

74413

MARTINA, MARIA EUGENIA

Sólo se documenta en el momento de la consulta

2014

74413



Universidad Nacional de Río Cuarto
Facultad de Ciencias Económicas
Postgrado de Especialización Impositiva
Trabajo Final

“SALIDAS NO DOCUMENTADAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”

Autor: Cdra. Martina, María Eugenia
Tutor: Cdra. Graciela Bellandi
Noviembre de 2014.-

74411

MFN:
Clasif:
T. 984

*a Alberto... mi Padre
que siempre apostó por mí.*

INDICE

Introducción.....	04
Capítulo I La determinación de la ganancia y su método.....	06
Capítulo II El instituto de las Salidas No documentadas.....	10
Capítulo III Análisis del Artículo 37 de la Ley 26028.....	16
Capítulo IV Análisis del Artículo 38 de la Ley 26028.....	26
Capítulo V Análisis del Artículo 55 Ley 26028 DR 1344/98.....	31
Capítulo VI Análisis del Artículo 138 Ley 26028.....	38
Capítulo VII Las Salidas No Documentadas. Su análisis como impuesto.....	40
Conclusiones.....	52
Bibliografía Consultada.....	54

INTRODUCCIÓN

Trabajando sobre la base de que en el Impuesto a Las Ganancias de nuestro país, la ganancia sujeta a impuesto resulta de la diferencia entre lo facturado o cobrado por el ejercicio de la actividad, y lo realmente gastado para efectuar la prestación, con los correspondientes COMPROBANTES. Siendo estos últimos los elementos de prueba exigidos por el cuerpo normativo para demostrar la existencia del gasto y su vinculación con la fuente de la cual pretende detraerse.-

Es por ello que cuando a raíz de realizar un gasto se carece del respectivo comprobante la ley de Impuesto a las Ganancias lo declara SALIDA NO DOCUMENTADA; brindándole un doble efecto: no admitir la deducibilidad del gasto y exigir sobre dicha salida el tributo de la tasa marginal más alta prevista en la ley del 35% con carácter de pago único y definitivo, teniendo en las empresas un impacto en los costos de un 70% (un 35% por la no deducción como gasto y ahorrarse un 35% tiene que pagar otro 35% por el impuesto que dejó de retener a su proveedor).-

Todo contribuyente podrá restar de su ganancia sujeta a impuesto los gastos necesarios para mantener, conservar y generar la fuente de ganancia SIEMPRE que posea comprobante; cuando carezca de los mismos *no podrá detraerlos de la ganancia a no ser que cumplan las condiciones de las salidas no documentadas que contempla la ley*. En este caso la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) establece presunciones y es la encargada de juzgar si dichas salidas son de cuantía razonable y si además cumplen con las condiciones del artículo 38, para poder restarla de la ganancia.-

De esta manera se puede presentar globalmente o a grandes rasgos las condiciones y consecuencias para poder deducir un gasto sin comprobante son:

- a) Demostrar que existe la presunción de la NECESIDAD de realizar el gasto, es decir no poseo la documentación pero el gasto se realizó, la ley establece que: ***puede restarlo de la ganancia pero obliga al contribuyente a pagar la alícuota del 35%.***
- b) Demostrar que la salida es de escasa significatividad o de poco monto, se puede presumir que No Existe ganancia alcanzada en cabeza del beneficiario, la ley establece que: ***el contribuyente puede deducir el gasto, y no tiene que tributar el 35%.***

- c) Demostrar que la salida ha sido efectuada para adquirir bienes, en este caso la ley establece que: **el gasto no se deduce pero pasará a formar parte del valor del bien, que luego se amortizará (ese gasto si se deducirá) y además no deberá tributar el 35%.**

En el inicio del trabajo, se presentará un esquema sencillo de qué se considera ganancia y cómo se determina la renta sujeta a impuesto en nuestro país, a fin de poder interpretar qué incidencia posee una salida no documentada, en el impuesto a las ganancias.

Luego se desarrollarán los antecedentes, el marco normativo en general y el marco normativo especial. De este último se presentará la redacción y cuadros explicativos de los artículos 37, 38, 138 y 55 DR de la ley del Impuesto a las Ganancias Ley 20628 que dan origen al instituto de las salidas no documentadas.

Se analizará la redacción de los sustentos legales mencionados, se expondrán las distintas posiciones de la jurisprudencia y los conceptos doctrinarios a fin establecer, las distintas alternativas que posee la ley respecto de las "Salidas No Documentadas" tanto para ganancias de fuente argentina como extranjera.

Se presentará un análisis de las salidas no documentadas como impuesto y los fallos jurisprudenciales que refuerzan su naturaleza jurídica. La posición de la doctrina con relación al hecho imponible y sus aspectos objetivos y subjetivos.

Por último se concluirá sobre todo lo investigado a fin de que aquel contribuyente que decida hacer uso de este instituto para reducir sus tributos lo pueda hacer de acuerdo a las normas legales vigentes.

CAPITULO I

LA DETERMINACION DE LA GANANCIA Y SU METODO

INTRODUCCION

Las SALIDAS NO DOCUMENTADAS sientan su base de existencia en la Ley 20618 del IMPUESTO A LAS GANANCIAS. En este impuesto la ganancia gravada resulta de la diferencia entre lo facturado o cobrado por el ejercicio de la actividad, y lo realmente gastado para efectuar la prestación. Por eso, antes de comenzar a analizar LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS, es necesario tratar algunos conceptos que hacen a la determinación del impuesto; como son: la GANANCIA Y las DEDUCCIONES que prevé la ley.-

ASPECTO OBJETIVO

Tomado como punto de partida que la CUANTIFICACION del ASPECTO OBJETIVO del hecho imponible permite la determinación de la obligación tributaria, se torna imprescindible definir el objeto del impuesto bajo análisis. El Objeto del gravamen está constituido por las "GANANCIAS" y estas se definen en el artículo 2 de la ley N° 20618.

CONCEPTO DE GANANCIA

- ✓ Concepto de ganancia para beneficiarios del país

Art 2: **"A los efectos de la ley son ganancia, sin perjuicio a lo indicado en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas, los rendimientos, rentas o enriquecimientos..."**

El art prosigue con una distinción entre la definición aplicable a lo que se denomina "Sujeto Persona Física" y "Sujeto Empresa".

En el inciso 1 del mencionado artículo, aplicable a los las Personas Físicas, define como ganancias: **"los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora y su habilitación"**. Esta definición adopta el concepto de la **Teoría de la Fuente o de renta Producto**, ya que posee los siguientes rasgos descriptivos: periodicidad o posibilidad de reproducción del ingreso (tanto real como potencial) y permanencia de la fuente y su habilitación (la fuente productora de

ganancia) no debe extinguirse la fuente por el acto que produce la renta.

En el inciso 2, para los llamados Sujetos Empresa, la ley adopta una **definición más amplia de ganancia** ya que si bien define que son rendimientos, rentas o enriquecimientos la grava exista o no la condición de periodicidad y la permanencia de la fuente exigida como necesarias para los Sujetos caratulados como Personas Físicas. Esta segunda definición se desarrolla en marco de la **Teoría de la empresa o Balance** por el cual la empresa es capaz de generar renta, y por lo tanto, todos sus resultados en principio constituyen ganancia alcanzada por el impuesto.

En el inciso 3: los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las adquiriera.-

✓ Concepto de ganancia para los Beneficiarios del Exterior

El art 91 de la ley de Ganancias, expresa: “ **cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior corresponde que quien pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35% de tales beneficios**”.

De esta manera implica dos conceptos del gravamen, el primero de ellos es la aplicación del **concepto de renta implícito en la enunciación**, y el segundo es la asimilación de los diferentes tipos de sujetos creados por la ley: Persona Física, Sucesión Indivisa y Sujeto Empresa, dentro de una cuarta categoría figura el beneficiario del exterior.

En el último párrafo de dicho inciso, se establece que son considerados beneficiarios del exterior aquellos que perciben su ganancia en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país...

En el segundo párrafo del art 8 DR, expresa que: las sociedades mencionadas en el apartado 2 del art 2 de la ley, son las incluidas en el art 49 de la ley, es decir que son aquellas sociedades constituidas en el país. De manera tal que las sociedades constituidas en el extranjero no están comprendidas en dicho inciso, es decir que las sociedades del exterior son tratadas como sujeto no empresa, siendo de esta manera aplicable los incisos 1 y 3 del art 2 de la ley y cuyas rentas están alcanzadas a través de la retención mencionada en el párrafo anterior de carácter de pago único y definitivo del 35%.

DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE

Una vez delimitado el OBJETO DEL IMPUESTO, es necesario establecer lo que el Impuesto bajo estudio presenta como la determinación de la Renta imponible.

Según los principios establecidos por la doctrina, son dos los métodos que existen para determinar la materia sujeta a impuesto: *el de la renta real y el de la renta presunta.*

La ley del impuesto a las ganancias de nuestro país se inclina por el método de la **Renta Real** ya que establece en su artículo 17 que la GANANCIA NETA resulta de deducir de la GANANCIA BRUTA los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente. Así mismo para arribar a la GANANCIA NETA sujeta a impuesto, el mismo artículo dispone que se deberían restar del conjunto de ganancias de las cuatro categorías, las deducciones que autoriza el artículo 23, decir las llamadas DEDUCCIONES PERSONALES.

De esta manera la RENTA BRUTA se puede conceptualizar como: **la primera manifestación del Beneficio.** Una vez determinada la ganancia bruta de la categoría de renta de que se trate, es necesario considerar las DEDUCCIONES ADMITIDAS que permitirán establecer la BASE IMPONIBLE sujeta a gravamen.

Los Artículos de la Ley y la determinación de ganancia

- ✚ En primer lugar, de los artículos 17 y 80 de la ley se desprende el concepto genérico de los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, **siendo estas las deducciones necesarias para obtener, mantener y conservarla.-**
- ✚ En un segundo lugar, es decir a continuación de las deducciones de los artículos 17 y 80 se encuentran en el art 82 de la ley **las deducciones especiales de las cuatro categorías enunciadas.-**
- ✚ En un tercer término, dedicando para cada categoría un artículo, presenta las deducciones especiales de la primera categoría en el artículo 85, de la segunda el artículo 86 y el artículo 87 para la tercera, no existiendo enunciación específica para la cuarta; siendo estas lo que llamamos **las deducciones especiales de cada una de las categorías**

- ✚ Luego de las detracciones enunciadas se obtiene la **GANANCIA NETA** de cada una de las categorías, las que a su vez deben acumularse entre sí, teniendo en cuenta que el impuesto adquiere de esta forma una estructura de tipo global.
- ✚ Aplicándose luego las Deducciones Personales.
- ✚ Una vez determinado el beneficio neto sujeto a impuesto, para el cálculo del mismo deberá aplicarse la tasa establecida por la ley, según el tipo de sujeto de que se trate:
 - Para personas DE EXISTENCIA VISIBLE (Físicas) y SUCESIONES INDIVISAS: el artículo 90 contempla una escala de alícuotas en función a la ganancia neta imponible acumulada compuesta por un monto fijo más un tanto por ciento sobre el excedente.
 - Para SOCIEDADES DE CAPITAL: quedan sujetas a la tasa del 35 % según el art. 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias.-
 - Para BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR: están sujetos a la tasa del 35% sobre la ganancia neta determinada en función de las presunciones establecidas por el art. 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.-

De esta manera se han presentado los aspectos fundamentales de la determinación del impuesto a las ganancias y cómo se llega a obtener la ganancia o no a pagar en cabeza del contribuyente en el esquema planteado por la Ley de determinación del impuesto a las ganancias de nuestro país.

Como de las rentas brutas se deducen las deducciones, para poder deducir se necesita que existan comprobantes que fundamenten tal deducción, porque al no existir dichos comprobantes no sería posible deducirlos, y de esta manera la base del impuesto a multiplicar por su alícuota sería mayor.

El instituto de las Salidas No documentadas, establece que se podrá deducir si posee comprobante o si puede demostrarse que ha existido la necesidad de realizar el gasto, o que en cabeza del beneficiario no genere ganancia gravada, o no permitirá deducirlo en forma directa si se comprueba que ha sido destinado a la adquisición de bienes, ya que lo hará a través de la deducción año a año de la amortización del bien.

Permitir la deducción o no tiene que ver con aumentar o disminuir la base de ganancia sujeta a impuesto a la cual luego se le aplicará la alícuota que le corresponda como se mencionó párrafos anteriores, que para sujetos empresa o beneficiarios del exterior es del 35%. Pero nada tiene que ver con el impuesto del 35% que se crea por la salida no documentada.-

CAPÍTULO II

EL INSTITUTO DE LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

INTRODUCCIÓN

Luego de haber determinado de manera genérica el impuesto a las ganancias, se puede desarrollar el papel que revisten las SALIDAS NO DOCUMENTADAS en el proceso de determinación de este impuesto progresivo sobre la renta, que la ley 20618 ha denominado Impuesto a las ganancias. Se definió a la Ganancia y a las Deduciones, además se esquematizó las distintas instancias desde que se parte de un resultado hasta la determinación del impuesto. En función de todo el proceso descrito decimos que: para poder restar de la Ganancia Bruta los conceptos considerados por la ley como DEDUCIBLES es necesario poseer COMPROBANTES. Si se CARECE de ellos, dicho gastos NO PUEDE DEDUCIRSE. De manera tal que la Base Imponible, sobre la cual aplicaremos la alícuota para determinar el impuesto en sí, NO SE PODRÁ DISMINUIR. Con lo cual habrá que pagar más impuesto.

Pero en algunas situaciones Las SALIDAS NO DOCUMENTADAS es una alternativa para disminuir la base SIN POSEER COMPROBANTES, aunque no podrá hacerlo porque sí, deberá demostrar o cumplir con algunos requisitos.-

ANTECEDENTES

El régimen previsto para las salidas no documentadas encuentra su origen en la Ley 11682 del impuesto a los réditos, incorporado por el decreto 14388/1946 y ratificado por la ley 12922. Con posterioridad dicho régimen fue receptado en la actual ley de impuesto a las ganancias con algunas variaciones.

Al tratar el proyecto de ley del impuesto a los réditos, y a fin de precisar sus alcances, el Ministerio de Hacienda acompañó el siguiente mensaje de elevación: "*Soluciona en forma justa y equitativa- para el contribuyente y para el fisco- un problema muy común para el comercio, la industria y demás exportaciones...el Fisco se pone a cubierto del impuesto que puede dejarse de ingresar por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener, conservar los réditos gravados, a cuyo efecto se impugna la salida en el balance impositivo del contribuyente, y por ser, asimismo, rédito total para el contribuyente, para lo cual obliga al que paga a ingresar el 27%*".

MARCO NORMATIVO EN GENERAL,

Partiendo desde la base que los contribuyentes tienen que documentar sus operaciones. La ley 11683, de procedimiento fiscal, es el marco normativo que define las obligaciones del contribuyente, vinculadas con el soporte de las liquidaciones de los diferentes gravámenes cuya fiscalización se haya a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). En los artículos 33 y 35, donde se enuncian las facultades de verificación y fiscalización y en menor medida en el art 34 dónde se redactan las facultades otorgadas para condicionar el cómputo de deducciones, crédito y demás aspectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable.

De dicha norma se desprende entre otras, las siguientes obligaciones a cargo de los contribuyentes:

TODAS las REGISTRACIONES CONTABLES DEBEN estar RESPALDADAS por los COMPROBANTES CORRESPONDIENTES; el VALOR PROBATORIO de los mismos surgirá de la fe que proporcionen.-

La AFIP puede exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, como también los demás documentos por el término de 10 años o excepcionalmente por un plazo mayor cuando sea indispensable para determinar cierta materia imponible

Además el código de comercio en sus artículos 43 y 44 imponen a los comerciantes la obligación de llevar una contabilidad, que se respalde en la documentación respectiva, de manera tal que dichas constancias resulten clarificadoras no sólo de la gestión sino también de la Situación Patrimonial.

MARCO NORMATIVO EN ESPECIAL

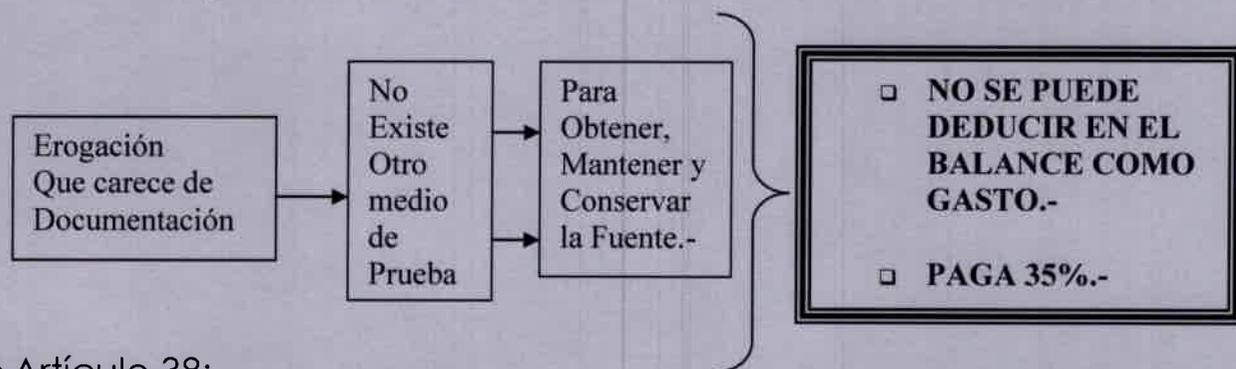
La figura de las Salidas No Documentadas se encuentra regulada, básicamente en los art. 37, 38 y 138 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley 20628), como en el art. 55 de su decreto reglamentario (DR 1344/98) y en la Resolución General 893/2000 AFIP.

