

## INFORME SOBRE FACTURAS APÓCRIFAS

### Subcomisión de Procedimiento Fiscal

**Carolina Calello**  
**Alejandro Crivella**  
**Verónica Agüero**  
**Alejandro Casal**  
**Marcelo Conditi**  
**Marcelo Greco**  
**Aldo Maggiolo**  
**Analía Magno**  
**Aaron Cores Moglia**  
**Adriana Piano**  
**Jorge Thomas.**

### 1. Introducción

La evasión mediante la utilización de facturas apócrifas sin lugar a dudas constituye un flagelo para la sociedad, por tal motivo resulta imprescindible aunar esfuerzos de todos los sectores a fin de contribuir a su erradicación.

A pesar de la coincidencia sobre el objetivo final vinculado con esta problemática, se advierte que en muchas oportunidades los contribuyentes realizan adquisiciones de buena fe, que luego son cuestionadas sobre la base de incumplimientos referidos al proveedor, o de falencias que son ajenas a su dominio. A ello se suman ciertas discrepancias interpretativas con relación a determinadas cuestiones técnicas.

En este marco, el presente informe constituye una colaboración referida a los aspectos detectados por la profesión con relación a esta temática, a fin de su tratamiento y profundización por parte de los diferentes actores involucrados<sup>1</sup>.

### 2. Resumen ejecutivo y recomendaciones.

Conforme surge del desarrollo que se expone a continuación, se realizan las siguientes recomendaciones:

- a. Intensificación de los controles previos por parte de la AFIP a fin de la inscripción de los contribuyentes y emisión de facturas electrónicas.
- b. Iniciación del procedimiento de determinación de oficio en aquellos casos en que se impugnen las operaciones con fundamento en su forma de pago (Ley 23.545).
- c. Imposibilidad de impugnar los créditos fiscales y deducciones originados en operaciones, sobre la base de incumplimientos del proveedor ajenos al contribuyente, si demuestra la veracidad de las contrataciones.

- d. Posibilidad de computar las retenciones efectuadas a los proveedores impugnados.
- e. Improcedencia del reclamo de intereses y sanción sobre el impuesto a las ganancias derivado de la impugnación de gastos por omisión de retención.
- f. Asimilación en el impuesto a las ganancias-SND del tratamiento de las locaciones de obras al de los bienes.
- g. Inaplicabilidad del impuesto a las ganancias-SND en caso de acreditarse la veracidad de la compra o servicio y estar individualizado el beneficiario.
- h. Posibilidad de compensar el impuesto a las ganancias-SND con saldos a favor de libre disponibilidad del contribuyente.

### **3. Desarrollo**

#### **3.1. Requisitos formales**

##### **3.1.1. Artículo agregado a continuación del 33 de la ley 11.683.**

Los sujetos receptores de las facturas deben verificar una serie de requisitos formales.

Entre ellos, el artículo incorporado a continuación del 33 de la ley 11.683, prevé la obligatoriedad de constatar que las facturas o documentos equivalentes se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo reglamentó esta obligación mediante el decreto 477/2007, en el que establece que se encuentran obligados a esta constatación los exportadores, agentes de retención del impuesto al valor agregado; contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

Adicionalmente, el artículo 2 de dicho decreto dispuso que la aceptación de facturas o documentos equivalentes no autorizados por la AFIP, por parte de contribuyentes obligados a realizar la constatación establecida, “dará lugar a la aplicación de las previsiones del artículo 34 de la mencionada ley”.

Si se interpreta en forma literal, en la actualidad, con la generalización del uso de la factura electrónica, parecería que la totalidad de los contribuyentes encuadran en esta obligatoriedad.

Por su parte, el artículo 34 establece “Facúltase 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.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33”.

Es claro que la sola constatación no implica que el organismo fiscal admita la validez de la operación, ya que la norma prevé una consecuencia solamente para el caso inverso, es decir, la falta de constatación. Sin embargo, también se debe advertir que dada la cantidad de requisitos que determina e impone la AFIP para

otorgar la autorización, el frente al fisco. Resulta contradictorio el accionar del organismo, en tanto permite la emisión de factura electrónica a sujetos sin realizar las constataciones necesarias a fin de dicha habilitación.

