup>71</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 03/06/2004, “Boretti, Marcelo L. s/ incidente de apelación en Papelera Ramos S.A. y otros s/ inf. L. 24769”.

En otro antecedente<sup>72</sup> se procesó al contador como responsable solidario por salidas no documentadas con origen en facturas apócrifas. En este caso la documentación apócrifa fue hallada en el domicilio del profesional. La sentencia sostuvo que el profesional no podía desconocer su responsabilidad frente a cuestiones vinculadas directamente con su actividad específica, imputándosele un obrar al menos negligente ante la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y la verosimilitud de las facturas cuestionadas.

En otra causa<sup>73</sup> se condenó a una profesional contadora por formar parte de una “usina” de facturación apócrifa quedando involucrada de esta manera en el delito de asociación ilícita. Se trataba de un conjunto de sociedades creadas al solo efecto de simular operaciones comerciales con contribuyentes reales por medio de las cuales estos últimos reducían indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. Se sostuvo que la profesional no pudo haber actuado sin dolo con respecto a la existencia del grupo y del presunto fin ilícito de la creación de sociedades ya que fue presidente de una de las sociedades, su domicilio coincidía con el de una de las firmas ficticias, era contadora de uno de los organizadores de grupo y conocía a los distintos integrantes de la asociación y su actividad.

#### **4.2.2.- EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.**

El instituto de Salidas No Documentadas tiene indudablemente naturaleza impositiva, pero bajo la particularidad de que el establecimiento de la obligación fiscal que presupone el nacimiento del hecho imponible surge de una estimación presuntiva.

Cabe preguntarse si es posible por lo tanto perseguir en los términos de la ley penal tributaria y previsional al responsable sustituto de este gravamen atípico en función a la liquidación presunta que practiquen los funcionarios fiscales cuando detecten que esta figura es exigible.

La jurisprudencia<sup>74</sup> se ha pronunciado en estos términos: “al partir dicha obligación tributaria de una presunción legal, cual es la existencia de ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto, perseguir penalmente su incumplimiento implicaría la violación de principios propios del Estado de Derecho, como la seguridad jurídica, la personalidad de la pena y el principio de culpabilidad”.

El maestro Vicente Oscar Díaz<sup>75</sup> ha dicho al respecto que “las presunciones tributarias dictadas como tutela jurídico fiscal de la administración son tan solo hábiles para determinar la deuda tributaria, pero sumarlas para convalidar el dictado de una pena contra el inculpaado altera la seguridad jurídica, visto que ello

---

<sup>72</sup> TFN, Sala A, 28/11/2012, “Bertoli Zimmerman Hugo José”.

<sup>73</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 30/12/2003, “Real de Azúa, Enrique Carlos y otros sobre asociación ilícita”.

<sup>74</sup> “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” - CSJN - 6/4/1989 - Fallos: 312:447 -

<sup>75</sup> Díaz, Vicente O.: “La seguridad jurídica en los procesos tributarios” - Ed. Depalma - 1994 - pág. 159

supondría desnaturalizar la función del derecho penal, con lo cual lo penado en realidad serían las conductas incumplidoras del pago derivadas como deudas tributarias de situaciones presumidas”. (Walmyr H. Grosso Sheridan , 2020)

## **5.- CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES.**

El uso de la facturación apócrifa se ha erigido como uno de los principales desafíos para las administraciones tributarias, afectando significativamente la recaudación de recursos genuinos como son los tributos.

En la Argentina es permanente la implementación y actualización de reglamentaciones emitidas por el fisco para enfrentar este mecanismo de evasión, el cual, con el transcurso de los años y el desarrollo de nuevas tecnologías, se ha ido tornando cada vez más complejo y sofisticado.

