

# Consideraciones respecto del instituto salidas no documentadas

## CONSIDERACIONES RESPECTO DEL INSTITUTO SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Por Dr. CP. Nicolás Rubiolo

### I &ndash; INTRODUCCION

Mucho ha escrito la doctrina sobre el instituto &ldquo;Salidas no documentadas&rdquo; previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias dado que la jurisprudencia no ha establecido una línea homogénea de interpretación tanto en los tribunales administrativos, como también en instancias judiciales incluido nuestro máximo tribunal.

Ello por cuanto la misma Ley donde está legislado nos ofrece una redacción tanto ambigua como anticuada, si consideramos que al momento de redacción original del articulado, no pudieron preverse una serie de situaciones fácticas, que obviamente, no existían o al menos no podían ser previstas por el legislador.<sup>1</sup>

Es verdad que en la doctrina encontramos tantas posturas como clasificaciones de la naturaleza jurídica del instituto se puede hacer y ello no es un dato menor ya que nadie mejor que los expertos en la materia para brindar un haz de luz que siente un criterio homogéneo y brinde a los contribuyentes seguridad jurídica ante una situación correctamente prevista.

Sin dudarlo, es el fin del aporte de la doctrina en el momento de estudiar este tema.

Nuestro objetivo en el presente trabajo será situar al lector en los distintos criterios existentes sobre la naturaleza de este instituto, tanto al momento de la determinación tributaria, como en las distintas instancias de apelación y judiciales, incluso la faz penal, exponiendo por cierto nuestra postura y tratando de allanar el camino a los contribuyentes, de modo de fijar una línea de interpretación de la norma que aporte seguridad jurídica. Consecuencias lógicas que nos debiera brindar a los administrados una norma clara en materia tributaria.

También proyectamos este escrito para que el lector encuentre en él todas las herramientas mínimas para sacar una conclusión y postura al respecto.

### II &ndash; Marco legal

El instituto Salidas no Documentadas se encuentra dentro de la Ley del Impuesto a las Ganancias en sus artículos 37, 38, 138 y 55 del decreto reglamentario. Asimismo, la Resolución General AFIP N° 893 del año 2000 dispone las formas y procedimientos para el ingreso del importe determinado a las arcas estatales, así como también los plazos en cuanto se debe cumplimentar la obligación.

### III &ndash; Naturaleza jurídica del instituto &ndash; Diversas posturas

Es de vital importancia conocer en detalle cuales son las diversas posturas existentes en torno a este tema. En adición a ello, veremos cuales son los argumentos que sustentan cada una de ellas, así como también cuales son las teorías por las cuales no proceden las mismas clasificaciones.

Entonces, hay quienes sostienen que el instituto a las Salidas no Documentadas reviste el carácter de:

#### 1) Una sanción

La postura de clasificar dicho instituto como una sanción toma vida con la Causa &ldquo;Radio Emisora Cultural SA&rdquo; en donde tanto el Tribunal Fiscal de la Nación, como también la Sala V de la Cámara Nacional de apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, entienden que se trata de un tributo con características sancionatorias, el cual tiene como finalidad castigar a aquel que no ha cumplido con presentar los documentos respaldatorios de las erogaciones realizadas. La Cámara concluye su análisis aseverando que dicha pena recae sobre el sujeto que ha efectuado el gasto careciendo de la documentación correspondiente.<sup>2</sup>

Ello es así por cuanto el Art. 37 de la LIG reza que cuando la erogación no tenga la documentación respaldatoria correspondiente y el contribuyente no pueda probar que la misma debió ser efectuada para obtener, mantener o conservar las ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa máxima que se considerará definitiva.<sup>3</sup>

Recordemos que la LIG en su artículo 80 establece el principio de causalidad de los gastos por lo que, a nuestro criterio, si el contribuyente prueba por cualquier medio que la erogación fue realizada en interés del giro habitual de sus operaciones, estaría en condiciones de deducirla del balance impositivo (hasta aquí estamos de acuerdo con lo planteado por el Art 37). Pero cuando la LIG establece que ante la imposibilidad probatoria, la improcedencia del gasto agrega la obligación del ingreso de una cuantía equivalente a la tasa máxima aplicada a ese gasto, es donde se advierte la naturaleza sancionatoria de la norma.

