

E. I. 22

SALIDAS NO
DOCUMENTADAS

CPN PASCUALE, JOSÉ CARLOS

Tutor Académico-Director: Dr Aldo Mario Alurralde

**Carrera: Especialización en Procedimiento Tributario y Ley Penal
Tributaria y Previsional-**

Universidad de La Matanza- IEFPA

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO 1: LEGISLACION APLICABLE	
1.1-Normativa legal.....	2
CAPITULO 2: ASPECTOS PRINCIPALES DE LAS "SALIDAS NO DOCUMENTADAS	
2.1-Presupuestos básicos para que se de la existencia del instituto.....	3
2.2-Efectos de la aplicación del instituto.....	7
2.3-Excepciones establecidas por el artículo 38.....	9
2.4-Naturaleza jurídica.....	11
2.5-Características del impuesto y su vinculación con las salidas no documentadas..	15
2.6-La identificación del beneficiario.....	19
2.7-Sujetos pasibles del pago del impuesto a las salidas no documentadas.....	20
2.8-Forma de ingreso del impuesto y su deducibilidad del impuesto a las ganancias.	22
CAPITULO 3: OTROS ASPECTOS RELEVANTES	
3.1-Facturas apócrifas y su relación con las salidas no documentadas.....	24
3.2-Prescripción.....	27
CAPITULO 4: RÉGIMEN SANCIONATORIO	
4.1-Sanciones de la ley de Procedimiento Fiscal.....	29
4.2-Procedencia de la denuncia penal.....	37
CONCLUSION.....	40
BIBLIOGRAFIA.....	41

INTRODUCCIÓN

El Sistema Tributario de un Estado, entendido como el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época, debe articularse con instrumentos capaces de evitar uno de sus principales flagelos, la evasión. Desde el mismo origen de la Administración Tributaria una de las principales problemáticas en el control del cumplimiento de las obligaciones como en la posibilidad de fiscalizar la real capacidad contributiva de los administrados son las diferentes modalidades evasivas y elusivas que se han ido diseñando, mediante la utilización de instrumentos financieros, distintas formas jurídicas, o simplemente maniobras para dejar al margen de la tributación diversas operaciones. Así la evasión fiscal, entendida como la “eliminación o disminución de un monto tributario producido por quienes están jurídicamente obligado a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales” constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica de un país.

La Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina va instrumentando continuamente mecanismos tendientes a combatir la evasión, como por ejemplo reglamentaciones y requisitos referentes al domicilio fiscal, consulta de validez de comprobantes y/o proveedores, registros de contribuyentes de diferentes actividades, regímenes de retención de la totalidad del impuesto en las operaciones, reglamentaciones de las formas de pago válidas para pagos superiores a determinados montos, entre otros muchos instrumentos.

Existe desde hace mucho tiempo (desde el año 1946), en el marco normativo de la ley de Impuesto a las Ganancias, un instituto cuyo principal objetivo es evitar una conducta evasiva como es la deducción de operaciones marginales, castigando al contribuyente al cual se le detecte una salida no documentada con la imposibilidad de su deducción y con la obligación de ingresar un monto equivalente a la tasa máxima del impuesto sobre el importe de la mencionada salida.

El objetivo del presente trabajo es el estudio del instituto de “salidas no documentadas”, analizando los presupuestos para su aplicación, su naturaleza jurídica, la posibilidad de su deducción y la jurisprudencia más relevante en torno a cada uno de los elementos analizados, a los efectos de determinar si se trata o no de un impuesto distinto al Impuesto a las Ganancias o si su naturaleza es sancionatoria, situación de suma importancia ya que es uno de los principales determinantes del tratamiento en el marco del régimen sancionatorio previsto en la ley de Procedimiento Fiscal, como así también en la Ley Penal Tributaria.-

CAPITULO I:

1.1- Normativa Legal

La normativa legal que establece el instituto a estudiar se encuentra dentro del cuerpo de la ley de Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario. Así el artículo 37 establece "Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) que se considerará definitivo"¹. El artículo 38, por su parte, establece determinadas excepciones "No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos - por su monto, etc. - no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario"².

Por otra parte el artículo 55 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias agrega "Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones. En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINISTRACION FEDERAL.³

1)-Artículo 37 LIG Texto vigente según Ley N° 25063/1998.-

2)- Artículo 38 LIG Texto vigente según Ley N° 25063/1998.-

3)- Artículo 55 (decreto reglamentario LIG 1344/98).-

CAPITULO II

2.1- Presupuestos básicos para que se dé la existencia del instituto:

Podemos decir que los requisitos que se deben dar indefectiblemente para que una salida encuadre en lo previsto en el art 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias son los siguientes:

- **EXISTENCIA DE UNA "EROGACION"**
- **QUE CAREZCA DE DOCUMENTACIÓN**
- **QUE NO FUE EFECTUADO PARA OBTENER, MANTENER O CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS**

EXISTENCIA DE UNA EROGACIÓN: es el punto de partida para la aplicación de "la salida no documentada", ya que **si no existe o no se puede comprobar acabadamente la existencia de una salida de dinero** no se podrá aplicar el instituto en estudio.

Es importante destacar que la ley se refiere a "**erogación**" que se lo podría definir como desembolso o salida de dinero y no a un gasto (entendido como aquel insumo o consumo de riqueza sufrida para obtener ganancia); aclaración de suma importancia ya que no toda erogación significa siempre un gasto. En cuanto al alcance del concepto "erogación" contenido en la norma, en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A" la Corte Suprema de Justicia señaló que "*se trata de desembolsos que, por incidir en el resultado fiscal del ejercicio, tienen o se pretende obtener de ellos el efecto de reducir el impuesto final a tributar*"⁴.

Por otra parte la Dirección de Asesoría Legal en Dictamen 90/1994 indica que reposa sobre la firma la tarea de demostrar que sus egresos de caja o bancos han tenido sus respectivas contraprestaciones (inversión en la carga probatoria), se trate de bienes ingresados a la empresa, o servicios destinados a obtener ganancias o a mantener y conservar la fuente. Así las cosas, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas en cuanto a la facturación, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario deberá probarse que la operación realmente existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal como libros contables, inventario de la firma, testigos, pericias, medios de pago, etc.

4)- "Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372 -I) c/ D.G.I." CSJN 26/08/2003

En la causa TRANSLAVIAL S.A. el Tribunal Fiscal de la Nación aclaró que más allá de constatar si el pago se encuentra mal documentado o carece de respaldo documental, resulta relevante para el análisis que el pago en cuestión sea real. *“Corresponde señalar que esta Sala tiene dicho que el impuesto aquí debatido presupone la existencia de un pago real y no ficticio, por cuanto lo que interesa gravar es la renta en cabeza de este tercero que al no identificarse se presupone que no la ha declarado y debió tributar a tasa máxima. Que, en estas condiciones, la disquisición que realiza el apelante carece de relevancia, por cuanto más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener el comprobante de una erogación falsa equivale a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al perceptor de dicho pago.”⁵.*

Ahora bien, cuando la deducción de un gasto tiene como contrapartida un PASIVO podemos decir que no existió la erogación necesaria para la aplicación del instituto en estudio; por lo que dicha situación encuadra en lo previsto por el art 18 inc) f de la ley 11683 (to 1998 y mod) **incremento patrimonial no justificado.**

Otra situación relacionada es la referida a la procedencia de aplicar el instituto de salidas no documentadas a las erogaciones realizadas mediante otros medios de pago (no previstos por la legislación para los pagos superiores a los \$1000 y que de acuerdo a la ley 25345 y a la RG 1547, deben efectuarse mediante depósitos en cuentas de entidades financieras,giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios, tarjeta de crédito, compra o débito, factura de crédito) como lo fueron los Patacones y Lecops y que carecen del debido respaldo documental. Dicha situación fue aclarada por el organismo recaudador que en un dictamen entendió que *“...la circunstancia de que los pagos efectuados en patacones y/o lecops puedan considerarse pagos en especie no constituye un impedimento para la aplicación de la figura en análisis”⁶.* Por otra parte agrega que el término “erogación” al que alude el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no involucra distingo en cuanto a que se trate de pagos en dinero o en especie, sino que dicho término corresponde la existencia de un desembolso enmarcado en una operación que importe onerosidad y que asimismo carezca de respaldo documental. Así entendido el término erogación, se concluye que los **pagos en especie no documentados pueden ser sujetos del instituto de salidas no documentadas.-**

5)- “Translivial S.A.” - TFN - SALA B – 21/11/2005.

6)- Dictamen 1/2007 (DI ALIR).

QUE CAREZCA DE DOCUMENTACIÓN: no hay dudas que cuando no existe documentación respaldatoria de la operación y se dan las demás condiciones previstas por la norma es de plena aplicación el instituto. Ahora bien, que ocurre cuando el respaldo documental existe pero adolece de vicios esenciales (falsedad de sujeto, utilización de sujetos sin capacidad operativa para desarrollar la actividad que respalda el comprobante, falsedad del objeto, comprobante sin código de autorización de impresión-CAI-) que llevan a considerar que se trata de FACTURAS APÓCRIFAS. En estos casos podría ser aplicada la "Teoría de la apariencia del Derecho" por la cual se permite que los comprobantes falsos, receptados por el contribuyente de buena fe, se constituyan en verdaderos; siempre y cuando el contribuyente no obre conociendo la irrealidad del negocio, o cuando empleando la diligencia común hubiera podido conocer tal irrealidad.

Existe jurisprudencia del más alto tribunal referida a la existencia de Facturas Apócrifas y la aplicación del instituto, así la Corte Suprema de Justicia entendió 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"*⁷.

De la misma forma el Tribunal Fiscal entendió que el gravamen a las salidas no documentadas receptado en el artículo 37 LIG no configura una sanción y se verifica tanto cuando no existe documentación alguna de respaldo como cuando la existente es reputada de falsa por motivos debidamente acreditados y fundados. Así se expidió diciendo que *"si bien es cierto que, en el caso bajo análisis, el gasto cuya deducción impugnó el Fisco se encuentra documentado, debe tenerse en cuenta que la mera existencia de una factura no acredita por sí la operación documentada. En ese contexto, teniendo en cuenta que en el caso el organismo fiscal impugnó un gasto falsamente documentado aunque efectivamente erogado a un beneficiario que no se conoce y toda vez que el contribuyente no demostró que se trataba de pagos simulados o inexistentes, corresponde confirmar la resolución apelada que determina la aplicación del gravamen del artículo 37 de la ley del impuesto"*⁸.

7)- Idem nota 4

8)- Encuademación Capelli S.R.L. - TFN -SALA C- 31/03/2006.-

Similar interpretación adoptó la misma sala del Tribunal Fiscal en los autos "MULTEC S.A.", expidiéndose que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, *"ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios"*⁹.

