

2020

Facturación Apócrifa

Lineamientos de jurisprudencia y algunos mecanismos de prevención.

Resumen de la charla brindada en la emisión Nº 9 de Conversando con el CEAT, del 7 de febrero de 2020.

C.P. Pablo Porporatto





Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



CEAT

Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

INDICE

1. Facturación apócrifa: introducción, tipos y efectos.
2. Constatación de la documentación ante AFIP.
3. Inclusión en “base apoc”.
4. Implicancias del uso de facturación apócrifa:
 - IVA.
 - Impuesto a las Ganancias.
 - Impuesto a las Salidas no documentadas.
 - Multas.
5. Algunas prácticas internacionales para evitar la emisión y utilización de documentación apócrifa.

1. Facturación apócrifa: introducción, tipos y efectos

La reprochable y lamentablemente extendida práctica de emisión y utilización de facturación apócrifa, irregulares, o falsas, entre otras denominaciones que reciben en distintos países, es un fenómeno grave, complejo y polifacético, del cual podemos decir que:

- Propicia una competencia desleal o injusta en los negocios, entre aquellas empresas que hacen uso de las mismas respecto de las que no.
- Es funcional, no sólo para el delito de evasión de impuestos, sino también para el lavado de activos ilegales, la financiación del terrorismo, la corrupción, etc.
- Produce un impacto negativo importante en recaudación de impuestos: reducción y traslados indebidos entre sectores y sujetos. Un estudio de UNAM, a pedido de Servicio de Administración Tributaria (SAT), demuestra que en México la evasión del IVA por este concepto representó el 37,5% de lo recaudado por este impuesto en 2018. Por otra parte, en Europa se estima que se evaden 64 millones de euros de IVA por exportaciones (gravadas a tasa 0) que en realidad son ventas internas gravadas. Cabe recordar que, en los países europeos, hace unos años, se planteó una trama de fraude en este gravamen de facturas “truchas” y “empresas fantasmas” que interactuaban en distintos estados miembros, conocida como “fraude carrusel”.
- Genera un efecto muy negativo en la formación cívico-moral.
- Representa flagelo a nivel mundial, aunque en cada país tiene sus peculiaridades, según la permeabilidad en el tejido empresarial.
- Frente a este fenómeno, el diseño y la implementación por parte de los contribuyentes de un programa de *tax compliance* para la identificación, análisis y minimización de los riesgos tributarios, se presenta como una herramienta útil, en el contexto del paradigma del cumplimiento tributario cooperativo o colaborativo.

Desde una perspectiva nacional y recordando casos relevantes que involucraban la utilización de facturas apócrifas, en los años '80 (Koner Salgado, “fábricas con rueditas”, en el marco de regímenes promocionales) y '90 (Casa Piana, exportaciones de oro), no podemos desconocer que 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 factura apócrifas, en las solicitudes de devoluciones de créditos fiscales (CF) de IVA por exportaciones de granos.

Desde dicha perspectiva nacional, cabe destacar que:

- No existe una definición en la normativa legal sobre facturación apócrifa, sino que se ha producido una construcción jurisprudencial de este fenómeno.

- Una factura apócrifa involucra una documentación comercial que, pudiendo cumplir recaudos formales, no se condice con la realidad de los hechos y o sujetos intervinientes en una operación que se intenta respaldar.
- La intención es la simulación de un hecho económico con transcendencia tributaria, que puede involucrar una falsedad ideológica (aunque el comprobante, formal o instrumentalmente es válido, trasmite una verdad objetiva adulterada o falsa) o una falsedad material del comprobante (no existe como tal).
- Desde AFIP se actúa principalmente con posterioridad, aunque en los últimos años se han introducido diversas medidas previas o preventivas. Aproximadamente, dos tercios de las denuncias penales tributarias que formula AFIP son por causas de estas facturas.
- Alta litigiosidad: gran parte de los casos que se discuten en el Tribunal Fiscal responden a este tipo cuestiones.

