

T.614



Universidad Nacional de Río Cuarto
Facultad de Ciencias Económicas
Secretaría de Posgrado

**Título: "PRINCIPALES CUESTIONES A TENER EN
CUENTA POR COMPRADORES,
LOCATARIOS O PRESTATARIOS A LA
HORA DE RECEPCIONAR
COMPROBANTES".**

VANNEY, C.F.
Principales Cuestion

2009

67525

Autor: Cr. Carlos Fabián Vanney.

Director del Trabajo: Cr. Gustavo Isaac Frankel.

Año 2009



67525

MFN:
Clasif:
T-614



INDICE

CAPITULO I.....	1
1. INTRODUCCION.....	1
CAPITULO II.....	2
1. REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 25.795 – DECRETO REGLAMENTARIO 477/2007.....	2
1.1. OBLIGACION DE CONSTATAR SI EL EMISOR DE LA FACTURA ESTA HABILITADO.....	2
1.2. REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ART. 41° DE LA RESOLUCION GENERAL N° 100 (AFIP).....	7
CAPITULO III.....	9
1. LEY ANTIEVASION. LEY 25.345.....	9
1.1. MONTO LÍMITE PARA UTILIZAR LOS MEDIOS DE PAGO DISPUESTOS POR LEY.....	10
1.2. PAGOS Y OPERACIONES EXCEPTUADAS.....	11
1.3. MEDIOS DE PAGOS O PROCEDIMIENTOS DE CANCELACION AUTORIZADOS.....	12
1.4. DATOS EXIGIDOS POR LA LEY ANTIEVASION.....	12
1.5. MEDIO ALTERNATIVO Y OPTATIVO DE REGISTRACION AL PERFECCIONARSE EL PAGO.....	13
1.6. VIAS RECURSIVAS.....	21
1.7. PAGOS EN ESPECIE.....	23
1.8. JURISPRUDENCIA.....	24
CAPITULO IV.....	26
1. OTRAS OBLIGACIONES A TENER EN CUENTA POR LOS RECEPTORES DE COMPROBANTES.....	26
1.1. RECEPTORES FACTURAS CLASE “M”.....	26
1.2. RECEPTORES DE FACTURAS CLASE “A CON LEYENDA”.....	28
2. COMERCIO DE GRANOS: REGIMEN ESPECIAL DE PAGO DEL IVA FACTURADO.....	29
CAPITULO V.....	31
1. REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA LEY DEL IVA.....	31
1.1. REQUISITOS MATERIALES O SUSTANCIALES.....	32
1.1.1. EXISTENCIA DE LA OPERACIÓN QUE DA ORIGEN AL CREDITO FISCAL.....	32
1.1.2. INDICIOS DE NO EXISTENCIA DE LAS FACTURAS QUE DAN ORIGEN A LOS CREDITOS FISCALES.....	32
1.1.3. PRUEBAS DE LA EXISTENCIA DE LAS OPERACIONES.....	34
1.1.4. PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.....	35
1.1.5. VINCULACION CON OPERACIONES GRAVADAS CUALQUIERA FUESE LA ETAPA DE SU APLICACIÓN.....	36
1.1.6. LIMITACION EN EL COMPUTO POR APLICACIÓN DE LA ALICUOTA VIGENTE SOBRE EL PRECIO NETO GRAVADO.....	38
2.1. REQUISITOS FORMALES.....	40
2.1.1. FACTURACION Y DISCRIMINACION DEL IMPUESTO EN LA FACTURA DE COMPRA O DOCUMENTO EQUIVALENTE....	40
2.1.2. OPERACIONES GRAVADAS DE SUJETOS RESPONSABLES INSCRIPTOS, CONSUMIDORES FINALES, EXENTOS, MONOTRIBUTISTAS Y SUJETOS NO CATEGORIZADOS....	42

2.1.3.	EXCEPCIONES A LA OBLIGACION DE DISCRIMINAR EL IMPUESTO.....	42
2.1.4.	OBLIGACION DE CONSIGNAR EL NUMERO DE INSCRIPCION DE LOS RESPONSABLES INTERVINIENTES EN LA OPERACIÓN.....	43
2.1.5.	FORMALIDADES A CUMPLIR POR LA FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE.....	44
2.1.6.	FORMA DE CANCELACION DE LA OPERACIÓN.....	45
2.	CUMPLIMIENTO DE LOS REGIMENES DE RETENCION.....	45
2.1.	RG N° 18 (AFIP). CONSULTA AL ARCHIVO DE PROVEEDORES.....	45
2.1.1.	SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCIÓN.....	45
2.1.2.	SUJETOS OBLIGADOS A CONSULTAR EL "ARCHIVO DE INFORMACIÓN SOBRE PROVEEDORES.....	45
2.1.3.	RESULTADO DE LA CONSULTA AL "ARCHIVO DE INFORMACIÓN SOBRE PROVEEDORES.....	46
CAPITULO VI.....		51
1.	REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y OTRAS DISPOSICIONES.....	51
1.1.	GASTOS NECESARIOS VINCULADOS A OPERACIONES GRAVADAS.....	51
1.2.	GASTOS IMPUTABLES AL AÑO FISCAL.....	51
1.3.	GASTOS DOCUMENTADOS.....	52
1.4.	SALIDAS NO DOCUMENTADAS.....	52
2.	CUMPLIMIENTO DE LOS REGIMENES DE RETENCION. OTRAS DISPOSICIONES.....	55
2.1.	RESOLUCION GENERAL N° 830 (AFIP).....	55
2.2.	ARTICULO 40° LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	55
2.3.	DICTAMEN 74/2003 (DAT).....	55
CAPITULO VII.....		58
1.	PRINCIPIO DE LA BUENA FE. TEORIA DE LA APARIENCIA.....	58
2.	JURISPRUDENCIA APLICABLE.....	59
CAPITULO VIII.....		64
1.	COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA APLICABLE.....	64
2.	DISIDENCIAS DOCTRINARIAS.....	83
2.1	POSTURA DEL FISCO.....	83
2.2	POSTURA DE LA DOCTRINA.....	85
3.	COMENTARIO FINAL.....	87

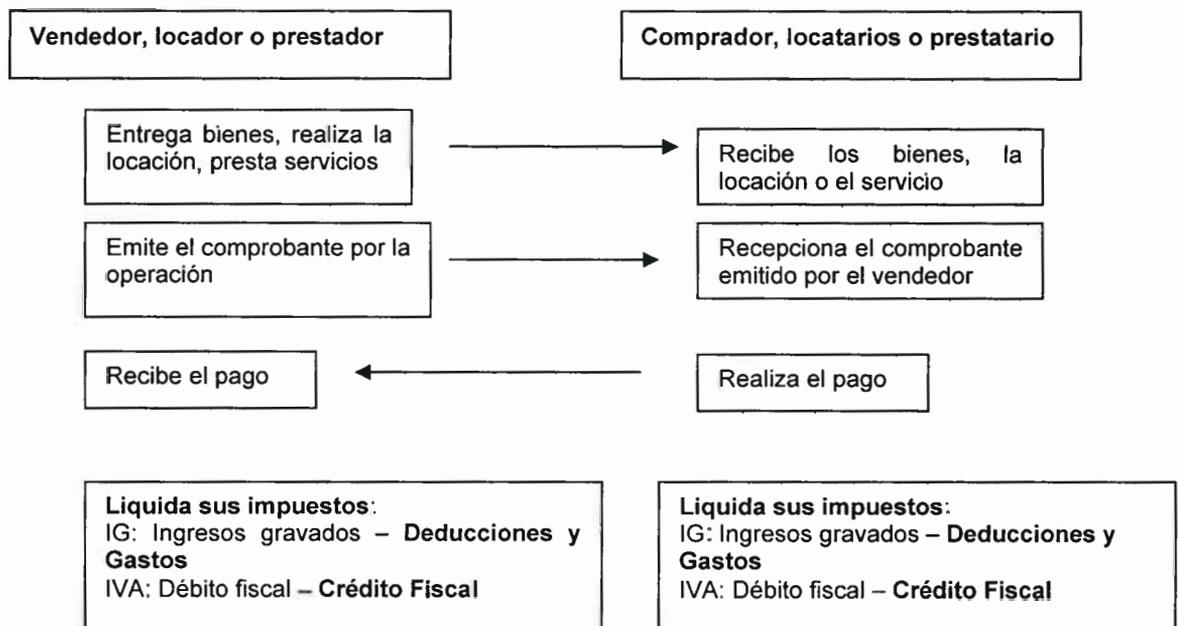
CAPITULO I

1. INTRODUCCION

En el presente se analizan algunos de los múltiples aspectos que un comprador, locatario o prestatarios deberá tener en cuenta al momento de recepcionar un comprobante que respalda la operación realizada.

En la actualidad conviven una serie de normas que precisamente imponen, a los sujetos que recepcionan comprobantes, obligaciones formales y obligan a estos a considerar el cumplimiento de determinados requisitos, si pretenden hacer valer el comprobante recepcionado a los efectos del cómputo del crédito fiscal en el IVA o del gasto correspondiente en el impuesto a las ganancias (adicionalmente a los requisitos establecidos por las normas de esos mismos impuestos).

Esquemáticamente puede presentarse dicha introducción de la siguiente forma:



CAPITULO II

1. REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 25795. DECRETO REGLAMENTARIO 477/2007 (B.O.: 07/05/07)

1.1. Obligación de constatar si el emisor de la factura está habilitado.

La ley 25795 (B.O.: 17/11/2003) introdujo importantes modificaciones a la Ley de Procedimiento Fiscal (en adelante LPT), destacándose la incorporación de un artículo a continuación del 33 de la Ley por medio del cual los contribuyentes estarán obligados a constatar que la facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizadas por la AFIP.

El PE limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

De esta manera se establece un nuevo deber de colaboración a determinados contribuyentes quienes deberán consultar en una base de datos si los comprobantes que recepcionan por cada una de sus compras o locaciones, se encuentran debidamente autorizados por la AFIP.

Por otra parte se modifica el artículo 34 de la LPT, presentado la reforma como novedad el segundo párrafo del mismo que dispone que aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones, reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación mencionada (dispuesta por el artículo 33.1 de la LPT comentado), quedan obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales pertinentes.

H. Bertazza y J. Díaz Ortizi sostienen que lo incorporado en el segundo párrafo del artículo 34 operaría como una suerte de inversión de carga de la prueba que opera únicamente cuando el responsable no cumple con los requisitos reglamentarios aludidos. Por lo tanto, de haberlos cumplido, no resultaría de aplicación la norma, aún cuando la factura fuera apócrifa.

Para lograr una mayor comprensión del tema debemos primariamente interpretar la ley 25795 (B.O.: 17/11/2003) que introdujo significativas modificaciones a la Ley de Procedimiento Tributario (LPT), destacándose la incorporación de un artículo a continuación del artículo 33°, por medio del cual los contribuyentes estarán obligados a constatar que la facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones se encuentren debidamente autorizadas por la AFIP.

La existencia de una pauta reglamentaria que estableciera con precisión el universo de contribuyentes alcanzados por esta medida impedía su aplicación. Con la sanción del decreto 477 (B.O. 07/07/2007) la norma en cuestión se pone en funcionamiento. Merece señalarse que según Dictamen N° 373 del Procurador del Tesoro de la Nación, expresa que el proyecto del decreto mencionado elevado para ser considerado se encontraba en condiciones de ser suscripto por el Presidente de la Nación, ante una consulta realizada por la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia. Dicho esto en consideración de una preliminar versión del decreto

analizado, donde la Dirección Nacional de Impuesto consideraba inoportunas las facultades que se le concedían a la AFIP, dando lugar a una revisión del entonces proyecto.

Lo cierto es que la norma del art. 33° bis de la Ley N° 11.683 ya se encuentra ejecutiva y por ende, en condiciones de ser exigida a sus destinatarios.

Se lee en los considerandos de la medida del Ejecutivo que, teniendo en cuenta el actual nivel de avance tecnológico de la AFIP, resulta aconsejable establecer dicha obligación, en forma gradual, para aquellos sujetos que desarrollen actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal. En este sentido, se mencionan como aspectos tipificantes de tal situación:

- 1) poseer montos de compras significativos,
- 2) montos de ventas relevantes y/o
- 3) desarrollar actividades de riesgo y/o de relevante interés fiscal.

Bajo estas pautas, y al disponerse que la obligación se cumplimente en forma gradual, conforme al cronograma que -atendiendo a la disponibilidad de medios existentes- establezca el organismo recaudador, queda establecido que por el momento alcance sólo a:

- 1) exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualistas;
- 2) contribuyentes que actúen como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado;
- 3) contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y
- 4) el Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

Razonablemente, el precepto deja a salvo que, el cumplimiento de la mencionada obligación, no obsta al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que posee la AFIP para establecer la real existencia de las operaciones exteriorizadas en las facturas o documentos equivalentes recibidos, ni de sus eventuales consecuencias.

De esta manera se establece un nuevo deber de colaboración a determinados contribuyentes quienes deberán consultar en una base de datos si los comprobantes que recepcionan por cada una de sus compras o locaciones, se encuentran debidamente autorizados por la AFIP.

Por otra parte se modifica el artículo 34° de la LPT, presentado la reforma como novedad el segundo párrafo del mismo que dispone que aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones, reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación mencionada (dispuesta por el artículo 33.1 de la LPT comentado), quedan obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales pertinentes.

Así entonces, debe entenderse que, de computar a los fines fiscales tales comprobantes, la AFIP estará facultada para condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, salvo que éstos estén en condiciones de acreditar la veracidad de las operaciones, caso éste en que renacerá el derecho al cómputo de los conceptos indicados. Al mismo tiempo, si se consumara dicha acreditación, cederá la responsabilidad personal y solidaria por los impuestos adeudados por

el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, conforme lo dispone el art. 8º, inciso h) del la ley de procedimiento tributario. Debemos recordar que con la modificación de la LPT se incorporó un inciso h) al artículo 8 de la LPT, agregando como responsables solidarios con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones a las infracciones cometidas, a los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme a las disposiciones del artículo 33.1 de la LPT.

Estos sujetos responderán con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

En nuestra opinión, si el contribuyente está obligado a realizar la consulta al registro que instrumente la AFIP y recibe la ratificación por parte de este, con respecto a que el comprobante es válido, no estará obligado a probar la veracidad de las operaciones para poder computar el gasto en el impuesto a las ganancias o para tomarse el crédito fiscal en el IVA.

En caso que el contribuyente, realice la consulta y no reciba la ratificación mencionada, lo mismo podrá computar el gasto o el crédito mencionado pero deberá, ante una eventual verificación por parte de la AFIP, acreditar la veracidad de las operaciones respaldadas por estos comprobantes no autorizados.

Si el contribuyente, estando obligado a hacerlo, no realiza la consulta, podrá computar el gasto o el crédito pero también deberá en este caso, ante una verificación, acreditar la veracidad de las operaciones respaldadas por los comprobantes no autorizados. Cabría preguntarse que ocurriría aquí si en el curso de la verificación, el contribuyente que no efectuó la consulta al registro oportunamente, realiza la misma y surge que los comprobantes son autorizados. En este caso entendemos que la obligación de acreditar veracidad de las operaciones subsiste y si puede realizar la referida acreditación ante el Organismo Fiscal podrá computar el gasto o el crédito correspondiente, siendo sólo pasible de ser sancionado con una multa por infracción al cumplimiento de un deber formal, cual es la obligación de constatar las facturas recibidas por las compras o locaciones que realice.

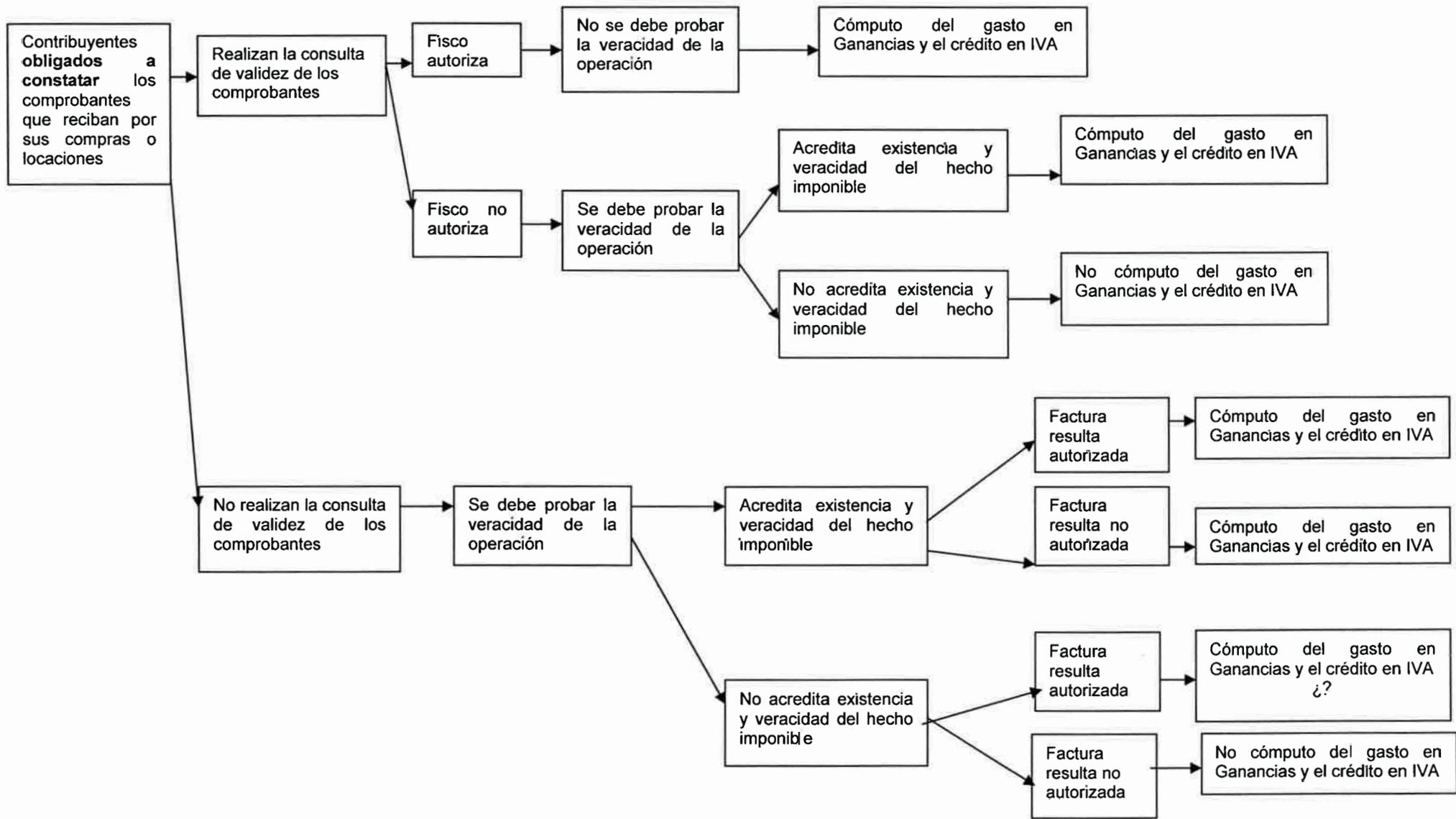
Finalmente, los contribuyentes que no están obligados a realizar la consulta, podrán computar el gasto o el crédito sin tener que probar la veracidad de las operaciones.

Con relación a la vigencia del artículo 34 al haber sido derogada la RG 151 se planteó el interrogante sobre si este artículo no se habría quedado sin reglamentación y, por lo tanto, sin aplicación práctica.

Al respecto en la reunión del grupo de enlace AFIP – CPCE se definió que la RG 1547 deroga la RG 151, no la sustituye. El artículo 34 de la LPT no tiene actualmente una reglamentación

integral, aplicándose solamente para las situaciones contempladas en la RG 1575 y para los pagos inferiores a \$ 1000.

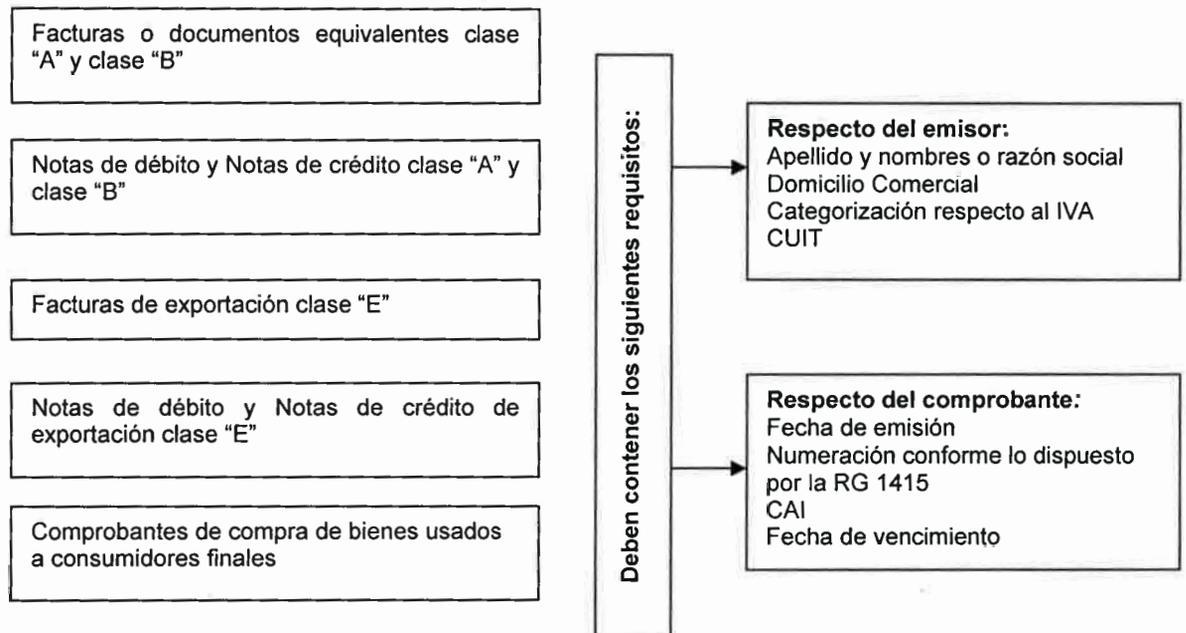
Con las nuevas disposiciones se podrían presentar las siguientes situaciones que se proceden a esquematizar:



Otras cuestiones a tener en cuenta

Los sujetos que reciban comprobantes, además de las normas contempladas en cada uno de los impuestos, el nuevo artículo 33.1 de la LPT deberán tener en cuenta, para el caso de corresponder, las exigencias del artículo 41 de la RG 100, de la Ley 25345 mas conocida como Ley antievasión y también de la RG 1575.

1.2. Requisitos exigidos por el artículo 41 de la RG 100



Se debe tener presente que los requisitos exigidos por el artículo 41 de la RG 100 y las consecuencias que produce son aplicables solamente para los tipos y clase de comprobantes comprendidos en el artículo 1° incisos a), b) y c) de la RG 100.

El artículo 41 de la establece que en caso que los mencionados comprobantes no contengan los datos detallados no serán válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario, según lo prescripto por el artículo 34 de la LPT.

El artículo 34 mencionado faculta al P.E. 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, quedan obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Lo expuesto significa que todo sujeto que reciba el tipo y clase de comprobantes enunciados y que además no contengan los requisitos mínimos exigidos por la RG 100, para poder computar las deducciones correspondientes en el IG o para poder computar el Crédito Fiscal en el IVA, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones.

Dalmasio y Peloso¹ opinan que además de los datos indicados en el artículo 41 de la RG 100, deberán incluirse aquellos que resulten necesarios para conformar una factura de acuerdo con los usos y costumbres comerciales:

Datos identificatorios del receptor:

Apellido y nombres o razón social

Domicilio Comercial

Condición frente al IVA

CUIT

Respecto del comprobante:

Concepto de la operación

Importe de la misma

Discriminación del IVA

Estos autores opinan que los datos mencionados son necesarios para que el comprobante recibido sirva como medio de prueba a los efectos de cumplir con las normas específicas que rigen el IG y el IVA, y en consecuencia poder computar deducciones y gastos.

A considerar

Tampoco serán estimados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, los comprobantes recibidos que tengan una fecha de emisión posterior a la indicada en la fecha de vencimiento que debe contener el comprobante.

RG 100, art. 41

¹ Adalberto Dalmasio y Rafael Peloso. Precauciones y requisitos a tener en cuenta por los compradores respecto de la documentación recibida de sus proveedores. Doctrina Tributaria Errepar. Diciembre de 2001.

CAPITULO III

1. LEY ANTIEVASIÓN

El art 1 ° de la Ley 25345 dispone que no surtirán efecto entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos un mil (\$ 1000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

- Depósitos en cuentas en entidades financieras
- Giros o transferencias bancarias
- Cheques o cheques cancelatorios
- Tarjetas de crédito, compra o débito.
- Factura de crédito.
- Otros procedimientos que expresamente autorice el P.E.

Por su parte el artículo 2° de la ley mencionada estableció otras consecuencias, adicionales a las resaltadas en el artículo 1°, que produce el no hacer uso de los referidos medios de pago. El pago no es computable como deducción, crédito fiscal y demás efectos tributarios que pueda generar aún cuando el contribuyente o responsable del mismo acredite la veracidad de las operaciones.

