

LAS SANCIONES EN LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.

CP Pablo Greco

1. Introducción

El instituto de las Salidas No Documentadas merece un tratamiento específico en el plano infraccional, por las particularidades que presenta.

En efecto, la propia Corte Suprema, así como la Procuración General de la Nación, se han ocupado de un problema trascendental, tal como fue la definición de la naturaleza de las Salidas No Documentadas, así como ciertos aspectos que tienen incidencia en el aspecto infraccional.

Ello, sobre todo tomando en cuenta la reforma del artículo 46 de la Ley 11.683, que trajo como cuestión más relevante y novedosa, la posibilidad de aplicar la figura defraudatoria ante la omisión de presentar declaraciones juradas.

De este modo, el objeto del presente trabajo consiste en desarrollar el instituto de las Salidas No Documentadas, a partir de las modificaciones legislativas y reglamentarias que se presentaron, como así los antecedentes jurisprudenciales en cuanto al encuadre como infracción material, tanto en el artículo 45 como en el 46, ambos de la Ley 11.683.

En efecto, el referido instituto se encuentra contemplado en el actual artículo 40¹ de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuyo texto reza: “Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, 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 en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.

Dicha norma, a su vez, se encuentra complementada por el artículo 41 de la referida Ley que establece: “No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: 1) Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. 2) Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS presuma que los pagos —por su monto, etcétera— no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Finalmente, se debe considerar el artículo 106 del Decreto 862/19, Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que indica: “Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que éstas encuadren como apócrifas 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

¹ En su redacción anterior, se trataba del artículo 37, modificaba levemente por esta nueva redacción.

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 40 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 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 40 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 Administración Federal”.

Se expone la actual redacción de acuerdo con los siguientes cuadros:

LEY IMPUESTO A LAS GANANCIAS to según DECRETO 824/19 (Bo 5/12/19)
Impuesto a las Ganancias Salidas no Documentadas

Artículo 40 (ex artículo 37):

Concepto	Implicancia
La existencia de una erogación carente de documentación o que encuadre como “apócrifa”, 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.	Impugnación de la deducción impositiva en el Impuesto a las Ganancias
Además de la no deducción, el monto de la operación impugnada estará sujeta al pago del Impuesto a la tasa del 35 %. Este último se considerará definitivo y en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto.	A su vez, por el monto de esas operaciones impugnadas, se aplicará un Impuesto en concepto de SND a la tasa del 35 %.
A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación	Nacimiento del Hecho Imponible de la SND será la fecha de la erogación de fondos.

Artículo 41 (ex artículo 38):

Concepto	Implicancia
<p>No se exigirá el ingreso del impuesto a las Salidas no Documentadas cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presuma:</p> <p>a) que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.</p> <p>b) que los pagos —por su monto, etcétera— no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.</p>	<p>Aquí se establecen las excepciones en cuanto a los supuestos en los que no corresponderá ingresar el impuesto a las salidas no documentadas.</p>

Artículo 106 (Ex artículo 55) del decreto 862/2019 Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (BO 09/12/2019):

Concepto	Implicancia
<p>1) Las erogaciones efectuadas no serán computables en su balance impositivo cuando:</p> <p>a) Se carezca de los respectivos comprobantes</p> <p>b) Estos sean encuadrados como apócrifos</p> <p>c) Se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.</p>	<p>Se reglamentan los supuestos para considerar una deducción impositiva como NO Computable</p>
<p>Si 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 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.</p>	<p>Los gastos por “Servicios”, si existen, serán deducibles del Balance Impositivo sin perjuicio del pago del Impuesto a las Salidas no Documentadas.</p>
<p>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.</p> <p>En caso de duda deberá consultarse a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.</p>	<p>Este supuesto es para el caso de erogaciones que no superen el Mínimo No Imponible del Impuesto a las ganancias.</p>
<p>Tampoco corresponderá el pago del impuesto sobre las salidas no documentadas, cuando han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso,</p>	<p>Supuestos del artículo 41 en cuanto a operaciones a impugnar pero que</p>

la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes (vg bienes de uso, bienes de cambio).	existieron los bienes involucrados.
El impuesto a que se alude en este artículo será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal.	Declaración Jurada mensual, con vencimiento a los 15 días del mes siguiente. RG 4433 (BO 28/2/19)

Siguiendo con el objeto de este desarrollo, cabe indicar que este instituto incorporado en la Ley del Impuesto a las Ganancias ha suscitado una importante discusión, en torno a si se trata de un impuesto, o de una sanción. De este modo, se desarrollarán los principales aspectos de la referida discusión y sus implicancias, debido a la relevancia que ello conlleva en el plano infraccional².