Considero oportuno agrupar a todos los sustentos legales pronunciados hasta hoy, en lo que resta del capítulo, para que se pueda tener una idea clara de que este impuesto se crea y desarrolla en tan sólo 4 artículos y un decreto; y que así mismo se reiteran algunos conceptos una y otra vez; situación que puede apreciarse en los cuadros explicativos.

Artículos que la regulan en la ley 20.628 (texto vigente según ley 25.063/98)

❖ Artículo 37:

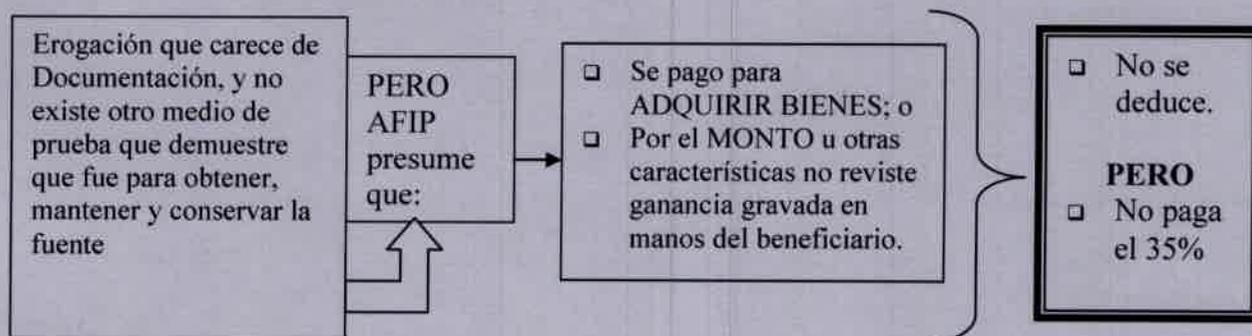
"Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva".-



❖ Artículo 38:

"No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

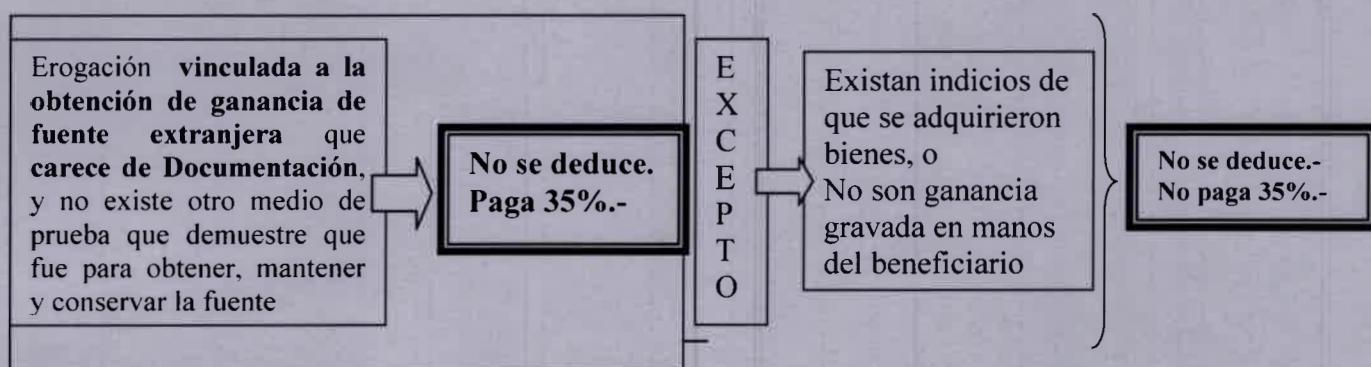
- cuando la Dirección presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes;
- cuando la Dirección presuma que los pagos- por su monto, etc- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".-



❖ Artículo 138:

“Cuando se configure la situación prevista en el artículo 37 respecto de las erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma, salvo que se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias imponibles en manos del beneficiarios.

En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán tratamiento que este título les dispensa según la naturaleza de los bienes a los que se destinaron”.-



❖ Artículo 55 Decreto Reglamentario:

“Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo cuando carezcan de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener o conservar ganancias gravadas.

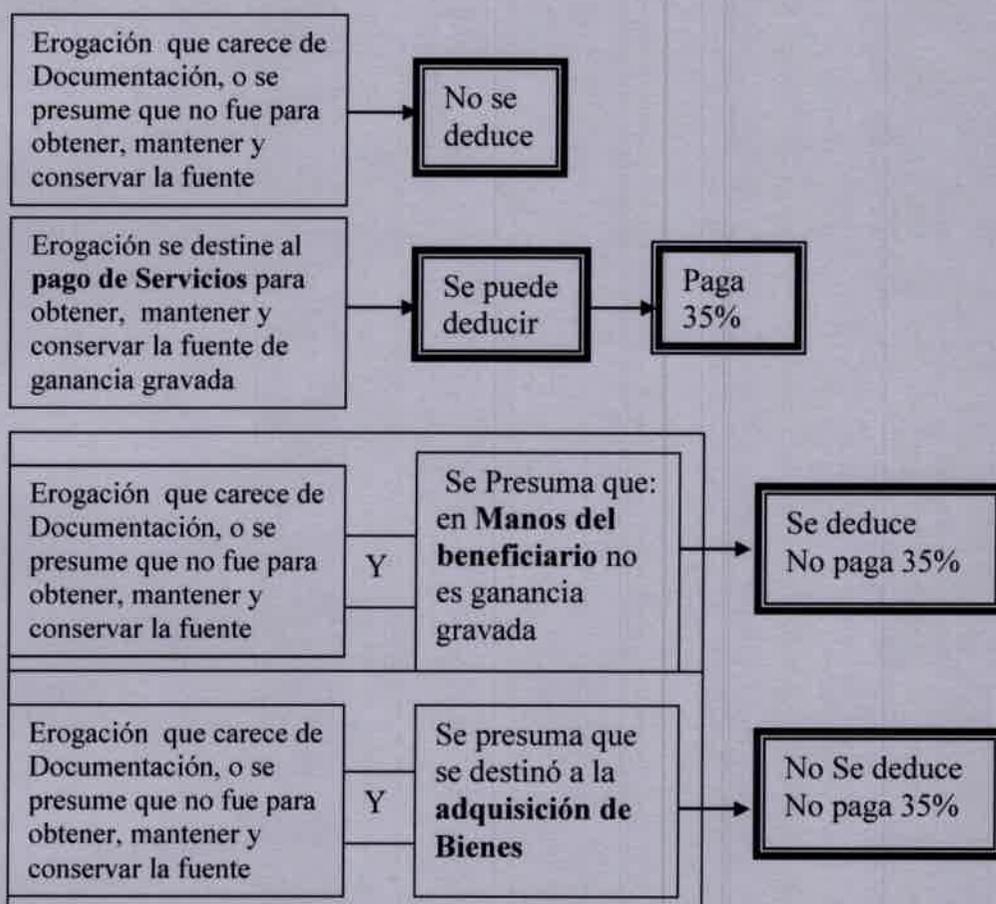
Cuando las circunstancias evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, al que hace referencia el art 37 de la ley, que recae sobre 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 ganancia imponible en manos del beneficiado, podrán ser descontadas del balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad antártica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto al que se refiere el art 37 de la ley sobre las SALIDAS NO DOCUMENTADAS, cuando existan indicios suficientes de que has sido destinada 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 envista para el contribuyente.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal"



❖ Resolución General AFIP N° 893/2000

Artículo 1° – A los fines de la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación —conforme lo establecen las normas vigentes (1.1.)— los contribuyentes y responsables deberán observar las disposiciones de la presente Resolución General.



Art. 2° – 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 (2.1.).