En cuanto a las motivaciones tributarias que pueden llevar al uso de la facturación considerada apócrifa podemos mencionar:

- Reducción o ahucamiento de la base imponible:
 - Se trata de un fin puramente tributario, no existe ninguna operación real. Se suelen utilizar facturas duplicadas o clonadas, o facturas compradas.
- Proveedores informales
 - Se compraron bienes o servicios a proveedores informales. Esas compras existieron y se abonaron, pero son facturadas por otras personas que no son los reales proveedores de tales bienes o servicios.
- Pagos encubiertos incluyendo ilícitos como sobornos, coimas y otros.
 - Retiros de socios.
 - Licitaciones, obras públicas, etc.
 - Necesidad de conciliar la caja con las reales salidas de fondos. Se suelen utilizar facturas duplicadas o compradas.

En cuanto a los tipos de facturación apócrifa podemos mencionar casos de simulación:

- Absoluta: inexistencia total de la operación económica.
- Relativa: existencia de la operación económica pero no se condice con la individualización que hace la factura, por ejemplo, el proveedor que emitió el comprobante no es el real proveedor de los bienes y servicios.

En cuanto a las implicancias del uso de esta documentación ilegítima, podemos indicar respecto de:

- Cómputo en IVA o devolución de CF por exportaciones.
- Deducción de gastos en el Impuesto a las Ganancias.
- Impuesto a las salidas no documentadas.
- Multas Ley de Procedimientos Tributarios.
- Régimen Penal Tributario.

2. Constatación de la documentación ante AFIP

Con respecto a las obligaciones instauradas por la legislación nacional, respecto de los contribuyentes que reciben comprobantes y sus posibles implicancias, cabe destacar:

- Ley N° 11.683, de Procedimiento Tributario.
 - Art. agreg. a cont. art. 33: obligación de “constatar” que la factura recibida ha sido autorizada por AFIP.
 - Art. 34: El Poder Ejecutivo podrá condicionar el cómputo de CF y deducciones al uso de determinados medios de pagos u otros medios de comprobación para acreditar veracidad de las operaciones. También aplicará cuando en caso de facturas falsas o apócrifas, cuando estuvieran obligados a la constatación indicada.
- Decreto 477/07, que reglamentó dichas normas, previó:
 - Obligados: exportadores, agentes de retención del IVA; contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.
 - 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”.

Con relación a los medios de pagos de las operaciones, cabe recordar lo previsto por la Ley N° 25.345 que previó la obligación de utilizar determinados medios de pagos:

- No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros, los pagos superiores a \$ 1.000, que no se realicen bajo alguna de las modalidades previstas, que responden básicamente a medios bancarizados.

- Los contribuyentes y responsables no podrán computar los CF ni deducciones derivados de tales pagos.
- Se aplicará la intimación prevista en el artículo 14 de la ley de Procedimiento Tributario.

Al respecto, cabe traer a colación el fallo de la CSJN, “Mera, Miguel Ángel” del 19/3/2014, que determinó:

- 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, en virtud de verse afectados los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.
- El contribuyente debe demostrar la veracidad de las operaciones.

3. Inclusión en “base apoc”

Los motivos para incluir un contribuyente están regulados en actos internos (inst. de trabajo de AFIP), no existiendo un acto administrativo, sino que responde esencialmente a informes fiscalización.

Al respecto, cabe destacar la AFIP envía una alerta en “Nuestra Parte” (ingreso con Clave Fiscal) en los casos que detecte la recepción de comprobantes que podrían ser apócrifos, con lo cual el contribuyente puede hacer uso de la posibilidad de rectificación prevista en el art. 49 de la ley de Procedimiento Tributario. Ello implica un mecanismo de prevención o alerta temprana, útil para los contribuyentes.

Con respecto a este tema, la RG 3832/16: que regula los estados administrativos de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), en su art. 3, prevé que “Para todos los contribuyentes y responsables inscriptos, se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes No Confiables”, la cual incluye 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.

Por su parte, el art. 9 de dicha RG establece que, a fin de tramitar la exclusión de ese registro, los sujetos deberán presentar la documentación pertinente, a fin de solicitar el cambio de estado administrativo de la CUIT.