2. Naturaleza jurídica del instituto

2.1. El carácter de impuesto: los fallos de la Corte Suprema.

2.1.1. Cuestión previa.

El instituto de las “salidas no documentadas” fue incorporado a nuestra legislación tributaria por la entonces Ley del Impuesto a los Réditos (ley 11682), concretamente en su artículo 34, a través del Decreto 14.388 del 26/05/46, ratificado por ley 12.922 del año 1947, en atención a lo cual se cuenta con profusa doctrina y jurisprudencia que atiende a la naturaleza jurídica del instituto.

Analizar ello no resulta ocioso, pues sólo una vez resuelta esta cuestión, se allanará el camino para discernir jurídicamente si la falta de ingreso del impuesto en cuestión se agota en la aplicación de la tasa prescripta en el ex artículo 37 “in fine”, o si -por el contrario- para el caso de verificarse medios comisivos fraudulentos corresponde la aplicación de las normas represivas previstas en la Ley 11.683.

A lo largo del tiempo, se han ensayado diferentes corrientes respecto a la naturaleza del instituto que han abarcado la consideración de la obligación como el de una *retención*, otros han considerado que se trataba de un supuesto de *sustitución tributaria*, o bien un tributo “especial” que operaba a modo de *sanción*, mientras que otro sector lo ha caracterizado como un *impuesto autónomo*, o gravamen especial, y a veces como el mismo Impuesto a las Ganancias, aunque con una característica distinta³.

Asimismo, y en virtud de que las tres primeras posiciones se oponen a la cuarta, y atendiendo al análisis somero que aquí se debe realizar, se hará la referencia conforme a dos grupos: uno que niega el carácter de impuesto propio y autónomo,

² En similar sentido, Greco, Pablo, Lanzillotta, Fabricio y Fratantuono, Marcelo, *Infracciones Tributarias*, Buenos Aires, Errepar, 2017, pp. 450 y ss.

³ Ojeda, Claudio, “Salidas no documentadas”, *Doctrina Tributaria*, Tº XI, octubre 1991.

escindido del Impuesto a las Ganancias, y otro que reconoce tal carácter, que es el que finalmente se impuso.

2.1.2. Retención, Sustitución y Sanción tributarias virtual o anómala.

Dentro de este primer “grupo”, la postura que le da a las Salidas No Documentadas el carácter de *retención*, reconoce su origen en la reforma del año 1946.

Consiste en asumir que el sujeto pasivo del tributo es el beneficiario no individualizado, pero recayendo la responsabilidad del ingreso en quien efectúa la erogación que, en este supuesto, debe actuar como agente de retención al haber tenido contacto directo con un impuesto dinerario que el beneficiario debió haber recibido y, ante la cual, tuvo la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo.

Por su parte, la tesis de que se está frente a un caso de *sustitución tributaria o subrogación* es sostenida por REIG, y parte de la presunción legal que los pagos indocumentados, son rentas gravadas a las que se les aplica la alícuota máxima prevista en la escala, y que el sujeto pagador es responsable sustituto del beneficiario innominado u oculto del pago, cuyo importe debe acrecentarse en la cuantía de este⁴.

También, cabe referirse a la posición de que se está ante una *sanción tributaria virtual o anómala*, enfoque que ha sido objeto de una importante recepción tanto en la faz doctrinaria, como jurisprudencial.

Considera que algunos institutos en nuestra legislación tributaria sustantiva y procedimental, entre ellos en el impuesto a las ganancias, las salidas no documentadas revisten el carácter de una real sanción, que atiende a la presencia de una serie de características comunes (pura objetividad, automaticidad, ultrafatalidad e indefendibilidad) y a la ausencia de otras (ley penal más benigna y *non bis in idem*).