Art. 3° – Las disposiciones de esta Resolución General serán de aplicación para las salidas no documentadas, sujetas al pago del impuesto, que se efectúen a partir del día 20 de octubre de 2000, inclusive.

Art. 4° – El ingreso del impuesto que corresponda, por las erogaciones no documentadas que se hayan producido durante el período comprendido entre la fecha de vigencia del Decreto N° 1.344/98 (4.1.) y el día 19 de octubre de 2000, ambas fechas inclusive, será considerado efectuado en término, siempre que el pago se realice en el lapso comprendido entre los días 19 y 31 de octubre de 2000, ambas fechas inclusive.

Art. 5° – Regístrese, publíquese, dese a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.– Héctor C. Rodríguez. Y Anexos

CAPÍTULO III

ANALISIS DEL ARTICULO 37 LEY 20628

INTRODUCCIÓN

Una vez transcritos los artículos que regulan el instituto de las SALIDAS NO DOCUMENTADAS, y teniendo como meta lograr una comprensión de los casos que plantea tanto la ley como el decreto reglamentario, considero oportuno desmenuzar los artículos y analizar parte por parte a fin de interpretar lo que el legislador quiso transmitir con su redacción.

Siendo el artículo 37, el primero en la Ley que regula este instituto, será el primero al que se realizará el análisis, ya que al ser el primero comienza con el tratamiento global del mismo.

EL ARTICULO PASO A PASO, SU ANALISIS

A)"Cuando una erogación..."

Al iniciar el artículo, se expresa el concepto de "erogación" presentado como una supuesta sinonimia de "gasto". Tal como lo expresa la doctrina ⁽¹⁾ en su obra: "Aspectos Irregulares de las Salidas No documentadas", que según el autor, *"una erogación es una repartición de caudales y que en la técnica contable se asocia a un pago, mientras que el gasto, es un concepto que se vincula con una disminución del patrimonio independientemente que se pague o no. Una erogación no necesariamente tiene una correspondencia con un gasto ya que puede provenir de una inversión, o de cambios cualitativos de activos o pasivos. Por otra parte, un gasto no encuentra como correlato exclusivo la correspondencia de una erogación y un ejemplo concreto a citar es el cargo de amortizaciones. La LIG establece que las formas de liquidación tributaria serán mediante el criterio de lo devengado o percibido.... Lo que da la posibilidad de estar ante una primaria definición conceptual de que el gasto se vincula a lo devengado mientras la erogación se relaciona con lo percibido. ... Por otra parte, y con relación a los gastos, ... hay que convenir que el criterio de lo devengado no se ata estrictamente a la*

(1) Walmyr H. G. S.2011.página 449

necesidad de cumplir con el requisito de contar con comprobantes respaldatorios de las operaciones porque abonan dentro de este determinados hechos económicos en los que se prescinde de ellos o existe la imposibilidad de su existencia como suelen ser las provisiones, previsiones, amortizaciones, etc..."

Tras este inicio del art 37 de la ley, indica que sí o sí debe existir una erogación, para darle sustento al instituto. Es decir que si no está comprobada una salida de dinero concreta, y su exteriorización en una ddjj, no hay aplicación de los supuestos desarrollados hasta el momento. Ya que, además si lo que se trata es construir la materia imponible "original", la Administración se sustentará en documentación cierta o presunción con indicios sustentados, descartándose lo que carezca de probanza.

También podemos detenernos rápidamente en el concepto de operaciones inexistentes, simuladas y reales pero sin documentación. En las dos primeras existe un respaldo documental que no existe en la última.

Una **operación inexistente** implica que ha sido "inventada" a fin de disminuir la materia imponible, siendo además una operación sustentada en documentación apócrifa. Puede que tanto el sujeto como el objeto sean falsos, o bien aún existiendo el sujeto, el objeto es inexistente ya que la erogación en sí nunca se efectuó, la consecuencia directa es la eliminación de esta operación en todos los gravámenes, en los cuales esta documentación falsa se hubiese implicado.

El Fallo Bertoli Zimmerman, Hugo José, Sala A 28/11/2002, que trata sobre la impugnación de facturas apócrifas: *"Se impugnaron las DDJJ presentadas en virtud de considerar como apócrifos ciertos comprobantes de compra utilizados por el actor, determinándose el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-. Se cuestionó la determinación con sustento en que los documentos impugnados fueron consecuencia del asesoramiento brindado por su contador, quien desarrolló una actitud ardidosa.*

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación precisó, en primer término, la naturaleza jurídica y el tratamiento otorgado por la ley del gravamen a las salidas no documentadas. Se señala que dicho instituto es un tributo que tiene que ingresar quien hace la erogación, debiéndolo hacer a título propio. De los artículos 37 y 38 de la ley se desprende, aclara, que el régimen prevé la posible configuración de dos elementos, a saber: que una erogación carezca de documentación y, por otro lado, que no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Ante la presencia de estos dos elementos -dice- se

produce un doble efecto: por un lado no se admite la deducción del gasto en el balance impositivo y, por otro, se aplica la tasa máxima sobre la erogación. De tal modo, debe verificarse como requisito previo una efectiva salida de fondos del patrimonio del contribuyente sin su respectivo respaldo documental, presupuesto cuya ausencia inhibe la procedencia del gravamen en examen. En ese contexto, se concluyó que la impugnación de las facturas fue razonable habida cuenta que el Fisco demostró, a través de elementos concretos, su falta de veracidad, los que no fueron destruidos por la parte actora."

Corresponde presentar en este caso también el fallo, "ACIFER SA y otros. " Trib. Fiscal Nac. – Sala B – 06/08/2000, donde se determina la presencia de documentación apócrifa. "Pruebas aportadas por el contribuyente: Debe revocarse la resolución fiscal que impugnó las facturas que originaron los respectivos créditos y pagos atento a que no se acreditó la causa de los mismos, tildándose de apócrifas a las facturas por considerar que la firma que las extendió nunca tuvo existencia de mercaderías que justificaran las ventas, habiendo emitido facturas con idéntica numeración a otros proveedores en razón de poseer varios juegos de talonarios, aplicando el Ente Fiscal, en consecuencia, el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias. Para así resolver, el organismo jurisdiccional consideró que de las pruebas arrojadas, quedó claramente probado que la empresa existía y quiénes eran sus integrantes, y que se dedicaba a la venta de chatarra. Se destaca que los testigos también aclararon que la firma recibía el mismo tratamiento que los demás proveedores en sus relaciones comerciales así como en la forma de pago de sus ventas. Asimismo, el informe pericial contable -que también resulta favorable a la actora- detalla y discrimina el total de las compras efectuadas y los pagos realizados a los proveedores, los que incluyen a la firma en cuestión, habiéndose constatado sus datos impositivos y previsionales".

La **operación simulada**, tiene como característica que existe el objeto pero no el sujeto, o bien son inexistentes ambos pero existe una salida de dinero. Como por ejemplo las mercaderías se compraron realmente e ingresaron a la empresa pero a un sujeto distinto del que figura en la documentación. O bien para el segundo caso, carece de incorporación al patrimonio dicha salida de dinero. En estos casos, el respaldo documental, como bien se dijo anteriormente existe, y "aparentemente" cumple los requisitos, pero al mencionar estas aclaraciones la consecuencia sobre la materia imponible será diferente y no podrá llevarse a una simple anulación de la misma en todos los impuestos.

Se puede presentar en este aspecto el caso Interbaires SA. Trib. Fiscal Nac. – Sala B – 31/10/2002, donde el acto cuestionado encontró fundamento en la insuficiencia documental de gastos efectuados por la

actora e incorporados a su balance fiscal y en la falta de localización de la empresa proveedora de servicios.

"El Tribunal analiza la finalidad del artículo 37 de la ley de ganancias, la que consiste en imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas. En tal punto, y considerando que las resoluciones apeladas referencian a los gastos como "ficticios y/o simulados", corresponde confirmar la resolución que determina el impuesto a las ganancias, toda vez que no se admite la deducibilidad de los gastos discutidos. Respecto del impuesto del artículo 37 a las salidas no documentadas, el Tribunal Fiscal de la Nación revoca la resolución apelada, puesto que es un supuesto ineludible del mismo que la salida sea "real" y no ficticia".

La operación real sin documentación, es real en cuanto al objeto y sujeto de la operación existen, pero no existe ningún elemento documental, no obstante puede detectarse, y llevar a concluir que existe la erogación.

Por último resta el caso el que se detecta la deducción de un pretendido gasto, cuya contrapartida fue un pasivo. En este caso es inexistente la erogación (requisito indispensable del instituto) y donde la materia imponible debe corregirse a través de una presunción legal de incrementos patrimoniales no justificados (partiendo de un pasivo no documentado). Lo mismo ocurrirá en el caso de una registración de un bien sin respaldo de documentación y tomando como contrapartida un pasivo.