También puede darse el caso de que exista la documentación, sea real en cuanto al sujeto y objeto, pero la erogación que se efectuó es desproporcionada en cuanto a la contraprestación recibida (en general tratándose de servicios prestados). El Tribunal Fiscal de la Nación en la causa " Sanatorio Bernal SRL" confirmó una determinación de oficio en la que se le aplicó al contribuyente Salidas no Documentadas a las erogaciones en concepto de "honorarios del arquitecto", atento a que en forma llamativa superaban en un sesenta por ciento (60%) el valor total de las obras efectuadas en el sanatorio, no obstante aquel no tenía personal en relación de dependencia, ni existieron subcontrataciones y la relación profesional era única exclusiva con el sanatorio. Dicha resolución fue confirmada con posterioridad por la Cámara Nacional Contencioso Administrativa (Sanatorio Bernal SRL - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 28/05/2007).-

Es importante destacar que más allá de lo previsto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es la misma Ley de Procedimiento Fiscal la que establece en el artículo 33 del capítulo V referido a la "Verificación y Fiscalización", que la Administración Federal puede exigir la emisión de determinados comprobantes y la conservación de sus duplicados y de todos los comprobantes respaldatorios, por el término de diez (10) años, cuando los mismos se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento se indispensable en la determinación cierta de la materia imponible.-

QUE NO FUE EFECTUADO PARA OBTENER, MANTENER O CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS: el contribuyente debe probar que la erogación tiene conexión directa con la fuente que origina las ganancias para evitar la aplicación del instituto de las Salidas no Documentadas, pero también puede probar la veracidad de la documentación, la razonabilidad de la erogación respecto al producto o servicio adquirido.-

Otra cuestión a tener en cuenta es que el hecho de haber efectuado una erogación no significa que luego se genere la renta, lo importante es demostrar la relación con la fente generadora de ingresos.

9)- "Multec S.A." - TFN - SALA C – 29/08/2005.

2.2- Efectos de la aplicación del instituto:

→NO SE ADMITIRÁ SU DEDUCCION EN EL BALANCE IMPOSITIVO

→ESTARÁ SUJETA AL PAGO DE LA TASA DEL 35% QUE SE CONSIDERARÁ DEFINITIVO

NO SE ADMITIRÁ SU DEDUCCION EN EL BALANCE IMPOSITIVO: cabe aclarar en primer medida que cuando la ley se refiere al Balance Impositivo debe entenderse con el criterio más amplio, aunque solo en la práctica afecte a los resultados.

El efecto de la no admisión de deducción también dependerá del tipo de sujeto de que se trate, ya que si el sujeto es exento (como asociaciones sin fines de lucro, clubes, cooperativas) el hecho de disminuir la base de gastos a deducir carece de relevancia. Pero si se trata de sujetos como lo son sociedades de hecho, empresas unipersonales, uniones transitorias de empresas, la imposibilidad de deducción será informada por éstas derivando en una mayor utilidad que la sufrirán los socios de la sociedad de hecho, el contribuyente individual, o los integrantes de la unión transitoria, respectivamente.-

Así el instituto lo que busca es que los contribuyentes no computen gastos ficticios, sin respaldo documental y, mediante el uso de presunciones invierte la carga de la prueba. Por ello, el contribuyente debe demostrar que las erogaciones fueron para producir ganancias gravadas.-

Otra situación particular que puede generar la imposibilidad de deducción se daría si en la declaración jurada original de Impuesto a las Ganancias no se hubiera determinado impuesto a ingresar o este es menor al Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta, y luego de una verificación por parte del Fisco se incremente el Impuesto a las Ganancias a ingresar por imposibilidad de deducción de compras y/o gastos que encuadran dentro de Salidas no Documentadas que hagan que este Impuesto supere al Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta. El Fisco deberá aplicar la "teoría de las correcciones simétricas", encontrándose obligado a compensar los pagos improcedentes (en este caso los correspondientes al IGMP), aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación (situación prevista en el art 81 de la ley 11683 to 1998 y mod). Por tal motivo el hecho de que no se pueda deducir determinada erogación en el balance impositivo, no necesariamente derivará en un derecho al cobro por parte del Fisco, ya que se puede dar

el caso de que el mayor impuesto a las Ganancias sea cubierto con el saldo de IGMP efectivamente abonado por el verificado.-

ESTARÁ SUJETA AL PAGO DE LA TASA DEL 35% QUE SE CONSIDERARÁ DEFINITIVO: es el segundo efecto provocado, la segunda mitad del instituto, por un lado la imposibilidad de deducir la erogación del balance impositivo y por el otro **la obligación de tributar el producto de la erogación indocumentada por la tasa máxima del impuesto (35%).-**

Ahora bien, expuestos los efectos tributarios a los que se enfrenta el contribuyente al deducir erogaciones no documentadas, es importante tener en cuenta que según el tipo de operación los mismos pueden variar:

●**Operaciones Inexistentes:** en estos casos no hubo adquisición de bienes y/o servicios por lo que si existe alguna documentación respaldatoria, ésta será seguramente apócrifa y la erogación nunca se realizó. Puede o no ser real el sujeto vendedor pero no existió con éste operación alguna. El Fisco al detectar este tipo de operaciones elimina todos los beneficios tomados en los diferentes impuestos (eliminación del Crédito Fiscal computado en IVA, eliminación del gasto o costo en Impuesto a las Ganancias).

●**Operaciones Simuladas:** en estos casos puede simularse el sujeto, el objeto o ambos; también puede haber documentación respaldatoria aparentemente real, pero lo que **si existe es una contrapartida que es la salida de dinero.** La importancia de estas situaciones es que al ser probada la salida de dinero, sin que haya existido realmente la operación es de aplicación el instituto en estudio, además de los efectos en IVA y Ganancias explicados en el caso anterior.-

●**Operaciones Reales:** existentes en cuanto al objeto y sujeto, pero sin documentación respaldatoria; en estos casos de probarse que la erogación tiene una contrapartida y sujeto real, dependerá el tratamiento según se trate de bienes o servicios y si el contribuyente puede demostrar o no que los mismos tienen vinculación con la fuente generadora de ganancias

2.3- Excepciones establecidas por el artículo 38:

El art 38 establece que " NO se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior", es decir que se plantea la excepción solo para el segundo efecto, la tributación del producto entre la erogación indocumentada por el 35%, para los siguientes casos:

1)-**Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes:** el motivo por el cual se excluye en el caso de las adquisiciones de bienes se da porque el pago adicional encuentra su lógica en el resarcimiento al Estado por la falta de declaración de la renta obtenida por el enajenante al no haber emitido el correspondiente comprobante, y tratándose de bienes y de no haberse previsto esta excepción, se estaría tributando por el total del ingreso y no sobre la real renta. Sin embargo de esta manera la ley estaría presumiendo que el vendedor oculto no obtuvo renta alguna.

Así las cosas, cuando los bienes adquiridos no se relacionan con la fuente, no se admite su deducción en el balance impositivo, pero tampoco abonan la tasa del 35% sobre la erogación.

El art 55 del Decreto Reglamentario realiza una aclaración respecto a la situación que se abonen sin documentación bienes afectados a la actividad, estableciendo que " la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente", es decir el tratamiento dado a bienes de cambio (incorporación a la ecuación del costo), bienes de uso (se activa el monto de la erogación y se computa la amortización en base a la vida útil) o inversiones.

El Organismo aclaró una situación respecto a pagos por compra de bienes usados a consumidores finales entendiendo que *"los pagos realizados en las circunstancias apuntadas por parte del habitualista en la comercialización de cosas muebles usadas, no configurarían el supuesto previsto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias, atento a que los mismos están destinados a la adquisición de bienes de cambio. Además, en tanto se trate de adquisiciones a consumidores finales, en principio no estarían afectados por el beneficiario a una actividad gravada, ya que éste no revestiría por dicha operación la calidad de contribuyente del impuesto a las ganancias, razón por la cual las aludidas erogaciones no encubrirían rentas sometidas a tributación. En tales condiciones, el aludido habitualista no está obligado al pago dispuesto por la*

precitada norma, resultando computable en su balance impositivo el respectivo costo de tales bienes”¹⁰.

2)-Cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos -por su monto, etc – no llega a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario: el problema que plantea esta excepción es la falta de un parámetro objetivo mediante el cual se pueda evaluar si corresponde o no su aplicación; así en el caso de determinaciones de oficio podemos decir que será el Juez Administrativo el que deberá merituar si es aplicable o no el mencionado inciso. Lo que la ley no determina es como debe llevarse a cabo el cálculo, solo indica que puede tomarse como indicio el monto de la operación (por ej. cuando el monto no supera el mínimo no imponible previsto en el art 23 de la ley del impuesto); por lo que es a todas luces muy poco claro y hubiera sido mejor que la decisión se tomara en base al principio de significatividad inmerso en el de economía de los actos públicos (art 1 inc. b de la ley 19549). Ejemplos de la aplicación sería el caso de pagos a changarines (contemplado en el fallo “Crivelli, Cuenya y Goicoa Construcciones SA- TFN Sala D del 02/04/1973 en el que el Tribunal consideró que las erogaciones permiten inferir que, por su escasa significación, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario); también el supuesto contemplado por el Dictamen 176/94 respecto a los pagos realizados por parte de habitualistas en la comercialización de cosas muebles usadas.-

El art 55 del DR agrega una situación no prevista específicamente en la ley, estipulando en su segundo párrafo una excepción pero solo referida al primer efecto del instituto, es decir la imposibilidad de deducción, al establecer *“Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones”*¹¹.-

Esta disposición se trataría de un exceso reglamentario, atento que es una situación no planteada por la ley. Así, tratándose de servicios vinculados con la fuente gravada, se deberá abonar el impuesto adicional; esto debido a que se presupone que como se trata de un servicio el beneficiario oculto carece de costo de adquisición o producción, o este es muy poco significativo, por lo que casi todo el monto cobrado correspondería a utilidad gravada.-

10)-Dictamen 176/94 -D.A.T-Dirección de Asesoría Técnica

11)- Artículo 55 (decreto reglamentario LIG 1344/98).-

Agrega que "en caso de duda deberá consultarse a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS", aclaración poco relevante ya que la aplicación de las Salidas no Documentadas se da generalmente en el marco de una verificación llevada a cabo por AFIP y por otra parte como se trata de una cuestión impositiva cualquier duda se resolverá con una consulta vinculante o no vinculante con el Organismo.-

2.4- Naturaleza Jurídica

Es necesario tener en cuenta a la hora de analizar cuál es la naturaleza jurídica del instituto a las Salidas no Documentadas, lo comentado por la Dirección de Asesoría Legal de AFIP quien se expidió manifestando que dentro del mismo "hay dos principios legales, de objeto diferente y de aplicación simultánea"¹², uno que impide la deducción de la erogación en el balance impositivo y otra que hace nacer el ingreso extra del 35% sobre la erogación, por lo que implica una conclusión separada.

El impedimento de la deducción de la erogación tiene como resultado un mayor impuesto a las ganancias o menor quebranto, de indiscutible naturaleza tributaria.

Respecto al segundo efecto, existen diferentes posturas, de las cuales se destacan:

- **Consiste en un tratamiento especial del Impuesto a las Ganancias:** postura seguida por la Dirección de Asesoría Legal al interpretar "existe consenso doctrinal en cuanto a considerar a las salidas no documentadas como un tratamiento especial del Impuesto a las Ganancias, siendo el contribuyente que efectuó el pago sin documentación el deudor del gravamen" agrega con posterioridad "...la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Geigy", del 15/10/69 (Fallos 275-83, E.D. 30-225), ha sostenido que para dilucidar si dicho gravamen constituye o no el impuesto de esta ley, debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, que es lo que exige el artículo 3° de la misma ley, y que en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien

efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”¹³.

Por su parte Enrique Reig entiende “es evidente que la situación así creada no es la de un contribuyente que pretende deducir su propio impuesto a la renta, sino la de quien tiene una responsabilidad sustitutiva de la del beneficiario del pago, y el impuesto corresponde al ingreso de un tercero innominado”¹⁴.