Así, la locución “virtual” apunta a resaltar su condición de sanción implícita y real, no incluida en forma explícita dentro de las prescripciones perinormativas previstas para los casos de disfunción de la endonorma tributaria.

Desde este punto de vista no se cuestiona la aplicación de la norma sustantiva, pero se propugna por la vigencia de garantías constitucionales, como el control jurisdiccional, demostración de aspectos subjetivos, y graduación de la sanción.

Siguiendo parcialmente este criterio, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Radioemisora Cultural SA” del 24/06/1998, hizo lugar a la condonación de conceptos apelados por aplicación del Decreto 493/95 (régimen de facilidades de pago por obligaciones fiscales vencidas al 31/07/1995), sosteniendo que las salidas no documentadas constituyen un gravamen especial que opera como una penalidad de carácter económico, de tipo real instantánea.

⁴ Reig, Enrique J., Impuesto a las Ganancias, Buenos Aires, Macchi, 10 ° Edición, 2001, pp. 347 y 348.

Agrega esa instancia administrativa que las salidas no documentadas corresponden al género “sanciones anómalas” y a la especie “atípicas”, entendiendo por éstas a aquellas sanciones no definidas como tales, pero que poseen una primigenia función punitiva, y resulta concurrentes sus restantes finalidades.

Asimismo, esta posición fue confirmada por la Alzada, al indicar: “Que de lo precedentemente expuesto, coincidiendo con el Tribunal Fiscal, se infiere que se trata de un tributo con características sancionatorias, habida cuenta que tiene por finalidad castigar a aquél que no cumplió debidamente con sus obligaciones de presentar los documentos respaldatorios de las erogaciones realizadas y en tanto dichos gastos implicaron en pago a favor de un tercero, sin comprobante, para el cual ese ingreso pudo constituir ganancia gravada”⁵.

2.1.3. Impuesto propio

Adentrándonos en la posición que entiende que se trata de un *impuesto propio*, FERRER señala que la misma “... emana de la doctrina sostenida por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “GEYGY ARGENTINA S.A.” y “BOSSART LTDA. S.R.L.”. Considera la realización de un hecho imponible en la cabeza de un sujeto pagador carente de respaldo documental, presumiendo, ante la falta de individualización de los beneficiarios, que quien efectúa la erogación debe abonar el impuesto correspondiente, y debe hacerlo a título propio. Es decir, se le asigna el carácter de sujeto pasivo por deuda propia o contribuyente”⁶.

Con anterioridad, dicho autor recuerda un fallo de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en el cual se entendió: “... la naturaleza del instituto en cuestión es la de un impuesto, que se configura cuando no existe documentación que acredite que aquellas fueron destinadas a obtener, mantener y conservar la fuente de la ganancia gravada”⁷.

En este sentido, cobra especial relevancia el citado precedente “Radioemisora Cultural S.A.”, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse, modificando el criterio sustentado por los tribunales inferiores, manteniendo su criterio fijado con relación al antecedente del instituto que tal cual se indicara, se halla en la entonces Ley del Impuesto a los Réditos.

Allí, el Alto Tribunal sostuvo: “En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe 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”⁸.

⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “Radioemisora Cultural S.R.L.”, del 04/08/1999.

⁶ “Las salidas no documentadas en la ley del Impuesto a las Ganancias”, publicado en Doctrina Tributaria, T. XXI, mayo de 2000.

⁷ “Frigorífico Fría SAIC”, del 13/02/1990.

⁸ CSJN, Fallos: 323:3376, del 09/11/2000, con cita del precedente “Geigy Argentina S.A.” (Fallos 275:83), del 15/10/1969, donde se analizaba la norma primigenia del año 1946 (artículo 34 de la Ley 11682).

En esa línea, la Corte ha establecido: "... el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal –sin perjuicio de la multa prevista por el artículo 45 de la ley 11.683 (TO 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (artículo 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita.”.

En ese mismo fallo, el Tribunal profundiza la cuestión destacando: "... esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible la obligación cuando se presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes (artículo 38, inc. a), en cuyo 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 (artículo 55 del reglamento de aquella) ni cuando se presume que aquellos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario (inc. b del citado artículo 38). Con referencia a este último supuesto, el reglamento prescribe – además de que no corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada- que tales erogaciones (relacionadas con los gastos cuestionados), “podrán ser descontadas en el balance fiscal”, siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (artículo 55)”.