Con relación a la inclusión en dicha base, los contribuyentes han planteado acciones de amparo, con distintos resultados en la Justicia:

- Fallos de CSJN: Flores José Antonio (3/12/19): confirma criterio de Cámara denegando recurso. En los fundamentos se indica que el recurso de amparo es una vía excepcional y

que no es el medio idóneo de discusión de esta cuestión, que requiere un ámbito de mayor debate y prueba. No hay una decisión definitiva que se apele, se indica.

- “Barros Nelson Bartolo c/AFIP s/Amparo” (Cámara Federal de Córdoba, 10/05/2016): admisión de la acción so pretexto jurídico de violentarse el principio del debido proceso y la defensa en juicio.

Al respecto y con relación al planteo de disconformidades, cabe recordar que ley 27.430 incorporó al art. 35 de la ley 11.683 de Proc. Tributario, el inciso h) que prevé:

- La AFIP podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar 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 podrá plantear su disconformidad, con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto que tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto dentro de los 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 de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

4. Implicancias del uso de facturación apócrifa

La AFIP podrá impugnar los efectos tributarios de operaciones que considere inexistentes o carentes de sinceridad, considerando que la documentación de respaldo es apócrifa. Para ello deberá coleccionar sólidos indicios (datos o hechos de la realidad), que pueden ser instrumentales o formales como así también sustanciales o materiales.

La eficacia de dichos indicios tiene que ver con el poder para inferir el hecho desconocido, a partir del cual la AFIP tomará su posición. Posteriormente, en instancia judicial, entra en juego la capacidad y prudencia del juzgador para formular inferencias aceptables y lógicamente fundadas.

Con respecto a tales indicios, el art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece que, cuando aquellos se aprecian como “graves, precisos y concordantes” las presunciones que a partir de ellos puedan hacerse, constituirán prueba. Frente a ello, se produce la inversión de la carga probatoria, a cargo del contribuyente, quién tendrá que demostrar, a través de elementos contundentes que contrarresten los indicios coleccionados por el fisco, que las operaciones son reales y legítimas, conforme surgen del respectivo comprobante.

Es importante destacar que dichos indicios tienen que ser contemporáneos a la época de las operaciones que se cuestionan, lo mismo respecto de los elementos que aporte el contribuyente para rebatir la posición del fisco.

Al respecto, cabe traer a colación los fallos de la CSJN Stop Car (21/08/13), Floriner (13/12/13), que entendieron que el cumplimiento de formalidades no asegura que no se impugnen las operaciones frente a sólidos indicios. El contribuyente debe probar la veracidad de las operaciones. La legitimidad material debe ser juzgada con riguroso criterio: provisión de una prueba lo suficientemente consistente como para contrarrestar los elementos debidamente colectados y acreditados por el Fisco a fines de rechazarlo.

Revisando la jurisprudencia, los indicios en relación a los proveedores cuestionados, que se consideraron en los distintos casos, entre otros son los siguientes:

- No localización en el domicilio de la factura o en el mismo dicen no conocer la empresa.
- No presentación de declaraciones juradas IVA o relación DF/CF cercana a 1.
- No posesión de bienes registrables.
- Sin personal en relación de dependencia.
- No localización de imprentas.
- Requerimientos no contestado o devuelto por correo.
- Actividad declarada no se condice con la operación concretada
- No efectuar retenciones o ser retenido.
- No correlación de acreditaciones bancarias con facturas emitidas.
- Desconocimiento de las operaciones.
- Domicilio fiscal con vivienda precaria.
- Los bancos informaron que no existen cheques del contribuyente entregados al proveedor, depósitos en cuenta de éstos, etc.
- Inclusión en la base apoc.
- Incapacidad económica y operativa.

Impuesto al Valor Agregado

En lo que hace a las implicancias en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cabe destacar la impugnación de CF y de devoluciones de aquellos por exportaciones, en base a los arts. 12 y art. 43 ley del IVA. Al respecto, la CSJN viene siendo muy clara en señalar 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 CF por parte del adquirente.