- **Consiste en un tributo distinto:** las causas que motivan a clasificarlo de esta manera son que, no obstante estar contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias, el hecho imponible es distinto al previsto en dicha ley, es decir, aquí la obligación tributaria se configuraría en el momento de que se realiza la erogación sin comprobante, consumándose en ese acto el hecho imponible. Se convertiría en un impuesto instantáneo en contraposición con el Impuesto a las Ganancias que es de ejercicio.

Comparten esta postura los Dres. Giuliani Fonrouge y Navarrine quienes entienden que “el impuesto del art 37 es un **gravamen sui géneris**, un tributo especial a cargo directo de la empresa que efectúa el gasto”¹⁵.

Ahora bien, si sostenemos esta postura cabe preguntarse si se cumplen los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley que establecen que todo tributo debe ser creado por ley; quienes disienten con esta tesitura de que se trata de un impuesto diferente, aducen que en el caso se ha creado el impuesto a las ganancias y no el impuesto a las salidas no documentadas.-

Considerarlo o no parte del Impuesto a las Ganancias es de suma importancia a la hora del análisis de la aplicación de la Ley Penal Tributaria, esto porque a la hora de observar el cumplimiento de la condición objetiva de punibilidad en materia penal nos encontramos con el problema de si el ajuste por salidas no documentadas se debe sumar al ajuste por el impuesto a las ganancias dejado de oblar o se tiene que tomar como un impuesto omitido y tenido en cuenta en forma independiente de otros.

- **Consiste en una sanción:** quienes sostienen esta teoría se basan en el hecho de que no se puede estar frente a un impuesto, toda vez que no se advierte

13)- Dictamen 26/98 -D.A.L-Dirección de Asesoría Legal.

14)-Enrique Reig-Impuesto a las Ganancias- Ediciones Marchi 10° edición 2001- pág 348.

15)- Giuliani Fonrouge y Navarrine- Impuesto a las Ganancias- Depalma 1996- pág 370

cuál sería la capacidad contributiva que se estaría gravando y entienden que **existe una conducta típica y antijurídica generadora del juicio de reproche punitivo: la falta de emisión de comprobantes en su debida forma.** Agregan también que no existe en este régimen de responsabilidad un carácter simplemente resarcitorio, toda vez que no se condice con tal carácter la posibilidad de que el Fisco pueda cobrar dos veces el importe cuya omisión constituiría el daño a reparar (las obligaciones generadas no debieran ir más allá de la reparación integral del daño).-

En la causa "Radio Emisora Cultural" tanto el Tribunal Fiscal de la Nación ¹⁶ , como su alzada sostuvieron la **naturaleza sancionatoria del tributo**; así la CNACAF se pronunció *"coincidiendo con el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal se infiere que se trata de un tributo con características sancionatorias, habida cuenta que tiene por finalidad castigar aquel que no cumplió debidamente con sus obligaciones de presentar los documentos respaldatorios de las erogaciones realizadas y en tanto dichos gastos implicaron un pago a favor de un tercero, sin comprobantes, para el cual ese ingreso pudo constituir ganancia gravada"*¹⁷.

Por su parte el Fisco Nacional a través de la Dirección de Asesoría Legal, como consecuencia de la causa nombrada precedentemente, se pronunció en el Dictamen 26-1998 considerando que el instituto Salidas no Documentadas no representa una sanción, basándose para ello en un decisorio de la Corte en el que este tribunal expresa *"en realidad lo que persigue el gravamen es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas, es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* ¹⁸.

Criterio que luego la CSJN ratifica en dos importantes pronunciamientos, expresando *"Que, por lo demás, la doctrina del precedente...lleva a descartar que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal"* ¹⁹, ...*"Que, en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo*

16)- "Radio Emisora Cultural" TFN -Sala C- 24/06/1998.-

17)- "Radio Emisora Cultural" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala V – 04/08/1999.-

18)- Causa "Geigy"(Fallos 275-83, E.D. 30-225) CSJN 15/10/69.-

19)-"Red Hotelera Iberoamericana S.A.(TF 14372 -I)/ D.G.I." CSJN -26/08/2003- Considerando 23.

estatal -sin perjuicio de la multa prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (art 37) y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita”²⁰.-

Lo importante de distinguir si el instituto de las Salidas no Documentadas tiene o no naturaleza sancionatoria radica en las consecuencias que puede aparejar, por ejemplo cuando el Poder Ejecutivo dicta moratorias y/o blanqueos impositivos con condonación de sanciones, como por ejemplo el reciente blanqueo tributario previsto por la ley 26476 que en su artículo 4 inc. a) establece la exención y condonación de las multas y demás sanciones que no se encontraren firmes cuando se proceda a la regularización de impuestos mediante el acogimiento de lo previsto en el Título I. Respecto al Título III de la misma ley (Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior) es importante destacar que el efecto previsto por el art 32 inc. c) de la ley (liberación del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por los periodos comprendidos en la normalización) no incluiría en principio el Impuesto especial a las Salidas no Documentadas, según lo interpretado por el organismo y publicado en su página web donde aclara *“El impuesto especial (salida no documentada) no es un concepto comprendido en la liberación prevista en el inc. c) del art. 32 de la ley 26.476, el que sólo se refiere al impuesto a las ganancias propio del contribuyente que efectúa la exteriorización. Asimismo, si los fondos fueron entregados a un tercero, no podría tenerlos en su patrimonio al 31/12/07 para proceder a dicha exteriorización mediante el depósito en cuentas abiertas reglamentadas por el Banco Central. No obstante, podrá proceder a su regularización mediante el procedimiento previsto por el Título I de la Ley 26.476”²¹.-*

Respecto a la posibilidad de deducción en el Balance Impositivo, si es considerado una sanción no podrá computarse como gasto deducible acorde lo establecido por el art 145 del Decreto Reglamentario de la Ley Impuesto a las Ganancias.

Otro de los efectos de ser considerado una sanción es respecto a la aplicación de las multas previstas por el artículo 45 y 46 de la ley 11683 to 1998 y mod., no podrían ser aplicadas sobre el pago del 35 % adicional, sino solo sobre el ajuste derivado de la no admisión de la deducción de la erogación sin documentar; imposibilitando asimismo la

20)- “Radio Emisora Cultural S.A.(TF 15144-I) c/DGI”- CSJN -09/11/2000- Considerando 8.-

21)- Página Web del Organismo- ABC Consultas y respuestas -evento 10057192.-

aplicación de otras sanciones administrativas y hasta penales; ello por el principio de "non bis in idem".-

Por último respecto a la cuestión recursiva, de no ser considerado un tributo, el recurso de apelación y revisión limitada (regulado por los art 86 y 192 y concordantes de la ley 11683) tendrá efectos suspensivos respecto a su determinación, por lo que el Fisco no podrá reclamar su pago, hasta tanto no haya quedado firme la determinación en instancia judicial.-

2.5- Características del Impuesto y su vinculación con las Salidas no Documentadas

A los efectos de tratar de dilucidar si el instituto a las "salidas no documentadas" constituye o no un impuesto autónomo, es importante analizar las características que debe cumplir un tributo, para ser considerado como tal:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: es el principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos indicativos de una riqueza cierta y actual, y así produce el reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos. De acuerdo a la opinión de Alberto Tarsitano es un principio que busca un doble propósito "*como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica son elevados al rango de categoría imponible*"²². A su vez, de acuerdo a la opinión de autores como Catalina García Vizcaíno a la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc). En el Instituto a las Salidas no Documentadas la manifestación de la riqueza que se toma como referencia es un indicio de una transacción concreta: "**la erogación sin documentar**", por tanto se parte de la base de que nadie puede erogar sumas que no posee. Respecto a los fines que el legislador tuvo en cuenta al elegir la materia imponible, se observa que trascienden los fines meramente recaudatorios, ya que busca castigar erogaciones sin documentar y bregar por un efectivo ordenamiento del circuito económico, es decir que tiene implícito un fin extra fiscal, de política económica.-

22)- Alberto Tarsitano- El principio constitucional de Capacidad Contributiva-Ed.Depalma, Bs As 1994.-

HECHO IMPONIBLE: podemos decir que el hecho imponible es el acto que una vez cumplido producirá, ley de por medio, el nacimiento de la obligación tributaria. Para el perfeccionamiento del hecho imponible se deben dar en forma conjunta y completa los requisitos establecidos por la ley, es decir que deben quedar definidos el objeto, el sujeto, la base imponible, la alícuota aplicable.

En el instituto de las Salidas No Documentadas estos elementos pueden identificarse:

●**OBJETO:** es el **presupuesto de hecho que la norma define como alcanzado por ella** (como por ejemplo la posesión de riqueza, la realización de un acto, la condición de las personas o cualquier otro acto o situación jurídica que el legislador elija como susceptible de generar tributos). Está definido en forma general por el art 37 “cuando una erogación carezca de documentación”, sin embargo luego la ley establece ciertas exenciones (destinada a la adquisición de bienes, cuando se presume que no llegan a ser ganancias en cabeza del beneficiario, etc). En los autos “Geigy Argentina SA” la Corte expreso *“lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo...”*²³. **La obligación tributaria nacerá cada vez y por cada erogación no documentada realizada.-**

●**BASE IMPONIBLE:** es la materia que queda sujeta al impuesto, en el caso es la erogación que no se encuentra debidamente documentada, sin deducciones.-

●**ALICUOTA:** la alícuota es del treinta y cinco por ciento (35%) que coincide con la tasa máxima del impuesto a las ganancias y la aplicable a rentas de beneficiarios del exterior, pero sin que ello tenga directa relación.

●**SUJETO:** respecto al elemento subjetivo, no hay duda que el sujeto activo es el Estado. Respecto al sujeto pasivo, está definido en forma abierta, como todas aquellas **personas que realicen erogaciones sin documentar**. Enrique Reig expresa que *“es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad del sujeto: si se trata de una persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente por ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se debe tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo”*²⁴.

23)- Causa “Geigy”(Fallos 275-83, E.D. 30-225) CSJN 15/10/69.-

24)- Enrique Reig-Impuesto a las Ganancias- Ediciones Marchi 10° edición 2001- pág 347.

Ahora bien, que naturaleza o calidad, de las previstas en los art 5 a 8 de la ley 11683, reviste este sujeto (es el directamente obligado o es responsable por un hecho o situación que no le concierne en forma directa); siendo las siguientes las diferentes posibilidades:

1.Sujeto Pasivo: responsable por deuda propia, es el obligado a pagar el tributo al Fisco en forma personal o por medio de sus representantes legales, es decir el “**contribuyente**”. Es el *sujeto en el cual se verifica el hecho imponible* que le atribuyen las respectivas leyes tributarias.

2.Responsable por Deuda Ajena: es aquel en quien no se verifica el hecho imponible, pero que por una situación especial, se encuentra como administrador directo de la capacidad contributiva del otro, ejemplo de ellos son los padres, tutores o curadores en el caso de los incapaces, o en el caso de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, etc aquellos que actúen en su representación (directores, gerentes y demás representantes), quienes se encuentran obligados a cumplir con los deberes tributarios y son responsablemente solidarios mientras no puedan probar que se han visto impedidos de cumplir con su obligación como administrador de fondos de terceros. También se encuentran incluidos aquellos que por una cuestión de orden y control tributario, la Administración les “captura” anticipadamente el total o una porción de la obligación, que si bien nació, aún no se encuentra vencida, como por ejemplo los Agentes de Retención y/o Percepción. Estos últimos no integran la relación jurídica sustancial, atento a que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención.