Esta posición fue incluso ratificada en fallos posteriores, entre los cuales merece destacarse “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, debido a que el Alto Tribunal consideró que no sólo era procedente el pago del impuesto cuando haya salidas de dinero sin documentación de respaldo, sino también cuando dicha documentación presenta serios indicios de apocrifidad⁹.

Como cuestión complementaria, cabe analizar si el instituto en cuestión se trata del mismo Impuesto a las Ganancias, o bien si es un impuesto autónomo, distinto de éste.

La posición que considera que se trata del mismo impuesto, es sostenida por el Tribunal Fiscal de la Nación en las mencionadas causas “Geigy Argentina SA” y “Bossart Ltda. SRL”, ya que al no efectuar distinciones la ley, no cabe efectuarlas por vía de la interpretación.

La otra postura, la cual sostiene que se trata de un impuesto autónomo, gravamen especial o *sui generis*, es argumentada mayoritariamente por las instancias superiores, al considerarlo como un impuesto distinto, de tipo real y objetivo y en especial, por los reseñados fallos de la Corte Suprema.

De este modo, tomando en cuenta las citadas sentencias del Máximo Tribunal, se colige que el impuesto por “salidas no documentadas” debía ser satisfecho a título propio.

Por lo expuesto, de acuerdo al análisis de la evolución doctrinaria y jurisprudencial, fundamentalmente de la establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se puede afirmar que el instituto de las “salidas no documentadas” consiste en la imposición de un gravamen, equiparado en su naturaleza jurídica con cualquier otro impuesto en lo que hace a la forma de determinar e ingresar, por lo que ante el

⁹ CSJN, Fallos: 326:2987, del 26/08/2003, Considerando 18.

incumplimiento de pago, se debiera actuar como establece la Ley 11.683, ante cualquier otro tributo.

2.2. Los efectos en el plano infraccional. El fallo “D’Ingianti”

Descriptos los principales aspectos relacionadas con la naturaleza jurídica del instituto, corresponde adentrarse en determinar si el gravamen por las salidas no documentadas, para el caso de observarse los elementos objetivos y subjetivos de la normativa infraccional prevista en los artículos 45 y 46 de la Ley 11.683, resulta perseguible por dicha normativa.

En efecto, tomándose como base la sentencia de nuestro máximo Tribunal en la causa “Radioemisora Cultural S.A.”, el impuesto en cuestión debe ser satisfecho a título propio y su incumplimiento puede ser sancionado con independencia al Impuesto a las Ganancias que se derive de un gasto computado indebidamente.

Para ello, resulta conveniente analizar el fallo “D’Ingianti”, en el cual la Corte Suprema, haciendo suyas las palabras de la Procuradora General de la Nación, revocó una multa que había aplicado el Fisco, al verificarse salidas no documentadas, con sustento en que, a la fecha de la existencia de dichas salidas, aun no se encontraba reglamentada la “forma” y el “plazo” para la entrega de la correspondiente declaración jurada¹⁰.

De esta manera, y aun cuando el Organismo Fiscal aducía que tal circunstancia se encontraba comprendida tanto en la resolución general 893 (AFIP) como por el artículo 15 de la Ley 11.683, la aludida reglamentación era posterior al año de las salidas (1995), y no contemplaba los hechos imposables producidos a esa fecha.

Así, tampoco resultaba suficiente, *per se*, la invocación del mencionado artículo 15, puesto que el mismo establece la naturaleza de los volantes de pago (en cuanto a que revisten el carácter de declaración jurada), pero no el plazo y la forma para justamente, vincular a dicho incumplimiento con una infracción, la cual había sido encuadrada en el artículo 45 de la Ley de Rito.

De lo expuesto, y si bien el fallo revocó el acto administrativo, se infiere que, si se interpreta el mismo *a contrario sensu*, es fácil advertir la posibilidad de que, al encontrarse ante hechos imposables perfeccionados a partir del 25/11/1998¹¹, exista la posibilidad jurídica de que una salida no documentada, sea pasible de sanción.

