

BASE APOC: ¿PREVENCIÓN EFECTIVA O ALERTA TARDÍA?

1. Introducción

Este trabajo parte de la idea de repensar algunos aspectos relacionados a las denominadas facturas apócrifas y sus implicancias en materia tributaria. Poniendo el foco en la prevención de este problema y en una herramienta establecida por la administración para ayudar a su detección temprana: la Base APOC —o base e-APOC— que fue concebida como una herramienta destinada, entre otras finalidades, a permitir la identificación de sujetos vinculados con documentación observada por la Administración Tributaria y, de ese modo, brindar información útil a quienes realizan operaciones comerciales.

La existencia de esta herramienta plantea, sin embargo, un interrogante que merece ser profundizado: **si la Base APOC se creó con una finalidad preventiva, ¿qué eficacia puede tener respecto de operaciones realizadas antes de que el proveedor fuera incorporado al registro?**

La pregunta adquiere particular relevancia porque, en numerosos casos, la impugnación fiscal de una operación se produce años después de su celebración, cuando el proveedor ya ha sido incorporado a la Base APOC como consecuencia de una fiscalización posterior.

El presente trabajo propone analizar esta problemática desde tres perspectivas: la finalidad preventiva de la Base APOC, el tratamiento que la jurisprudencia ha dado a la fecha de incorporación del proveedor y, finalmente, el rol que puede asumir el compliance tributario en un escenario caracterizado por una creciente digitalización de la información fiscal.

La cuestión central no consiste solamente en determinar qué información contiene la Base APOC, sino también cuándo esa información estuvo disponible para el contribuyente y qué conducta razonablemente podía exigírsele en ese momento.

2. Las consecuencias de la utilización de facturas apócrifas y su detección por el Organismo Fiscal

La factura apócrifa no constituye simplemente un problema formal o documental. Su cuestionamiento puede proyectarse sobre distintos aspectos de la determinación tributaria, entre ellos la impugnación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, el rechazo de deducciones en el Impuesto a las Ganancias y, según las circunstancias del caso, la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas.

A ello pueden no sólo los intereses resarcitorios, sino sanciones administrativas graves y, cuando se encuentran reunidos los presupuestos legales correspondientes, consecuencias en el ámbito penal tributario.

El problema se complejiza porque la controversia no suele agotarse en la existencia o inexistencia de un comprobante formalmente válido. En numerosas fiscalizaciones se exige al contribuyente acreditar la efectiva realización de la operación y reconstruir aspectos vinculados con la identidad del proveedor, su capacidad operativa y económica, la trazabilidad de los bienes o servicios, los medios y circuito de pago y la efectiva recepción de aquello que fue facturado.

En consecuencia, la documentación formal de la operación puede resultar insuficiente para resolver una controversia que, en definitiva, exige acreditar su realidad.

Esto plantea una consecuencia concreta para los contribuyentes: **la necesidad de adoptar mecanismos de prevención y documentación contemporáneos a la operación**, y no recién cuando se inicia una fiscalización varios años después.

3. ¿Para qué se creó la Base APOC?

Resulta necesario detenerse en la finalidad que cumple la Base APOC dentro del sistema tributario.

En principio, puede identificarse como una herramienta destinada a poner a disposición de los contribuyentes información relativa a sujetos que, luego de un proceso de verificación, han sido vinculados por la Administración con documentación observada o con determinadas irregularidades.

Desde esta perspectiva, la Base posee una evidente dimensión preventiva: permite que quien se dispone a contratar pueda consultar determinada información antes de adoptar una decisión comercial.

Pero la herramienta también presenta una segunda dimensión. La información contenida en la Base puede ser utilizada posteriormente por la Administración para valorar la conducta del contribuyente que operó con un sujeto incorporado al registro.

Aquí aparece una cuestión particularmente relevante. Si la Base pretende funcionar como una herramienta de prevención, su eficacia preventiva depende necesariamente de que la información esté disponible antes de que el contribuyente deba tomar la decisión de contratar.

De allí que la fecha de incorporación del proveedor no pueda ser considerada una cuestión meramente administrativa o temporal. Puede resultar relevante para determinar qué información estaba efectivamente disponible para el adquirente al momento de celebrar la operación.