Esta era la principal diferencia con lo establecido por la RG 151 por medio de la cual si el contribuyente o responsable acreditaba la veracidad de las operaciones, aún cuando el pago fuera instrumentado con algún medio distinto a los que la norma disponía, podía computarse como deducción o crédito fiscal. Se recuerda que en esta RG se establecieron una serie de obligaciones en cuanto a la forma en que debían ser realizados los pagos de operaciones por la compra de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de obra, a efectos de tener efectos fiscales y poder ser computadas como deducciones en el impuesto a las ganancias o como créditos fiscales en el IVA.

La RG 151 había sido dictada en uso de las facultades conferidas por el artículo 34 de la LPT y, como se explicó le daba la posibilidad al contribuyente de acreditar la veracidad de las operaciones no canceladas en la forma exigida por la norma, para que las referidas operaciones tengan efectos fiscales.

Con el dictado de la Ley Antievasión se altera esta posibilidad ya que esta norma no otorga al contribuyente la posibilidad de prueba mencionada para poder computar créditos y gastos a su favor.

La doctrina se ha expedido en el sentido de que este artículo 2 crea una presunción legal absoluta (no admite prueba en contra) que, partiendo de un hecho comprobado (la no utilización de algún medio de pago en ella previsto) presume la inexistencia de la operación².

² Rubiolo, Ruben Miguel. El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo. PET N° 290.

Al aplicar prácticamente la norma se deriva un mayor tributo a cargo del contribuyente o responsable que se origina en el no cómputo del crédito fiscal en el IVA y el gasto correspondiente en ganancias, incrementando la tasa efectiva y desvirtuándose la naturaleza de ambos tributos.

El artículo 2° de la Ley prevé que se aplicará el procedimiento del artículo 14 de la LPT que dispone que cuando en la DDJJ se computen contra el impuesto determinado, conceptos e importes improcedentes, no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de la DDJJ. Esa simple intimación de pago, si se incumple habilita el inicio del cobro compulsivo.

El 12/08/2003 se publica en el B.O. la RG (AFIP) 1547/2003 que deja sin efecto la RG 151. Hasta ese momento, a criterio del Fisco, convivían tanto la Ley 25345 como la RG 151, situación que originaba numerosas dudas entre los contribuyentes. La principal radicaba en que medios de pago utilizar en determinadas situaciones, si los de la llamada Ley Antievasión o los de la RG mencionada. Asimismo los montos límite establecidos por estas dos normas para estar obligados a utilizar determinados medios de pago o procedimientos de cancelación de las operaciones eran distintos a lo que se suma la posibilidad de prueba de la operación ya comentada. Sin embargo decimos que Fisco hasta el momento interpretaba que ambas normas convivían debido a lo establecido en el RG 1351 de Recupero de IVA para exportadores

1.1 Montos límite para utilizar los medios de pago dispuestos por la ley

L 25345	L 25345 y RG 1547
Pagos totales o parciales superiores a \$ 1000 o su equivalente en moneda extranjera.	Aclaración con relación al monto: Se computan los tributos que gravan la operación y las percepciones a que la misma estuviera sujeta. No se computan las retenciones de tributos que correspondan practicarse, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción por cualquier concepto.

Ejemplos:

1)

Precio Neto	1000
IVA (21%)	210
Precio Total	1210
Pago de contado \$	1210

El monto del pago es mayor a 1000 y debe pagarse con uno de los medios previstos en la ley antievasión.

2)

Precio Neto	2000
IVA (21%)	420
Precio Total	2420

Pago en dos cuotas de \$ 1210 cada una.

Debe pagarse con uno de los medios previstos en la ley antievasión. Se entiende que el monto del pago incluye el 50% del precio neto (\$ 1000) y el 50% del IVA (\$ 210) contenido en la operación.

3)

Precio Neto	900
IVA (21%)	189
Retención (10%)	90
Precio Total	1089
Monto a pagar	999

Pago de contado.

Debe pagarse con uno de los medios previstos en la ley antievasión. Si bien el monto a pagar es menor a \$ 1000, en dicho monto no se computaran las retenciones de tributos que correspondan practicarse, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el citado importe (RG 1547).

1.2. Pagos y operaciones exceptuadas

L 25345

No aplicable para:

Pagos totales o parciales de sumas de dinero inferior a \$ 1000 o su equivalente en moneda extranjera.

Pagos efectuados a entidades financieras de la L 21526

Pagos efectuados por ante un Juez Nacional o Provincial en expedientes que por ante ellos tramitan

Pagos en especie. Bonos

1.3. Medios de pagos o procedimientos de cancelación autorizados

L 25345	L 25345 y RG 1547
Depósito en cuenta de entidades financieras	
Giro o transferencia bancaria	
Cheque	<p>Cheque común propio: librado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente, cruzado y leyenda "para acreditar en cuenta".</p> <p>Cheque común de terceros: endosado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente, cruzado y leyenda "para acreditar en cuenta".</p> <p>Cheque de pago diferido propio: librado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente, cruzado.</p> <p>Cheque de pago diferido de terceros: endosado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente., cruzado.</p>
Cheque cancelatorio ³	<p>Cheque cancelatorio propio: librado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente</p> <p>Cheque cancelatorio de terceros: endosado a nombre del emisor de la factura o doc. equivalente.</p>
Tarjeta de crédito	
Tarjeta de compra	
Tarjeta de débito	
Factura de crédito	
Otros procedimientos que autorice expresamente el P.E.	

1.4. Datos exigidos por la Ley antievasión

Según el artículo 5° de la RG 1547, reglamentaria de la Ley 25345, en oportunidad de perfeccionarse un pago deberá indicarse o dejar constancia del medio de pago utilizado y de los datos del mismo que permitan su individualización en:

- a. La factura o documento equivalente recibido
- b. En el recibo que se emita como constancia de pago total o parcial realizado
(En este caso se deberá consignar además el o los N.° de la o las facturas o documento equivalente que ha cancelado en forma total o parcial)

Se infiere de la RG mencionada que esto constituye un requisito para la procedencia de los efectos tributarios correspondientes (cómputo del crédito fiscal en IVA, cómputo del gasto en ganancias y demás efectos tributarios) para el adquirente, locatario o prestatario, la imputación del pago a la factura o documento equivalente.

El Fisco expresó su opinión en este sentido en respuesta a una consulta en la reunión del grupo de enlace AFIP – CPCE de fecha 1/10/2003. Ver IG 700/2004.

El artículo 6° de la RG establece que será causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente o

³ Sólo admiten hasta dos endosos nominativos según lo establecido por el art. 10 de la Ley 25345.

responsable, los pagos que se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas.

Esto significa que se deberá indicar en la factura o el recibo:

1. Tipo de medio de pago
2. Datos del medio de pago
 - Numero del cheque
 - C.U.I.T. de la entidad financiera que interviene con relación al cheque emitido.
 - C.U.I.T. del librador del cheque para el caso de pago con cheques de terceros.
 - C.U.I.T. del comprador del cheque para el caso de cheques cancelatorios.
 - Número de la o las facturas o doc. equivalentes cancelados en forma total o parcial si los datos se asientan en el recibo.

Con respecto a la posibilidad de emplear el sistema de ordenes de pago y en la misma registrar todos los datos exigidos (en lugar de registrarlos en la factura o el recibo) y hacerla firmar por el proveedor al momento de entrega del pago se entiende que no puede reemplazarse la constancia de datos en la factura o recibo requerida por el artículo 5° comentado, por la constancia de esos mismos datos en las órdenes de pago que habitualmente emiten las empresas.

1.5. Medio alternativo y optativo de registración al perfeccionarse el pago

Optativamente para cumplir con la obligación señalada, podrá emitirse dentro de los diez días hábiles posteriores a la finalización del mes, un listado de pagos con los datos que se señalan seguidamente:

Datos que debe contener el registro:

Operaciones Realizadas en forma directa por el adquirente, locatario o prestatario:

1. fecha de cancelación, identificación del medio de pago y procedimiento de pago utilizado e importe.
2. C.U.I.T del librador o comprador (cheque cancelatorios) según corresponda del cheque endosado.
3. C.U.I.T de la entidad financiera que interviene, en relación a los cheques que se emiten.
4. Apellido y nombre, denominación o razón social y C.U.I.T. del proveedor.
5. Tipo de comprobante.
6. N.º de la factura o documento equivalente cancelado en forma total o parcial.
7. importe total de la operación.
8. Tipo de moneda

Operaciones celebradas con intervención de consignatarios cooperativas, o intermediarios que vendan a nombre propio pero por cuenta de terceros:

1. fecha de cancelación, identificación del medio de pago y procedimiento de pago utilizado por el consignatario, la cooperativa o intermediario e importe.
2. C.U.I.T del librador o comprador (cheque cancelatorios) según corresponda del cheque endosado.
3. C.U.I.T de la entidad financiera que interviene, en relación a los cheques que se emiten.
4. Apellido y nombre, denominación o razón social y C.U.I.T. del proveedor.
5. Tipo de comprobante.
6. N.º de la cuenta de venta y liquido producto o documento equivalente que se halla emitido por el comitente.
7. Importe total de la operación.
8. Tipo de moneda

Normativa complementaria

La AFIP ha dictado la resolución general (AFIP) 1547 y la nota externa (AFIP) 7/2005. La primera hace hincapié en que debe contemplarse lo dispuesto en la ley antievasión (L. 25345) para que puedan tener lugar los cálculos de créditos fiscales y demás efectos impositivos.

Asimismo, establece que los adquirentes, prestatarios o locatarios deberán dejar constancia del o de los medios de cancelación utilizados, mediante las diversas formas que la propia resolución indica.

Las notas externas son, como sabemos, un dictado de aclaraciones sobre otras normas -como, en este caso, la N. Ext. (AFIP) 7/2005 lo es con respecto a la RG (AFIP) 1547- y no constituyen una disposición de cumplimiento obligatorio, aunque están expresando la opinión del Ente Fiscal sobre un tema en particular, lo cual en sí mismo revela su importancia.

Posibilidad de compensar obligaciones

Es muy frecuente que esta posibilidad genere dudas acerca de si es lícito compensar, obviamente desde el punto de vista de la ley antievasión.

Si dos empresas se venden y compran mutuamente, existe la posibilidad de que cuando liquiden sus cuentas, puedan compensar, cancelando de tal modo sus obligaciones. ¿Es esto válido desde el punto de vista de la ley antievasión?

La respuesta es positiva, por cuanto la cancelación de las obligaciones mediante compensaciones, o cualquier otro de los modos previstos en el artículo 724⁽²⁾ del Código Civil distintos del "pago", no se halla sujeta al cumplimiento de la ley 25345.

Por lo tanto, si estuviéramos frente a un caso como el que describiremos, el procedimiento a emplear será el siguiente:



Sujeto "R"

Proveedor "S"

32.750

Deudor "S"

15.725

Posición de "R"

Deuda neta: \$ 17.025

Sujeto "S"

Proveedor "R"

15.725

Deudor "R"

32.750

Posición de "S"

Acreencia neta: \$ 17.025

La compensación procederá hasta el límite de la deuda menor, vale decir hasta \$ 15.725. De esta forma, quedará un remanente a favor de "S", quien es el que ha vendido más:

$$\text{Ventas a "R" - Compras "R"} = \$ 32.750 - \$ 15.725 (\text{compensac.}) = \$ 17.025 (\text{a cobrar})$$

Resulta conveniente aclarar que si ambas partes desearan cancelar el total de sus operaciones, "R" deberá abonar a "S" \$ 17.025. En este caso, estará obligado a pagar con alguno de los medios autorizados contemplados en la ley 25345 -porque allí hay "pago" y el mismo supera los \$ 1.000-. Recordemos que pago es sólo uno de los medios de extinción de las obligaciones previstas en nuestro Código Civil.

Pagos en especie

Hasta el dictado de la resolución general (AFIP) 2004 (BO: 1/2/2006), el Ente Fiscal consideró, tal como lo expresó en el punto 10 de su nota externa (AFIP) 7/2005, que el pago en especie no se encontraba contemplado entre los medios de pago que enumera el artículo 1 de la ley 25345, y por tal razón no otorgaba la posibilidad de cómputo de créditos fiscales y demás derechos para el contribuyente que utilizara este medio de cancelación.

Con la referida resolución general (AFIP) 2004, la AFIP realiza una interpretación distinta de la que había sostenido hasta ese momento, y decide modificar la resolución general (AFIP) 1547, incorporando como segundo párrafo del artículo 1 de la misma lo siguiente: "Las limitaciones de medios de pago establecidas en el artículo 1 de la ley 25345, sus modificaciones y normas complementarias, resultan aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero -en moneda de curso legal o extranjera- realizados a partir de su vigencia".

Ello llevó al Organismo a anular, también mediante esta norma, el punto 10 de la nota externa (AFIP) 7/2005, con lo que el pago en especie cobra una interpretación inversa a la sustentada hasta ese momento, y comienza a considerarse que dicha forma de pago otorga la posibilidad de cómputo de créditos fiscales y, además, derechos para el contribuyente que utilice dicho medio de cancelación.

Cabe destacar que no ha habido una modificación -sobre este punto- en la ley 25345, sino que se trata de un cambio producido entre propias resoluciones de la AFIP y de un giro interpretativo de la norma legal.

Pago de servicios públicos o de tributos en entidades financieras por importes superiores a \$ 1.000

Los pagos señalados se encuentran exceptuados de las disposiciones de la ley 25345 y, por lo tanto, cobran plena validez.

Conceptos que se deben tener en cuenta para determinar si la operación a cancelar supera los \$ 1.000, obligando a utilizar los medios de pago establecidos como únicos válidos

Los montos de los tributos nacionales, provinciales, municipales (y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) que graven las operaciones, como asimismo las percepciones que se hayan facturado, se considerarán, pero al mismo tiempo no se tendrán en cuenta las retenciones y otras deducciones diversas que por cualquier concepto disminuyan el importe de dicha obligación.

Al respecto, consideramos que si existe una nota de crédito emitida por el vendedor, por ejemplo por devolución parcial de mercaderías detalladas y sumadas en la factura que se pretende cancelar, es absolutamente comprensible que ella sí deba detraerse.

Obligación de consignar el medio de pago utilizado

Los adquirentes, los locatarios y los prestatarios están obligados a dejar constancia de los medios utilizados para la cancelación de sus obligaciones, registrando de diversas formas -a elección de los mismos- los datos que permitan su individualización.

Pueden hacerlo por diversos medios:

- a) En la factura, o documento equivalente recibido.
- b) En el recibo que le entrega el proveedor con motivo de su pago. En él deberá dejar constancia del medio utilizado para el pago total o parcial realizado, como asimismo los números de las facturas, o documentos equivalentes que se cancelan en forma total o parcial.
- c) La orden de pago emitida mediante sistemas informáticos. En este caso, deberá cumplirse con algunas condiciones:
 1. Que la mencionada orden de pago cuente con numeración consecutiva y progresiva.
 2. Que junto con la factura, o documento equivalente, se agregue una copia de esta orden de pago.
 3. Que de las órdenes de pago anuladas, se conserven los originales y sus copias.
 4. Cuando el medio de pago empleado sea la entrega de cheques de terceros -sean éstos comunes, de pago diferido o cancelatorios-, deberá dejarse constancia en las órdenes de pago respectivas de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del librador, o del comprador a la entidad financiera si se tratara de un cheque cancelatorio.

Se aclara que la obligación descrita en los apartados precedentes podrá cumplirse, *utilizando con carácter alternativo y opcional*, un registro emitido mediante sistemas computarizados. El

mismo deberá confeccionarse mensualmente, y se deberá mantener en archivo a disposición del personal fiscalizador.

La registración deberá estar ordenada por fecha de pago, y el plazo máximo para asentarlas es dentro de los 10 días hábiles administrativos posteriores al de la finalización del mes de que se trate.

Para llevar a cabo dichas registraciones, deberán tenerse en cuenta las especificaciones técnicas de diseño de registro establecidas por la resolución general (AFIP) 1547 -y su modificatoria, la RG (AFIP) 1886-.

Consta de dos cuadros instructivos de diseño, siendo el primero el destinado a operaciones en forma directa por el adquirente, locatario o prestatario, mientras que el segundo modelo de diseño de registro es el destinado a "operaciones celebradas con intervención de consignatarios o intermediarios que vendan a nombre propio pero por cuenta de terceros".⁽³⁾

Por otra parte, los diversos medios de pago cuentan con un número identificatorio para la registración, y ellos se encuentran contenidos en la siguiente tabla:

Código	Medios de pago
1	Depósito en cuentas de entidades financieras
2	Giros o transferencias bancarias
3	Cheques o cheques cancelatorios
4	Tarjeta de crédito, compra o débito
5	Factura de crédito
6	Endoso de cheque
7	Otros procedimientos autorizados por el PEN

Existe una pequeña tabla para los procedimientos de pago:

Código	Procedimiento de pago
1	Contado
2	A plazo

En cuanto a los diseños de registro, haremos algunas aclaraciones para la lista contenida en la columna "Denominación del campo" que consideramos de utilidad para quienes deseen emplear este sistema:

Campos

* *Fecha de cancelación:* se deberá completar con la fecha de vencimiento del medio de pago y su formato será "DD/MM/AAAA".

* *Medio de pago:* se deberá codificar con el medio de pago que corresponda de acuerdo con la tabla indicada en el apartado B) del Anexo de la resolución general (AFIP) 1547.

* *Identificación del pago:* se completará con el número de identificación del medio de pago respectivo (por ejemplo, de tratarse de un cheque, cheque nº xxxxxxxx).

* *CUIT emisor original del cheque endosado*: se refiere a la CUIT del Banco en el que reside la cuenta de la cual se extrae el dinero.

* *Importe*: indicar.

* *CUIT del Banco o de la entidad financiera interviniente*: indicar.

* *Procedimiento de pago utilizado*: se deberá codificar con el procedimiento de pago, de acuerdo con la tabla indicada en el apartado B) del Anexo de la resolución general (AFIP) 1547. Se refiere a la condición de cancelación de la factura, documento equivalente o comprobante (Contado/A plazo).

* *Número de CUIT del proveedor, locador prestador o intermediario*: su número.

* *Factura o documento equivalente*: se deberá codificar mediante la "Tabla de comprobantes", que se detalla en el apartado B) del Anexo de la resolución general (AFIP) 1547.

* *Número de factura, o documento equivalente cancelado*: se completará con el número de factura, o documento equivalente vinculado con el medio de pago correspondiente.

* *Importe total de la operación*: el importe total de la operación corresponde al monto total de la factura, documento equivalente, o comprobante que corresponda (en la moneda en la que se encuentre expresada).

* *Tipo de moneda*: se relaciona con el tipo de moneda en la que fue confeccionado el comprobante (factura y documento equivalente, entre otros), según tabla "Tipo de moneda" que se detalla en el apartado B) del Anexo de la resolución general (AFIP) 1547.

Además, existen otras tablas referidas a:

1. códigos de comprobantes, los que le asigna a cada tipo posible una codificación, que en este caso sirve a los fines de la registración, y
2. códigos de monedas empleadas en la operación.

Cómo deben librarse los cheques

Otro aspecto importante a tener en cuenta, y que se encuentra establecido en la resolución general (AFIP) 1547, es que en ella se determina cómo deberán librarse o endosarse los cheques:

- a) *Cheque común*: a nombre del emisor de la factura, o documento equivalente y cruzado; en el anverso del mismo, debe consignarse la leyenda "Para acreditar en cuenta", de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 46 de la ley 24452 de cheques.
- b) *Cheques de pago diferido*: a nombre del emisor de la factura, o documento equivalente y cruzado.
- c) *Cheques cancelatorios*: a nombre del emisor de la factura, o documento equivalente.

Conviene aquí hacer las aclaraciones sobre qué dice la ley de cheques con respecto a qué es un "cheque cruzado" y qué significa "para acreditar en cuenta":

1. *Cheque cruzado* (arts. 44 y 45, ley de cheques): un cheque con "cruzamiento general" sólo puede ser pagado por el girado a uno de sus clientes o a una entidad autorizada para prestarle servicio de cheque.

Ahora bien, existe también el "cruzamiento especial", el cual sólo puede ser pagado por el girado a quien esté mencionado entre las barras paralelas colocadas en el anverso del cheque.

El "cruzamiento especial" debe contener entre barras el nombre de una entidad autorizada para brindar el servicio de cheque. De lo contrario, será cruzamiento general.

Un cruzamiento general puede transformarse en especial, pero el cruzamiento especial no se puede transformar en general.

Un cheque cruzado no puede ser cobrado en ventanilla y sólo puede ser depositado en cuenta.

2. *Cheques con la leyenda "Para acreditar en cuenta"*: tanto el librador como el portador del cheque pueden insertar, en el anverso del mismo, la leyenda "Para acreditar en cuenta" (tal lo dispuesto por el art. 46 de la ley de cheques). Esa cláusula es accesoria y convierte al valor "de compensación obligatoria" impidiendo su pago en dinero.

Límites existentes para los endosos de cheques

* *Cheques comunes*: hasta un endoso y el del depositante.

* *Cheques de pago diferido*: hasta dos endosos y el del depositante.

* *Cheques cancelatorios*: serán admisibles hasta 2 endosos nominativos; los endosos serán certificados por escribano público, autoridad judicial o autoridad bancaria.

Pagos realizados a sujetos del exterior

En ese sentido, la nota externa (AFIP) 7/2005 es clara al afirmar que los pagos realizados en el país a sujetos del exterior se encuentran dentro del marco de la ley 25345, y por lo tanto, alcanzados por sus disposiciones.

Cancelación de varias facturas correspondientes a sendas operaciones de compra, y ninguna supera los \$ 1.000, pero el importe total del pago sí

Todo pago total o parcial de sumas de dinero superiores a \$ 1.000 debe cancelarse con alguno o varios de los medios previstos en el artículo 1 de la ley 25345. Si el pago se realizara en moneda extranjera, deberá tomarse en cuenta, para determinar si se alcanza dicho importe -en pesos-, considerando el tipo de cambio vigente al día hábil inmediato anterior al del pago.

En realidad, lo que tiene importancia para dicha determinación es el monto del pago, dejando de lado totalmente el monto de cada operación.

Cancelación de varios comprobantes con un único medio de pago

Varios comprobantes pueden ser cancelados mediante la utilización de un único medio de pago, en cuyo caso veremos cómo debe registrarse el mismo a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en tal sentido por la resolución general (AFIP) 1547:

.1) *Cuando la registraci3n se realiza en la factura, o documento equivalente*

En este caso, deber3n registrarse los datos identificatorios del medio de pago empleado en cada una de las facturas que se hubieran cancelado con el mismo.

.2) *Cuando la registraci3n se hace por el medio inform3tico -opcional-*

Aqu3 se utilizar3 un solo registro para identificar el medio de pago utilizado y el importe del mismo, y se detallar3n los importes totales o parciales de la o las facturas, o documentos equivalentes cancelados mediante dichos medio.

.3) *Cuando el pago supere los \$ 1.000 pero se est3n cancelando facturas que individualmente sean menores a dicho importe*

El medio de pago utilizado deber3 registrar si el monto total pagado supera los \$ 1.000, aun cuando individualmente todos los comprobantes cancelados -facturas o documentos equivalentes- sean inferiores a dicha suma.

El empleo de uno u otro de los medios de pago indicados como v3lidos para surtir efecto entre las partes y frente a terceros, seg3n la ley 25345, ¿es indiferente para quien los utiliza?

A este respecto, debemos hacer una aclaraci3n muy importante. Uno de esos medios, *el dep3sito en cuenta bancaria del proveedor*, tiene una incidencia en otro tributo, cual es el del impuesto sobre los d3bitos y cr3ditos en las transacciones financieras.

En efecto, si se le abona a uno o m3s proveedores en forma permanente mediante este medio, podemos asegurar que nos encontramos ante un "sistema organizado de pagos".

Es que, en realidad, siempre debió hacerse una consideraci3n conjunta de lo dispuesto por la ley antievasi3n, y del impuesto sobre los d3bitos y cr3ditos en las transacciones financieras. As3, si analizamos el plexo normativo de este impuesto integrado fundamentalmente por la ley 25413 -y su modificatoria, la L. 25453-, el inciso b) del art3culo 2 del Anexo del decreto 380/2001 y la resoluci3n general (AFIP) 2111 (art. 40), no habr3 lugar a duda de que el empleo de dicha forma de pago de obligaciones se encuentra alcanzada por este impuesto, si los mismos se realizan en el *ejercicio de actividades econ3micas*, y a trav3s de un *sistema organizado de pagos* que *reemplace las cuentas bancarias propias*.

Al respecto, puede citarse el dictamen (DAT) 15/2004, del cual haremos una brev3sima s3ntesis.

Se trata de una consulta vinculante, en la que una empresa fabricante de bebidas analcoh3licas cobraba en efectivo sus ventas y deseaba conocer si pod3a emplear dicho efectivo para pagar a sus proveedores deposit3ndoles dicho dinero en sus respectivas cuentas bancarias.