En efecto, ante la existencia de egreso de fondos sin respaldo documental y/o con respaldo documental carente de sinceridad, y desde el momento en que se encuentra reglamentado el plazo de quince (15) días hábiles, para presentar el volante de pago conforme a la resolución general 893 (AFIP)¹², volante que posee carácter de declaración jurada, la omisión de ingreso de dicho impuesto es susceptible de análisis infraccional.

¹⁰ CSJN, “D’Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331 -I) c/DGI”, D. 1126. XLII, del 12/10/2010.

¹¹ Fecha de vigencia del Decreto 1344/98, reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

¹² Norma que produce efectos a partir del 20/10/2000, donde los hechos imposables ocurridos entre el 25/11/1998 y el 19/10/2000, tenían como vencimiento de pago entre esta última fecha y el 31/10/2000.

Este razonamiento, por cierto, comenzó a tener acogida favorable en los tribunales, en especial a partir del dictado del precedente “D`Ingianti”, donde justamente la referida interpretación *a contrario sensu*, es la que permite aplicar las sanciones que deriven del incumplimiento en cuestión¹³.

Asimismo, debe recordarse que tal como se indicó, el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas consiste en una imposición propia, equiparable en su naturaleza jurídica a cualquier otro impuesto en forma autónoma, ante lo cual la doctrina del Alto Tribunal desechó la posibilidad de que se esté ante la imposición en una penalidad que persigue la represión de una conducta ilícita.

Así las cosas, y desentrañada la cuestión que permite afirmar que en el caso de verificarse erogaciones que carezcan de su debida documentación respaldatoria¹⁴ se está ante el nacimiento de una nueva obligación tributaria -el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas-, distinta al Impuesto a las Ganancias, *de verificarse en la conducta referida las circunstancias objetivas y subjetivas, se encuentran dadas las condiciones para aplicar las sanciones materiales de los artículos 45 y/o 46 de la Ley 11.683.*

2.3. El actual régimen. Obligatoriedad de presentar declaración jurada

A partir del 28/02/2019, se introdujo un nuevo paradigma en el método de liquidación: la forma de comunicar al fisco la situación de un contribuyente, al igual que en los restantes impuestos nacionales y en consonancia con el primer párrafo del artículo 11 de la ley de rito, es mediante declaraciones juradas.

En efecto, en la mencionada fecha, entró en vigor la resolución general 4433 (AFIP), que, en consonancia con el aludido carácter del instituto, establece que la determinación del impuesto se efectuará sobre la base de una declaración jurada a ser presentada vía web, mediante el servicio denominado “Salidas No Documentadas”, donde deberán informarse -entre otros datos- la fecha y el importe de cada erogación comprendida en el artículo precedente.

Por cierto, a partir de dicha norma, obligatoria en su aplicación para erogaciones de fondos carentes de documentación o que encuadren como apócrifas (artículos 40, 41 de la ley impuesto a las ganancias, y artículo 106 de su decreto reglamentario¹⁵) realizadas a partir del 1/3/2019, se deja sin efecto la anterior resolución general 893 referida al vencimiento del plazo para ingresar el impuesto a las ganancias salidas no documentadas. Dicha reglamentación, es en cuanto a la presencia del hecho imponible establecido en la ley del impuesto a las ganancias referido a erogaciones de fondos carentes de sinceridad.

¹³ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Riedel, Julio Rubén”, del 23/10/2012.

¹⁴ Esto incluye la documentación carente de sinceridad, tal como la utilización de facturas apócrifas.

¹⁵ Se aclara que se está haciendo referencia a la redacción de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado según Decreto 824/2019. Por su parte, el decreto reglamentario de la ley es el 862/2019.

Asimismo, la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al período que se está informando.

De esta manera, *el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, se encuentra en la actualidad equiparado a los restantes gravámenes nacionales, dado que su método de liquidación ha dejado de ser un volante de pago, para ser una declaración jurada.*

Por consiguiente, los análisis infraccionales que se hagan con posterioridad a las aludidas fechas, deberán guardar consonancia con los otros impuestos regidos por la ley 11.683, es decir, por las reglas contempladas en sus artículos 45, 46 y 47¹⁶.

3. La salida no documentada como una infracción por omisión

3.1. Justificación de dicho análisis.

El instituto a las Salidas No Documentadas constituye un impuesto, y como tal, ante el incumplimiento de este, debido a que se encuentra actualmente reglamentada la forma y plazo para su efectivo ingreso, es que resulta factible aplicar la correspondiente sanción en sede administrativa.