Ello es así porque, a nuestro criterio, en este caso bastaría con la prohibición de deducción del gasto, ya que el mismo siguiendo los supuestos, no estaría afectado a la obtención de rentas gravadas o no existió directamente.

Advertimos también el establecimiento de una ficción en el sentido de que la Ley per se supone que el destinatario oculto de las erogaciones tributa a la alícuota máxima, cuando en realidad puede ser así, como no. Lógicamente, se agrega a esto la imposibilidad de computar la deducción del impuesto tributado por un tercero según lo admitido por el artículo 145 del decreto reglamentario.

Avalan esta postura los Dres. Jarach<sup>4</sup>, Raimondi y Atchabaian<sup>5</sup>.

Por su parte el Fisco nacional, como consecuencia de la causa nombrada precedentemente, ha emitido su Dictamen

DAL 26/19986 en donde considera que el instituto Salidas no Documentadas no representa una sanción, tal como se ha expuesto, sino que 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.<sup>7</sup> Criterio que luego la CSJN avala en su fallo.<sup>8</sup>

#### 2) Sustitución tributaria

Antes de abordar este punto es conveniente diferenciar el concepto de sustitución tributaria del de responsable sustituto. A nuestro entender, no es lo mismo ya que el primero de estos conceptos reviste una forma práctica de obtener que una persona ingrese una cuantía de dinero a la caja del Estado sin tantos rodeos. En otro orden de ideas, el responsable sustituto es una figura con independencia jurídica, es decir, tiene una razón de ser y está expresamente previsto en todos sus aspectos al momento de su llamado a participación en una situación determinada.

El análisis de esta posición toma vida ante la interpretación de la CSJN cuando analiza la naturaleza jurídica del instituto en las causas Radio Emisora Cultural S.A. y posteriormente en Red Hotelera Iberoamericana S.A.<sup>9</sup>, cuando relata el máximo tribunal que el instituto a las salidas no documentadas constituye un impuesto a la renta presunta obtenida por el beneficiario oculto, instituida en cabeza de quien realiza la erogación, a título de sustituto.<sup>10</sup>

La postura en cuanto al encuadre de la situación dentro de la figura de un responsable sustituto lato, desde ya que a nuestro entender no procede. En este caso el sustituto, carece de las cualidades que justamente le dan la condición de tal. El responsable sustituto es un sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, en donde es designado directamente por la Ley y ocupa el puesto del destinatario legal tributario. Ocupa el lugar "de" y luego está en condiciones de repetir el tributo efectivamente abonado. En este caso, el efecto económico recae en el que efectúa el gasto y sin posibilidades de repetición ante el beneficiario (oculto o desconocido por el fisco) o de deducción en su balance impositivo del impuesto pagado por cuenta de terceros (tal como es previsto en el Art. 145 del decreto reglamentario de la LIG).

#### 3) Impuesto a las ganancias (impuesto de esta ley)

Esta alternativa que propone la doctrina se podría describir como una figura o una arista incluida dentro del concepto de impuesto a las ganancias, es decir, el impuesto de esta ley.

Lógicamente, si seguimos esta línea de pensamiento y si relacionamos con todo lo antedicho, vemos que sería un impuesto desde ya real (sin importar si por ejemplo el sujeto pasivo es una persona física, en cuyo caso el IG es personal), no se permitiría su deducción por imperio de lo normado en el artículo 88 de LIG, no existe relación entre la capacidad contributiva del sujeto y la tasa de imposición (tasa máxima sin importar el sujeto).