El dictamen concluy3 en que la utilizaci3n del dep3sito en cuenta del proveedor era uno de los medios id3neos contemplados por la ley 25345, pero que al establecer un esquema de pagos como el descrito, se estaba frente a un "sistema organizado de pagos" que evitaba la utilizaci3n de cuentas bancarias propias. De este modo, la empresa eludir3a el pago del gravamen, accionar que es, precisamente, lo que ha pretendido evitar el legislador al incorporar al texto normativo las disposiciones consagradas por el art3culo 1, inciso c), de la ley 25413.

En tal caso, quien procediera de esa forma, deberá autoliquidarse e ingresar este tributo.

Aclaremos que no existe una definición de qué es exactamente un "sistema organizado de pagos", pero se desprende que la utilización de otros medios no previstos en la ley 25345 que eviten el empleo de cuentas bancarias propias es uno de los elementos fundamentales para su existencia.

Utilización de más de un medio de pago para la cancelación de una obligación

Cuando, por ejemplo, para cancelar una factura se emplean cheques propios y de terceros debidamente endosados, a los efectos de la anotación pertinente, deberán utilizarse tantos registros como medios de pagos fueron empleados para cancelar la factura.

Pagos realizados por anticipos que no congelen precio

Este tipo de pagos no obliga al vendedor a emitir la factura. En tal caso, si entrega un recibo por la suma anticipada, se podrá anotar en él -transitoriamente- el medio de pago utilizado, o en su defecto, podrá emplearse para tal fin el registro informático ya mencionado.

Una vez emitida la factura por el vendedor, allí sí deberá practicarse el registro definitivo previsto en el artículo 5 de la resolución general (AFIP) 1547.

1.6. Recursos contra la intimación de las diferencias por aplicación de la ley antievasión:

El presente análisis tiene por objeto, en una primera consideración, comprender la naturaleza de los actos administrativos mediante los que se determinan ajustes en los impuestos a las ganancias y/o al valor agregado, como producto de la actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por aplicación de la ley 25345.

El primer planteo se suscita en virtud del carácter que la AFIP otorga a los actos administrativos por los que realiza este tipo de ajustes, apoyándose para ello en las disposiciones de la ley 25345. En efecto, para este Organismo constituyen liquidaciones y originan a su vez el derecho de intimar el ingreso de las sumas bajo apercibimiento de iniciar acciones de ejecución fiscal, por aplicación del artículo 14 de la ley 11683.

Como consecuencia inmediata de ello, estas resoluciones no pueden ser apeladas ante el TFN en tanto éste excluye de su competencia las liquidaciones administrativas, que pueden ser únicamente revisadas en los términos del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento fiscal, con lo que el recurso así interpuesto no posee efectos suspensivos, encontrándose habilitada la AFIP para iniciar acciones de cobro ante el vencimiento de los 15 días hábiles.

A efectos de comenzar con el estudio de la normativa en cuestión, es de importancia recordar que es el artículo 2 de la ley 25345 el que impone la aplicación directa del artículo 14 de la ley de procedimiento fiscal, para el caso de los ajustes originados en la aplicación de las disposiciones de esa ley.

Por su parte, el artículo 14 de la ley 11683 dispone que "cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinados conceptos o importes improcedentes, tales como

retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en el artículo 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada".

Al leer la norma a la que el artículo 2 de la ley antievasión remite (art. 14, L. 11683), se observa que ésta no posee carácter taxativo, al utilizar la expresión "tales como", por lo que podría interpretarse que los pagos realizados por medios distintos a los establecidos por la ley antievasión y computados como gastos en el impuesto a las ganancias, o asimismo el crédito fiscal apropiado originado en esos pagos en impuesto al valor agregado, se encuentran alcanzados por las prescripciones de la norma.

Ahora bien, si -tal como lo interpreta la AFIP- es de aplicación este artículo 14, ¿cuál es la razón que hace a esa Administración Federal dictar resoluciones como las ya descritas? ¿Es posible que una simple liquidación administrativa tenga las características de una resolución por la que se determina de oficio? ¿O, por el contrario, no es posible liquidar administrativamente este tipo de conceptos o importes improcedentes sin realizar un análisis exhaustivo de las operaciones que se impugnan? (lo que implica descartar de manera automática la posibilidad de liquidar un monto a pagar de la manera en que ha sido prevista por el legislador al redactar la norma del art. 14 de la L. 11683).

En virtud de los cuestionamientos realizados; y a efectos de determinar la naturaleza del acto administrativo por el que se realizan este tipo de ajustes, resulta importante citar la calificada doctrina nacional⁽¹⁾, que define la determinación de oficio como el acto o el conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Al referirse a las características del procedimiento determinatorio, Catalina García Vizcaíno⁽²⁾ sostiene que, a fin de determinar la existencia de deuda tributaria, habrá que realizar operaciones liquidatorias -muchas veces complejas-, a la vez que cerciorarse si se produjo o no alguna causal extintiva de la obligación tributaria (pago, compensación) o de la acción, para exigir su pago (caducidad, prescripción), siendo así la determinación tributaria un procedimiento reglado -no discrecional-, puesto que no depende de ponderaciones sobre la oportunidad ni la conveniencia.

Analizando los conceptos vertidos por la doctrina citada, es posible colegir que el Organismo Fiscal *determina ajustes en la base imponible de los impuestos involucrados*, negándoles características de determinación de oficio al considerarlos simples liquidaciones administrativas, con una doble consecuencia jurídica que -en este caso en particular- va en detrimento de los derechos del contribuyente, ya que por un lado no se corre la vista del

artículo 17, la que permite alegar derechos y producir pruebas (resguardándose de esta manera la garantía constitucional de derecho de defensa, y asegurando el cumplimiento del debido proceso adjetivo impuesto por el art. 1, L. 19549), además del impedimento en la utilización de las vías recursivas establecidas por el artículo 76 de la ley 11683, que otorga efectos suspensivos a los actos apelados, evitando que el acto dictado por el Organismo Recaudador se torne ejecutorio haciendo nacer la regla del *solve et repete*.

Ahora bien, ¿cómo pueden interpretarse las normas de los artículos 14 y 16 de la ley 11683? ¿Es posible equiparar una liquidación administrativa con las resoluciones administrativas enunciadas y descritas en el punto anterior? ¿O, por el contrario, los actos por los que la Administración efectúa ajustes en la base imponible de los impuestos involucrados, originados por la falta de presentación de declaración jurada o por resultar impugnables las declaraciones presentadas por el contribuyente son en este caso determinaciones de oficio?

La respuesta a los interrogantes planteados permitirá abrir o no la competencia del TFN, como instancia revisora de los actos bajo análisis.

1.7. Pagos en especie.

En cuanto a los modos de extinción de las obligaciones citados en el artículo 724 del Código Civil, los relevantes en la especie son el pago, el pago en especie y la compensación. El artículo 1200 agrega la extinción de obligaciones por mutuo consentimiento.

El pago es el cumplimiento de la prestación objeto de la obligación (art. 725, CC) y podrá consistir en un dar, hacer o no hacer. Rige al respecto el principio de "identidad" del pago (arts. 740 y 741, CC), por el cual el deudor debe entregar aquella cosa a que se comprometió (en general: dinero).

El pago por entrega de bienes o dación en pago, o pago en especie, resultan técnicamente diferentes al "pago", pues no consisten en la prestación de lo debido, sino que el acreedor recibe voluntariamente bienes o hechos diversos a los que se debían prestar (art 779, CC).

La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir. (art. 818, CC). De tal manera se produce la neutralización de prestaciones, evitando materializar superfluas entregas de dinero, valores o cosas.

Debe destacarse que la compensación libremente pactada por las partes sólo requiere el acuerdo sobre la extinción recíproca de los créditos, con la sola limitación del orden público. No rigen los requisitos del artículo 820 del Código Civil referido a la fungibilidad y homogeneidad de las cosas comprendidas. Basta la mera equivalencia económica que la autonomía de la voluntad de las partes le asigne.

En cuanto a la normativa antievasión (art 34, L. 11683; L. 25345; RG 1547/2003) y los medios de pago obligatorios allí dispuestos no es aplicable en caso de compensación, ni en materia de pagos en especie, por no coincidir ni el modo de extinción de obligaciones (pago en los términos antedichos del CC), ni el medio utilizado para su cancelación (sumas de dinero). Ello, con la salvedad de que no se transfieran sumas de dinero por saldos a favor de una u otra parte.

A través de la nota externa 7/2005 la AFIP ha aclarado:

Punto 7: que la cancelación de obligaciones mediante compensaciones u otro de los modos de extinción admitidos por el artículo 724 del Código Civil, distintos del pago, no se halla sujeta al cumplimiento de la ley 25345.

Punto 10: en principio establecía que el pago en especie no se encuentra comprendido entre los medios de pago previstos por el artículo 1 de la citada ley y no surtiría efectos tributarios conforme lo establecido por el artículo 2 de dicha norma, en materia de "medios de pago". Pero este punto ha sido derogado por la resolución general 2004 (BO: 1/2/2006), dada la intrínseca contradicción que presentaba respecto de la interpretación consignada en el punto 7 referido.

De todas formas, sin perjuicio de la errónea y derogada posición fiscal, cabe tener presente el fallo del TFN en el sentido de que la cancelación de obligaciones en bonos (una forma de pagos en especie), no está sujeta a los obstáculos que impone la ley antievasión en materia de deducciones y créditos fiscales ("Miguel Pascuzzi e Hijos SA" - TFN - Sala A - 21/11/2005).

1.8. Jurisprudencia

Rappen Automotores SA. Acción declarativa de certeza, 16/12/2003. Juzg. Fed. Río Cuarto: Sobresalen, en la especie, numerosa profusión de normas, muchas de ellas al mismo tiempo contradictorias entre sí. Hasta la entrada en vigencia de la RG 1547 se encontraba en vigor la RG 151, la que fuera dictada a la luz de la normativa prevista en el artículo 34 de la LPT. Esto, con los efectos que ello implica, principalmente la admisión de prueba en contrario respecto de la veracidad de las operaciones que no hubieran sido canceladas por alguno de los medios de pago determinados en la Ley 25345.

Se permite inferir una aparente colisión normativa, ya que la RG 1547 pretende reglamentar la Ley 25345, hecho que se desprende del análisis de su parte dispositiva. El Organismo Fiscal limitó, a través de la mentada RG, las distintas formas de emisión de los cheques comunes o de los cheques de pago diferido (contempladas en el artículo 6 de la Ley 24452) estableciendo restricciones no contempladas en la Ley Antievasión que exceden el marco de sus disposiciones, por lo que, en apariencia, surge claro de la Ley 25345, no le otorgan al Organismo Recaudador facultades para reglamentarla, máxime teniendo en consideración que la propia "ley antievasión", en su artículo 11, establece que la Autoridad de Aplicación de dicha norma es el BCRA.

La Ley Antievasión aparenta exceder el marco de lo estrictamente fiscal, al intentar modificar cuestiones regidas por el derecho privado, derogando implícitamente dispositivos del Código Civil.

Se advierte que se encuentra vigente el artículo 34 de la LPT, incluso luego de la muy reciente reforma por la Ley 25795, promulgada de hecho el 14/11/2003. El mentado plexo legal mantiene la formula original, según la cual, si bien el Poder Ejecutivo Nacional, se encuentra facultado a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, de interés del contribuyente, a la utilización determinados medios de pago, aquellos que no acudan a tales medios "quedarán obligados a acreditar la veracidad de la operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados, lo que equivale a decir que se contienda admitiendo la alternativa de probar la existencia de las operaciones, a fin de poder acordarles efectos tributarios.

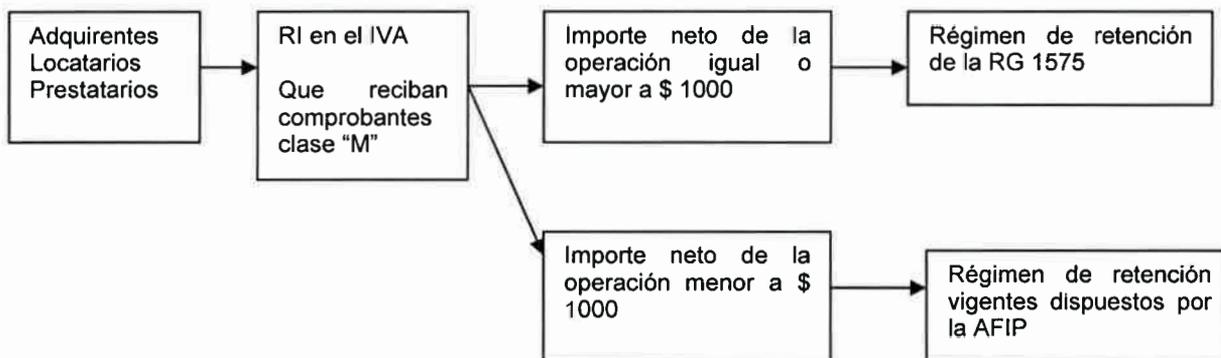
CAPITULO IV

1. OTRAS OBLIGACIONES A TENER EN CUENTA POR LOS RECEPTORES DE COMPROBANTES

1.1. RG 1575. Facturas clase "M".

Está RG también contiene obligaciones que deberán tener en cuenta determinada clase de sujeto a la hora de recepcionar un comprobante por una compra efectuada o una locación o prestación recibida

Receptores de facturas clase "M": El adquirente, locatario o prestatario inscripto en el IVA, que reciba que reciba un comprobante clase "M" actuara como agente de retención del mencionado impuesto y, en su caso, del impuesto a las ganancias.



Los sujetos RI en el IVA que reciban comprobantes clase "M" deberán actuar como agentes de retención del IVA y, en su caso, del impuesto a las ganancias, siempre que el importe neto de la operación sea igual o mayor a \$ 1000. Se entiende por importe neto al definido en el artículo 10 de la L IVA.

Las operaciones sujetas a retención en virtud del régimen dispuesto por está RG quedan excluidas de la aplicación de otros regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta – excepto Guía Fiscal Ganadera y / o Harinera – establecidos por el Organismo.

Por su parte, el artículo 30 excluye de los alcances de la RG a las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra – cereales y oleaginosas – y legumbres secas – porotos, arvejas y lentejas -, operaciones que se encuentran alcanzadas por el régimen de retención establecido por la RG 1394, hoy RG 2300/07, sus modificatorias y complementarias.

En el caso en que corresponda la aplicación del régimen de retención de la RG 1575, esto es cuando las dos partes (vendedor y comprador) son RI y se emita factura clase "M", hay que analizar además si el precio neto de la operación supera los \$ 1000, en cuyo caso corresponde aplicar el régimen de retención de la RG 1575, mientras que si no lo supera, corresponderá aplicar los regímenes de retención habituales para todo tipo de operaciones.

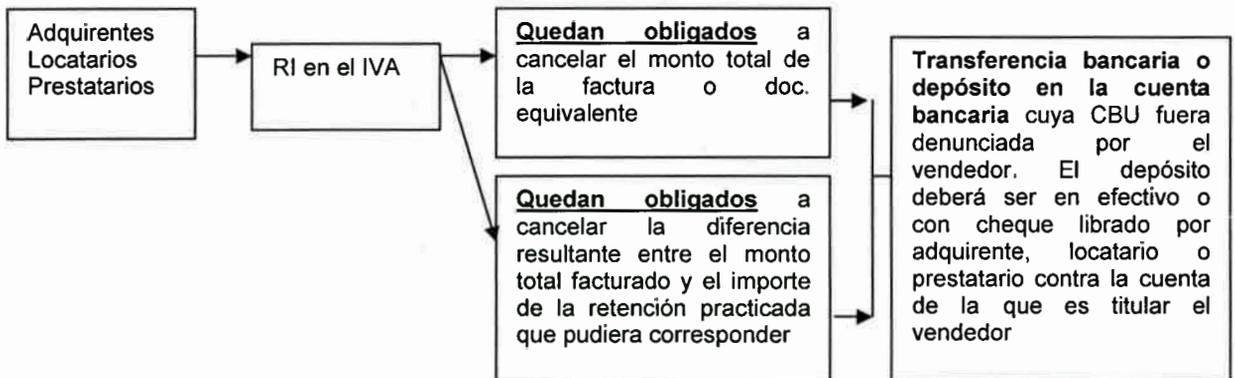
La retención se practicará en el momento del pago.

La omisión de actuar como agente de retención puede dar lugar a la aplicación del **artículo 44 de la RG 830 el cual remite al artículo 40 de la LIG** en donde se dispone que cuando el

contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DGI podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste. Se podrá aplicar el artículo 44 de la RG 830 porque así lo habilita el artículo 33 de la RG 1575 que establece que es de aplicación supletoria, entre otras, la RG 830 en todos los aspectos no contemplados en la presente y en la medida en que no se oponga a ésta.

Régimen de pago de la factura emitida: A diferencia de la factura clase "A" con leyenda que, como se explica posteriormente, tienen previsto un régimen especial de pago, las facturas clase "M" deberán ser abonadas mediante los medios de pago previstos en la Ley 25345 respetando las reglamentaciones establecidas en la RG 1547.

1.2. Receptores de facturas clase "A" con leyenda: Régimen especial de pago de la factura emitida. Título IV de la RG 1575.



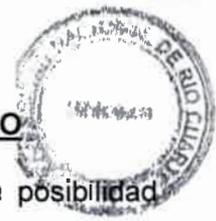
A considerar...

Esta forma de pago:

- ✓ No será obligatoria, cuando el importe total de la factura o documento equivalente correspondiente a la operación sea inferior a \$300

Se dispone que los adquirentes, locatarios o prestatarios que revistan la calidad de RI en el IVA, que operen con sujetos que emitan facturas clase "A" con leyenda "Pago en CBU informada", deben cancelar el monto total de la factura correspondiente a la operación cuyo monto sea mayor o igual a trescientos pesos (\$ 300) o la diferencia entre dicho importe total facturado y el de la retención practicada que pudiera corresponder, mediante transferencia bancaria o depósito, en la cuenta bancaria cuya CBU fuera denunciada por el vendedor.

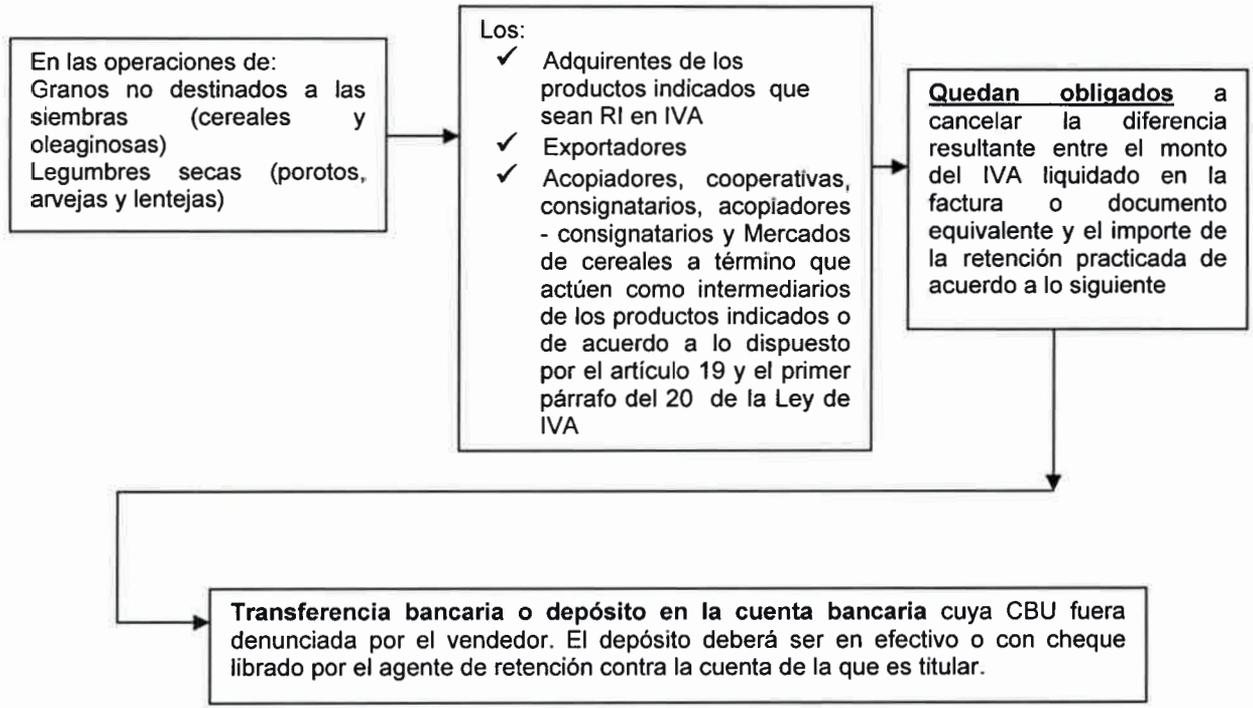
Cuando no se utilicen los medios o procedimiento de cancelación indicados, ello dará lugar a la aplicación de las disposiciones del artículo 34 de la LPT, lo que significa que *deberá probarse la veracidad de la operación, para poder computar la deducción del gasto en el IG y para poder computar el crédito fiscal en el IVA (art. 32 RG 1575).*



2. COMERCIO DE GRANOS: RÉGIMEN ESPECIAL DE PAGO DEL IVA FACTURADO

Con la sanción de la RG 2300, y la incorporación del Título IV, se excluyó la posibilidad establecida a través de la RG 1646 que modificó el artículo 56 de la RG 1394. Este artículo preveía que los vendedores podían optar por no aceptar como medios de pago, la transferencia bancaria o depósito en cuenta en la forma y condiciones previstas en el citado artículo.

Se recuerda que:



A considerar...
Esta forma de pago:
✓ Procederá aún cuando no corresponda practicar la retención del IVA
✓ No será obligatoria, cuando el importe del IVA que corresponda discriminar en la factura o documento equivalente sea igual o inferior a \$200

Si los vendedores ejercían la opción comentada, los respectivos adquirentes debían aplicar, a los fines del régimen de retención, la alícuota del 21% (para las operaciones de venta arroz) o del 10.5% (para las operaciones de ventas de granos en general no destinados a la siembra), según corresponda con la consecuencia adicional para el vendedor respecto a que dicha operación no quedaba sujeta al régimen de reintegro sistemático.

Esta posibilidad de optar por no aceptar los medios de pago mencionados y en consecuencia sufrir la retención de todo el IVA contenido en la operación ha quedado eliminada por la modificación comentada en el inicio de tema. El nuevo cuerpo normativo establece que la forma de indicada, procede aun cuando no corresponda practicar la retención del IVA. (art. 70)

Son válidos los pagos, que reuniendo los requisitos pertinentes, incluyan en forma conjunta:

- El monto correspondiente al IVA y el precio neto de la factura o documento equivalente.
- El importe de más de una operación realizada con un mismo sujeto.

El artículo 73 de la RG 2300 dispone que la obligación indicada en el gráfico precedente deberá cumplirse respecto de:

- El importe correspondiente al IVA, cuando para cancelar el monto de la operación **se utilicen medios de pago diferidos** (pagares, letras de cambio, etc.) o se trate de compensaciones de saldos de cualquier tipo.

CAPITULO V

1. REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA LEY DE IVA Y OTRAS DISPOSICIONES PARA EL CÓMPUTO DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Crédito Fiscal:

Composición:

- ✓ Impuesto facturado por la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, que resulten computables.
- ✓ Impuesto correspondiente a los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que se otorguen por las ventas de bienes, obras, locaciones y prestaciones de servicios, siempre que aquellos estén de acuerdo a las costumbre de plaza, se facturen y contabilicen.

Requisitos:

- ✓ De carácter material o sustancial.
 - Existencia de la operación que da origen al crédito fiscal
 - Perfeccionamiento del hecho imponible por parte del vendedor, locador o prestador.
 - Limitación en el cómputo por aplicación de la alícuota vigente sobre el precio neto gravado.
 - Vinculación con operaciones gravadas
- ✓ De carácter formal.
 - Facturación y discriminación del impuesto
 - Formalidades a cumplir por la factura o documento equivalente.
 - Forma de cancelación de la operación, Ley antievasión.

1.1. Requisitos materiales o sustanciales

1.1.1. Existencia de la operación que da origen al crédito fiscal

Para que las facturas de compra adquieran entidad suficiente para generar créditos fiscales, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

La prueba de la inexistencia de las operaciones implica probar un hecho negativo (prueba diabólica) por lo tanto el Fisco puede coleccionar determinados indicios que le permitan suponer la inexistencia de los comprobantes que respaldan las operaciones denunciadas por el contribuyente que pretende el cómputo del crédito fiscal para de ese modo invertir la carga de la prueba.

Deben tratarse de una serie de indicios comprobados, graves y precisos que lleven a presentar serios reparos respecto de la validez de las facturas y / o de las operaciones.

De este modo ante la presencia de determinados indicios que sean suficientes para poner en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar, corresponderá al contribuyente demostrar la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre.

1.1.2. Indicios de no existencia de las facturas que dan origen a los créditos fiscales

1) No existencia de los proveedores.

Inexistencia del proveedor como contribuyente inscripto.

- Acción del Fisco: Verificación de la inscripción de proveedores, existencia de números de CUIT, número de inscripción en Ingresos Brutos, Municipalidad correspondiente, IGJ, ANSES, etc.
- Circularización o Requerimientos a fin de que detalle las operaciones efectuadas.
- Verificación de la CAI: Facturas con CAI incorrecto o inexistente.
- Verificación de la fecha impresión de la factura: Debe ser anterior a la fecha de emisión.⁴
- Verificación de la fecha de entrega de la factura por la imprenta: Debe ser anterior a la fecha de emisión.