No obstante, para ello, resulta imprescindible establecer, en lo que al aspecto infraccional se refiere, qué tipo de conducta es la que se reprocha, al momento de aplicar la sanción.

Para ello, resulta útil recurrir a las normas mencionadas en el citado precedente "D`Ingianti".

En primer término, el artículo 15 de la Ley 11.683 indica: "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."

Asimismo, el artículo 2 de la resolución general 893 (AFIP), señala: "El ingreso del impuesto indicado en el artículo anterior deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.", mientras que el artículo 2º de su Anexo especifica que el modo de ingreso es el *volante de pago* (Formulario 105 o 799/E según el contribuyente de que se trate).

En este sentido, con relación a la naturaleza jurídica del instituto analizado, cabe recordar que es un tributo especial del cual es deudor el contribuyente que efectuó el pago (la erogación) sin la documentación respaldatoria respectiva o utilizando documentación carente de sinceridad (apócrifa), ya que se desconoce quién ha sido el beneficiario de esa erogación por no hallarse éste individualizado. Por ello la ley

¹⁶ Por la especial característica de este impuesto, no se observan, en cambio, supuestos encuadrables en los artículos 46 *bis* y 46 *ter*.

aplica sobre dicha erogación de fondos la tasa máxima -35%- con carácter de impuesto definitivo, pues esa alícuota prevé el máximo impuesto que podría haber pagado el beneficiario del ingreso si lo hubiera computado.

En consecuencia, al vincular ambos artículos con la obligación que emerge del ex artículo 37 (hoy 40) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se colige que, en el impuesto en cuestión, la infracción que se debe imputar es a título de *omisión*¹⁷.

En efecto, conforme a la citada redacción legal, el contribuyente, una vez producida la salida de fondos en cuestión, se encontraba obligado a efectuar el pago, presentando los respectivos volantes, que revisten el carácter de declaración jurada por imperio legal.

Así, la conducta que se reprocha es la omisión de presentar declaraciones juradas – en este caso, volantes de pago en los términos de la resolución general 893 (AFIP), cuya obligación se generó en virtud de haber realizado erogaciones no documentadas fehacientemente.

Sin perjuicio del régimen vigente para los hechos imponible hasta el 28/2/2019, se deberá analizar desde un nuevo punto de vista infraccional los hechos económicos que impacten en los términos del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a partir de la vigencia de la resolución general 4433 (AFIP), pues las erogaciones efectuadas desde el 01/03/2019 alcanzadas en el Impuesto a las Salidas no Documentadas, serán objeto de una determinación e ingreso de impuesto mediante declaraciones juradas.

Así, a partir de la realización de actividades fiscalizadoras por parte de la Administración¹⁸, el incumplimiento en la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias salidas no documentadas o bien por ser inexactas o engañosas la presentación de estas, en este impuesto, deberá ser analizado de acuerdo con los hechos consecuentes en la figura de infracción material culposa o dolosa según el aspecto subjetivo de que se trate.

3.2. Encuadre legal infraccional

Ante el incumplimiento de pago del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, su análisis desde el punto de vista infraccional no debiera diferir del resto de los impuestos nacionales, justamente por su carácter autónomo.

Cabe recordar que dicho tributo se perfecciona cuando se observa una erogación de fondos que fue objeto de deducción en el Impuesto a las Ganancias, y que, como consecuencia de su indebido respaldo documental (o apócrifo), no existe un beneficiario de dichos fondos, o bien el beneficiario es oculto.

Asimismo, tomando en cuenta la normativa en crisis, su interpretación lleva a indicar que la falta de ingreso de dicho tributo se ejerce mediante la omisión de presentar la

¹⁷ Desde ya, se adelanta que la misma podrá ser tanto dolosa como culposa.

¹⁸ Recuérdese que, en el caso de reincidencia, no es necesaria la existencia de una orden de intervención, para habilitar la posibilidad de aplicar sanciones.

correspondiente declaración jurada, en tanto que no se presentó a su debido momento, el volante de pago que establece la resolución general 893 (AFIP).