### **3.1.2. Formas de pago. Ley 25.345.**

La ley 25.345 dispone que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros, los pagos superiores a \$ 1.000, que no se realicen bajo alguna de las modalidades allí previstas, que responden básicamente a la bancarización de los mismos. Asimismo, establece que los contribuyentes y responsables no podrán computar los créditos fiscales ni deducciones derivados de tales pagos, aunque prueben la veracidad de las operaciones que los originan.

La Corte Suprema se pronunció en la causa “Mera”<sup>2</sup> a favor de la inconstitucionalidad de la ley 25.345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, aunque el contribuyente demuestre su veracidad, en virtud de verse afectados los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.

Con relación a la forma en que la AFIP debe efectuar el reclamo, la ley establece que no se debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio, sino que se aplicará el previsto en el artículo 14 de la ley de procedimiento tributario. Sin embargo, a partir del precedente citado esta norma no resulta aplicable, ya que el único procedimiento que garantiza el derecho de defensa a efectos de probar la veracidad de las operaciones es la determinación de oficio.

Es decir, si el pago en efectivo no resulta suficiente por sí solo para impugnar las operaciones, y, por lo tanto, los fundamentos del ajuste deben incluir otros aspectos cuestionables de las operaciones, ello no es posible en el ámbito de una simple intimación de pago sino en el marco de una determinación de oficio.

Esta cuestión es independiente de qué interpretación se realice sobre en quién recae la carga de la prueba, siempre deberá darse al contribuyente la posibilidad de probar la existencia de las operaciones, y ello sólo puede hacerse en el marco señalado.

La remisión al artículo 14 y consecuente intimación directa, tenía que ver, más allá de las objeciones que ello pudiera generar- con que una vez comprobado el hecho en forma objetiva –pago en contravención a las disposiciones de la norma- no era necesario verificar ningún otro extremo, y ello daba lugar a la referida intimación.

Pero teniendo en cuenta lo señalado por la Corte, en cuanto a que el incumplimiento de la formalidad no habilita a impugnar las operaciones si se demuestra la veracidad de las operaciones, se deriva la necesidad de generar en el ámbito de la Administración el procedimiento tendiente a su impugnación, que sin lugar a dudas debe enmarcarse en un procedimiento de determinación de oficio.

En otras palabras, si nuestro Máximo Tribunal sentó como doctrina que el contribuyente debe poder probar la veracidad de las operaciones, el ámbito procesal adecuado el procedimiento de determinación de oficio.

Esta circunstancia trae aparejadas consecuencias trascendentes, ya que 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.

## **3.2. Desconocimiento de las operaciones por parte del fisco**

### **3.2.1. Utilización de indicios para la impugnación de las operaciones.**

El cumplimiento de los requisitos formales no es considerado suficiente a efectos de admitir el cómputo de créditos fiscales y deducciones, sino que el organismo recaudador se ha orientado a la evaluación de otros aspectos, criterio que ha sido convalidado por nuestro Máximo Tribunal<sup>3</sup>.

En términos generales, es posible afirmar que frente a la existencia de determinados indicios acreditados por el organismo recaudador, que hagan inferir la inexistencia de las operaciones, se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente quien debe acreditar su veracidad.

El punto que se debe analizar precisamente es la magnitud de tales indicios, cuáles son hábiles, y su concordancia, precisión y gravedad a fin de activar la inversión de la carga de la prueba.

A continuación, se presenta un listado meramente enunciativo de los generalmente utilizados por parte de la Administración Federal a efectos de desconocer la veracidad de las operaciones:

- Inexistencia de domicilio declarado o ausencia en el período de fiscalización.
- Falta de presentación de declaraciones juradas (IVA – Ganancias).
- Falta de presentación de Estados Contables ante la Autoridad de Aplicación.
- Falta de declaración del personal en relación de dependencia.
- Falta de cumplimiento de los requerimientos de información enviados por el Fisco.
- Ausencia de contratos firmados entre las partes.
- Inexistencia de bienes muebles o inmuebles que permitan justificar la prestación.
- Irregularidades respecto de los titulares de la firma.
- Imposibilidad de demostrar el circuito de pagos.
- Negación de la existencia de las operaciones.
- Capacidad económica no consistente con la cuantía de las entregas o prestaciones realizadas.
- Ausencia de información del modo de cancelación de las facturas.
- Actividad declarada inconsistente con las operaciones realizadas a favor del contribuyente.
- Proveedor incorporado a la base APOC.
- Desconocimiento por parte de las imprentas.