Esto no significa que la ausencia de un proveedor en la Base APOC convierta automáticamente a la operación en legítima. La consulta de la Base constituye un elemento dentro de un esquema de diligencia, pero no una certificación de la realidad de la operación.

Del mismo modo, la incorporación posterior del proveedor tampoco debería transformarse automáticamente en una prueba de que el adquirente conocía —o podía conocer— la irregularidad al momento de contratar.

4. ¿Funciona en la práctica?

Para responder esta pregunta conviene analizar la jurisprudencia de nuestros Tribunales, que permite observar dos situaciones claramente diferenciadas.

La primera se presenta cuando el proveedor ya se encontraba incorporado a la Base APOC al momento de realizarse la operación. En ese supuesto, la información se encontraba disponible para el contribuyente y puede resultar razonable analizar qué conducta podía exigírsele frente a una alerta que efectivamente existía.

La segunda situación —y probablemente la más problemática— se presenta cuando la operación fue celebrada cuando el proveedor todavía no figuraba en la Base y su incorporación se produjo posteriormente.

En este último supuesto, la información que posteriormente identifica al proveedor como sujeto cuestionado **no podía funcionar como alerta respecto de una operación ya realizada.**

Esto no significa que la operación deba considerarse válida por el solo hecho de que el proveedor no estuviera incluido en la Base al momento de contratar. La Administración puede cuestionarla mediante otros elementos que permitan demostrar su inexistencia o irregularidad.

Pero la cuestión cambia cuando se pretende utilizar la incorporación posterior como elemento para reprochar al contribuyente una falta de diligencia que, al momento de la operación, no podía estar vinculada con una información que todavía no se encontraba disponible.

La pregunta, entonces, no es simplemente si el proveedor fue incorporado a la Base APOC, sino **cuándo fue incorporado y qué otros elementos existían al momento de la operación.**

5. ¿Que dijo la jurisprudencia?

Entonces surge el interrogante: ¿qué relevancia tiene el momento en que el proveedor fue incorporado a la base APOC respecto de las operaciones que se pretenden desconocer?

Buena parte de la jurisprudencia, entendió que la fecha de incorporación a la base no es considerada, por sí sola, un elemento determinante para resolver la cuestión, sino que debe ser valorada conjuntamente con el resto de las circunstancias e indicios reunidos durante la fiscalización. Sin embargo existen precedentes donde han otorgado especial importancia a que la incorporación del proveedor a la base APOC haya sido posterior a la celebración de las operaciones, entendiendo que el contribuyente no podía conocer, al momento de contratar, una situación que aún no había sido exteriorizada por el organismo fiscal.

Ciertos pronunciamientos, como el fallo “**Cooperativa de Trabajo La Hoja Ltda (TF 13594000-I) C/ Direccion General Impositiva S/ Recurso Directo de Organismo Externo, CNCAF, SALA IV, 28/04/2026**” restan importancia a las formalidades de las operaciones. En este caso, el organismo fiscal impugnó créditos de 11 proveedores considerados "usinas" sin capacidad operativa. El Tribunal Fiscal sostuvo que el cumplimiento de requisitos formales y la inscripción ante el INYM son insuficientes ante indicios "graves y precisos" de inexistencia y confirmó la determinación de IVA. La Sala IV hizo una distinción respecto al precedente "Bildown"¹ del Máximo Tribunal y el caso bajo análisis, mientras que en aquel la materialidad no estaba en duda, aquí el Fisco logró demostrar que los proveedores carecían de la estructura para realizar físicamente las ventas de yerba canchada facturadas.

Entiende que una vez que el Fisco arroja dudas fundadas sobre la capacidad del proveedor mediante datos de ingresos, la carga de la prueba se traslada íntegramente al contribuyente. El litigante debe "reconstruir" la operación con un soporte comercial extra-fiscal (logística, pesaje, trazabilidad real) ya que la factura, aun con CAI/CAE válido, no otorga derecho al crédito *per se*.

Señala que “*es menester aclarar que la circunstancia de que los proveedores hayan sido incorporados en la Base APOC con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones cuestionadas, no invalida, en principio, el procedimiento seguido por el Fisco basado no sólo en ese elemento, sino en la cantidad de irregularidades detectadas que obligan a la actora a acreditar que efectivamente realizó las operaciones con los proveedores impugnados*”.