Estos responsables no soportan el impuesto, sino que deben ingresarlo, porque administran y manejan patrimonios ajenos o porque retienen o perciben del responsable el impuesto para ingresarlo al fisco; por esto se dice que se ponen en cuanto a su obligación, junto con el sujeto pasivo, pero con el patrimonio de este, existiendo una **sustitución jurídica**.

3.Responsable Sustituto: es un sujeto pasivo distinto del generador del hecho imponible, que designa la ley para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del referido hecho; su obligación nace a partir del presupuesto previsto para la sustitución, condicionado a la ocurrencia del hecho imponible. Actúa en lugar del contribuyente, a quien desplaza de la relación jurídico-tributaria, siendo el único obligado frente al Fisco, por lo que debe soportar la obligación tributaria con su propio peculio, independientemente de que pueda ejercer su derecho de regreso contra el contribuyente. Se halla

expuesto a la aplicación de sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria. Así la ley coloca en cabeza de un sujeto, que no es generador del hecho imponible, la obligación de determinación e ingreso del tributo, con todas las consecuencias jurídicas y penales que ello significa. La ley 25795 (publicada el 17/11/2003) incorpora en el artículo 6 de la ley de procedimiento fiscal a esta figura estableciendo *“están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación”*.-

4. Responsables solidarios: se trata de una responsabilidad subsidiaria, ya que el responsable solidario responderá con sus bienes propios cuando exista una deuda previamente intimada al sujeto principal y este último no cumpla con la obligación del pago. La ley 11683 se limita a establecer, con carácter general, la responsabilidad solidaria en el art 8; pero nada dice de los deudores solidarios.-

Ahora bien, donde se encuentra incluido el sujeto pasivo del Impuesto a las Salidas no Documentadas: la doctrina mayoritaria entiende que adopta la calidad de **“Contribuyente”** siendo **responsable por deuda propia**, pagando el tributo que le corresponde, y siendo él el generador del hecho imponible **sin repercusión en el beneficiario**, que en caso de detectársele la operación no documentada, se convertirá en sujeto pasivo del impuesto a las ganancias por la renta derivada de la misma. Se descartan de esta manera las otras posibilidades, debido a que no es responsable por deuda ajena, como tampoco sustituto relativo porque el impuesto lo abona de su propio patrimonio. Se descarta también la posibilidad de ser sustituto absoluto ya que no nace en él el derecho a resarcimiento económico por el impuesto pagado como así tampoco el receptor de la salida no documentada no queda indemne con el impuesto que tributa el pagador; sino que por el contrario, mantiene su calidad de sujeto del impuesto sobre el enriquecimiento obtenido ya que la obligación que nace en cabeza de quien realiza la erogación nada reemplaza ni sustituye, sino que se trata de obligaciones independientes.

Cabe aclarar que existe doctrina que entiende que se trata de un responsable sustituto, para ello se basan en el hecho de que el obligado al pago no coincide con el receptor de los fondos (a quien se obliga al pago del impuesto es a quien efectuó la erogación y no al beneficiario de la renta) y la hipótesis de incidencia es la misma que regula todos los casos del impuesto a las Ganancias, es decir, la obtención de ganancias; pero en este caso a quien se obliga es al pagador como responsable sustituto. La obligación al ingreso del erogante nace entonces por el desconocimiento o falta de individualización del beneficiario, por lo que resulta abstracta la facultad o no de accionar

del sustituto respecto de la suma ingresada, como así también la liberación del sustituido por el cumplimiento de la obligación del sustituto.

Respecto a la figura de responsable solidario, el sujeto no encuadra en esta categoría atento a que el impuesto sólo nace en el erogante y la obligación del beneficiario de la erogación será la del ingreso del Impuesto a las Ganancias por la venta no declarada, pero son deudas independientes y diferentes.-

TIPO DE IMPUESTO: se trata de un impuesto **indirecto**, pues grava una manifestación mediata de riqueza; **real**, ya que no tiene relación con la situación personal del contribuyente, grava una manifestación de capacidad contributiva independiente del patrimonio; **proporcional**, atento a que establece una alícuota fija para todos los hechos imposables; **e instantáneo**, debido a que la obligación nace por cada erogación indocumentada, no existen períodos fiscales.-

2.6- La Identificación del Beneficiario

Partiendo de la base que la mayoría de la doctrina entiende que el sujeto que realiza la erogación sin documentar es el sujeto pasivo, el contribuyente, cabe preguntarnos que repercusión tiene para el obligado al pago la identificación del beneficiario. Podemos decir que es innecesaria, atento a que de ser identificado el beneficiario el mismo no liberará al ejecutor de la erogación de sus obligaciones, ni tampoco eximirá al beneficiario de su obligación respecto a la materia imponible por los ingresos no declarados de la erogación sin documentar.-

El Organismo Recaudador expresó en un Dictamen *"Este Departamento no comparte la idea de que la sola individualización del perceptor ya sea impeditiva de la aplicación del instituto de Salidas no Documentadas... Ello primero porque la norma positiva no exige la condición de anonimato de ninguna forma, y en segundo lugar porque tampoco concilia con la "ratio legis". El legislador piensa que nadie recibe nada a cambio de nada. Si ello se produce en un ente empresario o patrimonial y un tercero aparece cobrando desembolsos sin causa y sin contraprestación, es el ente el que está distribuyendo fondos que tienen que tener origen en sus negocios empresarios o bien provenir de la realización de sus activos fijos, es decir ganancia de capital, y por tanto son resultados y distribuciones de beneficios o producidos del ente en favor de terceros, identificados o no. Es el ente el que debe probar la causa de sus entregas si quiere alegar que fueron conmutativas, y si no lo hace en la oportunidad probatoria que el*

artículo confiere, no se aprecia por qué se inactivaría la norma si los pagos aparecen nominados y los perceptores dan su nombre. **Con el nombre no basta para la ley; es necesario saber la causa jurídica de la entrega. Sin esta prueba rige la presunción de que fueron beneficios entregados...**"²⁵.-

En un importante antecedente el más Alto Tribunal manifestó "es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido..."²⁶; de ello podría decirse que la Corte se refiere al **verdadero beneficiario**, no a aquel simple receptor de los fondos (quien cobre por ej. el cheque en la entidad financiera) sino quien realizó una determinada actividad (venta de bienes o prestación de servicios) en beneficio de la empresa pagadora.

En otro importantísimo antecedente la Corte manifestó "los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del Organismo Recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la **contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones**, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Red Iberoamericana SA, y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella"²⁷.

2.7- Sujetos pasibles del pago del Impuesto a las Salidas no Documentadas

De acuerdo a lo ya analizado, la ley no hace distinción del tipo de sujeto a la hora de la aplicación del instituto; sin embargo es bueno hacer algunas aclaraciones respecto a los diferentes sujetos susceptibles del pago:

→**PERSONAS FÍSICAS**: serán susceptibles del pago, siempre que no actúen en la condición de consumidores finales, sino como **empresas unipersonales** (cuando una persona física desarrolla una actividad adicionando al trabajo personal capital y riesgo).

25)- Dictamen 90/94 -D.A.L-Dirección de Asesoría Legal.

26)-Causa "Geigy"(Fallos 275-83, E.D. 30-225) CSJN 15/10/69.-

27)-"Red Hotelera Iberoamericana S.A.(TF 14372 -I)/ D.G.I." CSJN -26/08/2003- Considerando 17

La ley establece como condición para el nacimiento del hecho imponible la no vinculación con la ganancia gravada y un consumidor final nunca podrá probar una vinculación que su calidad no posee; por otra parte si bien tiene la obligación de exigir factura o documentación equivalente por sus operaciones y exhibirlos ante la solicitud de inspectores de AFIP (de acuerdo a lo estipulado en el artículo 10 ley 11683), no tiene la obligación de conservarlos para respaldar sus gastos como así tampoco el deber de registración. Ahora bien, cuando la persona física actúe como empresa unipersonal la demostración de la vinculación con la ganancia gravada será fundamental para la exclusión de la obligación.-

Otra aclaración respecto a la persona física es el caso de la sucesión indivisa, pues cuando se detecten erogaciones sin documentar tanto efectuadas por el fallecido, como las efectuadas con posterioridad al fallecimiento por el administrador de la sucesión como responsable de ésta, le será aplicable el instituto.-

→**SOCIEDADES DE HECHO E IRREGULARES:** en estos casos es la misma sociedad el sujeto pasivo del Impuesto a las Salidas no Documentadas, siendo la encargada de su determinación y pago, y no los integrantes de estas sociedades, que sí lo son en el Impuesto a las Ganancias por determinación de la ley. Esto en virtud de la teoría de la representación, atento a que la persona física que realice la erogación lo hará en representación de la sociedad y por ello será esta última el sujeto pasivo (en las relaciones con los terceros, cualquiera de los socios representa a la sociedad).-

→**UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS:** si bien en el Impuesto a las Ganancias, realizan la determinación y luego lo proporcionan entre sus integrantes para que estos últimos realicen el ingreso de la obligación, en el Impuesto a las Salidas no Documentadas son las obligadas a la determinación y pago, esto debido a que la erogación la realiza la UTE y no sus miembros. Así lo entendió el Organismo Recaudador quien expresó *“sin perjuicio de advertir que corresponde al juez administrativo interviniente merituar los elementos de hecho y prueba que le permiten sustentar tal conclusión, esta Asesoría considera aplicable el criterio vertido en la precitada actuación, en el sentido de que no obstante no ser dicha unión transitoria de empresas, sujeto del impuesto a las ganancias, resulta, sin embargo, responsable del ingreso del gravamen especial normado en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de las referidas erogaciones”*²⁸

→**PERSONAS JURÍDICAS:** si bien las erogaciones sin documentar las realizan personas físicas (directivos que la representan), éstos actúan en representación del

28)- Dictamen 3/2007 (DI ALIR)-Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social.-

ente, obligando directamente a éste y siendo en definitiva la persona jurídica la que erogó sin respaldo y sobre la que nace la obligación del pago del impuesto a las salidas no documentada; lo que no obsta la responsabilidad solidaria de dichos directivos respecto a su accionar en representación de la sociedad.-

→**ENTES EXENTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS:** estos sujetos obtienen ingresos que nunca llegarán a ser ganancia gravada y por ello ninguna erogación se hará con el fin de obtener, mantener y conservar las ganancias. Por esto último no se dará uno de los requisitos que establece el instituto, por lo que no serían sujetos del Impuesto a las Salidas no Documentadas. Sin embargo existe doctrina que las considera pasibles del impuesto, entendiendo que “la condición de exentas de tales rentas expone su condición previa de alcanzada, lo que coloca al sujeto en el supuesto de aplicación del art 37”. Si bien está claro que la imposibilidad de deducir el gasto no tiene efectos impositivos para la entidad exenta que los sufraga (uno de los efectos impositivos a los que apunta la figura), si resulta relevante en esta hipótesis, neutralizar la falta de pago del impuesto en cabeza del beneficiario (segundo de los objetivos perseguidos por el art 37).-

2.8- Forma de Ingreso del Impuesto y su Deducibilidad en el Impuesto a las Ganancias:

De acuerdo a lo establecido en el Decreto Reglamentario de la LIG será ingresado dentro de los plazos que establezca la Administración Federal. La AFIP mediante la RG 893/2000 reglamentó la forma de ingreso del impuesto estableciendo que el mismo deberá efectuarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada (hay aclarar que los quince días se cuentan desde el momento de la erogación y no desde su deducción en el balance impositivo). Dicho ingreso será ingresado de la siguiente forma:

- Los sujetos comprendidos en grandes contribuyentes nacionales: mediante un volante electrónico de pago (VEP), según lo establecido por la RG 1778.-
- Los demás contribuyentes mediante el volante de pago F799/E (con el código de impuesto “198”), que es considerado como formulario de información para el Banco, entregando este último un tique que acredita el ingreso.-

En cuanto al alcance de las “volantes de pago” es importante determinar la calidad jurídica que revisten los mismos para juzgar la conducta del contribuyente y las posibles sanciones aplicables. La ley 11683 establece “las boletas de depósito y las

comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, **tienen el carácter de declaración jurada**, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley”²⁹ .-

Respecto a la deducibilidad como gasto en el Impuesto a las Ganancias el art 88 de la ley de dicho impuesto limita la deducción del mismo Impuesto a las Ganancias y cualquier otro impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten; por lo que si consideramos al impuesto a las salidas documentadas como distinto del Impuesto a las Ganancias se permitiría la deducción. Así lo entendió la Corte Suprema en el caso Geigy Argentina SA 15/10/69 en el que interpretó que la situación no es la de un contribuyente que pretende deducir su propio impuesto a la renta, introdujo la expresión "gravamen especial" distinguiéndolo así de la expresión "impuesto de esta ley" que hubiera impedido su deducción en el balance impositivo, expidiéndose en forma contraria a la del Tribunal Fiscal de la Nación que en dicha causa resolvió la negativa de su deducción aplicando la norma que impide deducir *el impuesto de esta ley* (art 88, inc d). Así la deducibilidad se transforma en un tema de suma importancia, ya que según se admita o no, se estará decidiendo sobre la naturaleza jurídica de la obligación que le da origen, pues es evidente que si la obligación es considerada como partícipe de la misma naturaleza jurídica del impuesto a las ganancias, su deducción sería legalmente incorrecta.-

Ahora bien, el art 17 de la misma ley establece que solo se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o en su caso mantener y conservar la fuente. Teniendo en cuenta que la deducción quedaría atada a la probanza de la vinculación del gasto con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas, **el único supuesto de deducibilidad** del impuesto a las salidas no documentadas es aquel nacido de una erogación sin documentar, destinada al **pago de servicios** para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas; ya que en estos casos el gasto es deducible del balance impositivo y el gravamen abonado por dicha situación corre su misma suerte.-

Es importante destacar que si se sostiene que el instituto tiene naturaleza de sanción, no habría lugar a la deducción por imperio del art 145 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Gcias, que prohíbe expresamente la deducción de sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas...derivados de obligaciones fiscales.-

29)-Artículo 15 Ley N° 11683 t.o. 1998 y mod.-

CAPITULO III

3.1- Facturas Apócrifas y su relación con Salidas no Documentadas

El uso de facturas apócrifas tiene un punto de encuentro con el instituto de las salidas no documentadas: el hecho de que una operación sea respaldada con este tipo de documentación puede habilitar al Fisco a exigir el ingreso del mismo cuando pueda probar que existió un pago.

Antes de hacer un análisis sobre la cuestión, es importante aclarar que se entiende por facturas apócrifas a la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quién lo realizó. Cuando existen operaciones "documentadas" con facturas apócrifas, se deberá analizar si la operación es **ficticia o simulada**, indagando en diferentes elementos como el movimiento físico de mercaderías, formas de pago, aplicación de regímenes de retención, cumplimiento de normas de registración del ingreso de mercadería (por ejemplo en el caso de granos). También se podrá analizar el circuito interno de adquisición/producción/venta, a través del juego de las existencias iniciales, finales y enajenadas para dilucidar si se trata de adquisiciones de bienes ficticias, en la que AFIP procederá a la impugnación del crédito fiscal y el costo en el Impuesto a las Ganancias, o simuladas, en la que se impugnará el crédito fiscal en IVA y respecto al impuesto a las ganancias, tratándose de compra de bienes, si el contribuyente demuestra la vinculación con la fuente y la efectiva incorporación de los bienes no se impugnará el costo de las mercaderías vendidas; respecto al impuesto adicional a las salidas no documentadas no se deberá abonar, por tratarse de compra de bienes.-

Pero el tema es muy controvertido, debido a que existe doctrina que interpreta que "el instituto de la salida no documentada" sólo es aplicable a una erogación que carezca totalmente de documentación. El hecho de poseer comprobantes imperfectos o no adecuados a la normativa vigente sobre facturación, en tanto dichos comprobantes (facturas, recibos simples, remitos, cheques, etc o una combinación de ellos) contengan los elementos mínimos indispensables para poder corroborar la existencia de la operación y permitan conocer al beneficiario, no le hacen aplicables las prescripciones del art 37.

Por el contrario la Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretó en autos "Red Hotelera Iberoamericana" que en el supuesto de verificar la existencia de facturas apócrifas *"Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y 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"*³⁰.

En igual sentido se expidió la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Servicios Profesionales SA" del 30/07/2006 en el que entendió que el gravamen a las salidas no documentadas receptado en el artículo 37 de la ley del impuesto se verifica tanto cuando no existe documentación alguna de respaldo como cuando la existente no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario; el mencionado fallo agrega que la mera existencia de una factura no acredita por sí la operación documentada, basándose en hecho de que el organismo fiscal impugnó un gasto falsamente documentado -aunque efectivamente erogado a un beneficiario que no se conoce- y el contribuyente no demostró que se trataba de pagos simulados o inexistentes, ni tampoco acreditó que las erogaciones hayan sido destinadas a alguno de los supuestos que la propia ley del impuesto -en su artículo 38- y el decreto reglamentario -en su artículo 55- prevén como aptos para dispensar el nacimiento de la obligación tributaria por salidas no documentadas, por lo que confirmó la resolución apelada que determina la aplicación de dicho gravamen.-

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, a los efectos de resolver en una causa, clasificó los comprobantes en categorías y revocó el ajuste por carecer de sustento objetivo en dos casos: cuando el proveedor no haya desconocido la facturación y aporta libros IVA Ventas donde se registraron las facturas en cuestión, como así también cuando respecto al proveedor el Organismo Fiscalizador no dio el adecuado sustento a su pretensión fáctica. En cambio aceptó la aplicación del tratamiento de salidas no documentadas en las situaciones en la que el Fisco Nacional *"sustentó a través de elementos concretos y razonables, tales como la no localización de las empresas proveedoras y las inconsistencias entre las actividades declaradas por éstas y la descripción de los conceptos en la facturación que diferían de dichas actividades"*³¹.

30)- "Red Hotelera Iberoamericana S.A.(TF 14372 -)/c/ D.G.I." CSJN -26/08/2003- Considerando 18

31)-Causa "Molla, Pedro José" -TFN- Sala A-27/03/2002.-

Lo resuelto por dicho tribunal fue luego confirmado por la Sala IV de la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal.-

Otra situación totalmente distinta es aquella en donde el contribuyente exhibe facturas apócrifas referentes a bienes o servicios cuya efectiva provisión y pago no pueden ser verificados ni constatados de ninguna manera; situación esta que fue planteada en un fallo de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, que entendió que en el caso de que las facturas apócrifas se refieran a operaciones que no pueden ser constatadas ni verificadas, *“la conducta del contribuyente excede claramente lo que la ortodoxia en materia de interpretación de las normas tributarias considera dentro del concepto de “salidas no documentadas” y queda comprendida en los artículos 45 o 46 de la ley 11683, ya que mediante una información inexacta o engañosa se omite pagar o retener un tributo. En este último caso, la “sobretasa” del artículo 37 no viene a gravar sustitutivamente al contribuyente en reemplazo del beneficiario no identificado que ha percibido una renta oculta, que en esta hipótesis no existe pues los bienes o servicios no se entregaron ni prestaron ni, por tanto, existe un “perceptor oculto” de la renta. En este caso dicha “sobretasa” comporta una “sanción” adicional que se aplica a todo aquel que presente una factura que da cuenta de una operación cuya causa es inexistente...”* *“...Pero como no resulta posible aplicar una “sanción” sobre otra “sanción”, es decir, sancionar doblemente la misma infracción, la única multa aplicable es la prevista en el artículo 45 de la ley 11683 y que corresponde por la omisión de pagar la totalidad del impuesto a las ganancias realmente adeudado, cuyo importe el contribuyente disminuyó artificiosamente al computar en sus gastos erogaciones inexistentes con respaldo en facturas apócrifas. , la conducta del contribuyente excede lo que considera dentro del concepto de “Salidas No Documentadas” (ya que ni siquiera puede probarse la realización de la erogación), por lo que dicha situación quedaría comprendida en el art. 45 o en el art. 46 de la ley 11.683, pues mediante una información inexacta o engañosa se omite pagar o retener un tributo. Aquí el Organismo Fiscalizador podrá impugnar la operación por inexistente y luego ajustar el impuesto y encuadrar dicha conducta dentro de una de las sanciones previstas: por omisión o defraudación, no siendo aplicable el instituto a las Salidas no Documentadas”* ³².-

Hay que tener en cuenta también que el Organismo Recaudador puede impugnar la existencia de una operación y aplicar el instituto en estudio basándose en el principio de realidad económica en materia de interpretación de las leyes impositivas, establecido

32)- “Ricigliano Luis” -Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.- Sala V – 16/10/2007.-

en el art 2 de la ley 11683, argumentando que si una factura o un documento no refleja la verdadera operación o la factura es emitida por un tercero ajeno a la operación, no refleja la realidad económica y por lo tanto es susceptible de ser impugnada.-

Por otra parte, muchas veces la sola inclusión en la Base APOC del AFIP (en la que no solo están incluidos contribuyentes que emitieron en forma dolosa facturas, sino también otros que por diversas causas como no coincidir el domicilio actual con el de la factura, haberse detectado una factura melliza o duplicada sin culpa del responsable, se los considera apócrifos) hace que sean impugnadas las facturas emitidas por el contribuyente y sus poseedores deban afrontar para esas erogaciones no solo la exclusión del gasto en el Impuesto a las Ganancias y el crédito fiscal en IVA, sino también el tratamiento de Salidas no Documentadas. En estos casos será de fundamental importancia la prueba que aporte el contribuyente respecto a que la operación existió y esta relacionada con el desarrollo de la actividad empresarial; para ello podrá utilizar cualquier medio de prueba demostrando por ejemplo que se verificó la inscripción del proveedor a través de las bases del organismo, que se cotejó que el Código de Autorización de Impresión (CAI) que figura en el comprobante es correcto, que se utilizaron para su cancelación los medios de pago establecidos en la normativa legal, en el caso de bienes demostrar el flete de los mismos, entre otros.-

3.2- PRESCRIPCIÓN:

La normativa legal establece que la prescripción a las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir impuesto es de 5 años para contribuyentes inscriptos o para aquellos no inscriptos que no tengan la obligación legal o que teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente; siendo de 10 años en el caso de contribuyentes no inscriptos (regulado por los art 56 y siguientes de la ley 11683 y 52 y 53 del DR).