⁴ No obstante en el fallo Dalmaso Fabián R. TFN Sala D 23/06/2003 (voto del Dr. Brodsky) se expresó que nada impide antedatar una factura – si corresponde a una operación real – para hacerle expresar la fecha de finalización de los trabajos ejecutados. Ello así porque la L IVA establece en su art. 5° inciso b) que el hecho imponible se perfecciona – tratándose de prestaciones de servicios – “en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior ...”. Y siendo la factura el único documento que habilita al comprador para disponer del crédito fiscal, es una práctica usual y corriente en plaza, basada en los usos costumbres generalmente admitidos, emitirla con la misma fecha del remito o de la finalización de la prestación, precisamente para evitar colisionar con las disposiciones de la L IVA. Por otra parte, si no se altera la secuencia cronológica, no se contradicen las RG 3419 y 100.

- Verificación de la fecha de vencimiento de la factura: Debe ser posterior a la fecha de emisión (artículo 41 RG 100).
 - Verificación de la numeración de la factura: el número de la factura de compra deberá pertenecer al rango aprobado por el Fisco.
 - Verificación del formato de la factura del comprador para compararla con el formato de la factura aportada por el supuesto proveedor.
- 2) No localización de los proveedores: Inexistencia del domicilio fiscal obrante en los comprobantes.(el Organismo deberá constituirse en el domicilio fiscal). No localización de los integrantes de las sociedades proveedoras. Verificación de los representantes legales de las firmas. Verificación en el domicilio real o comercial.
- 3) No existencia de la actividad desarrollada por los proveedores: Verificación de la presentación de DDJJ por parte de los mismos en el IVA, en el IG y en los Impuesto Patrimoniales, Régimen Previsional por parte de los socios.

¿Que ocurre cuando la AFIP verifica que el vendedor no ingresó el débito fiscal?

La sola circunstancia de que el proveedor no haya incluido en sus DDJJ los débitos fiscales, no configura un elemento suficiente para considerar la realidad económica de las transacciones objetadas.

Tampoco el mero hecho de no presentar DDJJ o presentarlas con saldo a favor.

En ningún caso el legislador ha requerido el pago del impuesto por parte del vendedor, locador o prestador, para que el mismo pueda ser computado como crédito fiscal por parte de adquirente, locatario o prestatario.

- 4) Incapacidad de los proveedores de prestar el servicio o realizar el negocio involucrado en la operación.
- Insolvencia del proveedor. Falta de capacidad económica.
 - Demostración de la existencia de los proveedores más allá de su existencia jurídica.
 - Inconsistencias entre las actividades declaradas por las empresas proveedoras y las descripciones de los conceptos de la facturación.
 - Inconsistencias entre el objeto social y la cantidad de personal.
 - Inconsistencias entre el objeto social y el tipo o dimensión de las tareas que habrían facturado.
 - Inconsistencias entre el rubro con que figura inscripto el proveedor y la actividad del comprador.
 - Objeto social del proveedor especialmente heterogéneo.
- 5) Inexistencia de las imprentas que realizan la impresión de los comprobantes:

- Verificación de la Inscripción de la imprenta en el padrón de contribuyentes.
 - Verificación de la localización de las imprentas que figuran en los comprobantes respaldatorios de las operaciones (verificación del domicilio).
 - Inconsistencias en las imprentas que surgen de las facturas.
 - Aporte por parte de las imprentas de la documentación respaldatoria de los pedidos de impresión.
 - Inexistencia de la imprenta que figura inserta en el comprobante.
 - Constatación de la realización del trabajo de impresión por parte de la imprenta involucrada.
- 6) Actitud del contribuyente que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno tendiente a profundizar la investigación (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, medios de pago, cualquier otro dato que resulte lógico de una normal y habitual relación comercial entre empresas, permitiendo hallar a las firmas, resorte que resultaba de su exclusivo interés, etc.)
 - 7) Operaciones simuladas (ventas con posterior devolución)
 - 8) Lugar de entrega de la mercadería en un domicilio distinto no relacionado con el desarrollo de la actividad del comprador
 - 9) Se suspenden las operaciones con los proveedores cuestionados una vez comenzada la inspección.
 - 10) Existencia de unidad económica entre proveedor y comprador.

1.1.3. Pruebas de la existencia de las operaciones

- 1) Documentación soporte de las entregas de mercaderías efectuadas. Forma en que se transportaron las mercaderías. Lugar de entrega.
- 2) Modo en que se cancelaron las facturas (efectivo, cheques propios, cheques de terceros, cheques cobrados en el mostrador, otros). Verificación de los sujetos que cobraron los cheques. Comparación con el modo usual que se cancelan las facturas en el ramo.
- 3) Correspondencia entre la mercadería inventariada o vendida y la adquirida.
- 4) Manera de transportar los dineros entregados en el pago de mercaderías.
- 5) Cualquier otra situación que permita concluir que las compras efectivamente fueron realizadas.

6) Seguros que cubren las mercaderías entregadas.

7) Cumplimiento de los regímenes de retención y percepción vigentes.

1.1.4. Perfeccionamiento del hecho imponible por parte del vendedor, locador o prestador

La Ley IVA en el art. 12 último párrafo dispone que en todos los caso, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículo 5° y 6°, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 1° (importaciones de servicios), en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina.

Esto significa que las operaciones que originan crédito fiscal deben haber generado el débito fiscal respectivo para el vendedor, importador, locador o prestador.

Ver al respecto:

Dictamen 35/84 DATJ:

Dictamen 22/85 DATJ: Cambia el criterio del Dictamen 35/84.

Industrias Electrónicas Radio Serra. CSJN.

Multec S.A. TFN

Barrere y Asociados S.H. TFN

El artículo 5 de la Ley de IVA establece el momento en que se considera perfeccionado el respectivo hecho imponible.

El artículo 6, por su parte, dispone que el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y estos hayan sido puestos a disposición del comprador.

Puede darse el caso de que haya sido emitida y entregada la factura al comprador, pero que no existan los bienes o que éstos no hayan sido puestos a disposición del mismo. En estos supuestos el perfeccionamiento del hecho imponible para el vendedor y el consecuente cómputo del crédito fiscal para el comprador, se producirá en el momento en que los bienes sean puestos a disposición del comprador.⁵

Ejemplo de está situación sería una firma que vende un bien en el mes de abril, emite la factura en el mismo mes pero entrega el bien en el mes de mayo. El comprador recién tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal por la compra mencionada, en el mes de mayo en el que se verifica la puesta a disposición del bien. Al respecto el artículo 56 del DR dispone que en estos casos en que

⁵ Análisis del IVA. Federico A. Enríco y colaboradores. Página 377, 378 y 379. Ed. La Ley.

el gravamen facturado al comprador no da lugar al cómputo del crédito fiscal, como consecuencia de no haberse verificado la condición prevista en el último párrafo del artículo 12, la AFIP dispondrá la forma en que deberá documentarse el mismo al momento en que resulte procedente su aplicación. La RG 1415 no ha dispuesto nada al respecto.

Un problema es el de la disposición parcial de bienes, es decir aquella situación en la cual el vendedor (proveedor) factura toda la venta pero pone a disposición los bienes en forma fraccionada y sucesiva. En estos casos se entiende que podría efectuarse el cómputo parcial del crédito fiscal facturado hasta agotarlo con la última disposición de bienes.

Si el hecho imponible para el vendedor se perfecciona en un mes y la factura o documento equivalente se emite y recibe por el comprador en un período posterior, este último no podrá efectuar el cómputo del crédito fiscal hasta el período en el cual el documento fuera emitido ya que no habiendo factura no hay derecho al crédito fiscal (ver requisitos formales).

Ver: Hector Isnardi SACIF TFN

En resumen las operaciones que originan crédito fiscal deben haber generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo. Sin embargo puede haber generación de débito fiscal para un contribuyente, pero no necesariamente, por esa operación y en ese mismo período, crédito fiscal para el tercero. Para que un contribuyente pueda computarse crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido, previa o concomitantemente, la generación del débito fiscal, por esa operación, para un tercero⁶.

1.1.5. Vinculación con operaciones gravadas cualquiera fuese la etapa de su aplicación

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. L IVA art. 12 inc. a).

En consecuencia no será computable, como crédito fiscal, el impuesto facturado vinculado con el desarrollo de actividades exentas o no alcanzadas.

No se considerarán vinculadas con operaciones gravadas:

Se trata de una excepción a la regla general mencionada en el primer párrafo, que prohíbe el cómputo de créditos fiscales originados en ciertas compras, importaciones, locaciones y prestaciones. Siguiendo la opinión brindada por el Dr. Marchevsky⁷ nos encontramos, claramente frente a una ficción jurídica. En

⁶ IVA Análisis Integral. Rubén A. Marchevsky. Página 499. 2° Edición. Ediciones Macchi.

⁷ IVA Análisis Integral. Rubén A. Marchevsky. Página 656. Editorial Errepar

ésta, el legislador atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real, imponiendo certezas improbables o falsas en virtud de no existir una relación natural entre ambos hechos.

Esta situación se determina, por el contrario a la norma general, no por el destino que tengan (bien pueden formar parte de un proceso económico finalmente gravado) sino por el origen de los mismos.

Esquemáticamente esta sería la situación:

NO SE PERMITE EL COMPUTO DEL CREDITO FISCAL		SE PERMITE EL COMPUTO DEL CREDITO FISCAL
CONCEPTO	OBJETO	EXCEPCIONES
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compras ➤ Importaciones ➤ Locaciones 	Automóviles (*) (que superen la suma de \$ 20.000 neto de IVA y sólo sobre el excedente de dicho importe)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Que tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio. ➤ Que la explotación de dichos bienes sea el objeto principal de la actividad gravada.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Locaciones ➤ Prestaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Servicios de refrigerios, comidas o bebidas ➤ Hoteles, hosterías, pensiones, moteles, hospedajes, apart-hoteles, campamentos y similares ➤ Posadas y hoteles, o alojamientos por hora ➤ Casas de baños, masajes y similares ➤ Piscinas de natación y gimnasios ➤ Peluquerías, salones de belleza y similares ➤ Playas de Estacionamiento o garajes y similares 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Si los locatarios o prestatarios son, a su vez, locadores o prestadores de los mismos servicios ➤ Si la contratación de éstos tiene por finalidad la realización de conferencias, congresos, convenciones o eventos similares relacionados con la actividad específica del contratante
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compras ➤ Importaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Indumentaria 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ropa de trabajo y otros bienes vinculados a indumentaria y equipamiento del trabajador. Condición: uso exclusivo en el lugar de trabajo ➤ Bienes de Cambio

(*) El artículo 51 del Decreto Reglamentario considera "automóvil" a los definidos como tales por el artículo 5 inciso a) de la ley de tránsito n° 24.449, aclarando que dicha definición no incluye a aquellos vehículos concebidos y destinados como ambulancias. Continúa aclarando el sentido del término "similares", donde evidentemente la intención del legislador ha sido claramente y restrictivo y apunta a terminar con la posibilidad de la utilización simulada de automóviles afectados, total o parcialmente, a uso particular en desmedro de la recaudación fiscal tanto por disminución de la renta como por cómputo de un crédito fiscal.

1.1.6. Limitación en el cómputo por aplicación de la alícuota vigente sobre el precio neto gravado

La alícuota del gravamen es la tasa de carácter proporcional o progresivo que corresponde aplicar sobre la respectiva base imponible. Como la técnica determinativa del IVA no existe una base imponible, debido a que el gravamen se calcula detrayendo del débito fiscal el crédito fiscal del período, la alícuota se aplica sobre el precio neto computable para establecer el referido débito que en su contrapartida se refleja el crédito.

En el IVA existen tres tipos de tasas cuya aplicación, no depende de la índole de las operaciones gravadas (primaria, industrial, mayorista, prestaciones de servicios) sino de la naturaleza de los bienes o servicios que tengan por objeto la imposición, siendo los mismos que se enuncian:

- Tipo General u Ordinaria: es aquella que se aplica a todas las operaciones no sujetas a los tipos diferenciales de imposición. Una de las pautas teóricas del gravamen, es aquella que consagra que la tasa del tributo debe ser uniforme, de modo tal que el impuesto no interfiera en el proceso económico de formación de precio, una alícuota única en el IVA permite que el precio final del bien o servicio alcanzado, en la medida en que pueda trasladarse en toda la cadena productiva distributiva, aumente en forma proporcional al impuesto.
- Tipo Diferencial Inferior: la tasa diferencial o diferencial inferior, generalmente se aplica a las operaciones que tengan por objeto bienes y servicios primarios. De esta forma se busca atenuar la regresividad en el peso de la imposición, debido a que si bien todos los consumidores usan este tipo de bienes y servicios los sectores de menores recursos y pequeños ahorros en proporción sacrifican mayor parte de sus ingresos.

Un punto a considerar por la legislación, cuando se emplea tasa diferencial inferior, es la utilización o no de la regla del tope.

Si junto a la reducción de la alícuota se adopta el criterio de regla de tope, se desvirtúa el fin buscado. En este caso la imposición se reduce sólo sobre el valor agregado de aquellos sujetos alcanzados a un tipo menor, mientras que las demás empresas agregativas de valor tributan a la tasa general, es decir, no se puede hablar de un impuesto uniforme menor soportado por el consumidor final.

Mientras que si se aspira a que el bien o servicio, llegue al consumidor conteniendo sólo de impuesto el importe reducido debe instrumentarse la alícuota diferencial inferior sin regla de tope, es decir, aquellos sujetos alcanzados a una tasa menor, pueden computar contra el débito devengado todo el crédito fiscal, aun cuando el mismo tenga origen en operaciones alcanzadas a la alícuota general.

➤ Tipo Diferencial Superior: la tasa acrecida o diferencial incrementada, se aplica a operaciones que tengan por objeto bienes y servicios suntuarios que denoten una capacidad contributiva alta.

En cuanto a la modalidad de instrumentar la alícuota diferencial superior, no existe dificultad cuando recae sobre bienes o servicios vendidos o prestados al consumidor.

Si corresponde analizarse que ocurre cuando los bienes o servicios alcanzados por una imposición mayor son incorporados a un proceso productivo.

Si se instrumenta el aumento de la alícuota sin regla de tope el mayor valor de la imposición en la fase intermedia se enjugará cuando se compute como crédito fiscal en la etapa siguiente.

Mientras si la legislación adopta la regla de tope, el mayor peso de la imposición del bien o servicio va ser un costo para el ente empresario, que mediante la traslación a través del precio de sus operaciones, castigará al usuario de una prestación o al comprador de un producto alcanzado a la tasa general.

2.1. Requisitos formales

2.1.1. Facturación y Discriminación del impuesto en la factura de compra o documento equivalente

- 1) El crédito fiscal deberá surgir de una factura o documento equivalente.
- 2) Deberá estar discriminado el impuesto contenido en la operación.
- 3) El comprobante deberá ser emitido por el vendedor, locador o prestador.
- 4) La fecha consignada en la factura deberá ser posterior a la fecha de inscripción como RI.
- 5) El crédito fiscal debe ser imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado:

1) **El crédito fiscal deberá surgir de una factura o documento equivalente.**

Del artículo 12 de la ley de IVA, primer párrafo, surge que del impuesto determinado (débito fiscal), los responsables restaran:

Inc. a) El gravamen que, en el período fiscal, que se liquida, se les hubiera facturado

A estos fines será de utilidad el conocimiento de lo que la RG 1415 en su artículo 9 interpreta como documento equivalente.

Excepción:

Locatarios de inmuebles por la provisión de agua corriente, gas o electricidad, la prestación de servicios de telecomunicaciones u otras provisiones o prestaciones de similar naturaleza: DR 57.

2) **Cuando correspondiere por exigencia legal, deberá estar discriminado el impuesto contenido en la operación.**

Esto surge del la ley de IVA en el artículo 41 que dispone que el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículo 37 y 38 (obligación de discriminación del impuesto y de consignar el número de inscripción de los responsables intervinientes en la operación), hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario no tendrá derecho al crédito al que hace mención el artículo 12 ni podrá practicar , en su caso, los cálculos a que autoriza el artículo 32 del Título V, en su párrafos primero y segundo.

Lo dispuesto precedentemente no implica la disminución alguna de la obligaciones de los demás responsables intervinientes en las respectivas operaciones.

Ver - TFN
Impulso S.A.
Municipalidad de Caleta Olivia
Editorial Perfil S.A.
Huguenet Hector
Luis González

La discriminación del impuesto en la factura es un requisito esencial sin el cual existe la presunción del artículo 41, que no admite prueba en contrario, de que en la etapa anterior



no se ha pagado el impuesto, no dando en consecuencia derecho al cómputo del crédito fiscal para los responsables inscriptos⁸.

Sin embargo por el fallo Municipalidad de Caleta de Olivia el TFN aclara que la presunción está referida al pago del impuesto por parte del proveedor y no estrictamente al cómputo del crédito fiscal por el comprador, por lo que, demostrada la inexistencia del hecho que es su soporte, esto hace decaer la naturaleza absoluta de aquella presunción. En opinión de Marchevsky⁹, lo anterior significa que si se acredita el ingreso del impuesto por parte del proveedor resulta computable el crédito fiscal involucrado. En el fallo mencionado, según opinión de este autor, el TFN asignó escasa significatividad al hecho de que la discriminación no conste en la propia factura, considerando sí, como hecho fundamental, haberse acreditado la inclusión de las facturas en el cálculo del gravamen por parte del proveedor, por lo cual no cabía presumir la falta de pago del impuesto. En esta causa el proveedor efectuó la discriminación del impuesto con posterioridad a la emisión de la factura.

L IVA artículos 37 y 38: Los RI que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros RI deberán discriminar en la factura el impuesto correspondiente a la operación y consignar la CUIT de las partes intervinientes.

Las únicas operaciones que dan derecho al cómputo de créditos fiscales son las efectuadas con sujetos que revistan frente al IVA la condición de RI. Las operaciones con otros sujetos que no estén inscriptos en el IVA no darán derecho al cómputo del referido crédito.

Condición en el IVA del vendedor, prestador o locador	Condición en el IVA del comprador, prestatario o locatario	Identificación del comprobante	Discriminación del IVA que recae sobre la operación
Resp. Inscripto – excepto en las operaciones de exportación -	Resp. Inscripto	A	SI
	Resp. Inscripto	A con leyenda "Pago en CBU informada" ¹⁰	SI
	Resp. Inscripto	M ¹	SI
	Exentos	B	NO
	No responsables	B	NO
	Consumidores finales	B	NO
	Sujetos que deben recibir el tratamiento de consumidores finales	B	NO
	Monotributistas	B	NO
	No categorizados	B	NO

⁸ IVA Análisis Integral. Ruben A. Marchevsky. Página 470. 2° Edición. Ediciones Macchi.

⁹ IVA Análisis Integral. Ruben A. Marchevsky. Página 473. 2° Edición. Ediciones Macchi.

¹⁰ Ver al respecto capítulo RG 1575

2.1.2. Operaciones gravadas de RI

RI: el vendedor, locador o prestador deberá discriminar en la factura o documento equivalente el IVA que recae sobre la operación. L IVA art. 37.

Conceptos que deberán discriminarse:

Alícuota a que está sujeta la operación

Monto del impuesto resultante

Monto de los restantes tributos que no integren el precio neto gravado

Importe de la percepción que resulte procedente

CF: el vendedor, locador o prestador no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el IVA que recae sobre la operación. L IVA art. 39.

Lo establecido por este artículo admite una situación de excepción que es la contemplada por el artículo 72 del DR (ver al respecto: Situaciones Especiales, Autorización para discriminar el impuesto)

Exentos: el vendedor, locador o prestador no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el IVA que recae sobre la operación. L IVA art. 39.

Al igual que en el caso anterior aquí también se admite una situación de excepción que es la contemplada por el artículo 72 del DR (ver al respecto: Situaciones Especiales, Autorización para discriminar el impuesto)

Monotributistas: el vendedor, locador o prestador no deberá discriminar en la factura o documento equivalente el IVA que recae sobre la operación, excepto en los casos de ventas de gas, energía eléctrica, aguas reguladas por medidor y de servicios de telecomunicaciones. L 24977 art. 29.

Sujetos no categorizados: La RG 1415 no aclara el tratamiento a dispensar en el IVA cuando se realicen operaciones con esta clase de sujetos. Ver anexo II. Pto. IV.

2.1.3. Excepciones a la obligación de discriminar el impuesto

- Concesionarios de sistemas de percepción de ingresos por peajes en autopistas y en cualquier otro medio habilitado. RG 1415 Situaciones Especiales.
- Sujetos habitualistas en la compraventa de bienes usados. Artículo 18 de L IVA. DR 59.
- Entidades de asistencia sanitaria, médica y paramédica, incluidas las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga que tengan incorporados a sus servicios los llamados planes de reintegro. DR. 57.1
- Sujetos que vendan combustibles líquidos directamente al público consumidor y únicamente con relación a tales ventas. RG 3136.

2.1.4. Obligación de consignar el número de inscripción de los responsables intervinientes en la operación Ver: formalidades a cumplir por la factura o documento equivalente.

- 3) El comprobante deberá ser emitido por el vendedor, locador o prestador y no por el sujeto que pretende computarse el crédito correspondiente. El impuesto deberá estar facturado al responsable que realizará dicho cómputo.**

Ver:

Dictamen 74/82 DATJ
Gasparri y cia. S.A. TFN
Huguenet Hector TFN

Para poder computar crédito fiscal se exige que el vendedor haya emitido un documento equivalente y discrimine el impuesto, pero esta obligación el Organismo Fiscal se la transfiere al comprador, quien tiene que practicar una liquidación que hace las veces de documento equivalente.

Constituye una excepción, determinadas situaciones en las cuales las normas habilitan que sea el propio sujeto que pretende el cómputo del crédito, quién emita el comprobante, tal es el caso de los habitualistas en la compraventa de bienes usados a consumidores finales (art. 18 de LIVA) o aquellos casos en las que determinados intermediarios o compradores emiten el comprobante en sustitución del vendedor (ver excepciones a la obligación de emitir comprobantes en la RG 1415). Constituyen un ejemplo de esto los intermediarios que actúen a nombre propio, por cuenta de terceros, en la compraventa de bienes muebles (primer párrafo del artículo 20 de L IVA), los que computarán el crédito fiscal que como adquirentes les corresponda, aplicando la pertinente alícuota sobre el valor neto liquidado al comitente, o sea de la documentación que ellos mismos emiten a su comitente cuando le liquidan la operación encomendada.

También el cómputo de crédito fiscal emergente de notas de crédito emitidas por descuentos, bonificaciones, rescisiones, quitas o devoluciones sobre ventas, locaciones o prestaciones según lo prescribe el artículo 12 inciso b) de la ley del IVA.

- 4) La fecha consignada en la factura en la que se discrimina el impuesto deberá ser posterior a la fecha de inscripción como RI del sujeto que pretende su cómputo.**
- 5) El crédito fiscal debe ser imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado:**

El artículo 12 de L IVA dispone que del débito fiscal determinado, se detraerá el gravamen que, en el mismo período fiscal que se liquida, se le hubiere facturado al responsable. También deberá considerarse el artículo 21 de la LPT.

Como se explicó anteriormente si el hecho imponible para el vendedor se perfecciona en un mes y la factura o documento equivalente se emite y recibe por el comprador en un período posterior, este último no podrá efectuar el cómputo del crédito fiscal hasta el

período en el cual el documento fuera emitido ya que no habiendo factura no hay derecho al crédito fiscal (ver requisitos formales).

Factura emitida en un período fiscal pero recepcionado en otro posterior:

Al respecto es claro el artículo 12 comentado, sin embargo tanto de la opinión de doctrina¹¹ como de la jurisprudencia¹², surge que se podrá computar como crédito fiscal el impuesto que surja de facturas o documentos equivalentes recibidos en un período fiscal posterior al de su emisión. No podrá computarse como débito fiscal el originado en notas de crédito recibidas en un periodo posterior al de la emisión de estos documentos ya que estos originarían un perjuicio fiscal, demorando el ingreso del impuesto.

Fecha de la factura emitida: También es improcedente el cómputo de créditos fiscales provenientes de facturas emitidas con posterioridad al período fiscal que se liquida (ver Dolci Eduardo S. TFN Sala B. 3/11/1999). Esto significa que el impuesto a computar como crédito fiscal deberá estar facturado al momento de perfeccionarse el hecho imponible.

Ver:

Dictamen 32/96

Rosales Salvador TFN

Dolci Eduardo TFN

2.1.5. Formalidades a cumplir por la factura o documento equivalente

Además de la discriminación del impuesto, tema que ya se analizó, se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación (L IVA arts. 37, 38, 41 y 42)

RG 1415

RG 100 artículo 41: No serán considerados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario, según lo prescripto por el artículo 34 de la LPT, ello sin perjuicio de las sanciones establecidas por el artículo 40 de la precitada ley, los comprobantes indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 1 que no contengan los siguientes datos:

- a) Respetto del emisor:
 - 1. Apellido y nombre o razón social
 - 2. Domicilio Comercial
 - 3. Categorización respecto al IVA
 - 4. CUIT
- b) Respetto del comprobante:
 - 1. Fecha de emisión
 - 2. Numeración
 - 3. CAI
 - 4. Fecha de vencimiento

Quedan comprendidos en el párrafo anterior, los comprobantes emitidos una vez vencido el plazo de validez consignado en los mismos conforme los establecido en el artículo 37.

