

BUENOS AIRES, - 6 FEB 2017



Asunto: Casos de utilización de facturas apócrifas. Pautas de trabajo.

I - OBJETIVO

Las presentes pautas de trabajo están orientadas a aquellos casos en los cuales se ha detectado la utilización de facturas apócrifas con la consiguiente merma de ingreso de los impuestos que por ley le corresponde obtener al Fisco y tiene por objeto establecer elementos de juicio en la materia, que permitan al área competente, efectuar un adecuado encuadramiento infraccional o, en su caso, penal.

Sobre el particular, si bien es conteste la jurisprudencia en señalar que el cumplimiento de las formalidades extrínsecas de la factura/recibo o documentación equivalente no resulta dirimente a los efectos de eximir de responsabilidad penal/infraccional al contribuyente, no puede soslayarse que el hecho de que se detecte la acreditación del uso y registración de documentos falsos -per se- no resultan suficientes o determinantes a los efectos de aseverar que el comportamiento observado por el usuario ha asumido el carácter de defraudatorio.

En este orden, la verificación de determinados aspectos deberá posibilitar al funcionario llamado a calificar la conducta, establecer si de dichos elementos surge un accionar negligente del responsable, encuadrable en el tipo infraccional del Artículo 45 de la aludida norma o si, por el contrario, podría determinarse una posible responsabilidad en los hechos que amerita la formulación de la denuncia penal o, en su caso, la aplicación de una sanción por defraudación (Artículo 46 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

De este modo, en función de la experiencia y el análisis de la jurisprudencia, tanto en materia contenciosa como penal, resulta oportuno establecer lineamientos sobre el particular, en orden a lograr una mejora en las expectativas en sede judicial para la confirmación de las sanciones administrativas que se apliquen, o bien el éxito de la investigación criminal que se inste.

Es importante comprender que, desde el aspecto subjetivo, el análisis de la conducta atribuible al contribuyente requiere de la acreditación de elementos de prueba que permitan inferir o no la existencia de una presunta actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses de la Hacienda Pública.

II - ÁREAS INTERVINIENTES

La presente instrucción general resultará de aplicación por parte de todas las áreas con competencia en la materia.

ES COPIA



III - ELEMENTOS A COLECTAR

Consecuentemente, la conducta de los responsables a los que se les hubiera efectuado un ajuste impugnando los créditos fiscales del IVA y la incidencia en otros impuestos, originados en facturación apócrifa, deberá ser evaluada para su eventual encuadramiento infraccional o penal, de acuerdo con el comportamiento asumido por aquél con relación a los aspectos que seguidamente se indican:

A) RESPECTO DEL CONTRIBUYENTE

A los efectos indicados, las áreas competentes en cada etapa del proceso de fiscalización y determinación de oficio, con la intervención temprana del área jurídica, deberán investigar respecto de los siguientes elementos de análisis:

- Mecanismos de control interno para evitar o mitigar el riesgo de recibir facturas o documentos equivalentes apócrifos. Dictámenes de auditoría externa que avalen la eficacia de esos procesos.
- Recaudos adoptados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió/entregó la factura impugnada, según la etapa de la comercialización o producción de que se trate en que se produjo el hecho y el mayor o menor conocimiento del usuario.
- Volumen de comprobantes apócrifos en relación con el universo total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el período bajo fiscalización. Multiplicidad de proveedores apócrifos, ya sea en el mismo u otros rubros.
- Conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización del producto de que se trate.
- Temperamento adoptado por la empresa respecto de sus empleados al conocer la existencia de una factura apócrifa, como así también para deslindar la responsabilidad en el tema.
- Inicio por parte del contribuyente de denuncia penal y/o acción civil alguna contra aquellos sujetos que entiende tuvieron participación y/o entregaron la factura apócrifa, requiriendo en su caso datos de radicación de la misma y copia de los escritos presentados.

B) RESPECTO DE LA OPERATORIA

- Frecuencia de operaciones con un mismo proveedor o intermediario y el lapso de comercialización, así como los montos de las operaciones realizadas con el mismo proveedor o intermediario.
- En caso que el proveedor debiera estar inscripto en otro organismo que administre un registro que controle y/o regule la actividad en análisis (RUCA-MAGYP;

1500



SENASA; ENACOM) verificar la temporaneidad entre la celebración de la operación y la vigencia de la habilitación, matrícula o registro.