Es por ello que este instituto resulta aplicable de acuerdo a las particularidades de cada caso. Como lo afirma el fallo "ISE SA" del Tribunal Fiscal de la Nación-Sala B- del 29/07/2005 en su conclusión: *"...Corresponde confirmar el tratamiento de salida no documentadas _art. 37 Ley 20.628_ dado por la Administración Federal de Ingresos Públicos a erogaciones efectuadas por la actora, pues no intentó demostrar que en realidad el gasto fue directamente simulado y, como consecuencia de ello, que el tercero oculto que la ley presume resulta inexistente..."*

Tal como se menciona en el dictamen DGI (DAL) 90/94 del 21/11/1994, en referencia a una erogación con documentación apócrifa en cuanto al sujeto y al objeto; *"...Si nada entró a la firma a cambio de desembolsos, nada será computable como adquisición, y por tanto la eliminación de las compras fraguadas también serán procedente. Esto hace ver que el ajuste será doble, ya que no puede incidir en el balance del ejercicio, o del ejercicio siguiente, un objeto que no existió.*

Además de que los egresos indocumentados la Ley presume que son pagos a título de ganancias, que incluso pueden hacerse a terceros no accionistas o a socios, incluso pueden provenir de venta de activos anteriores, etc...."

El dictamen DGI (DAL) 90/94 del 21/11/1994 aclara también acerca de si es necesario que se conozca la identidad del sujeto receptor de tales erogaciones, *"...Finalmente debe remarcar que 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"*.

Concepto que se ratifica en el fallo de la Cámara Nacional Contenciosa Administrativa sobre el caso "Red Hotelera Iberoamericana SA", Sala V - 24/10/2001, *donde analizándose la iindividualización del beneficiario: No corresponde asignar el tratamiento de "salidas no documentadas" a las erogaciones realizadas a empresas proveedoras y contratistas de obra sobre las que existe respaldo documental -aunque el Fisco le niegue eficacia, por no estar aquéllas incluidas en los listados de proveedores presentado por el director de la obra-y que tenían como fin incrementar el patrimonio, cuando las objeciones sobre las mismas no se hallan debidamente fundadas*

Todo esto en primer lugar porque la norma positiva no exige la condición de anonimato de ninguna forma, y en segundo lugar porque tampoco concilia con la ratio legis o razón de la Ley. El legislador presume 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, es decir de ganancia de capital, y por tanto son resultados y distribuciones de beneficios o producidos del ente a favor de terceros, identificados o no... Con el nombre no basta para la Ley, es necesario saber la causa jurídica de la entrega..."

Para el instituto de salidas no documentadas no es necesario conocer la identidad del beneficiario, no obstante como lo menciona el dictamen, como consecuencia de la posterior identificación del mismo podrá llevar a reclamarle su propio incumplimiento.

Como se puede establecer en el Fallo SA Cia Azucarera Tucumana, Sala A, 30/12/1975, donde hace unos cuantos años se trató el tema de la identificación del destinatario del gasto. Donde Mediante la apelación de la Resolución del 26/12/1972, la DGI (Dirección General Impositiva) procedió a determinar una deuda a cargo de la mencionada sociedad anónima, de acuerdo con lo prescripto en el

artículo 34 de la Ley 11682 y en el 56 del DR., que gravan con la tasa que ahí se establece las salidas no documentadas, esto es que carece de la instrumentación pertinente (contratos, recibos, facturas, liquidaciones, etc.) y respecto de los cuales no pueda inferirse a través de otros elementos de juicio que han sido efectuadas para adquirir bienes.

B) "...carezca de documentación..."

Si bien ya se aclaró que el instituto es aplicable para hechos en donde no exista documentación, sólo resta aclarar, cual es el criterio adoptado para las facturas apócrifas con las que se intenta probar la erogación.

Con respecto a esto la jurisprudencia abundantemente dejo en claro que si el respaldo documental de la operación adolece de vicios esenciales, como son, la ausencia del sujeto, el objeto o de ambos, por simulación o falsedad absoluta; la consecuencia es idéntica: la erogación carece de documentación.

Tal como lo expresa el fallo Banco Mayo Cooperativo Limitado, Sala D, 28/06/2000, al cual se lo puede identificar como un fallo en donde la actora intentó probar la veracidad de las operaciones, y donde el Fisco expresó: *"que se procede asignar el tratamiento de salidas no documentadas a las erogaciones que no cuentan con comprobantes respaldatorios que permitan inducir fehacientemente la existencia y la medida de la operación efectuada, máxime si se tiene en cuenta que, a los fines de tener por acreditada la erogación, NO BASTA la mera exhibición de las facturas en poder del contribuyente, sino que éste debe -en ejercicio de su derecho de contradicción- ACREDITAR LA SUSTENTABILIDAD de las operaciones impugnadas por la inspección, en cuanto tales impugnaciones posean entidad suficiente para poner en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida."*

Como se puede traer a colación el relato del Tribunal Fiscal de la Nación en el caso "Intergralco SA" sala B 15/09/2006, donde entendió que: *"...Es procedente la sanción por defraudación fiscal impuesta ante la existencia de salidas no documentadas, ya que, la conducta del contribuyente, que invocó y registró operaciones plagadas de falencias documentales por las que no se pudieron identificar a los verdaderos destinatarios de las erogaciones ni la efectiva realidad de las operaciones, constituye un comportamiento que perjudicó al Fisco*

nacional mediante la presentación de una declaración que no se ajusta a la realidad” .

O bien como lo menciona el Tribunal Fiscal en el fallo “Mfac Ingeniería en Obras y Servicios SA” Sala D- 15/06/2006: “... dada una salida no documentada, o documentada con elementos falsos, el art. 37 de la ley del tributo remite al contribuyente la prueba de la contraprestación real...”

Así mismo se pueden mencionar varios fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, en los cuales se confirma la “igualdad” de consecuencias entre una factura apócrifa y la inexistencia de documentación alguna. Como son: “Batelman SA” Sala A del 17/05/2006, “Arrimex SA” Sala B del 04/05/2006, “Lomali SA” Sala B del 05/09/2003, “Compañía de Ideas SRL” Sala B del 17/03/2005, o “Dagmo Precisión SA”

En el fallo “Dagmo Precisión SA” de la Sala B del 05/07/2002, donde la recurrente impugnó el ajuste practicado por entender que se sustenta en presunciones no respaldadas por pruebas al cuestionar la existencia de gastos incurridos en el giro de la actividad. La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución atacada. En este sentido expresó que la ley de impuesto a las ganancias contiene reglas impositivas conexas en punto a la deducibilidad de gastos sin respaldo documental suficiente, estableciendo en su artículo 37 la imposibilidad de descontar en el balance impositivo las erogaciones que carecen del debido respaldo documental. Dicha regla, se aclara, no es meramente una prohibición de deducir complementaria de las enunciadas en el artículo 88, sino que contiene una presunción “iuris tantum” de que las erogaciones indocumentadas no constituyen gastos necesarios para la obtención de ganancias gravadas ni para mantener o conservar la fuente que los produce. Asimismo, establece como principio la cuantificación real de los gastos necesarios, esto es, que deben calcularse sobre el monto efectivo o exacto que resultará de la contabilidad y comprobantes respaldatorios o, en todo caso, de la documentación otorgada al efecto. De allí que -sigue diciendo el fallo- cuando no se encuentre prevista la detracción de los gastos presuntos, la ausencia del respaldo documental pone en movimiento la presunción legal relativa del artículo 37. Asimismo, cuando la erogación se efectuó no ya en concepto de gasto, sino con el objeto de incorporar bienes, es admisible cualquier medio directo de prueba en defecto de la documental. Del análisis efectuado se concluye que dichas normas se traducen en dos reglas, a saber: el impuesto del artículo 37 es a la ganancia neta presunta obtenida por el beneficiario oculto con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas y, por otro lado, la deducción inviable se traduce al ajustarse el balance impositivo en un incremento de la obligación tributaria de quien pretendió practicarla en forma indebida.

En ese contexto, y ante la ausencia de pruebas aportadas por el contribuyente, se confirmó el criterio fiscal.

Cabe destacar que el criterio de estos casos fue confirmado por el Supremo Tribunal en el fallo "Red Hotelera Iberoamérica SA" del 26/08/2003.

Por último se puede dar el caso bajo los siguientes supuestos: la documentación es real en cuanto al sujeto y al objeto, y la erogación existió; pero esta última es desproporcionada, lo que induce a pensar de que este exceso carece de soporte.