Sin embargo, esta línea jurisprudencial no es uniforme, existen pronunciamientos donde se le ha dado relevancia a la incorporación posterior en la base.

En el fallo “**La Cachuera SA (TF 39867900-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo**”, del 30/12/2025 se impugnaron proveedores por presunta falta de capacidad. El contribuyente invocó la incidencia mínima de estas operaciones (0,10% del total de compras. La Cámara revocó la sentencia del TFN aplicando la doctrina "Bildown SA". Estableció que la obligación del contribuyente se agota en verificar la CUIT, el CAI y la base e-APOC al momento de la operación. La inclusión posterior en la base de apócrifos no puede ser opuesta retroactivamente al adquirente de buena fe.

La Sala II protege al contribuyente frente a la "traslación lineal" de irregularidades ajenas. El factor temporal es definitivo. Recuerda que la obligación del contribuyente fiscalizado respecto de quienes le brindan bienes y servicios, ha de considerarse -en líneas generales, como principio- ceñida a verificar que los proveedores elegidos posean CUIT activos, que las facturas cuenten con CAI vigente y que no se encuentren incluidos en la base E-Apoc al tiempo de la celebración de las operaciones (conf. Esta Sala, en autos CAF60.674/2016 “*JBS Argentina SA c/EN - AFIP – DGI*”, resol. del 26/11/2021 y 25.849/2023 “*CHS de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*”,

¹CSJN “BILDOWN S.A. 27/12/2011.

resol. del 10/7/2024; entre otros). Por tanto, en principio, no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por un contribuyente respecto del proveedor observado cuando las irregularidades e inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización son ajenas al receptor de los bienes y servicios; acotándose su obligación a verificar que su proveedor posea CUIT activa, que las facturas cuenten con CAI vigente y que no se encuentren incluidos en la base E-Apoc al tiempo de la celebración de las operaciones.

Por su parte, en la causa **“Las Cortes S.R.L. (TF 83558104-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (Expte. N° 41.577/2023)” de 27/03/2024** se impugnaron servicios de construcción, reforma y reparación de edificios prestados por el proveedor. El ajuste se basó en la falta de elementos que avalaran la trazabilidad física de las obras informadas.

La Cámara puso de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa efectuada previamente- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto del proveedor observado.

Destacó que *“corresponde tener especialmente en cuenta que, conforme surge de las constancias probatorias analizadas anteriormente, en primer lugar, surge que el proveedor APEX S.R.L. al tiempo en que operó con la contribuyente actora durante el período cuestionado (esto es, 08/2018 a 02/2019) se encontraba inscripto en la A.F.I.P., contaba con C.U.I.T. válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaban sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC –puesto que ello tuvo lugar con posterioridad, recién a fines de 2019-; y todo ello por cierto, al margen de que posean o no posean bienes registrables o cuenten con personal a cargo”*.

Asimismo, añade *“que si bien los informes fiscalizadores efectuados respecto de este proveedor fueron realizados analizando un período fiscal determinado de sus actividades comerciales –que coincidió con la facturación denunciada por la firma actora-; lo cierto es que tal investigación tuvo por objeto examinar otra de las actividades declaradas por el proveedor: el “Servicio de Gestión de Cobranzas” y no su actividad relacionada con el servicio de alquiler de maquinarias brindado en el área de la construcción y que guarda relación directa con la actividad comercial mantenida con la recurrente”*.

Detalla que *“la fiscalización llevada a cabo sobre APEX S.R.L. se desarrolló en forma direccionada y acotada sobre una actividad particular del mismo no efectuándose un análisis global acerca de todas las actividades que el referido realizaba, lo cual queda puesto de manifiesto con la falta de circularización, entre otras cosas, en el marco de dicha verificación a la aquí parte actora pese a lo denunciado, así como también la omisión de indagar el organismo fiscal sobre la denuncia de existencia de maquinarias de denunciada titularidad y posesión como señalara el socio gerente y quedara plasmado en los informes de inspección; circunstancia que motivara, con posterioridad, al ofrecimiento de prueba documental e informativa por la actora a fin de acreditar esto último tanto en la instancia administrativa como ante el T.F.N”*.