¹¹ IVA Análisis Integral. Ruben A. Marchevsky. Página 469. 2° Edición. Ediciones Macchi.

¹² Dictamen 32/96 DAT y Rosales Salvador David. TFN Sala D. 23/04/1998.

A su vez los responsables que pretendan que se les reconozca el cómputo de los conceptos invalidados mencionados en el primer párrafo, deberán acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Ver comentario artículo 41 de la RG 100.

2.1.6. Forma de cancelación de la operación. Ver comentario de Ley antievasión. La cancelación de la operación deberá ser instrumentada a través de determinados medios de pago.

2. CUMPLIMIENTO DE LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN

2.1. RG 18 (A.F.I.P-) - Consulta al archivo de proveedores

La Administración Federal de Ingresos Públicos emitió la resolución general 726, mediante la cual resolvió extender el procedimiento de consulta al "Archivo de Información sobre Proveedores" a todos los agentes de retención comprendidos en la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias.

2.1.1. Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

Según lo dispuesto por el artículo 2º de la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias, deberán actuar como agentes de retención los adquirentes, locatarios o prestatarios que se indican a continuación:

- a) Administración Central de la Nación y sus entes autárquicos y descentralizados.
- b) Sujetos que integran la nómina que se incluye en el Anexo I, que forma parte integrante de la citada resolución general.
- c) Exportadores que resulten incluidos en la nómina que oportunamente dará a conocer el Organismo Fiscal.

Al respecto, la resolución general (AFIP) 39 y sus posteriores modificaciones establecieron la nómina de los exportadores que están incluidos en este inciso.

2.1.2. Sujetos obligados a consultar el "archivo de información sobre proveedores"

La resolución general (AFIP) 726 modifica el cuarto párrafo del artículo 2º de la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias, disponiendo que los sujetos nominados en los precitados incisos a), b) y c) quedan obligados a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores", que se crea mediante esta resolución general, y a cumplir con los requisitos y condiciones dispuestos en el Anexo IV.

Antes de la modificación dispuesta por la resolución general (AFIP) 726, el cuarto párrafo del citado artículo 2º expresaba que los sujetos incluidos en la nómina de los precitados incisos a), b) y c), que realicen o prevean realizar operaciones de exportación -que den lugar a la acreditación, devolución o transferencia de los Importes correspondientes al IVA que les hubiera sido facturado, según lo previsto en la RG 616-,

quedaban obligados a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores", y a cumplir con los requisitos y condiciones dispuestos en el Anexo IV.

En consecuencia, antes de la citada modificación quedaban obligados a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores" únicamente los sujetos que reunían conjuntamente los siguientes requisitos:

- 1) Sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 2º de la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias.
- 2) Que realicen o prevean realizar operaciones de exportación.
- 3) Que las mismas den lugar a la acreditación, la devolución o la transferencia de los importes correspondientes al impuesto al valor agregado que les hubiera sido facturado, según lo previsto en la resolución general (AFIP) 616 y sus modificatorias.

A partir de la modificación establecida por la resolución general (AFIP) 726, quedan obligados a consultar el "Archivo de Información de Proveedores" todos los sujetos nominados para actuar como agentes de retención, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2º de la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias (se trata de todos los sujetos que hemos mencionado en el pto. 2).

2.1.3. Resultado de la consulta al "archivo de información sobre proveedores"

Antes de la modificación dispuesta por la resolución general (AFIP) 726, el inciso e) del Anexo IV -que se refiere al procedimiento para efectuar la consulta- establecía que, como resultado de la consulta efectuada por el agente de retención que realice o prevea realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, la devolución o la transferencia del impuesto facturado prevista en la resolución general 616 y sus modificatorias, la Administración Federal de Ingresos Públicos comunicará el régimen de retención que deberá aplicarse en el momento en que se produzca el pago de la factura o el documento equivalente, de acuerdo con el siguiente detalle:

Código	Descripción
1	"Retención general vigente RG 18", si el proveedor no registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas. Si el importe de la factura o documento equivalente es inferior a \$ 10.000, "Retención Sustitutiva 100%" [último párrafo, inc. b), art. 8º, RG 18].
2	"Retención Sustitutiva 100% RG 18", si el proveedor registra incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.
3	"Crédito fiscal no computable", si el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.
4	"Retención Sustitutiva 100% RG 18", si se registran irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor del responsable obligado a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores". Los proveedores del exportador que hayan sido encuadrados en este régimen permanecerán en él por el lapso de tres meses calendario. A partir de la finalización del tercer mes podrán quedar alcanzados por cualquiera de los cuatro regímenes mencionados. En el caso de reincidencia, el período de tiempo mencionado anteriormente se incrementará a doce meses calendario.



La resolución general (AFIP) 726 sustituyó el citado inciso e) del Anexo IV estableciendo que como resultado de la consulta efectuada por el agente de retención comprendido en el artículo 2º de la resolución general 18, sus modificatorias y complementarias, la Administración Federal de Ingresos Públicos comunicará el régimen de retención que deberá aplicarse en el momento en que se produzca el pago de la factura o documento equivalente, de acuerdo con el siguiente detalle:

Código	Descripción
1	"Retención general vigente RG 18", si el proveedor no registra incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas, salvo que el consultante realice o prevea realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, la devolución o la transferencia del impuesto facturado prevista en la resolución general 616 y sus modificatorias, y la operación sea menor o igual a \$ 10.000, en cuyo caso corresponderá la retención sustitutiva del 100%.
2	"Retención Sustitutiva 100% RG 18", si el proveedor registra incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.
3	"Crédito fiscal no computable", si el proveedor no reviste el carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.
4	"Retención Sustitutiva 100% RG 18", si se registran -como consecuencia de acciones de fiscalización- irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor del responsable obligado a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores". Los proveedores que hayan sido encuadrados en este régimen permanecerán en él por el lapso de tres meses calendario. A partir de la finalización del tercer mes, podrán quedar alcanzados por cualquiera de los cuatro regímenes mencionados. En el caso de reincidencia, el período de tiempo mencionado anteriormente se incrementará a doce meses calendario.

En consecuencia, las modificaciones introducidas por la resolución general 726 al inciso e) del Anexo IV son las siguientes:

- a) Respecto del Código 1, con anterioridad a la modificación se establecía como requisito que el proveedor no registrara incumplimientos en sus obligaciones fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

Oportunamente expresamos que resultaba importante analizar el alcance que le podría otorgar el Organismo Fiscal al concepto "cumplimiento de las obligaciones fiscales y/o previsionales", teniendo en cuenta que el incumplimiento de las mismas por parte del proveedor podía provocar que el agente de retención resultara obligado a aplicarle la "Retención Sustitutiva 100% RG 18".

Al respecto, comentamos que, en anteriores resoluciones generales, la Administración Federal de Ingresos Públicos restringía dicho concepto al cumplimiento de la presentación de las declaraciones juradas determinativas de aquellos impuestos que mencionara expresamente.

En ese sentido, entendíamos que el citado Organismo Fiscal debía ser más específico respecto del alcance que correspondería otorgarle a la expresión "incumplimientos en sus obligaciones impositivas y/o previsionales, tanto informativas como determinativas",

porque advertíamos que, por ejemplo, la presentación de la declaración jurada sin efectuarse el pago (total o parcial) del monto consignado en la misma podría significar el incumplimiento de dicha obligación tributaria y/o previsional.

Con la modificación introducida por la mencionada resolución general, queda claro que el mencionado cumplimiento se refiere exclusivamente a la presentación de las declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas. La diferencia con otras resoluciones generales es que, en este caso se refiere a la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a todos los gravámenes (fiscales y/o previsionales) y no solamente a algunos en particular.

Asimismo, al igual que lo que sucedía con anterioridad a la modificación dispuesta por la resolución general 726, el agente de retención que realice o prevea realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, la devolución o la transferencia del impuesto facturado prevista en la resolución general 616 y sus modificatorias, cuando efectúe pagos por operaciones menores o iguales a \$ 10.000, deberá practicar la retención sustitutiva del 100%, aunque su proveedor no registre incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales.

b) Respecto del Código 2, la única modificación es la que comentamos en el inciso anterior, que se refiere al requisito de la presentación de las declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, tanto informativas como determinativas.

c) Respecto del Código 3, no hay modificaciones.

d) Respecto del Código 4, se aclara que la retención sustitutiva del 100% resulta de aplicación cuando se registren irregularidades en la cadena de comercialización del proveedor del agente de retención como consecuencia de acciones de fiscalización llevadas a cabo por el Organismo Fiscal.

Asimismo, con anterioridad a la modificación se disponía que los proveedores del exportador que hayan sido encuadrados en este régimen permanezcan en él por el lapso de tres meses calendario.

A partir de la modificación se expresa que los proveedores que hayan sido encuadrados en este régimen permanecerán en él por el lapso de tres meses calendario. Obviamente, en la actual redacción se suprimió la expresión "del exportador", teniendo en cuenta que a partir de la reforma se resolvió extender el procedimiento de la consulta obligatoria a todos los agentes de retención comprendidos en la resolución general 18 y no solamente a los exportadores.

A su vez, la resolución general 726 incorpora un último párrafo al Anexo IV, por medio del cual dispone que la obligación de consulta prevista en el citado Anexo alcanzará también a las operaciones celebradas con locadores y/o prestadores de obras y/o servicios.

Para concadenar las modificaciones mencionadas precedentemente, la resolución general (AFIP) 726 incorpora un último párrafo al inciso b) del segundo párrafo del artículo 8º de la resolución general 18, sus modificatorias y complementarias.

Recordemos que el artículo 8º de la resolución general (AFIP) 18, sus modificatorias y complementarias, dispone los porcentajes que, para cada caso, se deben aplicar sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente -conforme a lo establecido en el art. 10, ley del IVA- para determinar el importe de la retención a practicar por parte de los agentes de retención comprendidos en el artículo 2º de la mencionada resolución general.

Antes de la modificación dispuesta por la resolución general (AFIP) 726, el segundo párrafo del artículo 8º expresaba que los porcentajes establecidos en el primer párrafo antes mencionado serán sustituidos por el ciento por ciento de las alícuotas fijadas en el artículo 28 de la ley del gravamen -según corresponda- cuando se trate de operaciones realizadas por los agentes de retención obligados a consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores" y se verifiquen cualquiera de las dos circunstancias que se detallan a continuación:

- a) Que los proveedores se encuentren comprendidos en la situación descripta en los puntos 2 y 4 del inciso e) del Anexo IV (registren incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas fiscales y/o previsionales, o irregularidades en la cadena de comercialización), o
- b) Que el importe de la factura o documento equivalente sea menor o igual a \$ 10.000; a estos efectos, se considera que dicho monto incluye los tributos (nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires) que gravan la operación y, en su caso, a las percepciones a que la misma estuviera sujeta.

Ha dicho fin, no se computarán las retenciones de tributos que corresponda practicar, las compensaciones, las afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el citado importe.

La resolución general (AFIP) 726 incorpora un último párrafo al inciso b) del segundo párrafo del artículo 8º de la resolución 18, sus modificatorias y complementarias, mediante el cual establece que lo mencionado en dicho inciso, respecto de aquellos casos en que el importe de la factura o documento equivalente sea menor o igual a \$ 10.000, será de aplicación solamente para los agentes de retención que realicen o prevean realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, la devolución o la transferencia del impuesto facturado, previstas en la resolución general 616 y sus modificatorias.

Resulta importante señalar que no están previstas las consultas por transacción, sino por proveedor.

En consecuencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos no le informará al agente de retención respecto de la validez fiscal de determinados datos contenidos en

las facturas o documentos equivalentes que emita su proveedor: por ejemplo, si el número de "Código de Autorización de Impresión" y la "fecha de vencimiento" consignados en la factura o documento equivalente coinciden con la autorización otorgada por el Organismo Fiscal, o si el tipo y el número del comprobante se encuentran incluidos en el citado "Código de Autorización de Impresión", etc.

Asimismo, la consulta tendrá validez para un mes de pago determinado. A los efectos de determinar el porcentaje de retención a aplicar sobre los pagos de un determinado mes calendario, la consulta deberá realizarse a partir del día 15 (antes de la modificación dispuesta por la RG 726, se establecía el día 20) del mes inmediato anterior al del pago y hasta el último día, inclusive, del mes calendario en el cual se realice el mencionado pago.

CAPITULO VI

1. REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y OTRAS DISPOSICIONES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

A partir de la determinación del resultado bruto derivado de las diversas prestaciones que un sujeto puede disponer, el proceso continua con la obtención del resultado neto, es decir comenzar con la detracción de gastos, los montos no erogables (amortizaciones) y otros rubros que la ley engloba bajo la denominación de deducciones, que al decir de Raimondi y Atchabahian ¹³ comprende tres diferentes clases de éstas:

- a) los gastos propiamente dichos (abarca todos los insumos o consumos de riquezas sufridos para obtener la ganancia bruta y no incluidos al calcularla), corresponde deducirla a todos los sujetos que contempla la norma, a condición que satisfagan los requisitos y restricciones que establece la ley;
- b) ciertas liberalidades calificadas como deducciones personales; su cómputo está reservado a las personas físicas y sus sucesiones indivisas;
- c) otras liberalidades de alcance más general, que corresponden ser computadas por todos los sujetos;

1.1 Gastos Necesarios Vinculados con ganancias gravadas

La ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 80 dispone deducir cada gasto de la ganancia bruta gravada a cuya obtención, mantenimiento o conservación se aplica. Para un sujeto persona física implica deducir los gastos pertinentes de la ganancia bruta de cada categoría que hubieren generado. Para los sujetos empresas no presenta inconveniente, pues todas las ganancias que obtiene son de tercera categoría, ello implica que todos los gastos se deducen de todas las ganancias brutas. Dicho análisis se comprende exclusivamente para aquellos tipos de erogaciones que se vinculan exclusivamente con rentas gravadas, lo que implica que aquellos gastos incurridos para obtener, mantener o conservar ganancias exentas o no gravadas, o su fuente productora, no son deducibles en el balance impositivo. Pero puede resultar posible que algunos gastos se efectúen para obtener a la vez ganancias gravadas y no gravadas, en tal caso la ley en su artículo 80, primer párrafo, considera que *la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva*.

1.2 Gastos imputables al año fiscal

El impuesto a las ganancias se establece por períodos anuales, le ley lo denomina período o año fiscal (art. 18). En cada año fiscal se establece la ganancia imponible y, según fuere el monto establecido de la misma, se aplica la alícuota correspondiente. El mencionado artículo 18 se refiere por separado a la imputación de ganancias y a la del gasto. Sin embargo resulta claro que podemos asimilar ambos conceptos con el crédito (ganancia bruta) y el débito (gastos), respectivamente, del estado de resultados o balance impositivo.

¹³ El impuesto a las ganancias – Segunda Edición – página 579 – Editorial Depalma.

Seguidamente podemos decir que el artículo 18, señala tres criterios de vinculación de las ganancias – asimilable al gasto - al año fiscal:

- a) de lo devengado;
- b) de lo percibido;
- c) de lo devengado exigible.

Los dos primeros deben ser aplicados, deben ser aplicados en forma integral al balance impositivo, específicamente en función de la categoría a la cual pertenezca la ganancia obtenida, y sin libertad de poder cambiar de uno a otro.

El tercer criterio, es utilizable por vía de la opción, como también cuando lo autoriza expresamente la ley o el reglamento.

El principio básico en los criterios de alcance integrales (devengado o percibido) es que debe aplicarse por igual tanto a los rubros positivos (ganancias) como a los negativos (gastos) del balance impositivo. No obstante la ley se encargó de introducir variadas excepciones, tales como la imputación de ganancias bruta del ramo de la construcción, o el de imputar algunos resultados que en ciertas ocasiones son ganancias y en otras son pérdidas (diferencias de cambio).

Para el caso de utilización del criterio de lo devengado exigible, en lugar del devengado, sólo es aplicable a la ganancia bruta de determinadas operaciones de venta a plazos en la que se opte por esa variante, pero nada dice respecto a los rubros o gastos correlacionados con esas operaciones.

Por último y aun considerando la importancia que reviste el concepto de cobro o pago, que prevee el criterio de lo devengado y percibido; ni la ley ni el decreto contienen una definición precisa y acabada. Generando numerosas cuestiones y no menos cantidades de controversias.

1.3 Gastos Documentados

La primera condición para la deducción de un gasto es la prueba de haberlo incurrido. Representa una condición en todas aquellas contrataciones bilaterales la existencia de comprobantes, o sea, documentación escrita, rodeada de todos aquellos requisitos necesarios y formales. El artículo 33 de la ley 11.683 recoge dicha definición y al respecto en su primer párrafo, in fine, establece: *Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.*

También la autoridad de aplicación puede exigir que los contribuyentes otorguen determinados comprobantes y conserven con determinadas características los mismos. Para lo cual nos remitimos a lo dicho en los capítulos II y IV.

1.4 Salidas No Documentadas

Introducción

Una salida no documentada, y como su nombre lo indica, se refiere a una erogación o al cómputo de un crédito fiscal que carece de la documentación respaldatoria emitida conforme las disposiciones vigentes. De acuerdo con la jurisprudencia que se analizará,

tal carencia puede deberse a: a) inexistencia del comprobante, o b) existiendo el mismo no representa la realidad de la operación.

Como anteriormente se comentara, existen una serie de normas legales y administrativas que establecen tanto las consecuencias legales e impositivas de utilizar facturas apócrifas o de efectuar gastos sin respaldo documental como las amplias facultades de la AFIP para impugnar o condicionar, en estos casos la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias.

Dentro de las normas que facultan al Fisco a impugnar determinadas erogaciones cuando no cumplen con las formalidades legales, así como las consecuencias fiscales que tales impugnaciones acarrearán al contribuyente, podemos citar, el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG en adelante), el que establece que cuando una erogación carezca de documentación y no se pueda demostrar por otros medios que por su naturaleza ha sido realizada para obtener ganancias gravadas, dicha erogación no será deducible y además estará sujeta a una tasa del 35% que será definitiva.

Ello implica, primariamente que el contribuyente deba pagar más impuesto como consecuencia del aumento de base imponible, o en su defecto, verá reducido su quebranto en un importe equivalente al gasto por la tasa marginal del gravamen (si es una persona física) o por la del 35% (si fuere un sujeto empresa).

Secundariamente, deberá pagar un impuesto adicional equivalente al 35% de importe del gasto no documentado, el que no deberá ingresarse cuando la dirección presuma que los pagos se realizaron para adquirir bienes o que por su monto no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario (art. 38 de la LIG). Este gravamen es equivalente a la ganancia que obtendría el proveedor por la tasa máxima del LIG. En tal sentido la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa Ise SA, del 29/07/05 sostuvo *“Que, el hecho imponible que se estructura en derredor del gravamen previsto en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias es la existencia de una erogación sobre la cual no puede establecerse en forma fehaciente y concreta el beneficiario (ya sea por inexistencia de la documentación de respaldo o por falsedad comprobada de la misma).”* .. *“Que, en este sentido, corresponde señalar que esta sala tiene dicho que el impuesto aquí debatido presupone la existencia de un pago real y no ficticio, por cuanto intenta gravar es la renta en cabeza de ese tercero que al no identificarse se presupone que no la ha declarado y debió tributar a tasa máxima (cfr. “Interbaires” – 31/10/02).”*

La LIG es clara en cuanto establece que si el contribuyente demuestra que el gasto existió (ej. Reparación de vehículo y el pago se efectuó mediante transferencia bancaria o cheque, etc.) y que además fue realizado para obtener ganancias gravadas, entonces la deducción podrá efectuarse y no deberá tampoco pagarse el impuesto adicional. Igual tratamiento fue adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos *“Red Hotelera Iberoamericana”* del 26/08/03 en el supuesto de facturas apócrifas, en cuanto asimiló ambas figuras y así amplió la utilización de la excepción plasmada en el art. 37 de la LIG. Dijo en referencia a ello que: *“..resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la*

Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), 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.”

Por aplicación de la jurisprudencia dictada por el Máximo Tribunal, existiría entre ambas figuras una total identidad, postura doctrinaria que podrá o no compartirse pero resulta se la jurisprudencia vigente.

Punición del Gravamen a las Salidas No Documentadas

El presente tema genera la disidencia entre la posición sostenida por la AFIP y la doctrina contraria a ella.

El tema en conflicto se presenta a partir de establecer el principio de personalidad de la pena ante la posibilidad de sancionar al que realizó la erogación por a evasión de un tercero. Debemos tener presente que el mencionado principio en materia de ilícitos tributarios – sólo puede ser reprimido quien sea culpable, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva, como subjetivamente-, esta sanción no será de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 54 de la LPT).

Operan como eximentes de la responsabilidad el error de hecho esencial, el error de derecho, el caso fortuito y la fuerza mayor con la prueba a cargo del contribuyente.

Posición de la AFIP

Considera que no se vulnera dicho principio, por lo tanto los únicos responsables por deuda propia son los contribuyentes en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias. Implicando que lo que grava el impuesto a las salidas no documentadas es la realización de erogaciones no documentadas, quedando quien las realiza obligado a abonar sobre ellas el tributo especial y a título propio; representado un accionar omisivo, por no declarar el correspondiente tributo.

Posición opuesta a la de la AFIP

Existiría una evidente violación al principio de personalidad de la pena; ya que el sujeto participa del hecho imponible, pero no es el titular del mismo, ya que resulta el sujeto pasivo porque ha realizado e presupuesto jurídico generador de la sustitución pero no es el del hecho imponible (Responsabilidad Sustituta), por ende tiene derecho al reembolso del tributo abonado. Implicando que debemos hacer una distinción con la responsabilidad solidaria, resultando ser un sujeto responsable por deuda ajena (art. 6 L)



Antecedentes Jurisprudenciales

Exoneración de Multas por Defraudación Fiscal

“Ferraro, Ruben “ TFN, Sala “D” del 24/01/03

Se revoca la multa del artículo 46° de la ley 11.683, toda vez que al no haber sido presentada la DDJJ, la conducta no encuadra en dicho tipo infraccional.

“Jotaene SRL” Juzgado Federal N° 1 – Bahía Blanca

Consideró que no corresponde la imputación penal pues existe un traslado de responsabilidad por el hecho de un tercero al que realiza la erogación.

Confirmación de Multas por Defraudación Fiscal

“Pesquera San Nicolás SRL” TFN, Sala “B” del 16/12/05

Posición Mayoritaria (Dres. Castro y Torres)

La carencia o falencia de a documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen a las salidas no documentadas, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones de la ley 11.683.

Resulta absurdo pretender que el contribuyente presente DDJJ por el gravamen a las salidas no documentadas ya que la calificación de no documentada será siempre realizada por la AFIP.

En sentido contrario a este fallo merece citarse “Vaccaro, Nestor” TFN Sala “A” del 17/12/03 y “Ciccone Calcográfica SA” Sala “C” del 19/12/03.

Voto en disidencia (Dr. Porta)

La conducta no puede en la figura represiva que se pretende aplicar ante la falta de DDJJ y Liquidaciones Tributarias.

2. CUMPLIMIENTO DE LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN

- 2.1. RG 830 (AFIP) art. 44:** Los agentes de retención que omitan efectuar retenciones o realicen cualquier otro acto que importe el incumplimiento total o parcial, de las obligaciones impuestas por esta RG (deshablamiento de pagos, cambios en la modalidad de los mismos, etc.), serán pasibles de las sanciones previstas por las normas vigentes.
- 2.2. LIG art. 40:** Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DGI podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.
- 2.3. Dictamen 74/2003 DAT:** resuelve un planteo en un proceso de determinación de oficio del impuesto a las ganancias, donde un sujeto adujo la imposibilidad de retener, atento que el contribuyente fiscalizado cancela sus pasivos mediante compensaciones contra los saldos que poseía con la empresa proveedora. El organismo fiscal procede a explicitar a partir de la figura del agente de retención, cuando el mismo se encuentra ante la imposibilidad de retener; de lo expuesto puede observarse con claridad meridiana que el agente de retención obtiene el tributo detrayendo a éste de recursos que no son de su propiedad, ello sin perjuicio que en caso de omitir efectuar la retención o no ingresar el

impuesto retenido, pueda tener que responder con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, tal como lo establece el inciso c) del artículo 8° de la Ley ritual.

"Este concepto de retención es coincidente con lo manifestado por la doctrina cuando explica que los agentes de retención "...deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido" -Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, Editorial Cangallo, 1983, pág. 394-.

Asimismo cabe traer a colación lo expresado por Héctor B. Villegas -Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Depalma, 1995, pág. 263-, quien afirma que el agente de retención "...se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo".

De lo hasta aquí expuesto y en concordancia con la doctrina se puede concluir -prima facie- que en los casos en que no existe el citado contacto directo con un importe dinerario no se presentan los elementos necesarios para que se configure el carácter del sujeto como agente de retención.