Un ejemplo de ello es el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en el fallo "Sanatorio Bernal SRL" Sala C 07/04/2006, donde expresa: "cabe confirmar el tratamiento de salidas no documentadas- art. 37, ley 20628- dados por AFIP a los pagos efectuados a un arquitecto por la presunta ampliación y remodelación de un inmueble de propiedad de la actora, puesto que se detectaron numerosos indicios- en el caso, la configuración de una relación profesional aparentemente única y exclusiva con la concurrente, la inexistencia de personal en relación de dependencia o subcontratados, y los honorarios facturados que superan en un 60% el valor total de la obra efectuada- llevan a desconocer la sinceridad de la operatoria realizada que tal vez no con el propósito de fraude fiscal sino para enmascarar o documentar erogaciones reales a terceros no debidamente identificados que permanecen en la marginalidad..."

C) "...y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas..."

Analizando esta expresión del artículo, infiero que corresponde al responsable probar ante la situación señalada, la posible inexistencia de la erogación, la veracidad de la documentación, o la razonabilidad si ese fuera el caso, y además probar que la misma tiene una conexión directa con la obtención, manutención y conservación de la fuente que origina ganancias gravadas. La expresión legal "ha debido ser efectuada" exige una causalidad necesaria entre erogación y fuente generadora de ganancias.

Siendo la conjunción "y" la que plantea una diferencia entre lo establecido por la Ley y lo establecido por su Decreto Reglamentario que usa la conjunción "o" en las condiciones que debe tener el gasto

para poder ser deducido, aunque si bien se analizará cuando se trabaje sobre el artículo 55 del DR, en este caso, la Ley prevalece sobre el Decreto.

Son fallos jurisprudenciales aplicables a este aspecto del artículo, Frigoríficos Mediterráneos SA, Sala B, 06/08/2001, donde en este caso la prohibición de deducir las salidas no documentadas encuentra sustento en la presunción legal de que no constituyen GASTOS NECESARIOS, siendo una de las reglas impositivas que de ella se deriva es el impedimento de ser descontadas del balance impositivo. No constituyendo ni una sanción ni una penalidad sino una aplicación sencilla y directa de un principio general para la reincorporación de los componentes negativos en el balance impositivo del impuesto a las ganancias

D) "...no se admitirá su deducción en el balance impositivo..."

Cuando el art 37 de la ley de impuesto a las ganancias comienza a delinear las consecuencias que en virtud de la presunción legal sufrirá el sujeto al que se detecte la erogación, estableciendo que "no se admitirá su deducción del balance impositivo" cuando por otro lado, el art. 80 indica "que se restarán de las ganancias producidas", dejando en claro las mismas intenciones entre ambos artículos.

La conclusión lógica resulta de interpretar que un "Balance Impositivo", se refiere a la exteriorización de ingresos y egresos que darán lugar a la ganancia neta, pero también a la composición cualitativa del activo y el pasivo en los cuales podrá haber o no repercusiones. De esta manera si la erogación fue realizada para la adquisición de bienes, afectará tanto la determinación del resultado como la composición del activo, por lo que la regla general del artículo 80 que incorporada en la especificación del artículo 37⁽²⁾. Por tal circunstancia la imposibilidad de deducir una erogación arrojará un resultado diferente (mayor utilidad o menor quebranto) en el impuesto a las ganancias. También en este momento entra en juego el análisis sobre exenciones subjetivas y objetivas del gravamen, de manera tal que si el sujeto es no gravado o exento, la determinación cae en abstracto y las disposiciones en relación a salidas no documentadas, den lo que hace a la mayor base imponible del impuesto no le resulta aplicable. Y para aquellos casos en donde el que realizó el hecho no es sujeto pasivo del impuesto pero es informante de la utilidad, por ej. sociedades de hecho sobre la que en definitiva tributará el sujeto pasivo, la mayor utilidad por la imposibilidad de deducción será informada correspondiéndoles a estos sujetos la diferencia de pago del impuesto a las ganancias.

(2) Gaumet M.2007.página 12

E) "...y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva".-

Es decir que además de la imposibilidad de deducir la erogación del balance impositivo, el mismo importe detráido será a su vez, un concepto que se deberá tributar, cuyo monto es el producto de la "base" por alícuota del 35%, siendo la "base", la erogación indocumentada.

Este monto que nace como obligación, tributaria de naturaleza muy discutida, hasta tanto se diera el fallo del Máximo Tribunal en el caso "Compañía General de Industrias y Transportes. Beneficiarios del Exterior" CSJN 24/05/1957, que dispusiera un principio que intentó arrojar claridad ya que doctrinariamente sigue siendo muy discutido.

En relación al concepto de PAGO UNICO Y DEFINITIVO, se sostuvo que: *"... se refiere a la forma de calcular el gravamen, siendo su alcance el de señalar que las personas implicadas quedan fuera de la obligación general de incluir al correspondiente ingreso en su declaración jurada anual..."*

CAPÍTULO IV

ANALISIS DEL ARTICULO 38 LEY 20628

INTRODUCCIÓN

Es en este caso el artículo 38, el que va delimitando las primeras salvedades en las cuales no se pagará el impuesto enunciado en el artículo anterior. Comienzan aquí las presunciones de AFIP como organismo y la ponderación del gasto si es ganancia gravada en cabeza del beneficiario o no.

EL ARTICULO PASO A PASO, SU ANALISIS

A) "No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior..."

En el artículo a continuación del 37, es decir donde se determina que existe un impuesto por las salidas no documentadas, se plantean las exclusiones al ingreso del impuesto. Y si detiene un instante en la lectura, de ambos artículos se desprende que la exclusión al pago se debe al impuesto a las salidas no documentadas y no al mayor impuesto a las ganancias por no haberse deducido el egreso sin documentación.-

B) "...en los siguientes casos:

1. Cuando la dirección presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes

2. Cuando la dirección presuma que los pagos, por su monto, etc; no llegan a ser ganancia gravables en manos del beneficiario

- En el primero de los casos (cuando se presume que fue para adquirir un bien), encuentra su lógica debido a que, este pago adicional tiene por objetivo resarcir al Fisco de la falta de declaración de ingresos del enajenante por no haber emitido el correspondiente comprobante ante la erogación del comprador, y lo hace a la máxima tasa 35% ya que por permanecer oculto no se puede determinar qué tasa le correspondería tributar.

Es trascendental rescatar que estamos ante el hecho basado en que se trata de bienes, y de no mediar esta salvedad, se estaría tributando sobre lo que sería la totalidad del ingreso del otro, o sea un impuesto en reemplazo de un supuesto de venta sobre ese tercero oculto y no sobre su renta o ganancia. Con esta postura la Ley se ubica en el otro extremo y supone que el vendedor desconocido no ganó nada, lo cual carece de lógica. No obstante, como la Ley prevalece, se concluye que, en la adquisición de bienes, no corresponde el ingreso del 35% sobre el monto erogado no respaldado. Así mismo, será el propio Decreto Reglamentario el que le imprimirá una variante adicional, y que generará una nueva alternativa entre los casos mencionados de las salidas no documentadas, lo cual veremos al momento de analizar dicho decreto.

Se puede citar a colación algunos aspectos de los fallos Transportes Comodoro. Trib. Fiscal Nac. – Sala D – 12/09/2001, donde no se evidencia en todos los elementos contables examinados la existencia de salidas con destinatario desconocido y, además, las que fueron impugnadas por la inspección actuante responden a pagos efectuados por conceptos patrimoniales y de resultados. Vale decir, que en el cargo formulado a la recurrente se mezclan rubros que representan partidas destinadas a incrementar el activo o a disminuir el pasivo, con rubros que representan pérdidas.

El método empleado ha incluido montos que no fueron deducidos como gasto en el balance fiscal, lo que descalifica el procedimiento. Del momento que existen importes que están destinados a pagar deudas originadas en la compra de bienes y que, por lo tanto, no han incidido en la liquidación del tributo, es plenamente aplicable la norma del artículo 38, inciso a), de la ley del tributo, en virtud de la cual el impuesto previsto en el artículo 37 se torna inaplicable.

En este punto, se puede citar ⁽¹⁾ en las inspecciones fiscales se han tendido a homogenizar escenarios deferentes otorgándole el mismo tratamiento tributario a un beneficiario oculto que a uno inexistente.

Carlos Mastrollini ⁽³⁾, sostiene que “en la práctica un beneficiario inexistente es equiparado a un beneficiario oculto.”