Sin embargo, la necesidad de combatir el grave perjuicio ocasionado a los ingresos del Estado no debe ser excusa para que las normas reglamentarias no se apliquen con extremo cuidado en pos de respetar el derecho de defensa de los contribuyentes involucrados. Que la inclusión en la Base APOC se haga de manera informática, sin un acto administrativo que lo preceda, resulta absolutamente reprochable porque constituye una violación del principio de legalidad. Aun cuando ese accionar pareciera justificarse en la demora que implicaría realizar la inclusión previo a un procedimiento reglado que respete los derechos del contribuyente, nunca el fin puede justificar los medios.

La búsqueda de mayor eficiencia en la recaudación muchas veces se contrapone con la realidad de los contribuyentes cumplidores que también puede ser víctimas de las facturas apócrifas; más aún en un sistema tributario complejo como el argentino, con permanentes modificaciones legales, una presión impositiva alta y un porcentaje significativo de economía informal.

La gran cuestión pasa por preguntarnos: ¿hasta qué punto el adquirente de buena fe de un bien o servicio debe sufrir los perjuicios fiscales, y, por ende, económicos, de las irregularidades de un tercero? El contribuyente solo puede considerar los recaudos esenciales como, por ejemplo, que la documentación haya sido autorizada por la AFIP, que el proveedor no esté en la base de apócrifas, exigir documentación firmada como contratos y dejar todo documentado, e indagar la reputación del proveedor, entre otros, pero no más allá, dado que el contribuyente no puede fiscalizarlo y no puede saber si dicho proveedor está operando frente a la AFIP en el contexto de otras cuestiones de manera ilícita. Esa tarea debe recaer en el Fisco. Y si el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales y no así el proveedor, que haya un reclamo sobre este último y no sobre el contribuyente que obró de buena fe.

Se comparte la opinión de Caranta<sup>76</sup>: “Es que sobre el sujeto introducido en la Base APOC se genera una suerte de inmunidad y/o impunidad fiscal, por cuanto no se realizan esfuerzos posteriores para obtener del mismo el cobro de los impuestos adeudados por sus operaciones, lo que genera una suerte de mala señal para la sociedad”.

Al contexto descrito en los párrafos anteriores se suman otras dificultades al momento de abordar esta problemática: la falta de definición normativa del concepto de facturas apócrifas; las distintas realidades económicas subyacentes al uso de comprobantes falsos con consecuencias impositivas y penales diferentes; la disparidad de criterios jurisprudenciales ante situaciones similares; entre otras.

Como reflexión final del trabajo resulta deseable que tanto la administración tributaria como el propio contribuyente identifiquen, evalúen y minimicen los riesgos tributarios en sus respectivos ámbitos. Ello implica abogar por un esquema de cumplimiento tributario de relación cooperativa o colaborativa entre las partes, la incorporación de técnicas avanzadas de análisis de datos y definición de perfiles de riesgo y el diseño e implementación de programa de compliance tributario por parte de los contribuyentes.

En este marco, la administración tributaria debe enfocarse con mayor énfasis al desarrollo e implementación de medidas de prevención. La generalización de la factura electrónica, los registros digitales, los sistemas de perfil de riesgo y de generación de alertas, son buenos ejemplos de este tipo de herramientas que, aplicadas conjuntamente, resultan ser más eficaces en comparación con acciones tendientes a la detección y sanción.

Si bien las reglamentaciones de los últimos años de la AFIP han sido emitidas en ese sentido preventivo, la vigencia de la problemática demuestra que las mismas son insuficientes. Algunos de los procesos que aún pueden mejorarse mediante un mejor aprovechamiento de la información y de las tecnologías disponibles, son, por ejemplo:

- La inscripción de nuevos contribuyentes Análisis de solvencia y de antecedentes de los sujetos que solicitan el alta tributaria, supeditando la misma al resultado de tales exámenes, permitirían evitar desde el origen potenciales emisores de facturas falsas.
- Incrementar la frecuencia y la aleatoriedad de las auditorías fiscales para reducir la posibilidad de que los contribuyentes se preparen para ellas. Esto puede aumentar la percepción de riesgo entre quienes consideran emitir facturas apócrifas.
- Identificar y priorizar sectores o contribuyentes con mayor riesgo de emitir facturas apócrifas mediante un análisis de datos históricos y comportamientos sospechosos.