Por su parte, por las erogaciones de fondos carentes de sinceridad efectuadas desde el 01 de marzo del 2019, la anomalía estará dada por la falta de la presentación de la correspondiente declaración jurada de carácter mensual (o de una presentación inexacta o engañosa).

Ahora bien, en virtud de que queda pendiente el análisis de las circunstancias subjetivas de la conducta, a partir de la redacción vigente del artículo 46, no se observan mayores diferencias entre la descripción de la figura dolosa y la culposa, de manera tal que la falta de presentación de declaraciones juradas puede encuadrar en uno u otro supuesto, dependiendo del análisis subjetivo de la sanción.

Asimismo, y tal como sostiene cierta doctrina calificada, la diferencia entre ambas conductas se encuentra en la conciencia del autor y no en su aspecto material, es decir en su intención, de modo tal que la subsunción requiere entonces considerar lo que el sujeto 'hizo' -tipo objetivo- y también que haya 'querido' realizarlo -tipo subjetivo-¹⁹.

Así, puesto que la diferenciación aparecerá al momento de apreciar el elemento subjetivo de la defraudación –el conocimiento y la intención-, respecto de la omisión como producto de una negligencia. Podrían considerarse como circunstancias relevantes, aquellas que se produzcan con posterioridad a la consumación de la conducta, consistente en omitir el ingreso del depósito del tributo, luego de vencido el plazo reglamentario.

En este sentido, resulta relevante el ejemplo de la *utilización de facturas apócrifas*, que, en el caso de este impuesto, son un medio para el que pretende ocultar erogaciones no documentadas, de modo tal que ya no se trata de un simple olvido, sino de una intención deliberada de sustraerse del pago del tributo.

Cabe señalar en ese orden que no existe en la mecánica del impuesto un hecho imponible presunto, sino uno real y efectivo que se verifica en las condiciones dispuestas por ley²⁰. Así, siguiendo con el ejemplo citado, para evaluar la conducta defraudatoria, y siendo el impuesto en cuestión del tipo instantáneo (atendiendo al aspecto temporal del hecho imponible) y el mismo no fue ingresado, se infiere el dolo desde el momento en que se pretende encubrir la obligación, mediante la utilización de documentos apócrifos.

Por otra parte, también posee relevancia para el análisis, el artículo 47 de la Ley 11.683, que contiene una serie de supuestos legales que permiten inferir el dolo.

No obstante, si bien la infracción en cuestión reviste naturaleza omisiva (en todos los casos antes de la vigencia de la Resolución General 4433 AFIP), no deben equipararse la totalidad de los incisos con respecto de aquellos donde se verifica una

¹⁹ Righi, Esteban, Fernández, Alberto A., *Derecho Penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1996, p. 152.

²⁰ En similar sentido, Salgado, Mabel Mirta, “Salidas No Documentadas. Régimen sancionatorio y penal”, publicado en Boletín AFIP N.º 204, Julio de 2014, p. 1228.

omisión en otros impuestos (vg., Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado), por lo que se debe realizar aquí un nuevo análisis del artículo mencionado.

En efecto, a la vez que no corresponde recurrir a los supuestos contemplados en los incisos a) o e) de dicha norma – puesto que los mismos se emparentan con los supuestos donde hay una declaración jurada ya presentada – tampoco ello resultaría factible en el inciso d).

Ello, puesto que dicho inciso se refiere al supuesto donde el infractor realiza operaciones de significancia económica y, a pesar de ello, omite llevar o exhibir, cuando le sea requerida, la documentación de respaldo (libros, registraciones y demás documentos); circunstancia que no se observaría desde el momento que, habitualmente, las Salidas No Documentadas se detectan mediante la constatación de los documentos aportados por el contribuyente.

Así, es posible encuadrar la conducta en el inciso b) de la norma en cuestión, puesto que, siguiendo con el ejemplo de facturación apócrifa, se aportan libros o facturas que contienen datos inexactos (en este caso incluso falsos), pero siempre que incidan de modo relevante en la determinación de la materia imponible²¹.

Ello, sin perjuicio de que, justamente al referirse a la aplicación del inciso en cuestión en lo referente a las salidas no documentadas, la jurisprudencia ha señalado que resulta esencial que el acto no haga una mera mención de dicho inciso, sino que lo debe fundamentar mediante la debida confrontación con los hechos verificados²².