La jurisprudencia ha comenzado recientemente a distinguir entre beneficiario inexistente del oculto. Es así que en la causa Magycam Group SA de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo federal, Sala V del 16/07/2007 la cámara ha diferenciado inteligentemente uno del otro y ha sostenido que el trato tributario de la salida no documentada que corresponde dispensar a un contribuyente solamente es legítimo frente a la existencia del beneficiario oculto, desestimando ello para el momento en que se esté ante un beneficiario inexistente, ha dicho la autoridad sentenciante lo siguiente: “ si los fondos han salido realmente del activo del contribuyente, cabría

aplicarle la tasa del 35% por no haber identificado al perceptor oculto, pero no impide deducirlo de su balance, pues dicho gasto efectivamente se realizó... en cambio, cuando el contribuyente no exhibe documentación justificativa o la que presenta no acredita que los fondos hayan salido de su patrimonio, corresponde impedirle hacer la deducción pero no es posible hablar de perceptor oculto porque no existió un egreso real, Una factura apócrifa demuestra que una operación no existió".

"Parecería que los fondos no han salido del patrimonio del contribuyente (por lo que no permite deducir el gasto) pero al mismo tiempo se considera que estos fondos salieron e ingresaron en el patrimonio receptor no identificado. En suma, ... el importe de los gastos por salidas no documentadas sustentadas en facturas apócrifas, permanece en el activo del contribuyente" (1)

- *En el segundo de los casos (cuando se presume que los pagos no llegan a ser ganancia gravada), deja en manos de la Administración la obligación, y no la facultad, de discernir si en manos del beneficiario en cuestión llegan a ser ganancias o no. Tal como menciona Marcelo Gaument, en su obra: "salidas no Documentadas: instituto e Impuesto (2) "Cuando expreso que es a mi manera de ver una obligación y no una facultad, la sustento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos efectúa mediante la función de "Juez Administrativo" conferida por el decreto 618/97 en sus art. 4° y 9° la determinación de oficio de los impuestos a su cargo cuando las circunstancias así lo establezcan. Es precisamente este Juez administrativo el que mediará en la disposición del inciso b, del art 38, de manera tal que no podrá ignorarla por ser un precepto legal, de allí que es una obligación y no una facultad. Así mismo, el hecho de que la Administración se encuentre "obligada" no implica que la determinación de la viabilidad no surja de una razonada discrecionalidad, es decir que no se deje a su libre arbitrio."*

El fallo Crivelli, Cuenya y Goycoa Construcciones SA, Sala D, 02/04/1973, donde se presenta como respaldo a una de las excepciones al pago del impuesto contemplado en el artículo 38, y que además permite su deducibilidad. Tal como manifestaba el responsable, las salidas corresponden a remuneraciones o pagos realizados a changarines o transportadores ocasionales del personal, debiéndose hacerse aplicación de lo dispuesto por el artículo correspondiente, en cuanto permite autorizar la deducción y eximir del pago cuando razonablemente se puede considerar que se trata de un gasto para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito. Tales erogaciones permiten inferir que, por su escasa significación no llegan a ser ganancia gravada en manos del beneficiario.

Ahora bien, si el funcionario está obligado y debe hacerlo con razonada discrecionalidad, creo que puede surgir la duda acerca de: ¿Cómo hace el funcionario encargado de una supuesta determinación de oficio para poder presumir si la erogación en trámite llega o no a ser ganancia gravable para un beneficiario que está oculto? La ley deja libre presunción en el Juez administrativo, pero como se trata de una presunción, para poder arribar a la misma se necesita un indicio cierto, con el cual, en este caso no se cuenta. Sólo menciona que podría ser por su monto, etc. pero dicho monto como indicio puede llevar a más de una conclusión, ya que podría estimarse que una cifra inferior a las deducciones permitidas en el impuesto a las ganancias de aquel beneficiario de cómo resultado una ganancia no sujeta a impuesto si ese fuera su único ingreso, pero también puede concluirse que para un sujeto proveedor de bienes y/o servicios esa no sea su única operación efectuada y, en consecuencia, esa erogación no documentada y detectada resultará siempre ganancia imponible en manos de éste. Como se ve dos conclusiones igualmente válidas para el mismo indicio devienen quizás en una nulidad, tal como lo presenta una parte de la doctrina, (2)

Una redacción más acorde a la realidad, en lugar de dicha presunción podría ser apelar al principio de significatividad inmerso en el economía de los actos públicos, consagrado en el inciso b) del artículo 1º de la ley 19549 de procedimientos administrativos, en el cual el funcionario está obligado a observar, en donde además debe hacer una ponderación entre la inversión en recursos humanos y materiales versus la cuantía de determinación del 35% sobre el monto de la erogación indocumentada para decidir llevar adelante el proceso o no.

No obstante existen casos en donde, se podría deducir con fundamento que se da el supuesto legal tratado. De esta manera se puede citar el pago a changarines mencionado por Luis Omar Fernández, en su obra Impuesto a las Ganancias (punto 8.4.3, página 337), como ejemplo de que podría constituir una presunción de ganancias no gravables en manos del beneficiario y deducible en el balance impositivo.

Se cita el fallo, Red Hotelera Iberoamericana SA, Sala D, 18/11/2000, en su primer instancia, es decir en el Fallo del tribunal Fiscal, en relación a las erogaciones con el fin de adquirir bienes y la actuación del Fisco en su rol de obtener pruebas para elaborar presunciones, con *documentación que el Fisco consideró ineficaz; en esta instancia, se REVOCÓ la resolución del Fisco que había determinado el impuesto por las salidas no documentadas. Para RESOLVER, luego del análisis de pruebas aportadas, que las erogaciones que en la presente causa se denominan como salidas no documentadas y están sujetas al pago del*

impuesto definitivo, NO CUMPLEN NINGUNA DE LAS DOS CONDICIONES QUE HACEN PROCEDENTE EL TRATAMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 37. No cumplen la primera, porque el respaldo documental en realidad existe, aun cuando el Organismo le niega eficacia, y tampoco cumplen la segunda, porque el egreso estuvo destinado a adquirir bienes. Por ello, se concluye que la situación que se analiza no es la que contempla la norma, exclusivamente referida a aquellas en que los pagos realizados carecen de comprobantes: tienen por finalidad reducir el impuesto final y sus beneficiarios son ignotos anónimos, por lo que se puede inferir que ella resulta distinta de la que se verifica en autos, ya que su análisis permite arribar a la conclusión de que no han existido salidas no documentadas, que es el supuesto que sostiene la resolución impugnada.

Se puede citar también, el supuesto contemplado por el dictamen DGI (DAT) 176/94 donde se dan las dos situaciones comentadas en forma simultánea.

"... los pagos realizados... por parte del habitualista en la comercialización de cosas muebles usadas no configurarían el supuesto previsto en 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 adquisición a consumidores finales, en principio no estarían afectados por el beneficiario a una actividad gravada, ya que este no revestiría por dicha actividad la calidad de contribuyente en el impuesto a las ganancias, razón por la cual 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..."

Por último, la venta de bienes de una persona física (consumidor final) no está alcanzada por el impuesto a las ganancias, dándose, en este caso, uno de los supuestos contemplados, porqué no, en el "etc" del artículo 38 inciso b.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DEL ARTICULO 55 (LEY 20628) Dec. Reg. 1344/98

INTRODUCCIÓN

Como en varias leyes impositivas de nuestro país, el Decreto Reglamentario a veces va más allá de la simple tarea de Reglamentar lo que establece la ley, ampliando y hasta modificando conceptos de esta última. El artículo en análisis no es una excepción, ya que introduce la figura de los servicios que hasta el momento la ley no había mencionado, y en algún punto llega hasta replantear lo estipulado por la Ley, en cuanto al pago del impuesto a las salidas no documentadas con respecto a las ganancias en manos de beneficiarios o para adquisición de bienes.

EL ARTICULO PASO A PASO, SU ANALISIS

A) "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..."

Con respecto al primer párrafo del artículo, no aclara mucho más de lo que ya expresan los artículos de la ley. Así mismo es uno de los casos en el que el Poder Ejecutivo por tener que aclarar y/o reglamentar una ley, acabe modificándola. Es decir que en el caso de una erogación carente de documentación, no será admitida su deducción en el balance impositivo y pagará el impuesto adicional, salvo que pudiera demostrar que fue efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada. Si se comprueba sobre la base de indicios ciertos e inequívocos, tras una presunción válida, que la erogación fue para adquirir bienes (no ya afectados a ganancia gravada porque sino tal hecho ya la hubiera excluido en su totalidad de las normas en estudio) o por el principio de significatividad, que no debe determinarse, la situación quedará liberada del pago extra, pero no de su posibilidad de deducción.