- Corroboración de identidad de las direcciones de IP desde las cuales se efectuaron las facturas electrónicas, de haberse utilizado.
- Indagar en orden a los sujetos responsables en la estructura del negocio de la usuaria que pudieren haber intervenido en la confección de contratos con la usina/intermediarios, en las notas de pedido, emisión de facturas, órdenes de pago, etc., su participación en los hechos, incluyendo, en su caso, al asesor contable e impositivo.
- Circuito financiero de las operaciones. Ahondar sobre la participación en el hecho de una institución financiera utilizada a efectos de desvirtuar el seguimiento formal del dinero. Analizar antecedentes de la misma y recurrencia de su utilización por parte del contribuyente usuario. De tratarse de cooperativas, verificar la posibilidad jurídica de las mismas de brindar servicios financieros. En el caso que la operación concluya en una persona física, se deberá identificar a la misma y labrar acta en la cual conste actividad, domicilio, y vinculación con el usuario y operación analizada.

Las respuestas a estos tópicos permitirá deducir cuál es la posibilidad real de control que razonablemente puede ejercer el contribuyente usuario sobre la operatoria en cuestión y cuál es su grado de cercanía respecto de la etapa comercial en la que se produjo la alteración del documento respectivo.

C) RESPECTO DEL INTERMEDIARIO

En los casos en los que en la operatoria se verifique la existencia de intermediarios, corresponderá analizar:

- Habilitación para ejercer como tales.
- Antecedentes en la actividad económica. Arraigo y conocimiento en el ramo y zona geográfica del país en que se desempeñe.
- Aspectos relativos a la verificación y constatación del modo de comunicación de la sociedad o responsable con el intermediario.
- Características de la relación contractual con la persona física/jurídica usuaria de la factura. Modo de conocimiento entre partes. Cuál es el conocimiento o trato personal del intermediario, o de sus oficinas, o de sus empleados si los tuviera, por parte de los gerentes, empleados, directores de los responsables o del responsable que le hubieran encargado directamente las compras.
- Posee cartera de proveedores propios y/o exclusivos o si -por el contrario- son seleccionados por quien contrata el servicio de intermediación.
- Antigüedad que tiene la relación entre el usuario y el intermediario/veedor/etc.

El resultado de las medidas citadas puede llevar a advertir el eventual grado de connivencia que pueda existir entre el contribuyente usuario y el intermediario interviniente en la operatoria o, por el contrario la ausencia de dicho vínculo.

IV - ANÁLISIS DE LA CONDUCTA

La constatación de alguno/s o todos de los aspectos formulados, así como de otros que analógicamente disponga el área competente, deberían llevar a la convicción, para quien debe analizar la conducta desplegada por el contribuyente -con independencia de la pertinencia del ajuste impositivo-, si la utilización de facturas apócrifas obedeció a una maniobra negligente o si, en su caso, sería responsable de un ilícito.

La evaluación de dichos elementos probatorios deberá constar en el dictamen jurídico y/o motivarán el acto administrativo por el cual se resuelva, de corresponder, aplicar la sanción prevista en el Artículo 45 o, en su caso, en el Artículo 46 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Para el caso de que la autoridad llamada a decidir estime que corresponde formular denuncia penal por la comisión de alguno de los delitos previstos en la Ley N° 24.769 y sus modificaciones, deberá acompañar al escrito de denuncia la totalidad de los elementos de prueba colectados que justifiquen tal proceder.

V - VIGENCIA

Lo previsto en la presente entrará en vigencia el día de su emisión.

VI - DIFUSIÓN

Regístrese, comuníquese a la Dirección General Impositiva y a las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos y de Fiscalización y por intermedio de ellas a las áreas que le dependen. Cumplido, archívese.

INSTRUCCIÓN GENERAL N° - 1 / 17 (AFIP)

/me

Dr. ALBERTO ABAD
Administrador Federal
Administración Federal de Ingresos Públicos

ES COPIA