Esta apreciación se puede confirmar si nos remitimos nuevamente al Dictamen N° 35/79 (D.A.T. y J.), el cual manifiesta que "En los casos en que el agente de retención o de percepción, por cualquier causa, no cuente con fondos de propiedad del contribuyente - por ejemplo, por no haberlos recibido o por las particularidades de la relación existente entre ambos- no nace la obligación de retener o percibir el impuesto correspondiente, con abstracción de que se verifique el presupuesto fáctico de gravabilidad".

Así es que la Resolución General 830 (A.F.I.P.), regla el régimen de retención en la fuente para determinadas ganancias, debiendo practicarse la misma en el momento de efectuar el pago, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención (conforme el artículo 10 de la Resolución General N° 830 (A.F.I.P.) y sus modificaciones.

Con tales propósitos, las mencionadas Resoluciones Generales definen el término pago con los alcances asignados en el sexto párrafo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

En ese orden de ideas, debemos tener en cuenta que el mencionado dispositivo establece, en su parte pertinente, que "...las ganancias...se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido,

acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma".

Como bien se desprende del párrafo en cuestión, la retención puede ser llevada a cabo solamente en el momento de abonar una deuda en efectivo o en especie, o cuando se produzca alguna de las situaciones que configuran actos calificados por la norma como equivalentes al pago -entre ellos, la puesta de dinero a disposición de un acreedor que decide utilizar el mismo compensándolo con el pasivo que mantienen con su cliente-.

En concordancia con el razonamiento expuesto, cabe mencionar la opinión sostenida por la doctrina en el sentido que "Si no existiera efectiva disponibilidad para el beneficiario no puede asimilarse a pago la sola existencia del crédito, ni su contabilización, ni su reconocimiento por el deudor. Solamente se asimilan a pago las situaciones en que el acreedor pudo decidir y decidió el destino de su dinero, uno de esos destinos puede ser el de confiarlo a su deudor, como si estuviera en depósito en sus manos. Pero no hay pago si el acreedor no tuvo oportunidad de cobrar ni de decidir que haría con su dinero" (Carlos Raimondi y Adolfo Atchabaian "El impuesto a las ganancias", Editorial Depalma, Segunda Edición, pág. 407).

Además, opinan los mismos autores con referencia a las distintas formas de extinción de las obligaciones que "No cualquiera de estas formas de extinción de las obligaciones es asimilable a un cobro o pago. Solo la compensación de deudas mutuas es equivalente al pago...".

De todo lo precedentemente expuesto este cuerpo asesor interpreta que en la operatoria planteada, en la cual se produce la cancelación de la obligación a través de la compensación de saldos, existió la posibilidad de retener, por cuanto hubo el mentado contacto directo con el importe dinerario a retener, configurándose consecuentemente el carácter de agente de retención en cabeza de la empresa del epígrafe.

Ello así por cuanto la extinción de las obligaciones se realizó mediante la compensación con deudas mutuas, por lo que se estaría en presencia de un pago en los términos del sexto párrafo del artículo 18 de la Ley del gravamen, y por ende sujeto a retención."

CAPITULO VII

1. PRINCIPIO DE LA BUENA FE / TEORÍA DE LA APARIENCIA DEL DERECHO

Aunque no está enunciado de una manera general por la ley uno de los principios generales del derecho es el principio de la buena fe.

Al decir de Borda¹⁴ la buena fe del agente puede atribuir al acto efectos que éste no tendría en otro caso y, viceversa, la mala fe quita al acto efectos que tendría de no ser así. El mismo acontecimiento produce efectos diversos según el agente tenga buena o mala fe.

Se distinguen dos especies de buena fe: la buena fe lealtad (objetiva) y la buena fe creencia (subjetiva).

La primera impone a las personas el deber de obrar correctamente, como lo haría una persona honorable y diligente. La ley lo toma en cuenta para proteger la honestidad en la circulación de los bienes. Esta idea se aplica en el derecho positivo en el caso, por ejemplo de los contratos. Así el artículo 1198 del C.C. establece que los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosímelmente las partes entendieron o pudieron entender, obrando con cuidado y previsión.

La otra especie de buena fe, como se explicó, es la buena fe creencia y es aquella idea por la cual el derecho protege la legítima creencia de haber obrado conforme a derecho y en la razonable ignorancia de que no se daña el derecho de terceros. Al decir de Borda¹⁵, citando a Betti, la buena fe debe ser ignorancia pero legítima ignorancia, esto es, tal que con el uso de la normal diligencia no hubiera sido superada.

Una de las aplicaciones de este concepto es la llamada teoría de la apariencia del derecho. La misma se encuentra receptada en el Código Civil en los siguientes artículos: 473, 512, 732, 902, 968, 970, 1051, 1198, 1967, 2130 y 3430.

Según Miguel A. Chamatropulo¹⁶, en virtud de esta teoría se incluyen en la categoría de documentos verdaderos, desde la perspectiva del receptor de los mismos, a todo comprobante que éste haya recibido, sin participar de la culpa o dolo del emisor, aun cuando se encuentren viciados por acción u omisión unilateralmente imputable al emisor. Trata la teoría de la apariencia de tutelar la expectativa o confianza de los terceros de buena fe respecto de la existencia y del alcance del negocio o acto, tal como se manifiesta por su apariencia externa.

El mencionado principio permitiría el acceso del receptor de los comprobantes falsos, a instrumentos "verdaderos", porque el autor de los mismos lo ha hecho cognoscible de manera que se produzca la creencia de su realidad, no estando tales receptores de buena fe en situación de conocer la diversidad entre la apariencia y la realidad. De ahí que ellos pueden considerar el negocio o acto como efectivo.

¹⁴ Guillermo A. Borda. Tratado de Derecho Civil. Parte General I. Abeledo Perrot. Duodécima Edición actualizada. Página 23 y ss.

¹⁵ Guillermo A. Borda. Op. citada. Página 25.

¹⁶ Los comprobantes imperfectos, Válidez y admisibilidad para el receptor. Doctrina Tributaria 2/1997. Errepar.

La doctrina de la apariencia de la apariencia desaparece cuando el tercero obre conociendo la irrealidad del negocio (art. 1198 CC) y también cuando empleando la diligencia común, habría podido conocer tal irrealidad (arts. 512 y 902 del CC).



2. JURISPRUDENCIA SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADQUIRENTES DE BUENA

FE

✓ **Arysa S.R.L. TFN Sala D. 17/12/2002:** Se equivoca la recurrente al afirmar que las facturas son válidas sin en su forma cumplen con los requisitos dispuestos por la RG 3419, cuando lo cierto es que, para los períodos fiscales en cuestión, ya se encontraban vigentes las RG 3798 y 3830, que establecen una serie de recaudos que debe tomar el contribuyente respecto de las operaciones que realiza a fin de poder computar el crédito fiscal, lo que no está demostrado que se hubiera hecho.

✓ **Buombici, Neli Adela. CSJN 8/06/93:** El cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal, constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

✓ **Luis González. TFN Sala A. 18/06/2003:** Teoría de la apariencia del derecho: En virtud de esta teoría, los comprobantes son verdaderos desde el punto de vista del receptor, sin tener incumbencia en los vicios de omisión imputables al emisor.

La tutela de la apariencia desaparece cuando se obre conociendo la irrealidad del negocio, tal sería el supuesto de connivencia, entiende que este hecho es impensable que exista en el presente caso, ya que en la misma situación se encontraban un sin número de contribuyentes que también operaban con los proveedores en cuestión. Está situación no se encuentra probada en autos, ya que la actora no impulso la prueba de informes a las empresas que, según sus dichos, también operaron con los mismos proveedores, por lo que se dio por decaído el derecho a producirla.

Se concluye que la notoria diferencia de precios de ventas del mercado, es un indicio válido tomado por el Fisco para considerar que existió connivencia, sin perjuicio de lo cual la actora podía aportar las pruebas que considerara conducentes a fin de explicar esta diferencia en los precios de ventas, lo cual no se ha verificado en autos.

Asimismo el hecho de que la actora reconozca la inexistencia de una de las firmas en cuestión, sin expresar fundamentos al respecto, no hace más que robustecer la presunción de connivencia alegada por el Fisco.

A su vez la actora agrega que la teoría de la apariencia desaparece cuando empleando la diligencia común habría podido conocer la irrealidad de los proveedores. Entiende que la diligencia común en estos casos no puede extenderse más allá de la toma de recaudos

necesarios a fin de constatar la correcta facturación de las operaciones respecto de los establecido por la hasta entonces vigente RG 3419, en cuanto a los requisitos intrínsecos tanto de las facturas como de los recibos y remitos, lo cual – dice –no puede extenderse más allá de la exigibilidad de su parte de solicitarle a los proveedores una copia de los formularios F 560 de inscripción ante DGI.

En este aspecto, tampoco le asiste razón a la actora, ya que el formulario F 560 permite verificar únicamente que dichas empresas se han inscriptos en la AFIP, pero es inhábil para tener acreditada la real existencia de las mismas, ni la efectiva realización de operaciones, sobre todo si se tiene en cuenta que no se han presentado ante la AFIP las DDJJ de los impuestos en los que se hayan inscriptas.

✓ **Vialbo Construcciones S.A. TFN Sala B. 2/12/2002:** Connivencia: ... no puede pasar desapercibido a este Tribunal que una de las empresas impugnadas (...) había sido también cliente del contador de la actora, dato que trae aparejado consecuencias relevantes en apoyo de la tesis fiscal. En primer término, hecha por tierra el supuesto desconocimiento de la "situación fiscal" del proveedor, alegado por la actora, dado que eran asesorados por el mismo profesional y, en segundo término, permite inferir la existencia de un esquema montado por el citado contador con la connivencia de la actora, por lo cual allegaba facturas apócrifas de compra, con implicancias directas en la reducción de las obligaciones en los impuestos al valor agregado y ganancias...

✓ **Optica Cristal S.R.L. TFN Sala D. 17/06/2003:** Desconocimiento de la normativa vigente: Las irregularidades que el organismo fiscal imputa a las facturas, objetadas no pueden atribuirse al desconocimiento de la normativa vigente o a un error en la interpretación de la misma, por tratarse de aspecto directamente vinculados con la actividad de la recurrente y que ésta o puede desconocer. Que éste es precisamente uno de los aspecto que la LPT enuncia como causal para tener por producida la declaración engañosa, al referirse a la ausencia de documentos de comprobación suficiente, cuando se carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

Teoría de la apariencia: Se equivoca la recurrente al afirmar que las facturas son válidas si en su forma cumplen con los requisitos dispuestos por la normativa vigente, cuando para los períodos fiscales en cuestión, ya se encontraban vigentes la RG 3798 y 3830 antes citadas y luego complementadas por la RG 100 estableciendo una serie de recaudos que debe tomar el contribuyente respecto de las operaciones que realiza a fin de poder computar el crédito fiscal, lo que no demostrado que se hubiera hecho.

Principio de la buena fe: Las razones apuntadas (la pericia contable no puede emitir opinión sobre si la mercadería asentada en los libros tiene su correlato con las constancias documentales de los mismos) dejan sin sustento el argumento de que la contabilidad

llevada en forma revela la buena fe de la firma recurrente y que no tiene obligación de auditar a sus proveedores, y si bien alega que durante los períodos en cuestión, la AFIP no brindaba información amparándose en el secreto fiscal, lo cierto es que no ha demostrado que durante ese lapso o con posterioridad, haya intentado obtener información sobre los proveedores cuya existencia se discute.

- ✓ **Lista Jorge Osvaldo. TFN Sala D. 9/12/2002:** Que en cuanto a los requisitos y formalidades que deben adoptarse por parte de los contribuyentes y otros responsables respecto del control de facturación y registro de las operaciones , las facturas cuestionadas han sido emitidas bajo las pautas fijadas por las RG 3798 y RG 3830 que establecieron, a partir del 1/06/94 un sistema que acredita la inscripción definitiva de las personas jurídicas y de las SH frente a terceros. Si bien antes de la aplicación de estas normas bastaba archivar una simple copia firmada de la inscripción, lo cierto es que a partir de ellas, los adquirentes de efectos y servicios están obligados a conservar una constancia de la situación de revista fiscal de sus proveedores, mediante la recepción de la DDJJ F 576 , debidamente suscripta por el responsable, la que acredita la inscripción y demás datos que la norma dispone y para cuya emisión el organismo exige a tales proveedores actualizar sus domicilios, obligación que no fue cumplida por la actora dado que sólo dispuso de fotocopias simples sin firma, de las constancias mencionadas.
- ✓ **Servipack S.R.L. TFN Sala D. 03/09/2002:** Idem Lista Jorge O.
- ✓ **Dalmaso Fabián R. TFN Sala D. 23/06/2003:** Teoría de la apariencia: el contribuyente que recibe de sus proveedores facturas que ostentan apariencia de legalidad en cuanto a las formalidades de su emisión, no debe tomar otro tipo de recaudo a efectos de contabilizarlos en sus registros como instrumento válido de la operación (voto de la Dra. Gramajo en disidencia).
Es imputable a la recurrente la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y verosimilitud de los comprobantes recibidos, ya que no puede sostener que ha sido sorprendida en su buena fe por el solo hecho de que la papelería recibida de quienes eran sus proveedores, en apariencia, cumplía con los requisitos impuestos por la ley, ya que por la **habitualidad de sus operaciones**, estaba obligado a conocer con quién contrataba, con mayor razón tratándose de documentación necesaria para respaldar y justificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (voto de la Dra. Sirito).
- ✓ **Villalonga Furlong S.A. TFN Sala D. 14/06/2000:** Teoría de la apariencia:
Disidencia de la Dra. Sirito: ...todas las facturas vinculadas con el presente litigio han sido emitidas conforme los modelos dispuestos por la RG 3419 ... razón por la que, a juicio de la suscripta deben tenerse por válidas y ello porque la recurrente no debía tomar ningún otro recaudo al recibirla como comprobante legítimo del servicio que le era prestado... la documentación impugnada es legalmente valida.

...en manera alguna puede aceptarse que el Organismo Fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas emisoras de las facturas, porque ninguna norma legal en vigencia exige que deba verificar si estas cumplen o no con el deber de presentar las declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado, de tal manera que los eventuales incumplimientos que ellas hayan incurrido en manera alguna acarrearán responsabilidad de la actora y mucho menos puede aceptarse que con estos argumentos se impugne la deducción del gasto o del crédito fiscal a que tiene derecho.

- ✓ **Bertoli Zimmerman Hugo José. TFN Sala A. 28/11/2002:** Buena fe: ...el recurrente aduce que no medió en el caso ardid o engaño, ya que adquirió de buena fe los bienes y servicios de las empresas objetadas, cumpliendo estrictamente con las normas impositivas en cuanto a los recaudos a tomar cuando se recibe un comprobante.

Este argumento no puede ser atendido. No se trata aquí de que el apelante se encuentre obligado a verificar los atributos y características fiscales de sus proveedores, ni tampoco de un caso de inversión probatoria, sino de la verdadera existencia de las operaciones. *...el fisco ha constatado (y no se ha rebatido) que la firma proveedora no registraba actividad desde el año 1992 y que la imprenta que figuraba al pie de las facturas aludidas era inexistente, tanto por su razón social como por su CUIT; por otra parte, en relación a otra proveedora se estableció que el CUIT utilizado pertenecía a otra persona, no encontrándose el proveedor inscripto en impuesto alguno y que el domicilio obrante en las facturas funcionaba un "shopping" y anteriormente un mercado de lanares.*

En tales condiciones mal puede la recurrente desconocer su responsabilidad frente a cuestiones que se encuentran directamente vinculadas con su actividad específica, por el contrario, le es imputable a la encartada un obrar cuanto menos negligente, ante la **ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y la verosimilitud de las facturas en cuestión.**

- ✓ **La Caballeriza S.R.L. TFN Sala D. 24/08/2002:** Teoría de la apariencia:

...el recurrente considera que el fisco ha realizado una errónea interpretación del art. 12 de la L IVA, por cuanto consideró que al no haber cumplido las empresas objetadas (sus proveedores) con sus obligaciones impositivas referidas al ingreso del débito fiscal correspondiente a las facturas en cuestión, no le correspondía el cómputo del crédito fiscal. Al respecto entiende que cuando se procede de acuerdo a la normas, es el Estado quién debe controlar que quién facture no sorprenda en su buena fe a los contratantes.

El TFN opinó que ...los elementos probatorios colectados en los antecedentes administrativos, permiten formar suficiente convicción como para sostener, que las facturas eran apócrifas – en principio no importa si extrínsecamente eran correctas – lo que

significa que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación falsa, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito que se presenta reposando en una causa cuya real existencia no aparece debidamente acreditada.

Asimismo y en orden a estas mismas consideraciones cabe desechar aquí los agravios que plantea la recurrente con sustento en la teoría de la apariencia.

CAPITULO VIII

1. COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA APLICABLE

Alcalis de la Patagonia SAIC CSJN 6/05/1986: Naturaleza del crédito fiscal.

Dictamen 35/84 DATJ: Criterio contrario al del Dictamen 22/85 DATJ.

Dictamen 22/85 DATJ: 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, aún cuando se tratase de una operación futura o inexistente. (ver Industrias Electrónicas Radio Serra).

Industrias Electrónicas Radio Serra S.A. CSJN. 6/08/1991: (Esta fallo tuvo como antecedentes un fallo a favor del fisco, TFN Sala B del 22/08/89 y uno a favor del contribuyente, CNFCA, Sala I, 12/06/90): No corresponde computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones en el periodo fiscal en el que se emitieron las facturas, cuando no ha quedado demostrada la preexistencia de los bienes involucrados en la compra.

La entrega de la mercadería efectuada con posterioridad a la emisión de la factura se integra con ésta, ya que el precio de venta será el que resulte de la factura o documento equivalente, y que los responsables inscriptos que efectúen ventas "deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae en la operación. Esa reglas presuponen el reconocimiento de la existencia de las mercaderías involucradas en el momento en que se emite dicho instrumento. En cambio si se trata de adjudicar a la entrega de las mercaderías, la virtualidad de generar hecho imponible, pero retrotrayéndolo al tiempo en que se emitió el aludido documento, ello importaría tanto como admitir que el nacimiento de la obligación tributaria, a partir de la confección de la factura, ha quedado sujeto a una condición suspensiva: que los bienes existan al tiempo de la entrega, lo que no se compadece con la naturaleza del tributo y el sistema instaurado por la ley.

En orden a la prevalencia de la denominada "realidad económica" si se admitiera el nacimiento del hecho imponible con la sola emisión de la factura por parte del vendedor (en el caso era una empresa promocionada), con relación a bienes que sólo existirán en el futuro, podría originarse un crédito fiscal a favor del comprador que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador la riqueza.

Impulso S.A. TFN Sala A. 27/03/1998: Para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos material (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto cuando correspondiere por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo; es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo.

Municipalidad de Caleta Olivia. TFN Sala A. 6/07/1990: ... cabe recordar que si bien la presunción de la ley es "iuris et de iure" ... está referida al pago del impuesto por parte del proveedor y no estrictamente al cómputo como crédito fiscal por el comprador, por lo que, demostrada la inexistencia del hecho que es su soporte, hace decaer la naturaleza absoluta de aquella presunción.

Se presume sin admitir prueba en contra que la falta de discriminación del gravamen implica la falta de pago del impuesto, con la consiguiente imposibilidad del comprador de computar el crédito fiscal. Dicho presunción está referida al pago del impuesto por parte del proveedor y no al cómputo como crédito fiscal por el comprador, por lo que demostrado la inexistencia del hecho decae la naturaleza absoluta de aquella presunción.

Editorial Perfil SA. TFN Sala C. 10/08/2000: Como se advierte, la última norma transcripta (artículo 41 de L IVA) establece una presunción "juris et de jure", que es aplicable al caso en virtud de verificarse la ausencia de discriminación del IVA en las facturas de compra. Tampoco las actuaciones llevadas a cabo en esta instancia y en sede administrativa permiten inferir en modo alguno el ingreso del impuesto por parte de los proveedores de la apelante, habiéndose limitado la prueba ofrecida por ella, y producida a fs. 95/107, a un peritaje contable en el que sólo se requirió a los expertos que se expidieran sobre los siguientes puntos: a) si los libros contables de la actora son llevados en legal forma; b) determinar cuál sería el monto de los créditos fiscales asignables a los débitos calculados por la DGI provenientes insumos directos o indirectos como bienes de capital; c) cuál sería el cálculo correcto de accesorios (actualización e intereses) si se considerase adecuadamente la Res. 76/90 de la SFP demás normas concordantes, teniendo en cuenta las variables de computar el crédito fiscal y no efectuar dicho cómputo.

En tales condiciones no resultan aplicables al caso los fundamentos del pronunciamiento que invoca la apelante (Municipalidad de Caleta Olivia) en razón de que la prueba pericial efectuada en dicha causa llevó a concluir que el impuesto había sido ingresado por el proveedor de la allí apelante, situación que, como se advierte, no se verificó en estos autos, en los que la apelante se limitó a la sola afirmación de " que el cómputo del crédito fiscal es lógico en la economía del impuesto", aserción no respaldada por las circunstancias concretas de la causa, dadas la características de la prueba antes descripta.

Huguenet Hector Ruben. TFN Sala C. 30/08/2001: Las circunstancias hacen aplicable la jurisprudencia recaída en la causa " Editorial Perfil" cuando sostiene que no resultan aplicables al caso los fundamentos del pronunciamiento que invoca la apelante (Municipalidad de Caleta Olivia) en razón de que la prueba pericial efectuada en dicha causa llevó a concluir que el impuesto había sido ingresado por el proveedor de la allí apelante, situación que, como se advierte, no se verificó en estos autos, en los que la apelante se limitó a la sola afirmación de " que el cómputo del crédito fiscal es lógico en la economía del impuesto", aserción no respaldada por las circunstancias concretas de la causa,

En las presentes actuaciones el recurrente no acredita en forma mínima fehaciente la existencia misma de las operaciones de compra ni, mucho menos, el ingreso del impuesto correspondiente por parte de los productores.

Hector Isnardi S.A.C.I.F. TFN Sala D. 29/02/1980: ...el descuento del gravamen sólo procede si existe factura por la operación, respondiendo de ese modo al sistema general de la ley y a los principios que forman el impuesto. No debe olvidarse que si bien según el artículo 5° el impuesto es adeudado desde el acto de la entrega y es en ese momento en que surge la responsabilidad por el impuesto y el derecho del comprador de computar a su vez dicho impuesto como crédito en la etapa siguiente, todo ello es así en tanto se haya otorgado la factura respectiva...

No habiendo factura no hay derecho al crédito fiscal.

Dolci, Eduardo S. TFN Sala B. 3/11/1999:

La resolución del Fisco, recurrida por el contribuyente, impugna la rectificación de la DDJJ donde se computan los créditos fiscales correspondientes a operaciones de compra no declaradas oportunamente, por carecer de los comprobantes respaldatorios, situación regularizada por el proveedor, con relación a las ventas efectuadas al actor, al confeccionar las correspondientes facturas con discriminación del débito fiscal correspondiente.

En la especie los montos correspondientes a crédito fiscal computados por el actor adolecen del soporte instrumental requerido por la norma al momento de perfeccionarse el hecho imponible, situación que no puede tenerse por subsanada por la ulterior facturación y regularización por parte del proveedor, el ajuste fiscal resulta procedente.

Dictamen 74/1982 (DATJ): A los fines impositivos resulta esencial que la documentación respaldatoria de operaciones de compra y prestaciones recibidas sea la emanada de los respectivos proveedores y prestadores de servicios, no pudiendo ser sustituida por comprobantes emitidos por el propio sujeto del tributo.

Gasparri y Cia. S.A. TFN Sala B. 31/05/1994: Las notas de crédito emitidas por la actora para respaldar el cómputo del crédito fiscal originado en compras por las que carecía las facturas correspondientes, no son válidas como "documentos equivalentes".

Salvo las excepciones al régimen de facturación que admita la DGI, las notas de crédito emitidas por los exportadores no pueden suplir a las facturas o documentos equivalentes que deben confeccionar los proveedores para computar el crédito fiscal.

Dictamen 32/96 DAT: Dictamen 32/96 DAT. Si bien los créditos fiscales deben incidir en las liquidaciones del periodo fiscal en el que fueron facturados... el cómputo diferido del impuesto facturado por compras, prestaciones y demás adquisiciones, como también el recaído en notas de débito, no trae consigo perjuicio fiscal, sino que, por el contrario, implica un adelantamiento de la tributación. No así declarar notas de crédito en un periodo posterior al que pertenecen ya que trae

consigo un perjuicio fiscal, pues la liquidación del débito fiscal que ellas generaron también se posterga.

Rosales, Salvador David. TFN Sala D. 23/04/98: ... la realidad suele plantear un situación crítica derivada del estrecho margen temporal que media entre el cierre del período que se liquida y el plazo de vencimiento establecido para presentar la DDJJ correspondiente, así como para ingresar las sumas que resultan ser adecuadas para el Fisco, de resultas de lo cual, no siempre los datos requeridos se encuentran disponibles con el tiempo suficiente...