En la causa **“Petro Gar Combustibles S.R.L. (TF 109440178-I) C/Dirección General Impositiva S/Recurso Directo De Organismo Externo”, Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala II, del 9/09/2025** la Cámara debía revisar la sentencia del Tribunal Fiscal, Sala B, que había revocado las determinaciones de oficio en el entendimiento que la carga administrativa en la “base eApoc” no era, por sí sola, un elemento determinante y suficiente para que el Fisco Nacional pudiera impugnar las operaciones y ajustes respecto de los proveedores.

Le reprochó a la fiscalización la falta de realización de tareas específicas y particulares que permitieran concluir que Hewitt S.A. no hubiera prestado servicios de gestión de venta de combustible a la recurrente. Además, señaló que la empresa proveedora se encontraba dada de alta en la base mencionada desde el 2/05/16 y que no se habían refutado correctamente las alegaciones conectadas con la falta de necesidad de bienes registrables para desarrollar la actividad. A su vez,

puntualizó que la falta de cumplimiento de deberes formales y la ubicación del domicilio fiscal no eran indicios suficientes para desconocer la virtualidad de las operaciones implicadas, a lo que agregó que, de los resultados de la circularización a otros clientes de la empresa, surgía el reconocimiento de contactos con Hewitt Oil S.A. o su director. La Cámara confirmó la sentencia.

En el fallo **“VZ Bath & Body S.A.” del 08/04/2022** se discute también la temporalidad. La Cámara establece que corresponde tener especialmente en cuenta que conforme surge de las constancias probatorias, el mentado proveedor al tiempo en que operó con la contribuyente actora (esto es: 15/09/2006 al 19/02/2007) se encontraba inscripto en A.F.I.P., contaba con C.U.I.T. válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaba sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC; y todo ello por cierto, al margen de que posea o no posea bienes registrables o cuente con personal a cargo (lo que, por cierto, es un dato irrelevante en empresas de este rubro); y, en función de ello, concluye que -en el particular supuesto de autos- no corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa del citado proveedor ya que -según surge de las constancias de la causa, en especial de la prueba pericial contable- obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones.

6. Aplicación del programa de cumplimiento en materia fiscal. Facturas Apócrifas.

En nuestro sistema tributario, el contribuyente auto-determina sus impuestos, adecúa la normativa a su actividad, subordina su caso a la norma evaluando los riesgos tributarios que ello representa y presenta la declaración jurada e ingresa el impuesto que considera ajustado a ella. Ahora bien, a fin de que el crédito fiscal sea válido, el gasto sea deducible y que no se configure el hecho imponible del impuesto a las salidas no documentadas en materia de facturación apócrifa el contribuyente debe tomar recaudos formales y materiales.

La jurisprudencia de la CSJN ha marcado una línea muy clara en cuanto a que en el proceso debe acreditarse la veracidad de la operación y la capacidad operativa, económica y financiera del proveedor involucrado, que en definitiva éste es el que realizó verdaderamente la operación, prueba que en general es muy difícil de lograr en la instancia del trámite de la causa, varios años después.

Haber consultado la base e-apoc antes de realizar su operación no puede ser el único seguro que tome la empresa para descartar que su proveedor no sea apócrifo y, por supuesto, ello tampoco alcanzará para probar en juicio la legitimidad de la operación. Aunque insisto es un elemento que hay que revalorar y en todo caso mejorar.

La implementación de un programa de *compliance* puede permitirle a la empresa adoptar los procedimientos y mecanismos para prevenir este riesgo tributario y auto-regular su conducta. Además, no sólo ayudará en la prevención de la situación, sino que en caso de que el Fisco interprete que el proveedor es apócrifo o que la operación no es real la empresa podrá con prueba idónea -pre-constituir la prueba- para defenderse en juicio ².

Cabe señalar, que incluso con el devenir de la factura electrónica, el Fisco pretende que se pueda demostrar la capacidad económica y operativa del proveedor. ARCA implementó el Sistema de Capacidad Económica Financiera, el cual adjudica un determinado coeficiente al contribuyente, en el

² CSJN, “ADM Argentina SA c. EN —AFIP-DGI-Resol. 24/2008 25/2008 DV Dy R s/ Dirección General Impositiva”, 10/3/2015. En el mismo sentido y en la misma fecha, resolvió in re “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/2006) s/ proceso de conocimiento”, 3/7/2012 y “Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI”, 11/9/2012; también, CNACAF, Sala I, causa “Nidera SA”, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, “Agrocomercial Ramallo SA”, Expte. N° 5341/2015, 11/8/2015, entre muchos otros.

marco del cual se reputará que posee espalda operativa y financiera para efectuar determinadas actividades y, en consecuencia, toda venta que escape a la misma podrá ser reputada directamente como una operación ficticia, respaldada en base a un comprobante apócrifo. Lo cierto es que para la empresa ese coeficiente también puede llegar tarde.