Desde ya que si aceptamos esta postura estaríamos claramente violando el límite de confiscatoriedad de la renta por lo que el sujeto que realiza una erogación de la que no puede probar su fin, no solo que no podrá deducir el gasto, sino que tendrá su base imponible a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias acrecentada por el gasto impugnado y además de ello, la obligación del ingreso del impuesto por las salidas no documentadas. Por lo que la presión tributaria en este caso, es claramente confiscatoria.

Esta postura fue sostenida en un principio por el Tribunal Fiscal de la Nación en las causas Geigy Argentina SA y Bossart Ltda. SRL cuyo fundamento, en ambos casos era tener en cuenta que donde la ley no hace distinciones, no cabe efectuarlas por vía de la interpretación.<sup>11</sup>

Para concluir, y exponiendo la posición del fisco, en su Dictamen DAL N° 26/1998 asume 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.<sup>12</sup>

#### 4) Impuesto "sui generis";

Las causas que motivan a clasificarlo de esta manera son que, no obstante estar contemplado en la LIG, vemos que 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. Por lo que advertimos que se convertiría en un impuesto instantáneo en contraposición con el IG que es de ejercicio.

Sostienen esta postura los Dres. Giuliani Fonrouge y Navarrine.<sup>13</sup>

Además de ello, debemos observar los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley: todo tributo debe ser creado por ley (aquí se ha creado el impuesto a las ganancias, no el impuesto a las salidas no documentadas) y el mismo debe ser regido por leyes (en cuanto a reserva de ley)

Esta clasificación no es un dato menor, ya que si relacionamos estos supuestos con 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.

Con relación a este tópico el fisco en el marco del grupo de enlace AFIP-CPCECABA ha respondido que se considera delito fiscal en el marco de la Ley 24.769 el ajuste por el impuesto a las salidas no documentadas<sup>14</sup>

Por lo que nuevamente se deja entrever que la postura del fisco es de llamar "impuesto a las salidas no documentadas" en vez de impuesto a las ganancias.

Por su parte, la justicia federal ha sentado postura con respecto a ello, ya que en la causa Vildex S.A. se ha dicho que las salidas no documentadas a las que hace referencia la LIG no son susceptibles de persecución penal, porque si fuera penal no sería una obligación de cumplimiento automático, sino que requeriría de un procedimiento por el que se permita la defensa en juicio del imputado, lo que no está previsto legalmente.<sup>15</sup>

A raíz del fallo de nuestra CSJN en autos Red Hotelera Iberoamericana SA16 ha quedado abierta la puerta para aplicar el instituto Salidas no Documentadas ante la presencia de comprobantes apócrifos, sin perjuicio de los pertinentes ajustes y multas por la impugnación de dichos comprobantes.

En dicho fallo el Tribunal expresó que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar el verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos.

Esto implica que, partiendo del supuesto de que la erogación haya existido y el comprobante recibido por ello es apócrifo, será aplicable el instituto Salidas no Documentadas.

En el mismo sentido, si el proveedor no demuestra capacidad operativa para prestar el servicio al cuál alude, la operación correrá la misma suerte que la mencionada con anterioridad.

Otra situación es aquella en donde el contribuyente mediante el uso de facturas, legales o que tienen severos defectos de forma que las tornen inútiles a los fines fiscales, intenta aumentar su gasto y vía información engañosa o inexacta, busca evadir el ingreso del tributo. En estos casos, interpretamos que no procede la utilización del instituto en estudio sino que directamente se deberá 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.<sup>17</sup>

#### V &ndash; Procedencia de la denuncia penal

Si queremos abordar el tema de la procedencia de la denuncia penal ante el supuesto de un ajuste por salidas no documentadas tenemos que tener en claro cuando el fisco está en condiciones de efectuar dicha denuncia. A tal efecto recordamos lo que reza el Artículo 1 de la Ley 24.769: &ldquo;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, evadiera 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&rdquo;

Dicho esto, de aquí se desprende lo siguiente. El delito de evasión fiscal se configura 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.

Con respecto a este último concepto, entendemos por dolo la voluntad del sujeto de realizar la acción típicamente antijurídica<sup>18</sup>, por lo que 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 ardidosa, persiguiendo ese fin.