---

<sup>76</sup> Caranta, Martín R.: “Facturas apócrifas: necesidad de nuevas soluciones” - ERREPAR - Consultor Tributario - N° 110 - abril/2016 -

- Utilizar herramientas avanzadas de análisis de datos para identificar patrones sospechosos y conductas anómalas que puedan indicar la existencia de facturas apócrifas.
- Herramientas tecnológicas de auditoría: Utilizar plataformas en la nube para almacenar y analizar datos en tiempo real, facilitando el acceso y la colaboración entre diferentes entidades fiscales y de control.
- Programas de cumplimiento voluntario: Establecer programas que permitan a los contribuyentes corregir errores en sus declaraciones de manera voluntaria a cambio de reducciones en las sanciones, incentivando así la regularización.
- Capacitación constante: Ofrecer capacitaciones regulares a contadores y empresarios sobre la importancia de la facturación correcta y las consecuencias legales de las facturas apócrifas.
- Campañas de concientización: Utilizar medios de comunicación masiva como internet y redes sociales para informar sobre los riesgos y consecuencias de las facturas apócrifas, tanto para las empresas como para la economía en general.
- Educación tributaria en instituciones académicas. Incluir temas de tributación y facturación correcta en los programas de estudio de las instituciones académicas. Fomentar proyectos prácticos y estudios de caso en los que los estudiantes puedan analizar y resolver problemas relacionados con la facturación apócrifa. Invitar a profesionales y expertos del sector fiscal a dar charlas y seminarios en instituciones educativas para proporcionar una perspectiva práctica y actualizada.
- Sanciones más severas: Establecer sanciones más rigurosas y ejemplares para quienes emitan o utilicen facturas apócrifas, incluyendo penas económicas y privativas de la libertad.
- Incentivos a la legalidad: Crear incentivos fiscales y beneficios para las empresas que demuestren un historial limpio y cumplan estrictamente con la normativa fiscal.
- Asimismo, se deberían invertir mayores esfuerzos en el trabajo conjunto y coordinado de la AFIP con otros organismos de control. Fortalecer la cooperación entre diferentes entidades gubernamentales y fiscales para un intercambio de información más eficiente y una respuesta más rápida ante posibles fraudes.
- Avanzar en el intercambio de información con las administraciones subnacionales, la Unidad de Información Financiera (UIF) o con los órganos de contralor de contrataciones públicas, por solo mencionar algunos ejemplos, permitiría contar con mejores herramientas en el combate de la facturación apócrifa.
- Finalmente, se debería impedir o limitar de algún modo la posibilidad de que los sujetos con comprobada participación en delitos relacionados con esta problemática puedan volver a actuar como contribuyentes, ya sea como personas humanas o como partícipes de sociedades.

Por el lado de los contribuyentes, y siempre refiriéndonos a aquellos con conciencia de la importancia del cumplimiento tributario, deben también cumplir su parte aplicando las acciones preventivas necesarias para evitar la recepción de comprobantes falsos y de esta manera también mitigar los daños derivados del

cuestionamiento y rechazo de los efectos fiscales del respaldo documental de sus adquisiciones. La implementación de controles internos y los recaudos adoptados para conocer adecuadamente a sus proveedores son muestras de lo mencionado. Entre dichos controles se destacan:

- Verificar que los proveedores estén debidamente registrados y autorizados para operar en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

- Investigar la reputación del proveedor a través de referencias de otros clientes, opiniones en línea y antecedentes comerciales.

- Utilizar los servicios de validación de facturas electrónicas proporcionados por la AFIP para asegurarse de que las facturas recibidas sean auténticas y válidas.