Teniendo en cuenta lo estipulado por la ley de rito, cabe analizar la aplicación de la prescripción al Impuesto a las Salidas no Documentadas. Como primera observación hay que destacar la imposibilidad en la práctica de la inscripción en el mencionado impuesto y por otro lado de existir dicha posibilidad, ningún contribuyente exteriorizaría su voluntad de pagar conceptos por los cuales no se solicitó comprobantes, debido a que revelaría de esa manera una "conducta reprochable". Tampoco encuadraría dentro del universo de

contribuyentes que "no hubieran tenido la obligación legal de inscribirse", ya que la obligación no pasa por la inscripción sino por la exteriorización y el pago.-

Respecto al encuadre dentro de la "regularización espontánea" (con prescripción de cinco años), cabe preguntarse si puede incluirse dentro de la misma la situación en que el contribuyente ante una fiscalización por parte del organismo, regulariza la situación exteriorizando y pagando la tasa prevista por la ley. De acuerdo a jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, los contribuyentes inscriptos ante AFIP a raíz de una verificación fiscal le corresponde el plazo de prescripción decenal, ya que su conducta fue el resultado de un impulso exógeno, provocado por la actividad del mismo Fisco; si bien la ley 11683 no define de manera expresa el alcance que debe otorgarse a los términos "regularicen espontáneamente", ni tampoco lo hacen las normas reglamentarias u otras de carácter interpretativo de aplicación particular, su significado debe ser coincidente con el otorgado por el artículo 113 de la misma ley, referido a similar concepto, y que considera cumplido tal extremo siempre que la "presentación no se produzca a raíz de una inspección efectuada o inminente". Así el concepto de espontaneidad se da cuando un sujeto exterioriza una situación determinada con anterioridad a una verificación, inspección o requerimiento por parte del fisco, situación poco común en el impuesto de estudio.

Por ello, salvo en el caso del pago del impuesto que pudiera adeudarse por una erogación indocumentada, exteriorizada y pagada sin que medie una fiscalización (situación que como ya se analizó es poco probable en la práctica), podemos concluir que la prescripción en este gravamen es decenal, comenzando a contar el término de la prescripción desde el 1 de Enero siguiente al año en que se da el vencimiento del plazo para el ingreso del mismo (15 días hábiles administrativos de efectuada la erogación).-

CAPITULO IV

4.1- Sanciones de la Ley de Procedimiento Fiscal

En la ley 11683 existen dos tipos de infracciones: los ilícitos formales y materiales. Las infracciones formales protegen el bien jurídico configurado en la *administración tributaria*, e implican el incumplimiento de ciertos deberes de colaboración establecidos por leyes, decretos, resoluciones o demás disposiciones emanadas del ente fiscalizador tendientes a determinar la correcta verificación, fiscalización, percepción o determinación de los tributos. Las infracciones materiales son aquellas en que el bien jurídico afectado es la *renta fiscal*, y se produce este tipo de infracciones cuando el obligado incumple total o parcialmente, en forma deliberada o no, con la obligación de pago o el ingreso del tributo en su justa medida, es decir, evade, ya sea de manera culposa (por negligencia o impericia) o dolosa (la conducta del sujeto activo es realizada con intención y voluntad de sustraer total o parcialmente la renta fiscal).-

Siguiendo el análisis desde el punto de vista de la inmediatez del daño al bien jurídico protegido vemos que en las materiales se ve la instantaneidad, ya que no pagar lo debido el día del vencimiento, por incurrir en actos evasivos, merma la recaudación; en cambio en las formales, viéndolo aisladamente, el daño es mediato porque se resienten las facultades de fiscalización.-

Como primera aproximación cabe preguntarse si imponer sanciones en el Impuesto a las Salidas no Documentadas implica castigar dos veces a un mismo sujeto por una misma conducta; siendo la respuesta a dicho interrogante lo interpretado por la CSJN en el fallo "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", en el que el más Alto Tribunal entendió que el instituto en estudio **no tiene naturaleza sancionatoria**. Así no es incompatible con la aplicación del régimen sancionatorio de la ley 11.683, por lo que un sujeto obligado al pago de la tasa diferencial del art. 37 no puede aducir el principio del "*non bis in idem*" cuando el Fisco pretenda incriminar la conducta del contribuyente por el hecho de haber insertado en sus declaraciones juradas deducciones no justificadas.-

Aclarado esto, podemos decir que estamos frente a un tributo con fines "resarcitorios" por la renta dejada de percibir por el Fisco y en consecuencia, a los efectos de corregir esta conducta y evitar futuros hechos similares, le son aplicables las sanciones previstas en la ley de Procedimiento Fiscal y en su caso las previstas en el Régimen

Penal Tributario.-

Ahora bien, es importante realizar un análisis de que tipo de sanción le es aplicable dentro de las establecidas por la legislación vigente:

➤ **INFRACCIONES FORMALES:**

Se encuentran dentro de este tipo las previstas en los art 38, 39 y 40 de la ley 11683 t.o. 1998.

El artículo 38 de la mencionada ley sanciona, sin necesidad de requerimiento previo, la omisión de presentar declaraciones juradas dentro de los plazos generales establecidos por el ente recaudador. Teniendo en cuenta que para el caso no existe un vencimiento periódico para la presentación de una declaración jurada, sino que mediante la RG 893/2000 se reglamentó que la forma de ingreso del impuesto deberá efectuarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada a través de un volante de pago, se le hace imposible sancionar a la AFIP esta conducta de manera automática y sin una verificación previa que la detecte; por lo tanto podemos decir que no es aplicable la infracción prevista en el artículo 38.-

Por su parte el artículo 39 se configura cuando se verifican violaciones a las disposiciones de la ley de procedimiento fiscal, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Gran parte de la doctrina entiende que se trata de una ley penal en blanco, dado que en la norma se establece la infracción y la consecuente sanción, pero no el contenido de las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes para no configurar la conducta típica reprimida. Así el hecho de no ingresar mediante el volante de pago (que de acuerdo al artículo al artículo 15 de la ley 11683 tienen el carácter de declaraciones juradas) el importe en concepto de salidas no documentadas, puede ser reprimido por un juez administrativo a través de la sustanciación del correspondiente sumario para la aplicación de la sanción, esto atento a que dicha conducta configura una violación a una resolución general de cumplimiento obligatorio. Es importante destacar que se aplican multas independientes cuando se incumpla reiteradamente el mismo deber formal, aun cuando los precedentes no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión

administrativa o judicial.-

Respecto a la aplicación de la sanción de multa y clausura prevista en el art 40 de la ley 11683, el inciso e) establece que se aplicara dicha sanción cuando *"No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate"*³³; siendo necesario para que se configure la infracción que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate excedan los \$ 10. Esta situación sería aplicable al hecho de no documentar correctamente una erogación, sin embargo si bien esta previsto en la ley, no es habitual que la Administración aplique la sanción prevista en el inciso analizado. Debe tenerse en cuenta además que de acuerdo a lo establecido en el artículo 41, los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura *"...deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa..."*³⁴.-

Por último cabe aclarar respecto a la aplicación de las infracciones formales, que por medio de la ley 25795 se incorporó en el art 49 de la ley 11683 el texto que prescribe que ante los supuestos de los art 38, 38.1, 39, 39.1, 40 y 40.1, el juez administrativo puede reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no reviste gravedad; incluso en el caso del art 40 la eximición puede ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por la norma (multa o clausura), ello en base a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.-

>INFRACCIONES MATERIALES:

Se encuentran dentro de este tipo las previstas en los art 45, 46 y 48 de la ley 11683 t.o. 1998. El hecho de tratarse de sanciones de "daño" hace que a efectos de resultar configurada la infracción, debe verificarse un efectivo perjuicio fiscal que esta dado en la omisión de ingreso del gravamen en su justa medida. Cabe aclarar que el art 48 es aplicable a los Agentes de Retención por lo que no se ahondará en el análisis del mismo.-

33)-Artículo 40 inc e) Ley N° 11683 t.o. 1998 y mod.-

34)-Artículo 41 Ley N° 11683 t.o. 1998 y mod.-

El artículo 45 establece *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales..."*³⁵. Mientras que el art 46 estipula la sanción cuando además existe una conducta dolosa, estableciendo *"el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido."*³⁶.-

En el caso del artículo 45 se sanciona la omisión de pago del impuesto, que tiende a proteger la Renta Fiscal reprimiendo conductas que han tenido como efecto un insuficiente determinación del tributo y por ende omisión del impuesto. La conducta requerida para la configuración es la culpa, ya que el autor infringe el cuidado debido al bien jurídico tutelado pero no por medio de un acto positivo, sino por medio de un acto negativo, la omisión. Así el autor de la infracción culposa desencadena un resultado no querido, actuando en forma descuidada, imprudente y negligente, sin cumplir con el deber de cuidado debido al bien jurídico tutelado. A efectos de aplicar la sanción, bastará con que el Juez Administrativo acredite el aspecto objetivo, es decir, la omisión del ingreso del gravamen en su justa medida, presumiendo en consecuencia la configuración del aspecto subjetivo; advirtiéndose además que su aplicación tiene un carácter residual, dado que procede en caso de no acreditarse el dolo (circunstancia que resulta del mencionado artículo cuando establece su aplicación siempre que no corresponda el artículo 46). El artículo 45 acepta el error excusable, es decir el error sobre la obligación tributaria sustantiva, aplicable frente a supuestos en que el autor, actuando con buena fe, pero con escasa cultura dada la complejidad de la norma en cuestión, se equivoca en la licitud o ilicitud del hecho. Así podrá invocarse el error excusable entre otros casos, cuando las normas de aplicación han sufrido modificaciones o existen dudas razonables en cuanto a su interpretación y aplicación, o cuando la materia en debate es de gran complejidad y/o ha resultado controversial dentro del mismo organismo fiscalizador o en los tribunales o cuando el contribuyente demuestre de manera fehaciente que a pesar de haber actuado con la debida diligencia no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.-

35)-Artículo 45 Ley N° 11683 t.o. 1998 y mod.-

36)-Artículo 46 Ley N° 11683 t.o. 1998 y mod.-

Respecto al art 46, para su aplicación debe manifestarse, por parte del sujeto pasivo, la intención y voluntad de realizar el hecho sancionado por la norma que se da cuando a través de ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que corresponde efectuar; o bien se logra el perjuicio al Fisco a través de una ocultación maliciosa, castigando tanto la acción como la omisión. La conducta requerida para el autor del ilícito es dolosa, debiendo existir: un perjuicio fiscal concreto (elemento objetivo); el conocimiento y la voluntad de causar el daño, de defraudar al Fisco Nacional (elemento subjetivo); y un elemento material que pruebe la actitud dolosa de parte del sujeto pasivo (elemento material). El artículo 47 prevee una serie de indicios, los cuales salvo prueba en contrario, permiten al Fisco presumir la existencia de defraudación, siendo ellos entre otros, la contradicción entre los libros, documentos y demás antecedentes con los que surjan de las declaraciones juradas; o cuando en la documentación se consignen datos inexactos que incidan en la determinación de la materia imponible. Hay que destacar que con este último artículo en el ilícito doloso del Derecho Tributario se da la inversión de la carga de la prueba, que se traslada al sujeto responsable y que está dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo.-

Ahora bien, para encuadrar la conducta dentro del art 46 deberían existir declaraciones engañosas por parte del contribuyente, que implicarían como paso previo la presentación de declaraciones juradas exteriorizando una materia imponible deliberadamente menor a la real, situación esta de difícil ocurrencia atento a la forma de liquidación del impuesto a las salidas no documentadas (el contribuyente tendría que haber abonado espontáneamente el impuesto, situación muy poco probable, a lo que se le suma que el Fisco debería detectar una diferencia entre el impuesto abonado y el que corresponde, y una conducta dolosa del verificado). Otra de las situaciones previstas por dicho artículo son las ocultaciones maliciosas, que trasladadas al instituto en estudio implicarían la evidencia de la intención dolosa de haber erogado sumas de dinero y haber ocultado la falta de documentación, originando una importante disminución de la materia imponible declarada, respecto a la que realmente correspondía tributar. También el caso de utilización de respaldo apócrifo en una erogación sería un indicio de una maniobra fraudulenta, de una conducta contraria a derecho. El pretendido respaldo falaz de las erogaciones no documentadas consistiría en la maniobra elegida a fines de sustraerse al pago del Impuesto a las salidas no Documentadas legalmente establecido, como así también de un menor Impuesto a las Ganancias a través de la deducción de gastos improcedentes.-

De lo expuesto surge que si entendemos al instituto previsto por el art 37 de la Ley 20628 como un tributo autónomo, la aludida conducta, sin duda alguna, genera una infracción material de la ley de procedimiento tributario, ya sea del art. 45 o 46, conforme se haya actuado con culpa o con dolo. La constatación de los gastos no respaldados debidamente, pero que efectivamente existieron, generan el nacimiento de la obligación del pago del impuesto denominado "salidas no documentadas" que de acuerdo a la RG 893/00, deberá realizarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada a través de los "volantes de pago" (que tienen el carácter de declaración jurada de acuerdo a lo previsto en el art 15 de la ley 11683).