...no se advierten objeciones a que el crédito fiscal omitido en un mes pueda ser computado en la declaración jurada de o de los meses subsiguientes, evitando de ese modo confeccionar una DDJJ rectificativa y lograr así la permanencia de la ya presentada, conforme lo requiere el artículo 21 de la LPT vigente. Tanto el organismo recaudador como los contribuyentes parecieran haber acordado tácitamente esa forma de sortear la situación, la que debiera ser recogida por la legislación a fin de otorgarle la seguridad que merece. En realidad, lo que persigue la norma en cuestión es vedar la posibilidad de computar créditos fiscales anticipadamente con el propósito de disminuir el importe que debe ingresarse al fisco en un mes determinado.

...el derecho a computar el crédito fiscal con posterioridad a la fecha de su devengamiento y en tanto no existan dudas sobre su legitimidad y procedencia, no debiera tener otro límite que el plazo de prescripción del derecho a exigir el tributo que resulta compensado con dicho crédito.

Dictamen 61/2001 DAL: No es procedente recurrir al procedimiento de la determinación de oficio cuando se hubiera simulado un actividad al único efecto de beneficiar a terceros en fraude al fisco, sin perjuicio de la determinación de oficio que se le siga al verdadero contribuyente y la determinación de oficio requerida a los efectos de hacer extensiva la responsabilidad tributaria por solidaridad del tercero que facilitó la evasión del gravamen.

Es oportuno desestimar los créditos que tengan origen en las facturas apócrifas del proveedor siendo procedente la determinación de oficio a los beneficiarios, a los efectos de impugnar los créditos generados mediante la operatoria descripta (simulación de operaciones por parte del proveedor).

Coara S.A. TFN Sala A. 24/03/2003: El TFN exigió la prueba de la realidad económica de las transacciones, demostrar que el crédito fiscal surge de efectivas adquisiciones, tales como el pago de las operaciones, la forma en que se transportaron las mercaderías, los seguros que podrán cubrir estas, las manera de transportar los dineros entregados en el pago de los mismos, o cualquier otra situación que permita concluir que las compras efectivamente fueron realizadas.

El actor debió enderezar sus probanzas a demostrar la capacidad operativa y económica de dichos proveedores, lo que no ha logrado. A mayor abundamiento y con relación a otro de los proveedores, al conformar los ajustes que le efectuara el organismo, presentando las DDJJ rectificativas, dio sustento al criterio fiscal.

Frigorífico Rafaela S.A. TFN Sala A. 8/03/1999: La discriminación formal del impuesto es un requisito para el cómputo del crédito fiscal, por lo que no habiendo factura o documento equivalente donde se exponga por separado el impuesto, no existe derecho a cómputo. La documentación respaldatoria de las operaciones de compra o servicios recibidos debe emanar de los respectivos proveedores prestadores del servicio, no pudiendo sustituirse por comprobantes emitidos por el adquirente del bien, obra o servicio, salvo que la operatoria encuadrara en el alguna situación de excepción.

Metalúrgica Río Cuarto SRL. TFN Sala A. 13/07/83: Si bien las operaciones no figuran contablemente registradas, esa circunstancia puede hacer pasible a la responsable de las sanciones previstas en el artículo 43 (hoy artículo 39 de la LPT), pero nunca a la impugnación del crédito fiscal que le ha sido facturado.

SIX S.A. TFN Sala B. 15/11/2001: Actos equivalentes a la entrega del bien o emisión de la factura: La expresión acto equivalente ha dejado de referirse, como debía ser y fue en su momento, a la entrega del bien, para actualmente involucrar también la emisión de la factura, a pesar de la evidencia de que el artículo 463 del CCo. se refiere al primer supuesto, pues expresamente habla de tradición, aunque sea simbólica, en consonancia con lo que anticipa el artículo 461 de dicho CCo. La enumeración que hace el artículo 6 de la ley del gravamen es taxativa, por lo que se ha coartado la posibilidad de una libre interpretación de la expresión acto equivalente.

Bollatti Hnos. TFN Sala A. 20/04/1998: A los fines de determinar el nacimiento del hecho imponible en las transmisiones que reconocen como causa jurídica un contrato de compraventa, no basta la celebración del mismo sino que es necesario la tradición de la cosa del vendedor al comprador ya que ese contrato o transmite la propiedad sino que sólo obliga al vendedor a transmitirla.

Canale S.A. TFN Sala D. 7/08/1998: Al facturarse la mercadería solicitada para sus clientes y cargarse para su entrega, ésta se encuentra disponible para el adquirente, disponibilidad que no se ve afectada por el hecho de que el traslado se concrete o vaya a concretarse en un camión de la vendedora, razón por lo cual el hecho imponible se configuró en el momento de facturarse la venta.

Proarmet S.A. TFN. 28/12/1995: es computable el crédito fiscal emergente de compras realizadas por una S.A. en formación antes de su inscripción el Registro Público de Comercio y ante la DGI, habida cuenta de la realidad económica evidenciada a través de la registración contable, el pago de impuestos y la factura emitida por el proveedor con arreglo a las disposiciones reglamentarias.

Proarmet S.A. TFN Sala D. 28/12/1999: No corresponde el cómputo del crédito fiscal por operaciones realizadas por una sociedad en formación que a la fecha de la misma no se encontraba inscrita como responsable en el IVA, por cuanto los deberes y las obligaciones de quienes la ley obliga a inscribirse o de quienes, sin estar obligados, opten por dicho régimen, nace a partir del otorgamiento de tal inscripción.

Proarmet S.A. TFN. 25/06/2001: A la fecha en que aparece emitida la factura en cuestión, la actora no se encontraba inscrita en el IVA, condición necesaria para el cómputo del crédito fiscal, sin que la posterior inscripción permita dicho cómputo en el caso de tratarse, como en la especie, de bienes de uso.

Villalonga Furlong S.A. TFN Sala D. 14/06/2000: Todas las facturas han sido emitidas conforme los modelos dispuestos en la RG 3419. El Organismo dispuso (mientras estuvo vigente) de una herramienta para verificar el cumplimiento de las obligaciones y requisitos relativos a la emisión de los comprobantes (presentación del F 446) y el único supuesto contemplado en la misma de responsabilidad personal y solidaria de terceros vinculados con los obligados principales y siempre en relación con operaciones sujetas a facturación, es la que surge de los artículos 40 y 43 de la RG 3419, para los casos de existir común acuerdo entre el vendedor, locador o prestador y el adquirente, locatario o prestatario, para incumplir la obligación de emitir comprobantes.

Las sanciones que prevé la LPT para las omisiones en que incurran los obligados directos, también serán aplicables a quienes por acto volitivo y en actitud de connivencia, faciliten cometer la infracción (artículo 19 inciso 1 y artículo 43 de la LPT). Fuera de ese supuesto, la norma comentada no contiene ninguna otra causal de sanción para los terceros contratantes. El control de la impresión y el de la emisión de los comprobantes es privativo del Organismo Fiscal, que se cumple mediante las DDJJ impuestas tanto a los obligados a utilizarlos (F 446 NM y F 446/B) como a las imprentas que los confeccionan (F 479 o soportes magnéticos según RG 2733).

A partir de la RG 3798 los adquirentes de efectos y de servicios están obligados a comprobar la situación de revista fiscal de sus proveedores, mediante la DDJJ 576, debidamente suscripta por el responsable, la que acredita la inscripción y los demás datos que la norma dispone y para cuya emisión el Organismo exige a tales proveedores actualizar sus domicilios.

Del análisis de las cuatro empresas (proveedoras de Villalonga Furlong) impugnadas se llega a la conclusión que los servicios descriptos en las facturas observadas no han sido prestados y por ello el Fisco cuestiona que se hayan pagado y que el crédito fiscal IVA que discriminan las mismas sea real, igual que su deducción como gasto de la actividad.

Carga de la prueba: Que si bien la apelante plantea la inversión de la carga de la prueba, pretendiendo que sea el Fisco quien deba justificar fehacientemente la inexistencia de los servicios que sostiene haber recibido y pagado, olvida que la contratación de los mismos y las formalidades de la prestación es resorte exclusivo de su incumbencia y por lo tanto es a ella a quien le compete la demostración, sin que al respecto haya ofrecido pruebas consistentes a ese fin.

No está en discusión la existencia formal de las sociedades cuestionadas ... y poco significa que operaran con bancos o que los cheques se cobraran en ventanilla ya que nada impide que una entidad paralizada mantenga abierta una o varias cuentas bancarias... el punto que está en tela de juicio es si aquellas se encontraban efectivamente en actividad a la fecha de las prestaciones impugnadas. En cuanto a si era o no una mecánica habitual que muchos proveedores cobraran sus cheques en mostrador en lugar de depositarlos o de cederlos a terceros, se trata de una cuestión relevante para la solución del caso, dada la significación de las cifras en juego. Debe tenerse en cuenta que tales valores no son nada desdeñables, incluso para una empresa del nivel de la recurrente...

La demostración cabal de que los pagos efectuados responden a la contraprestación por servicios recibidos destinados a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, es la gran ausente...

Que no existan indicios de que los importes cobrados en ventanillas bancarias hayan reingresado al patrimonio del pagador, no justifica la procedencia del gasto. Mal puede sustentarse una defensa de esa circunstancia negativa cuando las impugnaciones efectuadas a los comprobantes tienen base más sólida.

El Fisco Nacional ha producido su prueba... se trato de pruebas de presunciones. Mal puede exigirse otro tipo de prueba máxime si el hecho que debe probar es un hecho negativo (inexistencia de operaciones). La prueba de un hecho negativo es calificada de diabólica.

No existe certeza alguna de que las prestaciones que según pretende Villalonga Furlong SA le han efectuado las firmas impugnadas, hayan sido declaradas por éstas o aún cuando se las haya incluido en algún régimen de excepción, debe tenerse en cuenta que la regularización tardía no legitima las operaciones argüidas de falsas.

Disidencia de la Dra. Siritto: ...todas las facturas vinculadas con el presente litigio han sido emitidas conforme los modelos dispuestos por la RG 3419 ... razón por la que, a juicio de la suscripta deben tenerse por válidas y ello porque la recurrente no debía tomar ningún otro recaudo al recibirla como comprobante legítimo del servicio que le era prestado... la documentación impugnada es legalmente valida.

...en manera alguna puede aceptarse que el Organismo Fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas emisoras de las facturas, porque ninguna norma legal en vigencia exige que deba verificar si estas cumplen o no con el deber de presentar las declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado, de tal manera que los eventuales incumplimientos que ellas hayan incurrido en manera alguna acarrear responsabilidad de la actora y mucho menos puede aceptarse que con estos argumentos se impugne la deducción del gasto o del crédito fiscal a que tiene derecho. (Ver comentario – capítulo VII)

Buombici, Neli Adela. CSJN 8/06/93: El cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal, constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes.

Rabaj Ruben D. TFN Sala A. 24/09/2001: Se confirma el criterio fiscal que impugno los créditos fiscales declarados por considerar apócrifas las operaciones. Si bien la sola circunstancia de que los proveedores cuestionados no hubieran incluido en sus DDJJ los débitos fiscales relativos a dichas operaciones no configura un elemento suficiente para considerar la realidad económica de las transacciones objetadas, los elementos colectados por la auditoría fiscal permiten sostener la inexistencia de las mismas, quedando a cargo del contribuyente las probanzas en contrario. Las facturas de compraventa adquieren entidad suficiente para generar crédito fiscal si encuentran sustento en la realidad fáctica de las operaciones. Por ello, y sin que los medios probatorios sirvan para demostrar el circuito comercial alegado, en tanto no se advierten ni el pago de las operaciones ni la forma en que se transportaron las mercaderías, corresponde concluir que le asiste razón al Fisco cuando impugnó los créditos fiscales.

Standard Motor Argentina SAIC. CNCAF Sala V. 27/12/2000: El Fisco cuestionó la existencia real de las operaciones (real existencia del hecho imponible) y no el cumplimiento de las formalidades referidas a los libros y facturas vinculados con dichas operatorias. La actora no logró probar la realidad económica de las transacciones, lo cual hubiera permitido demostrar que el crédito fiscal que pretende computarse surge de efectivas adquisiciones. Nada dijo ésta del pago de las operaciones, de la forma en que se transportaron las mercaderías, de los seguros que podría cubrir éstas no de la manera de transportar los dineros entregados en pago de las mismas. La prueba pericial nada aporta al respecto limitándose a acreditar el cumplimiento de los requisitos de forma exigidos por la normativa, lo cual no estaba en discusión, pero nada surge de ella que permita concluir que las compras fueron efectivamente realizadas.

En el caso de autos el Fisco impuso la sanción del artículo 46 al observar la existencia de maniobras dolosas tendientes a defraudar al Estado con la apropiación indebida de créditos fiscales, tergiversando la realidad económica de los hechos con incidencia directa en la determinación del impuesto. Tales irregularidades no fueron desvirtuadas por prueba alguna de la actora, por lo que corresponde su confirmación.

Forgues Gustavo Roberto. TFN Sala A. 21/11/2003: El Fisco no ha demostrado de manera suficiente que las facturas en cuestión sean apócrifas. Los proveedores se encuentran todos inscriptos ante el Organismo Recaudador. Los CAI que figuran en las facturas cuestionadas, coinciden con autorizaciones otorgadas por la AFIP y que se encuentran vigentes. Los únicos elementos con que cuenta el Fisco para concluir que las facturas eran apócrifas son la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales y la falta de presentación de las

declaraciones juradas y / o no ingreso de los importes resultantes de las mismas, o bien la inexistencia de coincidencia entre el débito fiscal declarado por éstos y los créditos que declara la recurrente.

Debe señalarse la escasa actividad desplegada por el organismo fiscalizador para dar con los supuestos proveedores.

En algunos casos la actividad fiscal se limitó a una sola visita al domicilio de los mismos sin que se encuentre a nadie en dicha ocasión, sin que se aprecie accionar alguno del Organismo fiscal tendiente a realizar otra visita en horario distinto a fin de intentar localizar a algún ocupante de tales domicilios.

En otro caso el hecho de que el proveedor hubiere mudado su domicilio sin informar al Organismo Fiscal, no puede ser utilizado en contra del recurrente, toda vez que esa circunstancia le es ajena.

La no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que también resulta ajena al recurrente de autos.

En definitiva los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifa que le atribuye a la facturación impugnada.

Agroindustrial Junin SRL. TFN Sala B. 2/06/2003: Carga de la prueba: Corresponde a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, demostrar fehacientemente la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre, a fin de acreditar las operaciones comerciales. Ello por cuanto, para que las facturas adquieran "per se" entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

La carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues, como lo establece el artículo 377 del CPCC, cada parte debe probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En los procesos de determinación de oficio le corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria probar fehacientemente la autenticidad de las facturas presentadas, a fin de acreditar las operaciones comerciales con sus proveedores.

Para que las facturas en cuestión adquieran "per se" entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

Responsabilidad de los adquirentes de buena fe: Corresponde considerar responsables de los incumplimientos a las obligaciones de la RG 3798 (Solicitud de tarjetas de acreditación de inscripción a efectos de exteriorizar la condición de inscriptos en el IVA) también a los terceros contratantes, máxime cuando pese a la omisión referida, estos terceros pretendieran hacer valer documentos notoriamente irregulares, a efectos de declarar su obligación frente a los impuestos



por los que se encontraban inscriptos, indicando la realidad que se trata de situaciones reiteradas irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial, que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas.

Cabe justificar la responsabilidad de la actora por las anomalías detectadas en las facturas impugnadas, en virtud de no haber tomado los recaudos exigibles a un contribuyente celoso en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, ... siendo totalmente ajustado a derecho la impugnación de los créditos fiscales que la actora hubiera computado en virtud de las compras efectuadas mediante los comprobantes irregulares.

Ante la existencia de comprobantes de gastos que carecen de ciertos requisitos de validez, el órgano fiscalizador posee facultades para impugnar la erogación declarada y, de esta manera, se impide la deducción del mencionado gasto o la imputación del mismo como crédito fiscal en el IVA. Dicho concepto tiene fundamento en el hecho de que el comprobante impugnado no refleja el verdadero concepto de la salida.

Laboratorios Bayer SRL. TFN Sala A. 26/08/2002: Para que las facturas en cuestión adquieran "per se" entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

M.A. Indavere S.A. TFN Sala B. 9/04/2003: La actora señala que no existe norma que sancione el recibo de facturas con defectos formales y que impidan el cómputo del crédito fiscal respectivo. Sobre ello cabe señalar que la existencia de facturas cuya veracidad se pone en tela de juicio es mas que suficiente como para impedir la utilización del crédito fiscal respectivo y ello no requiere de norma expresa que así lo diga, pues el rechazo de lo falso esta incito en todo el orden jurídico y, por tanto, en el régimen de cualquier impuesto.

Indicio de unidad económica: Son por demás convincentes los argumentos colectados por la inspección tales como unidad de domicilio, integración de miembros de la actora en sociedades proveedoras a las que se impugnan las facturas, fecha de iniciación de actividades común a alguna de ellas, a lo que debe agregarse la extraña situación de la adquisición de las facturas a la misma imprenta que se efectúa en la misma fecha, con numeraciones análogas. El análisis que se efectúa por la administración fiscal sobre las relaciones entre las sociedades involucradas, tiene por objeto fortalecer la creencia sobre la falta de veracidad de las facturas impugnadas ya que es sabido que la vinculación puede facilitar conductas ilícitas.

(Ver también Neane S.A.)

Fundamentalmente la actora no explica que existan facturas con fecha posterior al momento en que dichas facturas existieron e inclusive a la fecha en que fueron entregadas por la imprenta.

Neane S.A. TFN. 14/09/1999: Carga de la prueba. No aporte de pruebas. Unidad Económica.

Luis González. TFN Sala A. 18/06/2003: Carga de la prueba: La carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues, como lo establece el artículo 377 del CPCC, cada parte debe probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrará que los créditos fiscales se encontraban correctamente computados.

Discriminación del impuesto: Dentro de la economía del impuesto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable es menester que concurren tanto la existencia de la operación que da origen al crédito como la discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal. La procedencia del cómputo del crédito fiscal está condicionada a la discriminación formal del tributo, es decir, si no existe facturación del impuesto no hay derecho a su cómputo. ***Si bien ha quedado demostrada la existencia de la operación***, dicha situación no es suficiente para habilitar el cómputo del crédito fiscal, ya que de acuerdo con lo precedentemente expuesto, la propia ley del tributo condiciona dicho cómputo a la discriminación del impuesto en la factura de compra. Al respecto, las facturas de compra en poder de la actora no son hábiles para tener por acreditado dicho requisito, ya que las mismas fueron impugnadas por el Fisco habida cuenta que ha demostrado que dichos proveedores no existían.

Teoría de la apariencia del derecho: En virtud de esta teoría, los comprobantes son verdaderos desde el punto de vista del receptor, sin tener incumbencia en los vicios de omisión imputables al emisor.

La tutela de la apariencia desaparece cuando se obre conociendo la irrealidad del negocio, tal sería el supuesto de connivencia, entiende que este hecho es impensable que exista en el presente caso, ya que en la misma situación se encontraban un sin número de contribuyentes que también operaban con los proveedores en cuestión. Esta situación no se encuentra probada en autos, ya que la actora no impulso la prueba de informes a las empresas que, según sus dichos, también operaron con los mismos proveedores, por lo que se dio por decaído el derecho a producirla.

Se concluye que la notoria diferencia de precios de ventas del mercado, es un indicio válido tomado por el Fisco para considerar que existió connivencia, sin perjuicio de lo cual la actora podía aportar las pruebas que considerara conducentes a fin de explicar esta diferencia en los precios de ventas, lo cual no se ha verificado en autos.

Asimismo el hecho de que la actora reconozca la inexistencia de una de las firmas en cuestión, sin expresar fundamentos al respecto, no hace más que robustecer la presunción de connivencia alegada por el Fisco.

A su vez la actora agrega que la teoría de la apariencia desaparece cuando empleando la diligencia común habría podido conocer la irrealidad de los proveedores. Entiende que la diligencia común en estos casos no puede extenderse más allá de la toma de recaudos necesarios a fin de constatar la correcta facturación de las operaciones respecto de los establecido por la hasta entonces vigente RG 3419, en cuanto a los requisitos intrínsecos tanto de

las facturas como de los recibos y remitos, lo cual – dice –no puede extenderse más allá de la exigibilidad de su parte de solicitarle a los proveedores una copia de los formularios F 560 de inscripción ante DGI.

En este aspecto, tampoco le asiste razón a la actora, ya que el formulario F 560 permite verificar únicamente que dichas empresas se han inscriptos en la AFIP, pero es inhábil para tener acreditada la real existencia de las mismas, ni la efectiva realización de operaciones, sobre todo si se tiene en cuenta que no se han presentado ante la AFIP las DDJJ de los impuestos en los que se hayan inscriptas.

Forestal Futaleufú S.A. TFN Sala B. 21/05/1993: Nada impide que el ente recaudador impugne DDJJ de un contribuyente en virtud de razones o acontecimientos vinculados a terceros que por su relación con el fiscalizado admitan impugnación.

Sidertec S.A. TFN Sala. 15/11/1996: Tanto por la imbricación en las participaciones sociales entre la actora y sus proveedoras como la intensidad de sus relaciones comerciales, no es posible considerar nítidamente que se trate de entes absolutamente independientes y sin que ello implique impugnación de su personalidad jurídica. Ello porque “este tipo de vinculaciones ha llevado al legislador en materia tributaria a adoptar ciertas medidas tendientes a evitar maniobras, aunque en la especie no pueda decirse que explícitamente existan normas a ese respecto.

Bracciale Norman Mauren. TFN Sala B. 9/05/2002: Impugnación de CF por no existencia de la operación:

Consumé S.A. TFN Sala D. 28/06/2001: Indicios de no existencia de las operaciones: ...mal puede exigirse al Organismo Fiscal otro tipo de pruebas que la compilación de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, en desmedro contundente de las facturas aportadas, máxime, teniendo en cuenta que el hecho que se be acreditar es un “hecho negativo” (inexistencia de operaciones), probanza que ha sido calificada por numerosa doctrina y jurisprudencia como “diabólica”.

Multec S.A. TFN Sala B. 24/10/2003: Nacimiento del hecho imponible respecto del vendedor locador o prestador: ...conforme los preceptos de la ley de IVA, el cómputo del crédito fiscal requiere no sólo la facturación de compra, importación, definitiva, locación o prestación de servicio de que se trate, con los requisitos estipulados por la AFIP respecto del régimen de facturación, sino además, el perfeccionamiento del hecho imponible, en los términos del artículo 5° y 6° de la ley respecto de vendedor, locador o prestador de servicios, etc, es decir, el acaecimiento de los distintos actos o circunstancias que perfeccionan el hecho imponible y, también, la necesaria existencia de los bienes y su puesta a disposición del adquirente.

Barrere y Asociados S.H. TFN Sala B. 5/07/2002: Idem Multec S.A.

Pserga Juan C. y Espíndola Miguel A. CNFCA. 9/04/2002: los adquirentes manifestaron desconocer el domicilio de los proveedores y demás datos, sin que, por lo demás conservaran

alguna documentación de soporte de las entregas efectuadas. Tampoco se ha acreditado el modo en que habrían sido canceladas las supuestas facturas. El remanido argumento relativo a que el sistema de pago consistía en la modalidad de entrega de cheques a terceros, además de lucir inconsistente, revela una ausencia absoluta de respaldo documental referido a como se llegó a obtener esos cheques de terceros.

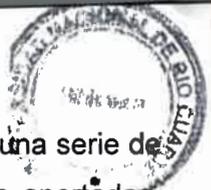
Vialbo Construcciones S.A. TFN Sala B. 2/12/2002: Idem Marcos y Placas S.R.L. Si las facturas aportadas evidencian groseros vicios (algunos de los cuales en modo alguno pueden razonablemente tenerse por desconocidos por el actor), ninguno de los cuales fue controvertido por la apelante (ni siquiera ésta aportó dato alguno tendiente a prolongar la fiscalización en un sentido favorable a sus pretensiones como por ejemplo, denunciando domicilio real donde estas empresas tenían sus oficinas, quienes eran sus gerentes, sus representantes comerciales, sus números telefónicos, o cualquier otro dato que resulte lógico de una normal y habitual relación comercial entre empresas, permitiendo hallar a las firmas, resorte que resultaba de su exclusivo interés) y, si mas allá de todo expuesto, la prueba pericial rendida no puede acreditar la efectiva prestación de los servicios facturados por las empresas en controversia, no cabe sino sostener la impugnación del Organismo Recaudador.

Marcos y Placas S.R.L. TFN Sala B. 7/10/2003: Idem Pserga Juan y Espíndola Miguel. Idem Vialbo Construcciones S.A.

Indicios de no existencia de las operaciones: ...una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las DDJJ del IVA y / o el IG, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por si solas, para calificar de falso instrumento alguno...

Que, otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la valides de las facturas, en el cual se acreditan la inexistencia del domicilio fiscal obrante en el documento, la inexistencia de la imprenta que figura inserta en el mismo, la inexistencia del proveedor como contribuyente inscripto y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete, el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros medios de pago, etc.), tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de exclusivo interés.

Prueba de la existencia de las operaciones: ... en tales circunstancias, corresponde a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedores (no de su situación fiscal) y de los servicios que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a nombre de la recurrente, debiendo acreditar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante...