El principal problema que se presenta en torno a la utilización de estos indicios, es que muchos de ellos corresponden a incumplimientos referidos a los proveedores, y ajenos al dominio de los contribuyentes que contrataron con ellos. En otras palabras, el contribuyente se encuentra en condiciones de aportar la prueba referida a sus operaciones, como por ejemplo transporte, entrega de mercadería y pago de las facturas.

Pero en la gran mayoría de los casos se ve imposibilitado de verificar el cumplimiento fiscal del proveedor, máxime cuando tales incumplimientos son endilgados en fechas posteriores a la realización de las operaciones.

### **3.2.2. La inclusión en la base APOC como fundamento para impugnar las operaciones.**

Una de las causas más comunes de impugnación de operaciones es la inclusión de los proveedores en base APOC de la AFIP.

Los motivos para incluir un contribuyente en ese listado están regulados en actos internos de la administración, pero no se dicta a estos efectos un acto administrativo con los motivos que fundan dicha incorporación, sino que responde a informes finales que obran en las actuaciones de las diferentes regiones, y en general son desconocidas por los contribuyentes. A ello se debe agregar que la incorporación en estas bases se produce mucho tiempo después a la realización de las operaciones.

Es decir, el sujeto no conoce los motivos de la inclusión ni se emite acto administrativo alguno y por lo tanto no se respeta el derecho de defensa ni el debido proceso.

Se debe advertir que la inclusión de un sujeto en la base de proveedores apócrifos no habilita en forma automática a impugnar las operaciones. Por el contrario, la no inclusión de un proveedor en dichas bases tampoco implica que no pueda ser impugnado por el fisco si queda acreditada la inexistencia de la operación económica que se pretende documentar.

El problema es que en general se argumenta que para la inclusión en dicha base se verificaron determinados indicios, pero no resultan verificables por parte del contribuyente. Aún de poderse verificar, el contribuyente tiene la posibilidad de acreditar la realización de sus operaciones, ya que en la mayoría de los casos no se encontrará en condiciones de desvirtuar incumplimientos referidos al accionar del proveedor.

De todos modos, desde el punto de vista del contribuyente es importante acceder a los antecedentes que fundaron dicha inclusión. Suele ocurrir que en la región correspondiente a determinado proveedor se realice una investigación, y a partir de ello se concluya que dicho proveedor es apócrifo. Luego, esa investigación da origen a otras, esta vez dirigidas a los compradores, supuestos “usuarios” de tales facturas. Sucede entonces que, en estas últimas verificaciones, se solicita documentación a los contribuyentes, y luego, fundamentalmente sobre la base de la primera investigación realizada al proveedor, se ajustan las operaciones realizadas por el usuario.

Del análisis del expediente vinculado al usuario, no surgen en muchas oportunidades los antecedentes que permiten conocer los motivos por los cuales el proveedor es impugnado. Constan a menudo solamente copias de los informes, sin que el contribuyente pueda verificar el soporte documental de tales conclusiones. Y resulta importante tener al alcance esta documentación, sobre todo porque generalmente no es aceptada la defensa basada en la buena fe obrante en la adquisición.

En estos casos, a efectos de ejercer un adecuado derecho de defensa, es preciso que el contribuyente tenga a su alcance todos los elementos que fueron considerados a fin de realizar el encuadre del proveedor como apócrifo.

Lo expuesto no se ve alterado por el dictado de la RG 3832/16, que se refiere a los estados administrativos de la CUIT, y que fuera dictada en reemplazo de la RG 3358/12.

Su artículo 3 dispone que “Para todos los contribuyentes y responsables inscriptos ante esta Administración Federal, se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes No Confiables”, que comprende a los sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de estos.”