En definitiva, al sostenerse que el instituto de las "salidas no documentadas" es un impuesto y no una sanción, queda equiparada dicha figura jurídica con cualquier otro tributo, en cuanto a la forma de determinar e ingresar el mismo, por lo que ante el incumplimiento de pago se deberá actuar como ante cualquier otro impuesto.

Así una erogación sin documentar en el caso de ser detectada por el fisco generaría: a) el pago del tributo "salidas no documentadas"; b) la multa material que corresponda por su falta de pago en término (en la que será aplicable el art 45 o 46, según exista culpa o dolo en la conducta del contribuyente y; c) el mayor impuesto a las ganancias y la multa material que corresponda, en caso de que haya existido una presentación de declaración jurada de dicho impuesto, en la que se hayan deducido gastos indocumentados, a los efectos de abonar un monto inferior que correspondía.

Es importante tener en cuenta que al igual que para las infracciones formales, el artículo 49 de la ley 11683 prevee la eximición de las sanciones previstas en el artículo 45 y 46 cuando el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excedieran de \$ 1000, siempre que el impuesto se ingresara voluntariamente o antes de vencer el primer plazo de 15 días acordados para contestar la vista. Por otra parte mediante una Instrucción General que define pautas para la graduación de sanciones, la AFIP estableció *"No corresponderá aplicar la sanción prevista en el artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del artículo 38 y/o, en su caso, en las del artículo 39³⁷.-"*

37)-Instrucción General 06/2007 (AFIP) 30/07/2007- Punto 3.4.2.2

A pesar de lo antes expuesto no existe consenso doctrinal y de la jurisprudencia respecto a la aplicación de las sanciones previstas en el art 45 y/o 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal. Algunas salas del Tribunal Fiscal de la Nación entendieron en diferentes causas que no eran aplicables dichos artículos basándose principalmente en el hecho de que el instituto no instrumenta la presentación de una Declaración Jurada por parte del contribuyente. Así la Sala A del mencionado Tribunal se expidió en una causa diciendo *"Corresponde revocar la multa aplicada por el Fisco con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 a la firma que omitió el pago del tributo a las salidas no documentadas dispuesto por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, pues, si bien aquélla incumplió con el ingreso oportuno del gravamen, desobedeciendo las disposiciones de la Resolución General N° 893 de la AFIP, dicha norma no instrumenta una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, por lo que la conducta endilgada carece de un elemento esencial del tipo legal descripto en el mencionado art. 45"*³⁶ (el mismo argumento fue esgrimido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al entender en la causa "Full S.A."). En igual sentido lo hizo la Sala C que entendió que resulta improcedente la multa aplicada, fundada en el art. 45 de la ley 11.683, a un contribuyente al cual se le detectaron registraciones de gastos que no contaban con documentación para respaldarlas, para ello expuso *"Que en consecuencia, la norma busca resguardar el crédito fiscal ante la falta de individualización del real beneficiario de la operación y no, según la propia Corte Suprema, reprimir un ilícito, por lo cual no corresponde la aplicación de sanción alguna"*³⁹. Esta última sala también revocó la multa aplicada por el Fisco con sustento en los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683 ante la comprobación de la existencia de salidas no documentadas, por entender que *"según el principio de la personalidad de la pena sólo puede ser sancionado aquel a quien pueda imputársele la conducta punible, situación que no ocurre en autos dado que el ocultamiento de la personalidad física sólo puede ser imputable al beneficiario del pago que no ha podido o no ha querido identificarse frente a la recurrente que lo realiza"*⁴⁰.

Entre la doctrina, autores como el Dr Lorenzo entienden *"La deducción en el balance impositivo de un gasto indocumentado en los casos en que resulta vedada, es pasible de la aplicación de sanciones (multa), en cuanto importa una omisión de impuesto. En cambio, la falta de documentación de una erogación no resulta punible, toda*

38)-Causa "Ceditrin Centro de Diagnóstico y Tratamiento Integral SA" -TFN- Sala A-03/12/2007.-

39)-Causa "Empresa de Transporte Martín Güemes SA" -TFN- Sala C- 26/04/2007.-

40)-Causa "El Chalet SRL" -TFN- Sala C-11/04/2007.-

vez que constituye un presupuesto que la propia ley contempla al otorgarle un tratamiento específico"⁴¹.-

En tanto, a favor de la aplicación de las sanciones de la ley 11683 se encuentra la Sala B del Tribunal Fiscal que en la causa "Correo Argentino S.A.", el vocal instructor (Dr Agustín Torres) dejó sentado su desacuerdo con jurisprudencia de otras salas, respecto a que la multa no cabría por la inexistencia de declaración jurada o liquidación de impuesto (Sala A en "Vaccaro, Néstor J." - 17/12/2003, y por la Sala C - "Ciccione Calcográfica SA" - 19/12/2003); para ello argumentó que *"resulta absurdo pretender que un contribuyente presente alguna declaración jurada relativa al impuesto sobre las salidas no documentadas, simplemente porque tal gabela no opera por dicha vía ya que la calificación de no documentadas será siempre realizada por el Fisco Nacional previa verificación al contribuyente. En efecto, no puede aceptarse como lógico que un contribuyente autoliquide o autodeclare este impuesto reconociendo la no documentación o el desconocimiento del beneficiario de una salida que, previamente, ha deducido como gasto, puesto que reconocería simultáneamente que su contabilidad es deficiente y que no ha documentado debidamente el respaldo de esa registración, por lo que no puede justificar la pertinencia del gasto realizado. En estas condiciones lo lógico resultaría que directamente no deduzca impositivamente el gasto realizado en esas condiciones"* "Que, a todo evento, cabe señalar que el presente litigio no guarda analogía con la CNApel.- Sala IV-"Full SA" -14/2/2002, en el que la concluyera en la improcedencia de la multa aplicada, toda vez que en dicho supuesto no se había presentado la declaración jurada de ganancias conteniendo los gastos no documentados"⁴². En dicha causa fue confirmado el acto apelado y la sanción impuesta (graduada en el mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley 11.683, con la reducción en el primer párrafo del art. 49 de la misma ley). El doctor Porta, en disidencia, sostuvo que debía revocarse la resolución apelada, con costas al fisco nacional, en tanto el art. 46 de la ley 11.683 necesita, para configurar la conducta penada, la exigencia de que el infractor efectúe "liquidaciones de impuestos" que no correspondan a la realidad, lo que no se ha dado en la especie.-

41)-Armando Lorenzo, Fabián Bechara y otros: "Tratado del impuesto a las ganancias" - Errepar - 2a ed. - 2007 - pág. 222

42)-Causa "Correo Argentino SA" -TFN- Sala B- 25/10/2004.-

4.2- PROCEDENCIA DE LA DENUNCIA PENAL:

Para analizar el tema de la procedencia de la denuncia penal ante el supuesto de un ajuste por Salidas No Documentadas debemos tener en claro que el Fisco está en condiciones de efectuar la denuncia siempre que existan concurrentemente el aspecto objetivo (el importe del tributo omitido de ingresar, sea superior a la condición objetiva de punibilidad) y el aspecto subjetivo que es la existencia de dolo (voluntad del sujeto de realizar la acción típicamente antijurídica). Podemos decir que el accionar del contribuyente ante la existencia de salidas no documentadas puede encuadrar en los siguientes artículos de la Ley Penal Tributaria 24.769:

Art 1 "Será reprimido con prisión de 2 a 6 años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional siempre que el monto evadido excediere la suma de \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año", o bien

Art 2 "La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000)...⁴³.-

Ahora bien, más allá de que los montos omitidos de ingresar superen los límites establecidos por la ley, tiene que probarse que el sujeto actuó de forma dolosa, causando un perjuicio concreto hacia el Fisco que supere las condiciones objetivas de punibilidad. Respecto a la conducta del sujeto, la que mejor se adapta a la figura de Salidas no Documentadas es la de "ocultación maliciosa", ya que en este caso no existe una declaración jurada determinativa del tributo, sino que para que una salida no documentada sea detectada y ajustada por AFIP es necesario que el sujeto haya descontado un gasto en su balance impositivo carente de respaldo documental, evadiendo el pago del Impuesto a las Ganancias y a su vez configurando simultáneamente la conducta prevista en el art 37 de dicho impuesto.-

La admisión de la persecución penal por evasión del impuesto relacionado con las salidas no documentadas también es un tema controvertido. Así por ejemplo la Sala B de la Cámara Nacional Penal Económica se expidió "Esta circunstancia habría generado el

43)-Artículo 1 Ley N° 24769 t.o. 1996 y mod.-

deber de tributar, como consecuencia del impuesto a las salidas no documentadas, la suma de \$1.050.000, cuyo pago habría sido omitido...Que, en este contexto, no puede soslayarse que el hecho descripto por el considerando anterior se subsume en el tipo penal previsto en el art. 2º, inc. a, de la ley 24.769⁴⁴.-

Sin embargo parte de la doctrina y jurisprudencia se inclina por la inaplicabilidad de la denuncia penal en los casos de evasión del impuesto a las Salidas no Documentadas; así lo entendió el Magistrado Dr Julio Speroni que manifestó, respecto de esta circunstancia, que *"...a poco que se penetre en el mundo del derecho penal, se advierte que una situación como la antedicha no puede ser tolerada por ninguna interpretación jurídica con sustento en una base de imputación penal que requiere el dolo para su configuración. En efecto, no se puede trasladar el dolo de un tercero y hacerlo pesar en la propia cabeza de un usuario, que pudiera haberse servido de determinados documentos provistos por otra persona, para la consecución de un fin específico no deseado por la ley"* *"La presunción del art. 37 de la ley de ganancias, tan útil en materia tributaria, se desvanece en cuanto se coloca en contraposición con la defensa de los derechos de un imputado penal, ya que existen una gran cantidad de garantías de rango legal y constitucional acordadas a tales personas, las cuales se omiten de aplicar si se coloca como cabeza de una imputación penal, una presunción legal basada en que si el tercero no responde por sus obligaciones, entonces debe responder otra persona a su nombre, pero con carácter personal. Se dejarían de lado muchos años de evolución de la ciencia penal, sus principios y garantías"* *"El razonamiento esgrimido en el párrafo que antecede, se encuentra lejano de ser una mera opinión del suscripto, sino que encuentra apoyatura en la propia evolución de la teoría del delito, así como en fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en "Parafina del Plata S.A" (271-297) sostuvo que "...se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente..."* y que *"...corroborla la exigencia del elemento subjetivo para que se configure la respectiva infracción, pues no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar para nada la culpabilidad del agente..."*. En definitiva, y en lo concerniente a la imputación por salidas no documentadas, resulta claro, de acuerdo a las consideraciones precedentemente efectuadas, que no se han reunido los extremos necesarios para considerar a los usuarios incurso en alguno de los ilícitos.