A nuestro modo de ver, por ende, no corresponde la denuncia penal ya que no existe aquí maniobra alguna para evadir el tributo a las salidas no documentadas.

En otro orden de ideas, otra teoría por la cuál no procedería la denuncia penal es la expuesta en el fallo Vildex S.A. la cuál se basa en que la presunción del Art. 37 se desvanece en cuanto se coloca en contraposición con la defensa de los derechos de un imputado penal, y que existen gran cantidad de garantías de rango legal 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 un tercero no responde por sus obligaciones, entonces debe responder otra persona a su nombre, pero con carácter personal.<sup>19</sup>

#### VI &ndash; Conclusión

Una vez expresadas todas las posturas existentes con sus exponentes, notamos que todas tienen algo de razón en sus fundamentos pero también todas son cuestionables según el lado por el que se las mire.

Esto es producto no de los excelentes doctrinarios que las han analizado sino que todos ante la redacción deficiente del instituto han intentado otorgarle un ropaje jurídico para asemejarlo a alguno existente, sin perjuicio de los que piensan que es un hecho imponible autónomo, pero esto es una expresión de deseos y poco se ha hecho para solucionar esta situación de incertidumbre, inseguridad y desigualdad jurídica.

Actualmente, a nuestro entender, lo antedicho resulta también una consecuencia de una interpretación no del todo acertada de nuestro máximo tribunal, cuando tuvo la posibilidad de aclarar sobre la naturaleza jurídica del instituto.

El mismo resulta una suerte de híbrido, un amorfo dentro del orden legislativo en donde encontramos una situación de riesgo: el ingreso de la alícuota máxima, que, a nuestro entender, reviste el carácter de sanción.

En el mismo orden de ideas, entendemos que además de la impugnación del gasto, la sobretasa de impuesto a la que está obligado a ingresar el contribuyente resulta una sanción impropia o al decir de Oklander, una sanción virtual.

Más aun cuando se prohíbe la deducción del gasto y cuando existan posibilidades de identificar quienes fueron los beneficiarios de los fondos.<sup>20</sup>

Por otro lado, en disidencia con la postura adoptada por nuestro máximo tribunal con respecto a la interpretación sobre las facturas apócrifas, apelamos a identificar claramente los supuestos de aplicación del instituto Salidas no Documentadas fijados por la Ley; los cuales son:

- a) Que existan erogaciones efectivamente realizadas
- b) Que dichas erogaciones sean indocumentadas<sup>21</sup>
- c) Que no se pruebe por otro medio que fue afectada a la actividad gravada
- d) Que no se hayan destinado a la compra de bienes

En virtud de ello, consideramos que se ha desvirtuado el uso de la figura, por lo que planteamos la necesidad de

aggiornarla a la luz de la normativa vigente en materia de facturación y registración; si como también a los requisitos existentes relacionados con los medios de pago y la ley antievasión.

Ello es así ya que actualmente existe una superposición de normas que suplen lo que en su momento pretendió abarcar la redacción original de este articulado.

Asimismo, la propia ley debería prever un régimen sancionatorio el cuál otorgue al administrado la posibilidad de ejercer su derecho de defensa.

Consideramos también que a nuestro entender, no procede denuncia penal ya que no existe el elemento subjetivo necesario para que se configure el delito de evasión. El contribuyente en el momento de deducir en el balance impositivo un gasto indocumentado, lo hace en virtud del principio de causalidad expuesto por el Art. 80 de la LIG y luego, por cuestiones de hecho y prueba, deberá desistir de dicha imputación y además ingresar la cuantía exigida (más los intereses). En este caso, la propia sobretasa actuaría como sanción por lo que no correspondería aplicar multas sobre dicho importe ya que las mismas solo procederían sobre el ajuste correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el gasto impugnado.<sup>22</sup>

## VII &ndash; Colofón

Por último y más allá de todo lo expuesto, sabemos que mucha agua ha corrido bajo el puente y si bien la Corte no se ha vuelto a expedir sobre este tema desde el año 2003, no es un dato menor que al día de la fecha quedan sólo tres de los ministros que se han inclinado por desconocer el carácter sancionatorio de la norma, por lo que no descartamos que el tema pueda volver a cobrar vida.<sup>23</sup>

1 Un claro ejemplo reviste el supuesto de la existencia de comprobantes deficientes, apócrifos, consecuencias penales, etc.