En tales casos, a fin de tramitar la exclusión de ese registro, los sujetos deberán presentar una nota y aportar la documentación pertinente, a fin de solicitar el cambio de estado administrativo de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

Sin embargo, el problema sigue siendo el mismo: no existe acto administrativo previo que disponga esa inclusión. Más allá de la evidente vulneración del debido proceso, de seguirse este camino, el aporte de la documentación, necesariamente irá precedido de la toma de vista de las actuaciones, donde deberán estar acompañados todos los elementos de donde surjan las inconsistencias que motivaron dicha categorización.

Es preciso señalar que a partir de la reforma dispuesta por la ley 27.430, se incorporó al artículo 35 un inciso h) que dispone “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. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549”.

Más allá de las objeciones que se han esgrimido contra esta incorporación, por la facultad que otorga a la AFIP, se advierte que en la práctica no se respetan sus previsiones, dado que no se otorga efecto suspensivo al reclamo referido a la baja de CUIT.

### **3.3. Facturas electrónicas y la intensificación de los controles.**

Es evidente de todos modos que los cuestionamientos del fisco son posteriores a la realización de las operaciones. Por tal motivo, consideramos que la AFIP debería intensificar los controles previos, especialmente aquellos requeridos a fin de inscribir a los contribuyentes, y de autorizar la emisión de facturas electrónicas.

Tal como señalamos, la impugnación de las operaciones varios años después a su realización, por motivos no imputables a los contribuyentes, representa un grave perjuicio a los compradores de buena fe, que deben responder en definitiva por incumplimientos ajenos a su dominio.

### **3.4. Impacto en los distintos impuestos.**

#### **3.4.1. Impuesto al valor agregado**

Se trata de una situación a la que se enfrentan los contribuyentes, en aquellos supuestos en que realizan las compras de buena fe, y a pesar de estar probadas las mismas, el fisco cuestiona la capacidad operativa de los proveedores que emitieron las facturas, y en consecuencia objeta las operaciones. Ello, por considerar que no coincide el emisor de la factura con el real vendedor de la mercadería.

La jurisprudencia no es uniforme en la apreciación de los indicios a fin de fundar la impugnación del crédito fiscal en estos casos.

En la causa “Bildown”<sup>4</sup>, la Corte Suprema de Justicia, señaló que probada la existencia de la entrega de la mercadería así como el pago del precio y del impuesto al valor agregado respectivo, el derecho del exportador a la devolución no está condicionado al hecho de que los proveedores con los que operó hayan



cumplido con sus obligaciones sustantivas, ni releva al fisco de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudas por aquéllos, responsabilidad que no puede transferir a terceros.

Por tal motivo, concluyó que incumbía al fisco probar la inexistencia o falta de veracidad de las operaciones, porque demostrada la compra, el transporte, la entrega y el pago, debía precisar, ya no de manera meramente presuntiva, por qué razones concretas las operaciones debían ser consideradas como irreales o simuladas.

En esa causa, la procuradora señaló que, dado que había quedado fuera de debate la existencia y materialidad de las operaciones realizadas, incluida la entrega de productos por parte de los proveedores, como el respectivo pago del precio más el IVA, no resultaban objetables las operaciones.

En tal sentido, destacó que no existe ninguna previsión 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.

Ello, dado que corresponde al fisco reclamar el impuesto al proveedor en caso que no lo ingrese, mediante el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización.

Con posterioridad, la Corte intervino en la causa "ADM Argentina SA" el 10/3/2015, y 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. La Cámara había considerado que de acuerdo con la investigación efectuada por el fisco ninguno de los proveedores ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las operaciones, circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la actora, lo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones.

En esa 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.

La verificación del hecho imponible respecto del vendedor que aparece consignado en las facturas de compra se consideró un requisito indispensable para que resulte admisible el cómputo del CF por parte del adquirente.

En resumen, surge de estos últimos precedentes que, a fin de poder computar el crédito fiscal, debe coincidir el vendedor real de la mercadería con el emisor de las facturas, no bastando probar solamente la existencia de los bienes, su entrega y circuito de pago, si no se demuestra que quien figura como vendedor lo es efectivamente.

En otras palabras, conforme a este criterio, aunque se pruebe la existencia de la venta, en la medida en que no sea realizada por el sujeto que aparece en la factura, no procede el cómputo del crédito fiscal.

Lo señalado representa un serio problema para los compradores de buena fe, dado que ya no basta con demostrar la existencia de la operación, sino que se exige acreditar circunstancias ajenas a su dominio, tales como la capacidad operativa y económica del proveedor. En la mayoría de los casos, esta prueba será de imposible producción por parte del contribuyente.