- Verificar que las facturas contengan toda la información requerida por la normativa fiscal, incluyendo datos del emisor, descripción clara de los bienes o servicios, y el número de autorización fiscal.

- Firmar contratos detallados con los proveedores que especifiquen claramente las condiciones de las transacciones comerciales, incluyendo términos de pago, entrega y devolución de bienes o servicios.

- Verificar físicamente las entregas de bienes y servicios para asegurarse de que coincidan con lo detallado en las facturas.

- Mantener registros detallados de todas las transacciones comerciales, incluyendo correspondencia y documentos relacionados con la entrega y recepción de bienes o servicios.

- Contratar contadores y auditores con buena reputación y experiencia para garantizar que la contabilidad y las auditorías se realicen conforme a las mejores prácticas. Asegurarse de que el profesional posea el título de contador público y esté matriculado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente. La contratación de profesionales idóneos es una medida clave para evitar la facturación apócrifa y garantizar el cumplimiento de las normativas fiscales y contables.

- Buscar asesoría legal y fiscal para entender y cumplir con las normativas vigentes, y para recibir orientación en la implementación de controles y procedimientos preventivos.

Implementar estas medidas puede ayudar significativamente a un contribuyente de buena fe a evitar verse involucrado en esquemas de facturación apócrifa y protegerse de las posibles consecuencias legales y fiscales.

En este aspecto, los profesionales en ciencias económicas en su función de asesores contables e impositivos de los contribuyentes, cumplen un rol clave. Su conocimiento técnico les permite detectar irregularidades y fraudes con mayor precisión. Los contadores y auditores pueden:

- Proporcionar asesoramiento continuo a los contribuyentes sobre cómo regularizar su situación fiscal y evitar futuros problemas relacionados con facturas apócrifas.

- Ayudar a las empresas a evaluar y mejorar los controles internos relacionados con la emisión y recepción de facturas falsas para minimizar el riesgo de fraude.
- Actuar como intermediarios entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, facilitando la comunicación y asegurando que los procedimientos de regularización se lleven a cabo de manera eficiente.
- Colaborar en campañas de concientización pública organizadas por las autoridades fiscales, aportando su experiencia y conocimientos para educar a la comunidad empresarial.
- Publicar artículos, estudios de caso y participar en seminarios y conferencias sobre la importancia del cumplimiento fiscal y la prevención de fraudes relacionados con facturas apócrifas.

Por último, algunas recomendaciones y procedimientos que los contadores deben seguir para evitar verse implicados en esquemas de facturación apócrifa son:

- Delimitar claramente las funciones y responsabilidades del asesor, auditor y contador.
- Firmar contratos de auditoría, cartas convenio o cartas compromiso que especifiquen las tareas y responsabilidades del contador.
- Documentar todos los procedimientos realizados en los papeles de trabajo.
- Mantener una comunicación clara y transparente con los clientes sobre la autenticidad y verificación de las facturas.

Estas medidas, combinadas, pueden crear un entorno fiscal más transparente y reducir significativamente el problema de las facturas apócrifas. La aplicación de sanciones y la administración de justicia en los casos donde se comprueba el uso de facturación apócrifa resultan esenciales para el desarrollo de una cultura tributaria que contribuya al progreso de nuestra sociedad.