Estos recaudos que mencionaba anteriormente, representan en algún punto la auto-regulación que debe imponerse el contribuyente respecto de sus operaciones comerciales para realizar un adecuado cumplimiento de la normativa fiscal.

Ahora bien, no alcanza el desarrollo del programa y de las pautas, sino un efectivo cumplimiento de las diferentes áreas. Para que éste sea eficaz, debería implicar una auditoria de la organización respecto de los terceros con los que realiza sus operaciones, poder documentar no sólo los aspectos de la operación sino la calidad y capacidad del sujeto con el que se contrata. Debe existir un programa eficaz, bien diseñado, aplicado seriamente en la práctica, conocido en todos los niveles de la empresa -incluso de haber por sus subsidiarias- y establecer un mecanismo de control y denuncias.

Las operaciones digitales y la falta de presencialidad en las operaciones, falta de local, etc. pueden dificultar aun más a la hora de demostrar la capacidad económica de los contribuyentes y la efectiva relación o comunicación entre las partes si los argumentos de la Administración radican en “no tenía local o bienes registrables, no se lo ubico en el domicilio, etc”.

7. ¿Qué debería contemplar un programa de compliance frente al riesgo de facturas apócrifas?

Necesariamente, corresponde advertir que la propia ARCA dispone en su Instrucción General 1/2017 que para determinar si la conducta del contribuyente fue o no defraudatoria, en materia de facturación apócrifa, deberá analizarse los mecanismos de control interno –auto-regulación- del contribuyente a fines de evitar o mitigar el riesgo de recibir facturas apócrifas; los recaudos tomados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió o entregó la factura impugnada; el volumen total de comprobantes apócrifos en contraste con el universo total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el período bajo fiscalización; la multiplicidad de proveedores apócrifos; el conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización del producto; el temperamento adoptado por la empresa respecto de sus empleados al conocer la existencia de una factura apócrifa; el inicio por parte del contribuyente de denuncia penal y/o acción civil alguna contra aquellos sujetos que tuvieron participación en el marco de entrega de dicha factura apócrifa.

Otra vez la normativa –aunque interna de la Administración- destaca la importancia que la organización tenga mecanismos de control interno –auto-regulación- a fines de evitar o mitigar el riesgo de recibir facturas apócrifas, a mi modo de ver se refiere al *compliance* tributario.

Así, para cumplir con la norma mediante la auto-determinación de su impuesto debe conocer los riesgos que implica su actividad, buscar los mecanismos para prevenirlos o mitigarlos mediante una cultura de buenas prácticas que llegue a todos los rincones de la organización y ejercer el control para que esas buenas prácticas se cumplan.

Se destaca respecto de la operatoria en sí que se tendrá en cuenta la frecuencia de las operaciones con un mismo proveedor; la contemporaneidad entre la operación cuyo comprobante se intenta impugnar respecto de la vigencia de habilitaciones en otros registros; corroboración de identidad de las direcciones de IP desde las cuales se efectuaron las facturas electrónicas; indagar respecto de los sujetos intervinientes en la firma en el marco de una operación apócrifa, como así de sus contadores y asesores tributarios; estudiar el circuito financiero de la operación, ahondar sobre la participación de entidades financieras utilizadas para desvirtuar el camino seguido por el dinero.³ En todos estos

³ Con la reforma de la ley 27.430, se incorporaron en la Ley 11.683 atenuantes y agravantes para la aplicación de las sanciones teniendo en cuenta la adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

aspectos, relativos a la operatoria comercial de la organización pueden estar involucrados muchos empleados, el programa debe llegar a todos ellos, y promoverse desde la dirección.

En estos supuestos, el *compliance* tributario permite prevenir el riesgo de utilizar facturas apócrifas o de acreditar fehacientemente los hechos al momento de realizar la operación, que existía el proveedor, que tenía capacidad económica suficiente para realizar la operación. Su diligencia y esfuerzo a fin de evitar el riesgo tributario.