En otros términos, la única prueba que el contribuyente está en condiciones de aportar, es la referida a sus compras, más allá de los incumplimientos que pudieran endilgarse al proveedor, dado que los mismos resultan ajenos a su dominio. Lo contrario implica una transferencia de las facultades de verificación y fiscalización desde el fisco hacia los contribuyentes.

### **3.4.2. Impuesto a las ganancias**

Con relación a este impuesto, en caso de poder probar el contribuyente que las operaciones fueron destinadas a obtener, conservar o mantener ganancias gravadas, no se realizará la impugnación del gasto, aunque se cuestione de alguna forma la capacidad del proveedor. Es decir, no se presentan en general con relación a este tributo los problemas señalados referidos al impuesto al valor agregado o a salidas no documentadas.

#### **3.4.2.1. Artículo 40 ley de impuesto a las ganancias (actual art. 43).**

En el último tiempo se ha observado la utilización de este artículo para realizar ajustes en el impuesto a las ganancias, en aquéllos casos en que se prueba la existencia de los bienes o servicios. Es decir, se trata de imputaciones sobre la base de la conceptualización de facturas como apócrifas, pero el contribuyente demuestra la existencia del bien o la prestación del servicio.

Se debe recordar que la Corte conceptualizó esta figura como sancionatoria, y señaló que “funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario... lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado...”<sup>5</sup>.

Si bien su aplicación presenta múltiples cuestionamientos, por afectación de los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad e inexistencia de bien jurídico protegido, aún en caso de aplicarse, no corresponde el pago de intereses ni de sanción.

La no aplicación de multas parece haber sido reconocida por la Administración, conforme surge de algún precedente jurisprudencial en que desistió de la apelación, como así también de notificaciones de determinaciones de oficio en el último tiempo.

Sin embargo, bajo el mismo criterio, no corresponde el pago de intereses, cuestión que debería reverse por parte de la Administración, ya que a la fecha continúa con el reclamo de tales importes.

#### **3.4.2.2. Problemas específicos del Impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.**

Es importante precisar, como cuestión previa, que el vínculo conceptual entre el tema desarrollado en este informe y la figura regulada por el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019), viene dado por la explícita referencia que actualmente efectúa la norma a la facturación apócrifa desde la modificación que le introdujera la L.27.430 hacia fines del año 2017.

Ese cambio en su texto, tan escueto pero simultáneamente significativo, inserto en un precepto históricamente destinado a tratar “las erogaciones carentes de respaldo documental”, seguramente haya encontrado inspiración en profusa jurisprudencia que convalidó su aplicación frente a casos de utilización de comprobantes falsos, con un emblemático precedente que marcó un punto de inflexión en la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, en el cual la Corte Suprema, al fundar su sentencia, sostuvo “Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modificaciones), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- 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”.

De modo tal que, con independencia de la opinión que pudiera merecer la aludida reforma, es necesario alertar que lo expuesto en el presente acápite no sólo debe asociarse a situaciones o hipótesis de transacciones reales con deficiencias en su comprobación formal, sino que también podría extenderse -con las naturales salvedades que requiera el análisis- al ámbito de aquéllas que encuadren en el título general del trabajo.

Es preciso recordar que la Corte Suprema señaló que lo que persigue el gravamen es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio<sup>6</sup>.

Si bien pueden existir discrepancias sobre la naturaleza jurídica que asume el pagador de estas erogaciones, ello ha quedado zanjado a partir de la modificación del artículo 37 (actual 40) a través de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017), ya que expresamente señala que ese tributo, “se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto”.

El impuesto solo resulta exigible cuando medie una “efectiva salida de fondos” del patrimonio del contribuyente.

En los casos de operaciones totalmente inexistentes, parece un contrasentido que se asuma que existió una erogación de fondos para cancelar esa operación inexistente. En estos casos, si bien corresponde la impugnación de la deducción en el balance fiscal, no debería reclamarse este impuesto.

Una cuestión que reviste especial importancia es la referida a la identificación del beneficiario. A pesar de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia, parecería que sigue sin haber un criterio pacífico.