## 6.- BIBLIOGRAFÍA.

### 6.1.- LIBROS Y ARTÍCULOS CONSULTADOS.

- Amaro Gómez Richard L. (2019). EL SISTEMA DE CAPACIDAD ECONÓMICA FINANCIERA (CEF). EL PERFIL ECONÓMICO DE LAS EMPRESAS. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Amaro Gómez Richard L. (2019). IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. LA NUEVA REGLAMENTACIÓN. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Amaro Gómez, R. (2018). FACTURAS APÓCRIFAS. FALTA DE CAPACIDAD OPERATIVA. IMPROCEDENCIA. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Amaro Gómez, R. L. (s.f.). “FACTURAS APÓCRIFAS. MEDIDAS A ADOPTAR A FIN DE PREVENIRLAS”. Thomson Reuters - LL On Line.
- Amaro Gómez, R. L. (2018). “LA CÁMARA CONFIRMA UNO DE LOS SUPERPODERES DEL FISCO NACIONAL”. . Práctica y Actualidad Tributaria - ERREPAR - XXV - .
- Amaro Gómez, Richard L. . (2021). OMISIÓN DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. LA NO APLICACIÓN DE LA FIGURA DE MULTA. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar.
- Arco, G. (2022). LA FACTURACIÓN APÓCRIFA. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar.
- Bechara, Fabián. (2009). DE LAS FACTURAS APÓCRIFAS. Consultor Tributario Errepar.
- Bertazza, H. J. (2020). “LAS MULTAS MATERIALES EN LOS AJUSTES DE FACTURAS APÓCRIFAS” . IMP. - Práctica Profesional - LXXVII -LL On Line -.
- Bielous Ernesto A. Gil. (2012). LA CAPACIDAD OPERATIVA Y ECONÓMICA DE LOS PROVEEDORES Y LAS FACTURAS APÓCRIFAS. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Calello Carolina, Crivella Alejandro, Agüero Verónica, Casal Alejandro, Conditi Marcelo, Greco Marcelo, . . Thomas Jorge. (s.f.). INFORME SOBRE FACTURAS APÓCRIFAS. 2000.

- Caranta Martín R. (2018). IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LA REFORMA FISCAL – L. 27.430 – Y DEL DERECHO TRIBUTARIO. Consultor Tributario - Errepar. .
- Caranta, M. R. (2016). FACTURAS APÓCRIFAS: NECESIDAD DE NUEVAS SOLUCIONES. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Carbajal Margarita C., & Demartino Julieta. (2020). EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS: SU NATURALEZA JURÍDICA A LA LUZ DE LA LEY 27430. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Chamatrópulo, M. Á. (2019). “GANANCIAS. SALIDAS NO DOCUMENTADAS LUEGO DE LAS REFORMAS DE LA LEY 27430 Y SU REGLAMENTACIÓN” . Doctrina Tributaria - ERREPAR - .
- Colombini Quijada, F. (2008). “SALIDAS NO DOCUMENTADAS: EL INSTITUTO, SU NATURALEZA JURÍDICA Y LA APLICACIÓN DE MULTAS”. Doctrina Tributaria - ERREPAR - XXIX - .
- Diez, Fernando J. , & Ruetti, Germán J. (2016). “Procedimiento tributario, ley 11683 comentada”. - LL - Bs. As. - .
- Diez, H. (1997). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (2da Ed.). . Errepar.
- Dubois, Fernando. (2013). PROPUESTA A PROBLEMAS CONCRETOS. SALIDAS NO DOCUMENTADAS. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Erquicia, H. J. (2018). NUEVA CRUZADA DE LA AFIP PARA EVITAR FACTURAS APÓCRIFAS. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Francolino, S. (2019). “FACTURACIÓN APÓCRIFA”. TRATAMIENTO IMPOSITIVO, ANÁLISIS DE ASPECTOS PARTICULARES, ESTADO JURISPRUDENCIAL ACTUAL.
- Ferrer, V. D. (2000). “LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”. Doctrina Tributaria - ERREPAR - XXI - .

García Roberto Martín. (2019). SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y FACTURAS APÓCRIFAS: ¿EL DEBATE HA TERMINADO? Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.

García, Roberto Martín. (2017). SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y PROVEEDORES APÓCRIFOS: EL DEBATE INTERMINABLE. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.

García, Roberto Martín. (2019). SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y PROVEEDORES APÓCRIFOS: EL DEBATE INTERMINABLE . Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar-.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). “DERECHO FINANCIERo” - 9a. ed. - LL - Bs. As. - 2004. 9a. ed. - LL - Bs. As.