En tal sentido cabe destacar el fallo Feretti, Félix Eduardo (CSJN, 10/3/15) donde se exige la probanza de la realidad de los proveedores y de las operaciones realizadas con ellos.

Otro antecedente relevante, de algunos años previos al mencionado, es el fallo de la CSJN Bildown 27/12/11, donde existían facturas con falta de requisitos reglamentarios, falta de presentación de DDJJ, requerimientos sin contestar.

En el fallo, se hace referencia al dictamen de la Procuración General que señaló que no había encontrado norma alguna que otorgase al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del CF al exportador al hecho de que sus proveedores hubieran abonado sus respectivos gravámenes, o dicho de otro modo, que no existía precepto alguno que subordinase 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. La Corte consideró que debía confirmarse la sentencia de la Cámara (favorable al contribuyente), dado que sólo se identificaron defectos u omisiones formales, pero no se avanzó sobre la veracidad de las operaciones, no se las cuestionó en la sustancia.

Por su parte, en el fallo ADM Argentina (CSJN, 10/03/15), se establece que las críticas de la actora a la sentencia de la Cámara no resultaban suficientes para refutar sus argumentos, al no aportar "...elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión". La normativa subordina el derecho a la restitución del IVA del exportador a la circunstancia de que el crédito fiscal resulte legítimo o procedente, extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como se advirtió, el impuesto facturado cuyo reintegro pretende la actora surge de operaciones con ciertos proveedores cuya existencia no ha sido acreditada, expone la sentencia.

Otro fallo interesante de la CSJN es el relativo a Molinos Río de la Plata (25/08/15), en el que se entiende que encontrándose puntualmente cuestionada la real existencia de las operaciones, "...resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores." El cómputo se da cuando el CF es legítimo y este lo es cuando el proveedor que figura en la factura es el real proveedor de los bienes o servicios.

Con relación al IVA cabe mencionar un reciente antecedente de la Corte Suprema, relativo a la aplicación beneficios Ley N° 26.860 (Título II), artículo 9 inciso c) apartado 2, el fallo CSJN Copparoni S.A. 2/07/20:

- Remisión al dictamen de la Procuradora que sostuvo que la ley exime del IVA omitido, “sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos”. Sostiene la Procuradora que “es claro para mi que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que por ambas vías -disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado... y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco...”.
- Agrega más adelante que “nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar) y la conclusión es que el intérprete no debe distinguir en donde no lo hace la ley...”.

Por último, con relación al IVA, cabe mencionar el tema relativo al cómputo de retenciones practicadas. Al respecto, la CSJN en el caso Molinos Río de la Plata S.A. (25/08/15) concluye:

- “...la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso.

Por otra parte, el dictamen de la Procuradora en el caso Compañía Argentina de Granos 08/11/2016, que aún no tiene fallo de la Corte, expone que el fisco llega a una contradicción, si el proveedor no existe, el ingreso de la retención es un pago sin causa.

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 que no son reales, en base a los arts. 23 y 83 ley del impuesto. En caso de simulaciones relativas, donde el proveedor no es quién emite la factura, pero la operación existió y el contribuyente puede probarlo, en la medida que sea un gasto necesario podrá deducirse. En cuanto a su cuantificación, en algunos casos el fisco ha admitido un costo presunto a partir de ventas que se realizaron.

Impuesto a las Salidas No Documentadas

En relación a la figura de las salidas no documentadas, prevista en los arts. 40 y 41, 135 ley del gravamen, se prevé que cuando una erogación no tenga documentación de respaldo o la misma sea apócrifa y no se demuestre que ha sido para obtener ganancias gravadas se aplicará un impuesto sustituto 35% y no se admite deducción.

Las condiciones para aplicación de impuesto sustituto:

- Inexistencia de documentación o la misma es apócrifa (CSJN, Red Hotelera Iberoamericana SA., 26/08/03).
- Tiene que haber una efectiva salida o entrega de fondos.
- No se pudo identificar al beneficiario, es anónimo.
- Identificación nominal del beneficiario juntamente con la causa del pago. CSJN Interbaires 27/9/2011, Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A 31/07/2012 y Bolland y Cía. SA 21/02/2013.