En la causa Interbaires<sup>7</sup>, el dictamen de la procuradora, recogido por la Corte, señaló que conforme su doctrina, la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.

A tal efecto señaló “frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17°). ...

En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada.”

Con relación al pago la procuradora concluyó que “este simple acto de cobro bancario - respecto del cual no existen mayores precisiones ... (si fue hecho por ventanilla, si mediante depósito en cuenta, etc.)- no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en tomo a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado.”

Surge del dictamen que en el caso no había precisiones sobre la forma de cobro, a lo que se sumaba la falta de prueba sobre el servicio. En sentido contrario, se debe interpretar que, frente a la prueba de los servicios prestados, y la identificación precisa del beneficiario mediante transferencia bancaria no corresponde el pago del impuesto.

Con posterioridad, en la causa Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A.<sup>8</sup> señaló que "...la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana"."

En la causa "Bolland y Cía. SA"<sup>9</sup> –si bien no se trataba de facturas apócrifas-, la Corte reiteró que "cuando se encuentra identificada la causa de las erogaciones realizadas y, además, se hallan individualizados los beneficiarios respecto de los que la AFIP pudo llevar adelante los pertinentes procedimientos de determinación, resulta improcedente el reclamo del IG-SnoD al pagador."

Sin embargo, en algunos supuestos se advierte que la AFIP, en lugar de realizar la determinación al proveedor, opta por hacerlo al comprador, en gran parte por la facilidad que ello representa, tanto desde el punto de vista de la determinación como de la recaudación. En la medida en que a través del pago se pueda individualizar el proveedor y se encuentre probada la prestación, el reclamo debería ir dirigido hacia dicho sujeto.

#### **3.4.2.3. El caso de las locaciones de obra**

El artículo 38 (actual 41) de la ley establece que no se exigirá el impuesto: "a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos - por su monto, etc. - no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario."

A su vez, el artículo 106 del decreto reglamentario dispone que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, se admitirá la deducción, pero deberá abonarse el impuesto a las ganancias SND.

Es decir, la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario realizan la distinción para el tratamiento en el tributo entre bienes y servicios, pero no se refieren a las locaciones de obra. En la medida en que el resultado de la misma sea la entrega de un bien, no caben dudas que el tratamiento debe ser el referido a bienes y no a servicios.

Ello se advierte con mayor evidencia en los casos en que la locación incluya el aporte de materia prima.

#### **3.4.2.4. Compensación del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas**

A través del dictado de la Resolución General N° 4433 (B.O. 28 de febrero de 2019), la AFIP impide compensar el impuesto con saldos a favor de libre disponibilidad.

Se debe tener presente que la compensación resulta un medio legal de cancelación de las obligaciones tributarias, conforme lo previsto en el artículo 28 de la ley 11.683, motivo por el cual las restricciones reglamentarias impuestas exceden las previsiones del texto legal.

A la fecha existen pronunciamientos judiciales que han otorgado las medidas cautelares solicitadas por los contribuyentes en casos similares a fin de permitir compensar impuestos, en los casos en que ello ha sido vedado mediante resolución general de la AFIP<sup>10</sup>.

En dichos precedentes, la Cámara en lo Contencioso Administrativo concluye que la administración tributaria se ha excedido indebidamente en el ejercicio de su potestad de reglamentación, ya que el legislador, en el artículo 28 citado, autorizó a extender a los responsables enumerados en el artículo 6º de la ley la posibilidad de compensar sus saldos “conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos”, no obstante, el órgano ha fijado una prohibición en relación a esos sujetos, no teniendo atribución para ello.

Recuerda que nuestra Ley Fundamental establece que el Poder Ejecutivo expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, “cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias” (art. 99 inc. 2º), previsión que no se respeta en estos casos.

Por tal motivo, debería modificarse la resolución general reglamentaria a fin de admitir estas compensaciones.

#### **3.4.2.5. Falta de definición temporal del hecho imponible antes de la modificación dispuesta por la ley 27.430**

Es importante señalar que hasta la modificación dispuesta por la ley 27.430, la ley no fijaba el aspecto temporal del hecho imponible referido a este impuesto.