...mal puede exigirse al Organismo Fiscal otro tipo de pruebas que la compilación de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, en desmedro contundente de las facturas aportadas, máxime, teniendo en cuenta que el hecho que se debe acreditar es un "hecho negativo" (inexistencia de operaciones), probanza que ha sido calificada por numerosa doctrina y jurisprudencia como "diabólica".

Giménez Escobar, Pedro y otros. TFN Sala A. 3/09/2003. Indicios: El hecho de que no contestara el requerimiento que se le efectuara a fin de corroborar las operaciones declaradas por la recurrente y que al mismo tiempo no declarara débito fiscal por los períodos cuestionados, no constituyen elementos suficientes para cuestionar la realidad de las operaciones objetadas y menos aún para sustentar una multa por defraudación, en virtud de que dichas circunstancias ..resultan ajenas a la apelante.

La Caballeriza S.R.L. TFN Sala D. 22/11/2002: Indicios:...el fisco ha desestimado el cómputo de tales créditos, en virtud de que la mercadería provista al recurrente era entregada en domicilios no relacionados con el desarrollo de la actividad del contribuyente, por lo que cabe entender que la pretensión fiscal ha tenido, en consecuencia, adecuado fundamento. Ante tales circunstancias... la actora no producido prueba suficiente como para desvirtuar los hechos y argumentos fácticos expuestos... corresponde desestimar los agravios de la apelante en relación a está cuestión.

Benitez Nolberto. TFN Sala B. 31/03/2004: ... en la generalidad de los casos, frente a la aparición de un comprobante de compra que el Fisco reputa de falso, el Organismo estará en condiciones de detraer el crédito fiscal computado con sustento en dicha documentación apócrifa. Indicios: Que, en él caso sub examine se presentan varios indicios, que además de resultar extraños o de singular curiosidad, resultan prolijamente omitidos por el contribuyente al interponer su recurso. En su libelo procede a agrupar y reseñar los mismos, pero jamás explica o justifica el por qué de tales "coincidencias", cuyo número y concordancia, anticipamos, autoriza a pensar sin hesitación, en la existencia de una maniobra programada por el propio contribuyente.

En este sentido, puede destacarse:

- ... existe coincidencia entre la fecha de nacimiento del hermano del contribuyente con la que figura en la identificación apócrifa, existe similitud de los nombres Osrnar Isdal Benítez y Ornar Ismal Cerruti,...
- ...la magnitud de las ventas realizadas por Cerruti con intermediación del recurrente que representa casi un carácter de proveedor exclusivo,...
- la coincidencia del domicilio de alta de Cerruti con tino utilizado por un hermano de Benítez como estudio jurídico, al cambiar domicilio el supuesto Cerutti lo hace a un domicilio de Rosario que por guía telefónica figura a nombre de Hector Benítez (ver folio 66 de los a.a.),...
- la existencia de una cuenta bancaria del supuesto Cerutti que se operaba desde la Ciudad de Rosario donde residía el contribuyente, siendo que el supuesto Cerutti habitaba en la

provincia de Tucumán (ver al respecto folio 46 de los a.a., cuenta que no tenían otros autorizados para su operación).

- ...carencia de recibos emitidos por el proveedor, según acta de folio 7 de los antecedentes administrativos,...

- ...los pagos del cereal eran realizados siempre en dinero efectivo (ver folio 67 de los a.a.),...

- las Declaraciones Juradas presentadas por Benítez en todos los períodos sometidos a verificación (lapso temporal de un año) fueron siempre y continuamente con saldo a favor del contribuyente (ver fs. 8/19 de los a.a.).

- Los supuestos endosos para el depósito de los cheques que eran "no a la orden" del supuesto sujeto Cerutti (por las retenciones del 9% del IVA) resultan inválidos como tales, puesto que sólo consta una firma en el anverso de los mismos sin la debida mención de los restantes datos exigidos por la normativa (domicilio, documento, número de cuenta etc., ver folio 24 entre otros),...

- la firma de los cheques y la que obra en el folio 560 a fs. 33 de los a.a. presentan notorias diferencias detectables a simple vista.

- En el domicilio fiscal declarado por el supuesto sujeto Cerutti, está habitado por una persona de sexo femenino que señaló que ocasionalmente se encontraba y que desconocía su paradero.

- Que, respecto de la modalidad operativa comercial, cuando Benítez adquiría el producto a sus proveedores, a los efectos de trasladar la mercadería adquirida, enviaba a los propios supuestos vendedores cartas de porte a su nombre para que el cereal salga transportado con esa identificación, lo que resulta una operatoria cuanto menos extraña (ver manifestaciones del folio 45 de los a.a.). De ello, se extrae que tal como lo reconoce el contribuyente, el supuesto sujeto vendedor de los cereales (sea Cerutti o como se denomine en definitiva), jamás adquirió un vehículo para transportar la mercadería que vendía.

- Preguntado que fuera Benítez de dónde era el origen del cereal que comercializaba, señala a las Provincias de Santa Fe, Córdoba y Salta, pero cuando es preguntado por el origen del cereal de su principal proveedor Sr. Cerutti, afirma desconocer el mismo (ver fs. 45 vta.).

Que, en materia de imputación de la utilización de facturas apócrifas y sus correlativas implicancias fiscales, esta Sala tiene dicho que "no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica, que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (con su mayor proveedor), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas.

Que, claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al

Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con Saldo a su Favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José, TFN, Sala A, 17/03/2002). Que, otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones, **en el cual se acredita la inexistencia del sujeto obrante en el documento** y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la identidad de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno vinculados, simplemente a los aspectos comerciales que rodeaban su operatoria (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, etc.) tendientes a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés.

Carga de la prueba: Que, en tales circunstancias, corresponde a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor (no de su situación fiscal o la identidad definitiva del mismo) y de los bienes vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a nombre de la recurrente, debiendo acreditar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002).

Que, en el presente caso de facturas apócrifas se visualizan algunas particularidades que ameritan algunas reflexiones adicionales. Que, aun suponiendo por hipótesis que el contribuyente haya podido ser estafado y engañado por el presunto sujeto que se hacía pasar por Cerutti, **lo que no se comprende es la falta de explicación concreta de todos los detalles que hacen a la modalidad transaccional comercial que unía al contribuyente con el presunto sujeto, máxime, teniendo en cuenta que era, por lejos, su principal proveedor.**

Que, en este sentido, la sustancia o sustrato económico de la operación de compra es la gran ausente en el presente caso, como legitimante del crédito fiscal utilizado en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado y ello resulta decisivo para la suerte del pleito. En esta inteligencia debe recordarse que esta Sala tiene dicho que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa "Impulso S.A.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa "Carrizo Luis E." de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y Cía. Petrolífera del Carmen S.A." sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia

de fecha 23/06/1999 in re "Romero S.A.") y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC", CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Que, todo este desarrollo jurisprudencia tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 06/8/91, de esta Sala " B", confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley N° 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, 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 (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas"

Que, en suma, aun suponiendo que el sujeto que se hacía pasar por Cerutti existió y estafó al recurrente, éste pudo acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales por distintas vías, independientes de la identidad del presunto estafador y su línea telefónica o cuentas bancarias, camino que no fue el elegido al agravarse de la determinación de oficio fiscal. Así, puesto que ***aun suponiendo que las facturas entregadas fuesen producto de la estafa perpetrada en perjuicio del contribuyente***, relativo a la verdadera identidad del vendedor que no le competía verificar a aquél, ***las mismas deben igualmente encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones***, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de interpretación y realidad económica del gravamen condicionando el valor de toda factura a dicha situación que en el caso no fue mínimamente explorada por el apelante.

Que, en esta inteligencia, las pruebas producidas por el apelante se direccionan en el sentido de acreditar que el supuesto sujeto que se hacía pasar por Cerutti, había engañado a distintas empresas de comunicaciones y financieras, así como también a la Dirección General Impositiva, pero nada dice ni intenta probar respecto de cuál era el domicilio comercial de su principal proveedor, quiénes eran sus contactos en dicha empresa, si la misma poseía empleados, gerentes, corredores y otro sin número de detalles que pueden ser aportados, propios de relaciones comerciales normales y habituales con un proveedor casi exclusivo como era el impugnado sobre el que, además, desconocía el origen de su mercadería.

Que, respecto de las pruebas producidas, particular importancia tiene la respuesta brindada por el Fisco Nacional relativa a la fiscalización preventiva a la que habría sido sometido el supuesto contribuyente Cerrutti. En un primer momento, se informa que el mismo fue sometido a una verificación destinada a proveedores de exportadores "sin que se detectaran diferencias o incumplimiento de deberes formales" (ver fs. 123). A fs. 132 el mismo funcionario firmante del primer informe produce uno "ampliatorio", agregando copia del informe remitido por los

funcionarios de fiscalización. Del mismo surgen gruesos incumplimientos tanto formales (incumplimientos reiterados de requerimientos, aporte parcial de documentación), como sustanciales (diferencias entre lo declarado como débito fiscal y el que surgiría de los sistemas del Fisco), por lo que lejos de resultar ampliatorio dicho informe contradice lo manifestado por el mismo funcionario con anterioridad.

Sanciones: Que, en el aspecto sancionatorio, debe analizarse la imputación efectuada por el Fisco en los términos del tipo previsto en el artículo 46 de la Ley N° 11.683.

Que, estrictamente, debido a las particularidades que presenta el caso, acierta el recurrente al sostener la inaplicabilidad de la presunción de dolo utilizada por el Fisco Nacional en los términos del inciso a) del artículo 47. Empero, por las características del ajuste resulta aplicable la doctrina jurisprudencial de esta Sala "Que, en el caso concreto de autos, el Fisco no extrajo inmediatamente o automáticamente la conclusión de que procedía la responsabilidad infraccional del artículo 46. Contrariamente, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y particularizados en el ajuste practicado computar créditos fiscales en el impuesto al valor agregado relacionado a operaciones respecto de las que no se acreditó la existencia de las mismas- todo lo cual lleva a considerar que el comportamiento observado por la entidad ha asumido el carácter de fraudulento." (cfr. Demasi S.A., de fecha 28/5/2003).

Que, en efecto, de las constancias de autos, se extraen una serie de indicios y "coincidencias" injustificadas por el apelante (y que inequívocamente lo ligan a la maniobra desplegada) que, analizadas en su conjunto, permiten concluir sin margen razonable para la duda, que lejos estuvo el contribuyente de ser una víctima del engaño de un estafador, sino antes bien, fue él mismo quien elaboró la maniobra para obtener los beneficios fiscales derivados de la documentación emitida por el falso sujeto. Por último, la documentación falsa posee decisiva incidencia en la materia gravada.

Que, por todas las consideraciones expuestas, SE RESUELVE:

Confirmar el acto en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

2. DISIDENCIAS FISCO - DOCTRINA

2.1 POSTURA DEL FISCO (Eliseo Devoto)

Las normas que se fueron incorporando en los distintos planes antievasión han tenido como finalidad, tratar de minimizar la proliferación de facturas apócrifas.

¿Qué son las facturas apócrifas? Son documentos que exteriorizan actos simulados. Hay una realidad aparente que no se comparece con el negocio realmente ocurrido.

¿Qué es la simulación? En el Código Civil la simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro. Este es el principio general del 955 del Código Civil, o cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, o fechas que no son verdaderas, o cuando por él se constituyen, o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o se transmiten.

Todo indica que el Código Civil está definiendo la factura apócrifa, porque no es más ni menos que un acto simulado en los términos del derecho común. La simulación tiene dos clases: son absolutas y relativas. Es absoluta cuando se celebra un acto jurídico que nada tiene de real, es decir, el acto no ocurrió y se está instrumentando a través de una factura. Es relativa cuando se emplea para dar, a un acto jurídico, una apariencia que oculta su verdadero carácter, en la realidad hubo una operación y se está instrumentando otra distinta o hay interpósitas personas.

¿Es lícita la simulación? El 957 del Código Civil dice que no es reprobada por la ley cuando a nadie perjudica ni tiene un fin ilícito. El Código Civil obviamente rige en tres partes y en tres partes quisieron simular un acto en la medida que no provoque daños a terceros. La ley no lo fulmina pero no es el caso de nuestro negocio.

Cuando de la simulación relativa se descubriese un acto serio, oculto bajo falsas apariencias, no podrá ser éste anulado, dice el 958 del Código Civil, desde que no haya en la violación de la ley ni un perjuicio a terceros. Es decir que el Código Civil sigue amparando la simulación. Si dos sujetos se pretenden engañar, es un problema de dichos sujetos, en la medida que no perjudique a un tercero.

El artículo 959 nos habla de la simulación ilícita y dice que: los que hubiesen simulado un acto, con el fin de violar las leyes o de perjudicar a un tercero a un momento, no pueden ejercer acción alguna el uno contra el otro.

Las facturas apócrifas representan una simulación ilícita, en cuanto ocasionen un daño a un tercero, que en este caso es el fisco nacional. Entonces en estas simulaciones que se instrumentan a través de facturas falsas, estamos frente a una simulación ilícita.

Vamos a ver los principios generales, dentro de lo que es facturación apócrifa. La simulación es absoluta cuando la factura representa una operación totalmente inexistente: alguien no vendió ni compro nada y apareció una factura. Acá la simulación es absoluta. Es relativa, en cambio, cuando la factura representa una operación real: alguien compró o vendió o hizo una locación de un servicio, pero oculta alguna de las partes intervinientes. El que emite las facturas no es el que prestó el servicio o el que vendió el bien.

¿Cuáles son las consecuencias en impuestos de este tipo de facturas? Cuando la simulación es absoluta, es decir la operación no existió y esta documentada, falsamente documentada en el IVA, se impugna el crédito fiscal si no hubo operación gravada. En Ganancias se impugna el gasto, porque no hubo gasto. En salidas no documentadas, a partir de la doctrina de "Red Hotelera Sudamericana", se sabe que a la factura, la operación falsamente documentada, se aplica el impuesto de salidas no documentadas.

En cuanto al régimen de retenciones. Si yo retuve por una operación inexistente, esa retención es inexistente. Yo no tenía la obligación de retener. Por lo tanto ese ingreso que yo hice fue a cuenta de nada, a cuenta de una simulación.

Cuando la simulación es relativa, esto es la operación existió pero hay interpósitas personas, el que facturó no es el que vendió o el que prestó el servicio. En Ganancias no se impugna el gasto, si es necesario para mantener u obtener la ganancia gravada, esto es, si la operación existió cabría la posibilidad de deducir el gasto. ¿Qué pasa con el impuesto de salida no documentada? Si se trata de la adquisición de bienes, no corresponde el impuesto de salida no documentada. Si yo compré bienes y esos bienes existen y son corroborados, aunque falsamente documentados porque lo compré a uno que supuestamente no es el que me vendió, no puedo aplicar salida.

En cambio cuando se trata del pago de servicios, si el servicio se corrobora que existió, se admite la deducción como gasto en el Impuesto a las Ganancias, pero sí se cobra el impuesto de salidas no documentadas por haber ocultado al beneficiario final del pago

En cuanto a lo que dicen las normas antievasión diseñadas por la propia AFIP. El art. s/n agregado a continuación del 33 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que: los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizadas por la AFIP. Este artículo generó algunas expectativas. En cuando algunos tributaristas sostenían - sintéticamente - que a partir de ahora, si cada contribuyente cumple con las obligaciones formales que el fisco disponga, no se impugnen más los créditos ni los gastos-

El cumplimiento de deberes formales, por estrictos que sean, nunca pueden sufrir la real constatación de si el hecho existió o no, y como sabemos todas estas usinas de facturas falsas, son las primeras en ajustarse estrictamente a las formalidades. Entonces generariamos una

dualidad. Se estaría dando indemnidad por el cumplimiento de requisitos formales, que por más imaginación que se disponga nunca se podría llegar a la verdad material.

¿Qué dice este artículo además? Que el Poder Ejecutivo limitará su obligación de constatación porque no era razonable imponerle este deber a cualquier contribuyente, muchos de los cuales son pequeños y no tienen la capacidad administrativa para poder hacer esta tarea. Además impuso que se establecerían indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de los medios existentes para realizar la respectiva constatación y el nivel de operaciones del contribuyente.

Este art. 33.1 se complementa con el artículo 34, porque no hay obligación sin sanción por su incumplimiento. Este artículo expresa que faculta al Poder Ejecutivo a condicionar ese cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente o responsable a: 1) la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones. El fisco puede decir:- estas operaciones sólo pueden ser canceladas con medios bancarios por ejemplo, o mediante CBU ó la falta de constatación dispuesta en el artículo 33.1- .Quiere decir que el Poder Ejecutivo está facultado a condicionar la deducción de gastos o el cómputo de créditos cuando el contribuyente obligado de constatar no lo hubiera hecho.

¿Cuáles son las consecuencias? Este artículo 34 indica que en el caso que los contribuyentes no utilicen los mismos medios o formas de pago que el fisco ha previsto, o no efectuaran las constataciones debidas, tiene que acreditar la veracidad de la operación para poder deducir el gasto. Es decir se me invierte la carga de la prueba, “señor demuestre que la operación existió porque usted no constató la veracidad de la factura o no utilizó el medio de pago determinado”.

La segunda consecuencia que tiene esto es la nueva norma de solidaridad que impone el inciso h) del artículo 8 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuando expone: en cuanto a responsabilidad solidaria, los contribuyentes que por sus compras o locaciones, reciban facturas o documentos equivalentes apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar la veracidad de esa documentación y no lo hubieran hecho, en este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor emergente de la respectiva operación, y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. Si demuestro que la operación existió, entonces se invierte la carga de la prueba, pero el sujeto podría igual computar el gasto u obtener el crédito.

2.2 POSTURA DOCTRINA (Bertazza Humberto)

Se trata de una problemática muy difícil, este es uno de los problemas que hoy tienen que transitar las administraciones tributarias del mundo. En una reciente jornada sobre el Régimen Penal Tributario que se hizo aquí en Buenos Aires, donde acudieron tratadistas españoles, comentaban la problemática que existe respecto de las facturas apócrifas, del denominado “carrusel” y las grandes dificultades que tienen varios países, como es el caso de Italia, Chile. Parecería que en Argentina este es un tema bastante complejo y los hacedores del delito son

gente que trabaja bastante asiduamente y más rápido que la propia administración, con lo cual va generando anticuerpos a cada cosa que la administración crea

En el caso de Chile, la solución que se le encontró es que el cómputo del crédito fiscal dependía de que la factura se pague con un cheque.

En Argentina partimos de la base que es un tema complejo y que estamos ante supuestos totalmente distintos. Acá hay una gran variedad de casos, que inclusive comienzan con los casos de documentación. En principio es absolutamente legal y que por estar violando alguna disposición de tipo reglamentaria, vinculada a la emisión de factura ha tenido también, en algunas ocasiones, por parte del fisco, la impugnación de los créditos fiscales sobre impugnación de los gastos.

Este tema, que en su momento, terminó con la reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En aquellos casos donde las empresas para determinados gastos recurrían a comprobantes de tipo "B" y en función de eso impugnados por el fisco. El Tribunal Fiscal, en esos casos revocó las acciones del fisco.

En mi opinión hay tres aspectos que quería enfatizar, un tema es la problemática de la carga de la prueba. Sobre este aspecto hay todo un tema, porque indudablemente es el contribuyente quien ha presentado la declaración jurada, la ha basado en documentación respaldatoria, registros contables, todos los elementos que corresponden. Entonces desde este punto de vista parecería que la carga de la prueba aquí corresponde al fisco, porque es el fisco el que debe impugnar la situación del contribuyente, la situación fiscal. La carga de la prueba implica que el fisco sea el encargado de demostrar, que ese crédito fiscal es inexistente, pero en la práctica no siempre es así.

En muchos casos es común ver, en las fiscalizaciones que lleva a cabo la administración tributaria, que en realidad la posición no es impugnar el crédito fiscal con una prueba sólida, si no muchas veces es recurrir a determinados indicios y en base a ellos hace la impugnación. Este indicio más de una vez es hacer una periférica, ir al proveedor, ver si existe, si no existe, si tiene empleados, si presentó la declaración jurada de IVA, la de seguridad social. En base a este tema entonces se termina infiriendo la imposibilidad de la capacidad contributiva y en base a eso se hace la impugnación. Este tema de la prueba es uno de los que tenemos en conflicto.

Un segundo tema que está en conflicto es, ¿Hasta dónde llega la responsabilidad del contribuyente? En mi opinión, hay dos situaciones distintas. Una situación es donde el contribuyente está actuando en connivencia con el proveedor, pero esto no es lo que estamos considerando sino las otras situaciones donde el contribuyente actúa de buena fe. Aquí, desde mi punto de vista, merece alguna crítica la reciente Instrucción General 2 de AFIP, que da a conocer el resumen de la posición del fisco en materia de impugnación de los créditos fiscales y dice que: aún en los casos en que se ignore la situación del proveedor o aún en los casos que se alegue la adquisición de la mercadería en buena fe, corresponde la impugnación si se dan determinado tipo de supuestos. Señalemos que este principio de buena fe, es la base del derecho comercial.

La base de la relación jurídica que une a las partes, es el principio de buena fe, y si alguien ha actuado de buena fe parecería extrema la posición del fisco de desconocer esta situación y producir la impugnación de los créditos fiscales. Creo que este es uno de los temas salientes para destacar.

El tercer tema está vinculado a la responsabilidad solidaria, que cuando se modifica la Ley de Procedimiento ante la Ley Antievasión, en cuanto a que la responsabilidad solidaria, se le imputa al adquirente que no ha cumplido con determinado requisito, una responsabilidad adicional. Parecería que esto tenemos que relacionarlo con lo que es la responsabilidad solidaria en materia tributaria, que es subsidiaria. Si la responsabilidad es subsidiaria implica que, antes de esa determinación tiene que haber un acto administrativo, una determinación impositiva dirigida a quien verdaderamente no pagó el impuesto, que en definitiva muchas veces es oculto y entonces aquí aparece, desde mi punto de vista, el principio de comodidad que aplica el fisco. Como el fisco en el caso de los ocultos no conoce quién es el verdadero vendedor, por comodidad procede a impugnar la situación del contribuyente, y el verdadero vendedor es el que no va a aparecer. Me parece que este es el aspecto criticable, en sí, del procedimiento.

3. COMENTARIO FINAL

Múltiple y variada es la normativa a tener en cuenta por los sujetos al momento de recepcionar comprobantes por sus compras efectuadas o por sus locaciones y prestaciones recibidas. También es variada y como queda demostrado en este trabajo, bastante pesada, la carga administrativa que la referida normativa les genera a estos contribuyentes.

Algunas de estas normas incluso les imponen determinadas obligaciones formales a cumplimentar como el artículo 33.1 de la LPT o, en el caso del artículo 41 de la RG 100, a verificar que el comprobante recibido cumpla con determinados requisitos, como condición para el cómputo del crédito fiscal en el IVA o el gasto en Ganancias. Otras obligan a estos sujetos a actuar en carácter de agente de retención al momento del pago del comprobante o a efectuar el referido pago en la CBU informada por el vendedor mediante transferencia bancaria o depósito.

A esto se le suma la ley antievasión que impone la obligación de cancelar determinadas operaciones con los medios de pago en ella descriptos, aquí (a diferencia del art. 33.1 de la LPT, del 41 de la RG 100 y de la RG 1575) como condición indispensable para poder efectuar el referido cómputo del crédito fiscal o del gasto, ya que de no utilizarse los medios de pago mencionados por la norma, ni siquiera se puede probar la veracidad de las operaciones.

ⁱ Bertazza, Humberto y Díaz Ortiz José A. : Una sobreactuación en la política de recaudación. PAT 443 Julio de 2003. Errepar.



BIBLIOGRAFIA

- ✓ Adalberto Dalmasio y Rafael Peloso. Precauciones y requisitos a tener en cuenta por los compradores respecto de la documentación recibida de sus proveedores. Doctrina Tributaria Errepar. Diciembre de 2001.
- ✓ Rubiolo, Ruben Miguel. El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo. PET N° 290.
- ✓ Análisis del IVA. Federico A. Enríco y colaboradores. Ed. La Ley.
- ✓ IVA Análisis Integral. Rubén A. Marchevsky. 2° Edición. Ediciones Macchi.
- ✓ Miguel A. Chamatropulo. Los comprobantes imperfectos. Validez y admisibilidad para el receptor. Doctrina Tributaria 2/1997. Errepar.
- ✓ Carlos Raimondi y Adolfo Atchabaian El Impuesto a las ganancias – Segunda Edición – Editorial Depalma.
- ✓ Guillermo A. Borda. Tratado de Derecho Civil. Parte General I. Abeledo Perrot. Duodécima Edición actualizada.
- ✓ Actualización Tributaria – CPCECF – 15/10/08) Material ActTributaria – Archivo 6
- ✓ Bertazza, Humberto y Díaz Ortiz José A.: Una sobreactuación en la política de recaudación. PAT 443 Julio de 2003. Errepar.
- ✓ Diez, Humberto.
- ✓ Fernandez, Luis Omar. Impuesto a las Ganancias. La Ley
- ✓ Código Civil
- ✓ Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, Editorial Cangallo, 1983
- ✓ Héctor B. Villegas -Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Depalma, 1995.
- ✓ Enrique Jorge Reig – Impuesto a las Ganancias – Ediciones Macchi.

U.N.R.C.
Biblioteca Central



67525

67525