Algunas particularidades de esta figura:

- No aplica el impuesto, si el pago se destina a la compra de bienes (art. 41 Ley).
- Posible deducción: cuando se demuestre el gasto por otros medios.
- La jurisprudencia resolvió la discusión sobre la “naturaleza jurídica” concluyéndose que no se trata de una “sanción” sino de un tributo con características especiales que es distinto al propio impuesto a las ganancias del contribuyente (“Radio Emisora Cultural SA”, CSJN, 11/2000).

Cabe recordar que ley 27.430 introdujo algunas cuestiones a esta figura: el carácter de impuesto sustitutivo (del beneficiario oculto), incluyó facturas apócrifas como supuesto alcanzado, y aclaró el perfeccionamiento del hecho imponible.

Multas

En lo que hace al régimen sancionador de la ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, en términos generales el fisco aplica la multa por dolo: art. 46 con base a las presunciones, según art. 47 incs. a) y b) generalmente. En algunos casos, la justicia ha previsto un recuadre, aplicando el art. 45 de tal ley. El fisco utiliza la Inst. Gral. (AFIP) 1/2007 para la evaluación de conducta, que obliga a los funcionarios fiscales. Dicha normativa interna prevé una revisión del *compliance* tributario del contribuyente y de la operatoria en cuestión.

Un caso especial es la aplicación de multa por omisión del Impuesto a las salidas no documentadas. Al respecto, a partir del fallo de la CSJN Rosario Vicente D`Ingianti (12/10/10) algunos jueces entienden aplicable, dado que la boleta de depósito prevista por la ex RG 893 es una declaración jurada (art. 15 de la ley 11.683). Algunas posiciones toman un criterio contrario, a partir de la teoría de la personalidad de la pena frente a un impuesto de tercero o la falta del

elemento objetivo (la multa por el art. 45 se impone por la falta de presentación oportuna de la declaración jurada, no constituyendo ello el tipo comisivo previsto en el art. 15, estando ausente así el elemento objetivo que reprocharía la conducta).

Con respecto a este tema, cabe traer a colación el dictamen de la Procuradora en el caso Quercia, José Luis (29/09/17), que alerta sobre el exceso de la ex RG 893, dado que de la propia normativa legal no surge un hecho esencial que es el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, lo que fue aclarado a través de la mencionada ley 27.430.

Con respecto impugnaciones de operaciones por uso de facturas apócrifas, cabe destacar recientes antecedentes de Cámara, que admiten total o parcialmente la postura de los contribuyentes, frente a los indicios colectados por el fisco:

- Fallo de CNACAF (Sala V 3/04/18): Agropecuaria El Sauce.
 - Remite a fallo BILDOWN: no corresponde exigir al adquirente la obligación de fiscalizar.
 - Se consideró el informe pericial donde había correspondencia entre los volúmenes de limones ingresados a planta y el volumen de servicios de cosecha, seguro contratado y movimientos bancarios. El contribuyente cumplió con las obligaciones formales: emisión de la factura, inscripciones y base Apoc.
 - No es suficiente con que los proveedores emisores de facturas no puedan ser encontrados, omitan contestar requerimientos. Es necesario: registraron las operaciones, existieron cheques que den cuenta del pago, hay remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas, habitualidad, número de transacciones realizadas con el mismo proveedor.
- Fallo de CNACAF (Sala II 28/05/20): Frigorífico Lamar S.A.
 - En este caso no está cuestionada la existencia de las exportaciones sino la real existencia de las operaciones de compra.
 - Importancia de la prueba pericial.
 - Si se verifica el transporte de la mercadería, su entrega y recepción, y el pago del precio, no puede decirse que las operaciones son simuladas.
- Fallo de CNACAF (Sala II 9/06/20): LDC Argentina S.A.
 - “Deben observarse otras circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resultan indicativas de la existencia de las transacciones; esto es, que las transacciones objeto de impugnación se encuentran registradas, que las ventas consten en remitos o documentos similares que den cuenta de las entregas o del transporte de la mercadería, si existieron

medios de pago que den cuenta del efectivo pago de las mismas y a nombre de quienes se realizaron, entre otras”.