Es decir, si bien el artículo 37 (hoy 40 t.o. 2019) establece en qué casos una erogación está alcanzada por el impuesto, no fijaba hasta la reforma el momento en que se debía ingresar el mismo.

Esta circunstancia fue tratada por la Procuradora en el dictamen de fecha 29/9/2017 recaído en la causa “Quercia, José Luis”, referido a la multa por omisión de este impuesto.

Allí señaló que, para fundar la imputación de omisión, la AFIP se basaba en las previsiones de la Resolución General (AFIP) 893, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso del impuesto. Sin embargo, observó que “para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal.”

Entendió que la AFIP dio por sentado que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la erogación, y a partir de allí fijó el vencimiento de 15 días hábiles. Sin embargo, consideró que tal previsión “se encuentra huérfana de todo sustento legal, pues ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existe una disposición que así lo establezca”. Agregó que la resolución, al considerar perfeccionado el hecho imponible en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal, mediante la consecuente violación del principio de legalidad, lo que genera su inconstitucionalidad. Más allá de que en el caso se discutía la multa, las conclusiones son aplicables también al reclamo referido al impuesto.

Esta objeción no se mantiene luego del dictado de la ley 27.430, ya que se incorporó al artículo 37 (hoy 40) la siguiente previsión: “A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación.” De este modo, se definió el aspecto temporal del

hecho imponible para las erogaciones realizadas a partir de su vigencia, al tiempo que constituye una ratificación implícita de las objeciones existentes con anterioridad a la reforma.

3.5. Recupero de las retenciones realizadas por operaciones impugnadas Doctrinariamente se han realizado distinciones entre documentación de respaldo absolutamente falsa o apócrifa que no tiene ningún tipo de operación económica subyacente (simulación absoluta), y aquéllas en que la operación fue efectivamente materializada por un sujeto, pero facturada por otro. Hace algún tiempo, el fisco mantenía la postura de considerar computables las retenciones en los casos de simulación absoluta, y no en los de simulación relativa, que constituyen la mayor parte de los casos.

No obstante, lo cierto es que aún en el caso de que la operación haya existido, facturada por otro sujeto, con relación al crédito fiscal, el efecto es el mismo: en ambos casos no se admite su cómputo.

El motivo para no admitirlo, es precisamente que no se perfeccionó en cabeza del vendedor el hecho imponible, y en función de ello se impugna el crédito fiscal. Es evidente que en estos casos tampoco quien emitió la factura abonó el impuesto y computó las retenciones.

En definitiva, se produce el desconocimiento de la operación tal como fue facturada, y la AFIP determina el impuesto en cabeza del comprador, por lo tanto, no existirían diferencias sustanciales, ya que no se reclamarán los impuestos al emisor de la factura.

En caso que se impugne el gasto se aplican análogas consideraciones.

El argumento central que ha llevado a la AFIP a impedir computar como pago a cuenta las retenciones es la falta de legitimación, aspecto que ha sido tratado por la Corte en la causa "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva"<sup>11</sup>.

Sin embargo, los agentes de retención pueden ser sujetos activos de la repetición si de su pago indebido deriva un perjuicio personal, circunstancia que se configura en estos supuestos. No caben dudas de que, si se impugnan las operaciones, tanto si se desconoce por completo como si se trata de una simulación relativa, lo cierto es que esa impugnación podría ser considerada el perjuicio requerido para la repetición.

Además, el argumento que señala que el prestador o vendedor no queda desobligado, sino que la AFIP podría realizarle también el reclamo, no representa una posibilidad real. Precisamente, la AFIP realiza el reclamo a quien computó las facturas y no a los emisores, quienes jamás computarán esas retenciones. Y en todo caso, con los medios informáticos que dispone, este tampoco constituiría un obstáculo.

En tal sentido, debemos recordar que el Código Civil y Comercial de la Nación prevé la aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas. Se trata de desplazar en determinadas circunstancias la carga de la prueba a quien esté en mejores condiciones de producirla.

La Corte Suprema reconoció su aplicación en el ámbito tributario en la causa "Quilpe S.A.", de fecha 9/10/2012. La discusión versaba sobre la efectiva prestación del servicio a fin de convalidar la tasa por inspección de seguridad e higiene. Allí señaló "Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que, ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°)".