Del mismo modo, siendo que la documentación falsa se emparenta con una manifiesta disconformidad con las normas legales, es factible el encuadre de la conducta en el inciso c) del artículo 47.

Al respecto cabe recordar, de lo indicado, lo establecido en el Artículo 47 de la Ley de rito: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:.."

"a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso...."

En conclusión, corresponde indicar que, a partir de la reforma del texto del artículo 46, es factible la aplicación de la sanción allí contenida, cuando se verifiquen salidas no documentadas, ya que se trata de una infracción de carácter omisivo.

²¹ Para mayor profundidad, ver Greco, Pablo, Lanzillotta, Fabricio y Fratantuono, Marcelo, ob. cit., pp. 318 y ss.

²² Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, "Smurfit Kappa de Argentina SA", del 17/05/2016.

Ello, y al igual que en cualquier tipo de infracción de estas características, en tanto se cuenten con elementos adicionales que permitan acreditar el dolo; resultando para ello relevante el supuesto de utilización de facturas apócrifas, por cuanto al ser instrumentos que persiguen el ocultamiento de la obligación legal de pago, constituyen una defraudación por omisión.

Asimismo, en virtud de la reglamentación vigente, la forma de vincular al administrado con el fisco para este tipo de obligaciones tributarias es mediante la presentación de declaraciones juradas, de modo tal que ante los incumplimientos (culposos o dolosos) se cuenta con supuestos que pueden ser activos como omisivos.

4. Síntesis y conclusiones

A partir de lo expuesto, es posible resumir el posible encuadre infraccional, considerando tanto la doctrina emanada de la Corte Suprema, así como las normas reglamentarias fiscales, para discernir el posible encuadre de la sanción a aplicar (de corresponder), ya sea en el marco de la figura culposa comprendida en el artículo 45, o la dolosa del artículo 46, ambas de la Ley 11.683.

En este sentido, resulta esencial el trazado de una línea temporal, para desde el *punto de vista objetivo*, permitir la aplicación de alguna de las figuras, o bien negando tal posibilidad:

1. En primer lugar, no es posible aplicar sanción alguna por las Salidas No Documentadas, perfeccionadas con anterioridad al 25/11/1998, en tanto que no existía reglamentación en cuanto a la forma de efectuar los pagos omitidos. Ello, en virtud de lo indicado por el Alto Tribunal en el fallo "D'Ingianti".
2. Por otra parte, a partir de dicha fecha y hasta el 17/11/2003, de resultar procedente la sanción material, sólo corresponde aquella contemplada en el artículo 45. Esto, debido a que, hasta dicha fecha, no era posible aplicar la figura defraudatoria ante la omisión de presentar declaraciones juradas²³.
3. Una vez que se produjo la conducta omisiva en cuestión (es decir, una vez vencido el plazo de 15 días hábiles contemplado en la norma administrativa, a contar desde el perfeccionamiento del hecho imponible), si la misma es posterior al 17/11/2003, es factible la aplicación de la figura dolosa, ya que justamente tal es la fecha de vigencia de la Ley 25.795, que estableció la actual redacción del artículo 46.
4. En cuarto término, para los hechos imponibles posteriores al 1/3/2019 (RG 4433 AFIP), en la medida que se detecten infracciones tributarias materiales, la conducta del sujeto de la obligación tributaria deberá ser encuadrada bajo la figura culposa o dolosa según los aspectos verificados y constatados (hechos que afecten la determinación del tributo, falta de presentación de declaración

²³ Instrucción General 19/1992 (DGI), del 29/12/1992.

jurada, presentación de declaración jurada inexacta), a la luz del procedimiento de la ley 11.683, del mismo modo que los restantes impuestos nacionales.

Finalmente, en cuanto al punto 3., cabe agregar que, mediante la referida omisión de presentar declaraciones juradas, a partir de la sustitución del texto del artículo 46, es posible el encuadre de la conducta en un supuesto de ocultación maliciosa, si los elementos conjugados, permiten inferir no ya un mero accionar negligente, sino uno con miras a defraudar al Fisco²⁴.

²⁴ Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Jarilla S.A.”, del 29/10/2013.