A partir de la jurisprudencia, se han propuesto algunas ideas^[1] para que los contribuyentes intenten minimizar los riesgos fiscales ante estas operaciones:

- Controles previos:
 - Proveedores habituales/recurrentes y eventuales. Solicitar oferta y antecedentes.
 - Constatación de actividad, domicilio e inscripción de proveedores.
 - Inclusión en base apoc.
 - Sectores vulnerables de la organización interna. Efectiva existencia del proveedor.
 - Significatividad de operaciones.
- Implementación de gestión de riesgo:
 - Comprobar efectiva realización de las operaciones.
 - Inscripción y domicilio del intermediario.
 - Traslado de los bienes desde su origen o su destino.
 - Detección y acción inmediata. Pagos mediante cheques cruzados, no a la orden, transferencia bancaria. Especial atención al endoso de cheques de clientes.

5. Algunas prácticas internacionales para evitar la emisión y utilización de documentación apócrifa.

Por ultimo y considerando la experiencia internacional, seguidamente se exponen prácticas utilizadas por los fiscos para evitar o contener la utilización de las facturas apócrifas, destacando en algunos casos la experiencia argentina:

- Controles previos o preventivos (alertas tempranas).
 - Nuestra Parte AFIP. Comprobantes observados.
- Bancarización de los pagos.
 - La experiencia argentina a través de la Ley Ley N° 25.345, declarada inconstitucional, no fue buena. No obstante, hay que establecer incentivos claros para una mayor bancarización de los pagos.
- Elaboración de perfiles de riesgos

- SIPER
- SISA (scoring).
- Encuadre como delito penal.
 - Art. 2 inc. d) Régimen Penal Tributario (mayor a \$ 1,5 millones por este concepto).
- Capacidad Económico-Financiera.
 - RG (AFIP) 4294.
- Estudios sectoriales o de grupos de empresas (maniobras más habituales).
 - SISA (scoring).
- Limitaciones a la emisión de facturas.
- Bases de no confiables.
 - Base apoc.
- Validación o constatación de comprobantes.
 - Arts. agreg. cont. Art.33 y Art. 34 Ley 11.683.
- Facturas electrónicas y libros IVA digitales. Contabilidad en la web de la Administración Tributaria.
 - RG 4291 y RG 4597/2019 (IVA digital)
- Cumplimiento colaborativo o cooperativo: foros y códigos de buenas prácticas. Compliance tributario. Operadores confiables.
 - Inst. Gral. (AFIP) 1/2017 (evaluación de la conducta).
 - Norma UNE 19.602 en España.
- Controles posteriores: última medida, ante la falla de alertas y controles previos y concomitantes.

A manera de conclusión, resulta deseable que las Administraciones Tributarias direccionen sus esfuerzos en implementar sistemas preventivos con alertas tempranas que desincentiven y en su caso castiguen el uso de la factura apócrifa, máxime frente al avance de la facturación electrónica.

Tanto la administración tributaria como el propio contribuyente deben identificar, evaluar y minimizar los riesgos tributarios en sus respectivos ámbitos. Ello implica abogar por un esquema de cumplimiento tributario de relación cooperativa o colaborativa entre las partes (mayor transparencia, comunicación, incentivos claros, etc.), la incorporación de técnicas avanzadas de

análisis de datos y definición de perfiles de riesgo (big data, data mining, etc.) por parte de las administraciones tributarias para predecir incumplimientos y fraudes y el diseño e implementación de programa de compliance tributario por parte de los contribuyentes, entre otras medidas posibles.

Cont. Púb. Pablo Porporatto

Vocal 6ta. Nominación

Sala B – Tribunal Fiscal de la Nación

Agosto 2.020

[1] Sergio Armando Simesen De Bielt– CGCE de Tucumán, charla: “Alertas ante facturas apócrifas: medidas de prevención” (julio 2020).