Gómez, T., & Folco, C. (2020). PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO (10 ed.). LA LEY.

Greco, Pablo. (2022). LAS SANCIONES EN LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. CEAT - CENTRO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

Haddad, J. E. (2021). LEY PENAL TRIBUTARIA COMENTADA Y COMPLIANCE TRIBUTARIO (Novena edición ed.). ABELEDOPERROT.

Jarach, D. (1999). FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO - 3a ed. . Ed. AbeledoPerrot.

Lorenzo, Armando, Bechara, Fabián, & Cavalli, César. (2002). “EL ESTADO DEL ARTE EN MATERIA DE SALIDAS NO DOCUMENTADAS. Doctrina Tributaria - ERREPAR - Práctica Tributaria - XXIII - .

Mansilla, Cristina del Carmen. (2004). ANÁLISIS DE LA FACTURA FALSA Y/O APÓCRIFA. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.

Marchevsky, R. (2006). “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ANÁLISIS INTEGRAL”. Errepar.

Mastrorilli, C. P. (2008). “SALIDAS NO DOCUMENTADAS: UN INSTRUMENTO PROBLEMÁTICO”. IMP.

Mastrorilli, C. P. (2008). “SALIDAS NO DOCUMENTADAS: UN INSTRUMENTO PROBLEMÁTICO”. IMP.

- Matinata Jorge S., & Alza María L. (2021). LA PRESUNCIÓN DE RIESGO FISCAL POR POSIBLES FACTURAS APÓCRIFAS EN EL MODELO DE COMPROBANTES “M”. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar.
- Porporatto Pablo. (2020). FACTURACIÓN APÓCRIFA. LINEAMIENTOS DE JURISPRUDENCIA Y ALGUNOS MECANISMOS DE PREVENCIÓN. CEAT.
- Raimondi, C. A., & Atchabahian, A. (1982). “EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS” -. Ed. Contabilidad Moderna.
- Reig, E. J. (s.f.). 9ª ed. -Ed. Macchi .
- Rodríguez, M. (2004). “SALIDAS NO DOCUMENTADAS. UN NUEVO FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN” . Doctrina Tributaria - ERREPAR - XXV - .
- Senderovich, P. D. (2006). Auditoría en Acción para PYMES. T. I.
- Sequeira, M. A. (2015). LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO FRENTE A LA LEY DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN SU MODALIDAD CULPOSA. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).
- Spina, Carlos E., Giménez, Enrique M., & Scaletta, Rubén A. (2007). “FACTURAS APÓCRIFAS: GUÍA PRÁCTICA, INDICIOS, PRESUNCIONES Y FICCIONES”. Ed. Osmar D. Buyatti.
- Torres, Agustín. (1990). SALIDAS NO DOCUMENTADAS. DOCTRINA TRIBUTARIA - Errepar - DTE.
- Walmyr H. Grosso Sheridan . (2011). FACTURAS APÓCRIFAS Y CULPABILIDAD. Doctrina Tributaria (DTE).
- Walmyr H. Grosso Sheridan . (2020). LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS EN EL CAMPO DE LOS ILÍCITOS. . Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)- Errepar.
- Zunino, R. G. (2021). CONSECUENCIAS DE LA IMPUGNACIÓN DE OPERACIONES CON PROVEEDORES INCLUIDOS EN LA “BASE APOC”. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar.

Zunino, R. G. (2022). AJUSTES POR FACTURAS APÓCRIFAS. NUEVO LÍMITE DEL ACCIONAR DEL FISCO. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar* .

Zunino, R. G. (2023). TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL CRÉDITO FISCAL DEL IVA IMPUGNADO: CUANDO EL PROVEEDOR QUE FACTURÓ LAS OPERACIONES ES INCLUIDO EN LA BASE APOC. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar*.