Los programas de cumplimiento si bien pueden resultar costosos en la implementación para las empresas, son una realidad que las empresas no pueden soslayar. El conocimiento, detección y control de los riesgos fiscales permiten a las organizaciones mayor transparencia en su actuar interno como externo –proveedores y clientes- más los beneficios que puede reportar a la hora de abordar la defensa en un litigio o para su calificación en relación al Organismo.

Sería esperable que una implementación seria de estos programas por parte de los contribuyentes sea acompañada desde la normativa con incentivos para los cumplidores, ya que el deber de diligencia del adquirente no debería transformarse en una obligación de actuar como un fiscalizador privado.

No puede perderse de vista que existe una asimetría de información entre la Administración y el contribuyente. que no puede quedar fuera del análisis. La Administración dispone de grandes volúmenes de información tributaria, económica y registral. El contribuyente, en cambio, accede solamente a una parte de esa información al momento de decidir con quién contratar. Esta circunstancia debería ser considerada cuando se define qué nivel de diligencia puede exigirse al adquirente.

No parece equivalente exigir al contribuyente que consulte la información que el sistema efectivamente pone a su disposición que exigirle que detecte, mediante sus propios medios, irregularidades que solamente la Administración puede conocer luego de una fiscalización.

La discusión sobre el *compliance* tributario, por lo tanto, no debería limitarse a determinar cuánto debe controlar el contribuyente. También debería preguntarse qué información preventiva pone el Estado a disposición del contribuyente y con qué grado de oportunidad, precisión y accesibilidad.

8. Conclusión

Como puede verse la dimensión temporal de la información adquiere una importancia central. La verdadera prevención no consiste solamente en informar quién ya fue detectado como sujeto riesgoso. Consiste también en generar las condiciones para que quien realiza una operación pueda identificar y gestionar razonablemente el riesgo antes de que la operación se concrete.

En este punto, la discusión sobre la Base APOC se vincula directamente con el *compliance* tributario.

El contribuyente debe adoptar mecanismos razonables para conocer y gestionar los riesgos de sus operaciones, conservar evidencia de la diligencia desplegada y desarrollar una cultura de cumplimiento que atraviese las distintas áreas de la organización.

Pero ese deber debe coexistir con una Administración que ponga a disposición información preventiva suficiente, oportuna y accesible.

La problemática de las facturas apócrifas demuestra que la consulta de una base de datos no puede ser analizada de manera aislada del contexto en que se realiza la operación.

La Base APOC constituye una herramienta relevante dentro del sistema de control tributario. Permite poner a disposición de los contribuyentes información sobre sujetos que han sido identificados por la Administración y puede funcionar como una alerta frente a operaciones futuras.

Sin embargo, su eficacia preventiva depende de una condición elemental: **que la información esté disponible antes de que el contribuyente deba decidir si contrata.**

La cuestión exige, entonces, distinguir entre dos planos: la **realidad de la operación** y la **diligencia que podía razonablemente exigirse al contribuyente a partir de la información disponible en ese momento.**

Esta distinción adquiere especial importancia frente al desarrollo del compliance tributario. La empresa puede y debe adoptar mecanismos destinados a identificar, prevenir y documentar los riesgos fiscales de sus operaciones. Pero no parece razonable que ese deber se transforme en la exigencia de que el contribuyente sustituya las funciones propias de fiscalización de la Administración.

En definitiva, el desafío actual no consiste solamente en contar con más información, sino en lograr que esa información llegue **a tiempo**. La tecnología ofrece la posibilidad de avanzar desde un modelo basado fundamentalmente en la identificación posterior del riesgo hacia mecanismos de alerta temprana, capaces de integrar información y detectar situaciones que ameriten una verificación.

El objetivo debería ser construir un sistema en el que Administración y contribuyentes cuenten con herramientas adecuadas para gestionar el riesgo tributario, cada uno desde el ámbito de sus respectivas responsabilidades.

Porque una Base APOC que informa después de detectada la irregularidad puede ser una herramienta eficaz de control. Pero una verdadera herramienta de prevención debería permitir, cuando sea posible, advertir el riesgo antes de que la operación se concrete.