44)- "Inc. apelación en Artigas Revestimientos S.A.I.C. S/24.769"- Cámara Nacional Penal Económica-SalaB- 31/08/2006

tributarios previstos por la ley 24.769" "Por ello resuelvo, desestimar las ampliaciones de denuncia exclusivamente en lo relacionado a los hechos vinculados a las salidas no documentadas, como constitutivas de ilícito penal. Encomendar a la AFIP-DGI que se abstenga de incluir en las determinaciones de oficio ordenadas en autos, a las salidas no documentadas como constitutivas de ilícitos tributarios" 45.-

Más allá de la jurisprudencia antes detallada, cabe preguntarse, si consideramos pasible de la denuncia penal a la falta de ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas, si se suman el impuesto a las ganancias y el impuesto a las salidas no documentadas a los efectos de cuantificar el perjuicio fiscal mínimo típico de la figura del art. 1° y/o 2 de la ley 24.769. Existe un antecedente del Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 en el que el Juez López Biscayart entiende "Que, aun cuando se reconoce que se trata de hechos imponibles distintos, ya que por un lado la Ley de Impuesto a las Ganancias grava el propio incremento o acrecentamiento patrimonial de cualquier tipo producido en un determinado lapso y por otro, en el supuesto del artículo 37 de la ley 20628, el incremento patrimonial ajeno derivado del egreso de fondos a favor de un tercero no identificable, ello no autoriza a interpretar que el tributo sea distinto ya que no es el único supuesto de impuestos que gravan múltiples hechos imponibles"... " Que, en mérito a lo expuesto, corresponde declarar que al determinarse separadamente el impuesto supuestamente evadido por "ganancias" y por "salidas no documentadas" se produjo un indebido desdoblamiento de un único tributo"... "Resuelvo: Ordenar al administrador federal de ingresos públicos que proceda, por donde corresponda, a unificar las deudas tributarias determinadas de oficio en esta causa en concepto de "impuesto a las ganancias" y "salidas no documentadas" de la forma establecida en esta resolución"⁴⁶. Sin embargo un reciente fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal, confirmatoria de la dictada por la Sala II de la Cámara Federal de Bahía Blanca en la que el tribunal se expidió en forma contraria al anterior antecedente diciendo "siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superaron -en función de su monto- la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24769 "⁴⁷.-

45)- Causa "N.N. s/Inf. Ley 24769. Causa 1831/00" Juzgado Penal Económico 3 – 24/2/2005.-

46)- Causa "Brandí, Marcelo y otros-s/evasión tributaria simple-Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1-07/11/2003.-

47)- Causa "Iglesias, Saúl Osvaldo s/recurso de casación"-Cámara Nacional de Casación Penal-21/05/2008.

CONCLUSIÓN

El Instituto de las Salidas No documentadas, como pudo observarse, fue pensado con el objetivo de evitar que se computen compras, gastos y/o costos ficticios, sin respaldo documental. Así ante la detección por parte del Organismo Recaudador de una erogación carente del debido respaldo y/o documentada a través de una factura apócrifa, será el contribuyente quien tendrá que demostrar la **causa jurídica de la entrega**, para evitar la aplicación del instituto previsto en el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Ello de acuerdo a lo interpretado por el más Alto Tribunal, quien entendió que el instituto es aplicable tanto cuando no hay documento alguno que respalde la salida, 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. Así, ante la existencia de las denominadas "facturas apócrifas" y siempre que se pueda demostrar que existió un pago, el Fisco podrá exigir el ingreso en concepto de Salida no Documentada, además de los ajustes en IVA e Impuesto a las Ganancias, por la impugnación del gasto y el Crédito Fiscal.-

Por otra parte, en lo que respecta a la Naturaleza Jurídica, teniendo en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que instituto previsto en el art 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no tiene naturaleza sancionatoria, le será aplicable el Régimen Sancionatorio previsto tanto en la Ley de Procedimiento Fiscal, como así también la Ley Penal Tributaria, de corresponder.-

Así, más allá de las controversias doctrinales y jurisprudenciales, se puede concluir que quien sufre un ajuste por Salidas No Documentadas, puede ser merecedor de las siguientes consecuencias jurídicas: imposibilidad de deducir el gasto y/o costo en el balance impositivo; ingreso de la tasa máxima sobre el egreso indocumentado o insuficientemente documentado; multa por defraudación en la proporción en que la salida impugnada aumenta la base imponible en el impuesto a las ganancias; y, finalmente, multa por defraudación calculada sobre el importe liquidado en concepto de Salida no Documentada, si ese importe no es mayor de \$100.000, porque si supera dicho importe, el contribuyente se ve sometido, adicionalmente, a un proceso penal en los términos de la ley 24.769, y queda en suspenso la aplicación de aquella.-

BIBLIOGRAFIA:

-Teresa Gomez -Carlos M Folco- **Procedimiento Tributario-** 4ta Edición actualizada y ampliada- Editorial La Ley -2006.-

-Alejandro Catania- **Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24769.-** 2da Edición actualizada- Editorial Del Puerto-2007-

-Marcelo V Gaumet- **Salidas no Documentadas: Instituto e Impuesto.-** 1ra Edición- Editorial Errepar 2007.-

-Carlos Giuliani Fonrouge-Susana Camila Navarrine- **Impuesto a las Ganancias.-** 3ra Edición actualizada- Editorial Depalma 1996.-

-Luis Omar Fernandez- **Impuesto a las Ganancias. Teoría, Técnica, Práctica –** Editorial La Ley 2005.-

-Enrique Reig- **Impuesto a las Ganancias-** 10ma Edición – Editorial Marchi- 2001.-

-Armando Lorenzo, Fabian Bechara, Gabriela Calcagno, César Cavalli y Andres Edelstein- **Tratado del Impuesto a las Ganancias-** 2da Edición – Editorial Errepar- 2007-

-Valeria Virginia Ambieri- Estefania Fleres Saul- **Infracciones y Sanciones Tributarias- Análisis Práctico-** Editorial Errepar- 2006-

-Alfredo Belasio- **Multas y Clausuras- Ley Penal Comentada-** Editorial Universidad- 2008

-Dirección de Asesoría Legal- **Salidas no documentadas -Boletín DGI ° 453-**

-Alberto Tarsitano- **El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva-** Editorial Depalma -1994.

Publicaciones Editorial La Ley:

-Título: "Salidas no documentadas: su sancionabilidad". Autor: Coll, Hernando. Publicado en:IMP 2002-A, 426.-

-Título: "Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio. Salidas no documentadas. Naturaleza jurídica. Condiciones de aplicación de la figura legal del Art. 37 de la Ley de impuesto a las ganancias". Autor: Adorno, Adriana. Publicado en: IMP 2001-A.-

-Título: "Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas. Multa Art. 45. Procedencia.

- No constituye doble sanción". Autor: Malvestiti, Daniel. Publicado en: PET N° 21.-
- Título: "Salidas no documentadas: la Corte Suprema desnaturalizó al instituto apartándose de la normativa legal y reglamentaria". Autor: Malvestiti, Daniel.- Publicado en: IMP 2003-B, 2072.-
- Título: "Impuesto a las ganancias: salidas no documentadas. Aplicabilidad de multa por defraudación, al margen de la inexistencia de declaración jurada. Disidencia". Autor: Malvestiti, Daniel. Publicado en: PET 2005, 632.-
- Título:"Comentarios Jurisprudenciales Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas. Facturas apócrifas. Procedencia". Autor: Menna, Juan P. Publicado en: Práctica Profesional 2006-18, 57.-
- Título:"Salidas no documentadas. Naturaleza jurídica. Alcance. Procedencia". Autor: Menna, Juan P. Publicado en: Práctica Profesional 2006-26, 71.-
- Título: "Salidas no documentadas. Alcance. Improcedencia". Autor: Menna, Juan P. Publicado en: Práctica Profesional 2006-24, 74.-
- Título:"Facturas apócrifas y salidas no documentadas". Autor: Fenochietto, Ricardo - Larrañaga, Karina Publicado en: IMP 2006-12, 1490.-
- Título: "Las facturas apócrifas y la traslación coactiva de tributos". Autor: Bertazza, Humberto J. - Díaz Ortiz, José A. Publicado en: Práctica Profesional 2006-17, 1.-
- Título: "El uso de facturas apócrifas y su punibilidad en el campo penal tributario". Autor: Bertazza, Humberto J. - Marconi, Norberto J. Publicado en: Práctica Profesional 2006-22, 1
- Título: "Facturas apócrifas. Salidas no documentadas y regularización impositiva". Autor: Bertazza, Humberto J. ~ Nicolini, Juan C. Publicado en :Práctica Profesional, 2009-92, 1 ; LEXCO FISCAL .-
- Título: "Aspectos a considerar frente a la deducción de gastos en el Impuesto a las Ganancias". Autor: Scherz, Jorge M. Publicado en: Práctica Profesional 2005-4, 43
- Título: "Salidas no documentadas: sobre la naturaleza sancionatoria del pago dispuesto por la ley de impuesto a las ganancias (art.37)". Autor: Arcal, Gastón. Publicado en: PET 2006 (julio-353), 4.-
- Título: "Impuesto especial a las salidas no documentadas. Naturaleza jurídica y factibilidad de su deducción". Autor: Núñez, Eduardo José. Publicado en: IMP 2004-B, 1626.-
- Título: "Salidas no documentadas: un instrumento problemático". Autor: Mastrorilli, Carlos. Publicado en: IMP, 2008-14 (2° quincena Julio), 1185.-
- Título: "Salidas no documentadas: un instituto que requiere actualización". Autor: Rubiolo, Nicolás Publicación: Práctica Profesional, 2009-86, 13.-
- Título: "Algunas reflexiones aclaratorias sobre el impuesto especial a las salidas no documentadas" Autor:Corti, Arístides Horacio M. - Calvo,Rubén A. - Luis, Claudio E. Publicado en IMP, 2008-23 (Diciembre).
- Título: "Comentarios Jurisprudenciales". Autor: Serra, Marcelo. Publicado en: Práctica Profesional, 2008-65.

-Título: "El fisco denunció penalmente por "salidas no documentadas". Autor: Gómez, Teresa Publicado en: PET, 2005, 732 - Lexco Fiscal, .-

-Título: "La punición de conductas ante ajustes por salidas no documentadas: una objeción esencial" Autor: Vinassa, Federico Publicado en :PET, 2007 (mayo-372), 2 ; LEXCO FISCAL -

Publicaciones Editorial ERREPAR:

-Título: "Conceptualización y procedencia de las sanciones" Autor: Bonacina, Milton S. Publicado en: Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) TOMO/BOLETÍN: XXIV PÁGINA: 197 MES: Marzo AÑO: 2003

-Título: "Salidas no documentadas. Un nuevo fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación". Autor: Rodríguez, Marcela - Williams, Norman A. Publicado en: Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.) TOMO/BOLETÍN: XXV PÁGINA: 181 MES: Febrero AÑO: 2004

Otros Artículos:

-Juan Pablo Fridenberg y José Antonio Bilbao- "Salidas no Documentadas y Ley Penal Tributaria"