2 Cfr. Radio emisora cultural SA c/DGI, CNACF sala V, considerando 4º. 04/08/1999

3 Cfr. Artículo 37. Ley 20.628

4 JARACH, Dino. &ldquo;Impuestos a las Ganancias&rdquo;; Ed. Cangallo, 1980. Pág. 95 y siguientes.

5 RAIMONDI, Carlos y ATCHABAIAN, Adolfo. &ldquo;El impuesto a las ganancias&rdquo;; Ed. Contabilidad Moderna, 1982. Pág. 521 y siguientes

6 Dictamen 26/1998. Dirección de asesoría legal. 27/07/1998

7 Cfr. Fallos 275:83, CSJN, Considerando 6º, 15/10/1969 que el Dictamen 26/1998, idem., hace suyo.

8 Radio Emisora Cultural S.A., CSJN, 09/11/2000

9 Radio Emisora Cultural S.A., idem y Red Hotelera Iberoamericana S.A., CSJN, 26/08/2003, Fallos 326:2987

10 El resaltado es nuestro.

11 Cfr. FERRER, Victor D.; &ldquo;Las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias&rdquo;; Doctrina Tributaria Errepar; T XXI; Mayo 2000

12 Dictamen 26/1998. Idem.

13 Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana; &ldquo;Impuestos a las Ganancias&rdquo;; Ed. De palma. 1976. Págs. 351 y siguientes.

14 Extraído de [http://www.consejo.org.ar/impuestos/genlace/genlace05/enlace\\_3011.htm](http://www.consejo.org.ar/impuestos/genlace/genlace05/enlace_3011.htm) . Consulta del 30/05/2008

15 Cfr. Vildex S.A.; CNAPEC, Sala &ldquo;B&rdquo;; Considerando 5º, 14/09/1998

16 Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI; CSJN; 26/08/2003

17 En el mismo sentido Ricigliano, Luis E.; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal; Sala V; 16/10/2007

18 SOLER, Osvaldo, FROHLICH, Ricardo y ANDRADE, Jorge; Régimen penal tributario. Ed. La ley S.A., Buenos Aires,

1990, pág. 102

19 Cfr. Vildex S.A.; Idem.

20 Con relación a ello somos de la postura de que si la erogación fue hecha en efectivo es más difícil para el contribuyente probar la existencia de la misma pero si el dinero ha sido ingresado al circuito bancario, el fisco siempre tiene la posibilidad de saber quien ha sido el destinatario de los fondos o el endosante del cheque, por lo que se encontraría documentado el pago. En otro orden de ideas, el fisco en su dictamen 18/2004, en su párrafo final dice que el hecho que los perceptores de los fondos se encuentren individualizados, esto es que se conozca el nombre de los receptores de los cheques emitidos por la encartada, no resulta óbice a la aplicación del instituto bajo análisis. Por lo que de aquí se desprende la falta de voluntad de querer perseguir el rédito de quién realmente lo obtiene y quedarse en la postura actual, la cuál a los fines recaudatorios resulta más cómoda.

21 A nuestro criterio indocumentadas no es lo mismo que documentadas deficitariamente, con documentación apócrifa o que los titulares de la documentación no hayan tenido capacidad operativa para prestar el servicio. En tales caso, bastará con impugnar el gasto, sin necesidad de aplicar este instituto.

22 In re Magycam Group S.A. c/DGI; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo; Sala V; 16/10/2007

23 Cfr. ARCAL, Gaston. &ldquo;Salidas no documentadas: sobre la naturaleza sancionatoria del pago dispuesto por la LIG&rdquo;. PET; 2006 (julio-353), 4.