Por ello, en estas situaciones, es posible utilizar esta regla dado que el fisco cuenta con la información completa del proveedor no retenido a fin de corroborar que la retención no fue computada.

Por otra parte, la admisión de su cómputo en los casos de simulación absoluta parecería indicar que prescinde del problema de la legitimación, motivo por el cual no advertimos obstáculo para que se admita en el resto de los casos.

Insistimos, si se parte de que se requiere un perjuicio, es perjuicio es el propio desconocimiento por parte del fisco de las operaciones y consecuente reclamo fiscal.

Resulta aleccionador en este sentido el dictamen de la Procuradora recaído en la causa "Cia Argentina de Granos", de fecha 08/11/2016 referido a la repetición de los importes ingresados en concepto de retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) por las compras de cereal realizadas a ciertos proveedores, que fueron impugnados por la AFIP sobre la base de considerar que no tenían capacidad económico-financiera (apócrifos).

En definitiva, la AFIP imputó a Compañía Argentina de Granos S.A. no haber comprado los cereales al proveedor que le emitió la factura, sino a otro sujeto que no se pudo identificar y, en consecuencia, le negó el cómputo del crédito fiscal de IVA nacido de tal operación.

Pero, a renglón seguido, afirmó que es correcta la retención de IVA practicada e ingresada por Compañía Argentina de Granos S.A. -paradójicamente, en virtud de esa misma transacción- y, por ende, que no corresponde que le sea devuelta pues, aun cuando el proveedor es falso, " ... el Fisco viene sosteniendo que las operaciones existieron y que, por lo tanto, alguien debe pagar el impuesto por las mismas".

Sin embargo, la procuradora consideró que este razonamiento es autocontradictorio. Ello dado que, si es falsa la operación, dichas circunstancias conducen a tachar de falsa a la operación de venta y, por ende, a la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al Fisco de este último concepto es infundado. En efecto, ninguna retención puede exigirse sobre un IVA que no se ha generado. Señala en consecuencia que una solución contraria conduce a resultados absurdos.

Dado que el importe del IVA retenido e ingresado no podrá ser aprovechado por sujeto alguno, constituye un enriquecimiento sin causa del Estado. En definitiva, el accionar del fisco de negar el crédito fiscal, pero afirmar la pertinencia de la retención practicada, en ambos casos sobre la misma operación que cuestiona, es incongruente.

Finalmente, en cuanto a la falta de legitimación activa señaló que la empresa ingresó los importes retenidos, y que el rechazo del fisco nuevamente resulta incongruente, pues, por un lado, niega la existencia del proveedor, pero, por el otro, afirma que él es quien "ha sufrido patrimonialmente la retención" y es el único que tiene el derecho subjetivo para reclamar su reintegro. Por el contrario, ante el reconocimiento de la falsedad del IVA abonado a esos proveedores- devienen en ingresos propios, que ha efectuado sin causa, lo que le otorga legitimación activa para reclamar su repetición.

El criterio opuesto implica un doble perjuicio para el sujeto verificado ya que deberá abonar el monto resultante de la impugnación del crédito fiscal, a pesar de que una parte, muchas veces sustancial, de ese impuesto ha sido abonada por vía de la retención al momento de abonar la compra. El criterio del dictamen evitaría la doble incidencia del impuesto que genera un enriquecimiento sin causa del Estado.



1 Se deja aclarado, con relación a las citas de jurisprudencia, que el informe hace referencia a los criterios recogidos por los precedentes de nuestro Máximo Tribunal, sin perjuicio de la existencia de antecedentes de tribunales inferiores que pudieran exhibir diferentes soluciones.

2 CSJN, Mera, Miguel Ángel, 19/3/2014

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

4 27/12/2011

5 CSJN, San Juan 27/10/2015

6 S.A Geigy Argentina del 15/10/1969, Radio Emisora Cultural S.A. v. Dirección General Impositiva, 09/11/2000.

7 CSJN 27/9/2011

8 CSJN 31/07/2012

9 21/02/2013

10 IRSA Inversiones y Representaciones S.A. de la Sala V de fecha 8/8/18 y Cresud S.A., de las Salas III, II y I, de fechas 4/10/2018, 16/4/2019 y 8/8/2019, respectivamente.

11 CSJN, 25/8/2015.

