

Crisis por oposición de normas procedimentales

Ricardo H. Koss
ricardo@koss.com.ar

Relación jurídico tributaria

Sujeto activo

Sujeto pasivo

Fisco

Contribuyente
Responsable por deuda ajena
Terceros ajenos a la obligación sustantiva

Facultades de verificación y fiscalización

Tareas preparatorias	Tareas de verificación y fiscalización
Artículos 33, 33.1, 34 y 36 de la ley 11683, toda la ley 25.345 (antievación) y las Resoluciones (ME) 142/2002 y 513/2002 y la RG (AFIP) 1547 y 2004.	Artículo 35 ley 11.683

Facturas y documentos equivalentes por las adquisiciones de bienes o servicios

“Art. 33.1 - Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos...”

Facturas y documentos equivalentes por las adquisiciones de bienes o servicios

*“Art. 34 - Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación **quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.***

Facturas y documentos equivalentes por las adquisiciones de bienes o servicios

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

Facturas y documentos equivalentes por las adquisiciones de bienes o servicios

Si no se utilizan los medios de pagos que se determinaran como idóneos para cancelar la factura o si no se efectuaron los controles necesarios respecto de su autorización por parte de la AFIP, los contribuyentes **“...quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados...”**

Facturas y documentos equivalentes por las adquisiciones de bienes o servicios

Con lo cual, si el fisco tuviera la opción de objetar la deducción de la operación y/o el crédito fiscal contenido en la factura impugnada, el contribuyente debe tener garantizado el debido proceso adjetivo para poder **“...acreditar la veracidad de las operaciones...”**

“...medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones...”

Ley 25.345, “ARTICULO 1° — No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante...”

“...medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones...”

Ley 25.345, “ARTICULO 1º ...

- *1. Depósitos 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. **Otros procedimientos** que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL. .*

Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan.”

Medios idóneos

Resoluciones (ME) 142/2002 y 513/2002; RG (AFIP) 1547 y 2004

- Sumas de dinero hasta \$ 1.000
- Depósitos en cuentas de entidades financieras.
- Giros o transferencias bancarias. En el caso de pagarse facturas "A pago en CBU informado" por un monto mayor a \$ 300, deberá hacerse obligatoriamente mediante transferencia bancaria en la cuenta informada en la página web de la AFIP.
- Cheques.
- Tarjeta de crédito, compra o débito.
- Factura de crédito.
- Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.
 - Los pagos efectuados por intermedio de una entidad financiera, en la medida que el pago permita solamente acreditar los fondos correspondientes en alguna cuenta bancaria cuyo titular sea el proveedor, locador o prestador.
 - Los pagos realizados ante un Juez.
 - Los pagos realizados mediante débito automático o tarjetas de crédito, compra o de pago.
 - Los pagos realizados mediante transferencias interbancarias por vía electrónica.

Hasta aquí no hay contradicción entre la ley de procedimientos y la ley antievasion, pero...

*Ley 25345 "...ARTICULO 2° — Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley **tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.***

*En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido **en el artículo 14 de la Ley 11.683**, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones."*

Diferencia entre la ley de procedimiento y la ley antievasion

- El artículo 34 de la ley 11.683 deriva necesariamente en el procedimiento de determinación de oficio
- el artículo 2 de la ley 25345 deriva en un procedimiento en el cual el contribuyente no tiene derecho a ser oído en sede de la AFIP.

CSJN 19/3/2014 "Mera, Miguel Ángel"

*"...11) Que la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma -en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores- distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: **en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos.** En síntesis, la cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal -como los establecidos en el art. 1° de la citada ley 25.345- puedan acarrear tales consecuencias..."*

CSJN 19/3/2014 "Mera, Miguel Ángel"

*"...15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, **lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.***

CSJN 19/3/2014 “Mera, Miguel Ángel”

16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada...”

Facturas mellizas

1. verificación del fisco en el “no-emisor” de las facturas mellizas: Obligación de generar prueba diabólica (no emití). Formas
 - 1.1. Verificar el comprobante en sí
 - 1.2. verificar las maquinas de imprenta utilizadas para realizar ambos talonarios
 - 1.3. Verificar firmas o caligrafías
 - 1.4. Modificación o alteración de libros, utilización de sellos falsos.

Facturas mellizas

2. Alta de la empresa en el APOC sin verificación previa: inicio de acción judicial para dar de baja del padrón.
3. Causa penal: presentación en el expediente

Facturas mellizas

4. medidas preventivas a tomar. Indicios

4.1. Aparición de retenciones del impuesto a las ganancias o del IVA en la página de la AFIP por contribuyentes desconocidos.

4.2. Avisos administrativos de la empresa "compradora" respecto de la disponibilidad de pagos por facturas no emitidas por la empresa o directamente acreditaciones en cuenta de contribuyentes desconocidos.

4.3. auditoría forense.