Hasta el momento una erogación no documentada no se toma en un balance impositivo, como tampoco se toma las que se "presuma" que no se hayan hecho para mantener la fuente generadora de ganancias gravadas. La falta de prueba indica que no está relacionada con la ganancia gravada.

El sentido buscado aquí es el mismo, pero en la segunda parte del primer párrafo del art 55 lo redacta de forma inversa, ya que la disyunción "o" agrega a la letra de la ley que: aún estando documentadas, si no fueran realizadas en función de ganancias gravadas, tampoco serán deducibles del balance impositivo. En este caso la disyunción "o" estaría indicando que cuando la erogación carezca de documentación, aún probándose que se relaciona con la fuente generadora de ingresos gravados, no será deducible en el balance impositivo. Siendo esta una interpretación violatoria de la ley que, atento a tratarse precisamente de una interpretación dentro de las posibles, debe por eso ser dejada de lado.

B) "...Cuando las circunstancias del caso evidencian que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancia gravada, 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..."

Al iniciar el análisis de este párrafo, podemos decir que estamos ante un verdadero exceso reglamentario ya que la condición legal para excluir la erogación del instituto en forma total era la demostración de su afectación a ganancias gravadas.

Aquí lo que el decreto afirma es que tratándose de "servicios" aun demostrando su inherencia a la fuente gravada, se deberá abonar el impuesto adicional, aunque se puede deducir. En sí la idea de este párrafo resulta de cierta analogía con la planteada en el punto donde se analizan las exclusiones del artículo 38, sólo que en ese artículo era sólo para bienes y en este párrafo se refiere a servicios y en este caso al no tener el beneficiario oculto costo de adquisición o producción elevado por tratarse de un servicio es de suponer que "casi todo o todo" fue utilidad, y de allí que se deba tributar el impuesto del 35% sobre la erogación.

A pesar de la coherencia que pueda tener un análisis del párrafo, parte de la doctrina lo encuentra extralimitado y aunque no ha sido por el momento ni modificado ni declarado inconstitucional, ante una

determinación por parte de AFIP en este sentido quizás al contribuyente se le complique su defensa.

C) "...En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto a gravamen, se presume con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancia imponible 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..."

Partiendo de lo expresado según la doctrina ⁽²⁾, donde su autor expresa que: *"en principio resulta algo contradictorio ya que no está muy claro cuando dice "las erogaciones de referencia" si se refiere a las del primer párrafo, es decir las erogaciones no documentadas en general, o si se refiere a las del segundo párrafo, destinadas al pago de servicios ligados a la fuente. Pero al culminar en la redacción "a que se refiere el párrafo anterior" se puede inferir que está indicando los pagos de servicios"*

Así mismo si se hiciera referencia a las erogaciones del primer párrafo, resultaría contradictorio con el precepto legal en cuanto a la deducción permitida en el balance fiscal. Ya que si una erogación que carece de documentación y no puede probarse que esté vinculada a la generación de ganancia gravada, no se puede deducir y además se debe pagar el impuesto extra, salvo, que hubiera sido para comprar bienes o se presume que no es ganancia grabada en manos del beneficiario. Pero el decreto agrega que, en uso de esta última presunción, las erogaciones pueden ser descontadas en el balance fiscal, extralimitándose, diciendo lo que la ley no dice. Y genera en este preciso instante de análisis una nueva alternativa al instituto.

Por tal motivo se presentan las diferentes interpretaciones posibles:

✓ El decreto puede referirse a que estas erogaciones sin supuesta repercusión sobre el vendedor oculto son probadamente necesarias para el mantenimiento de la fuente generadora y por eso permite su deducción en el balance (art.37) y no pagar el impuesto adicional (art. 38), lo que sería sumamente redundante porque ya lo dice la ley;

✓ O bien está dirigiéndose a las otras, en donde no pudo probarse la conexión con dicha fuente. En este supuesto, el decreto permitirá su deducción y que la ley es clara en cuanto a que, si no son necesarias para la fuente generadora de ingresos gravados, no pueden deducirse del balance impositivo y el sujeto sólo se liberará del pago del impuesto adicional;

✓ O por otro lado, el decreto en este aspecto se refiere a las erogaciones vinculadas con la fuente que se presuman sin repercusión en el beneficiario oculto, pero efectuadas para la adquisición de servicios (segundo párrafo del art. 55 DR), y por consiguiente admitirá su deducción en el balance fiscal, pero no el pago del impuesto adicional. En este supuesto estaría, de alguna manera, agotado el exceso reglamentario del segundo párrafo del artículo 55, reduciendo en exceso a "las erogaciones destinadas al pago de servicios para obtener, mantener, y conservar ganancias gravadas", y en donde por la modalidad del negocio o actividad del sujeto a gravamen, se presume con fundamento que las erogaciones de referencia llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario.

Ante estas tres alternativas interpretativas igualmente posible, resulta afinado suponer que la opción c) sea la más ajustada a la reglamentación de la Ley y porque no a una interpretación semántica correcta; además de que al momento de interpretar la norma debe optarse, entre las dos posibilidades, por la que más condice con el espíritu de la Ley.

D) "...En caso de duda, debe consultarse a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS."

Se trata de un párrafo innecesario por dos motivos.

El primero, porque lo habitual es que las salidas no documentadas sean detectadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que pondrá en consideración las declaraciones juradas confeccionadas y en su caso determinará de oficio la nueva materia imponible del impuesto a las ganancias y el adicional establecido.

El segundo motivo, algo improbable, sería el caso de que un contribuyente admitiera haber efectuado una erogación sin respaldo y luego quisiera regularizar su situación, al intentar aplicar el instituto tratado y encontrarse con dudas, es solamente a la Administración federal de Ingresos Públicos a la que puede consultar oficialmente, ya que ésta es la que detenta la facultad de interpretación de normas de los impuestos cuyas recaudaciones encuentra a su cargo, como consecuencia de las facultades otorgadas por el art. 8 del decreto 618/97.-

E) "...Tampoco corresponderá, el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la Ley de salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que fueron destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto de tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que envistan para el contribuyente."

Otra vez, la primera parte resulta redundante porque ya lo establece el artículo 38, inciso b). Si los bienes adquiridos están relacionados con la fuente generadora de ingresos gravados, se permite su deducción en el balance impositivo y no corresponde el pago adicional, por lo ya establecido en los art. 37 y 38 inciso a y 55 del decreto reglamentario. Cuando los bienes adquiridos no se relacionan con dicha fuente, no se admitirá su deducción en el balance impositivo, artículo 37, pero tampoco abonará la tasa del 35% sobre dicha erogación, artículo 38 inciso a; y 55 del mismo decreto.

En la segunda parte del párrafo sostiene que si la erogación es para adquirir bienes el tratamiento será el que dispensa la ley para los distintos tipos de bienes, podemos decir que serán bienes de cambio o bienes de uso o inversiones.

Aclarando que siempre estaremos hablando de salidas no documentadas para adquirir bienes relacionados con ganancia gravada, ya que de no darse estas situaciones no se deduce en el balance y se paga el impuesto, lo que ya se ha repetido en incansables oportunidades.

Ahora bien si la adquisición fuera para un bien de uso, la erogación se activaría y además podría amortizarse en los años de vida útil estimada del bien. Si fueran inversiones se activarían como tal, y si fueran bienes de cambio se deberían incorporar a la ecuación de costo, ya sea como compras del ejercicio, ya sea como existencias iniciales si la salida de dinero se detectara en un ejercicio posterior al de producida, pero en ningún caso será una erogación.

En este apartado podría plantearse un detalle más, sobre cómo sería el "ajuste" ante la comprobación de una salida no documentada por el hecho de existir una factura apócrifa y su consecuente operación simulada.

En primer lugar determinar la existencia de la operación simulada, a través de una toma de inventario de bienes de cambio, y/o la comprobación del movimiento físico de bienes. Declarada la venta por parte del contribuyente, la Administración cotejará las adquisiciones o producción propia de mercadería en cuestión con las existencias iniciales y finales, para comprobar si responde a las enajenadas, determinando así las adquisiciones ficticias y/o las reales.

- ✚ Con respecto a las ficticias corresponderá la impugnación del crédito fiscal IVA y el costo de ganancias.
- ✚ Con respecto a las simuladas se impugnará el crédito fiscal IVA en cumplimiento de las normas respectivas y con respecto al impuesto a las ganancias se aplicará el INSTITUTO DE SALIDAS NO DOCUMENTADAS. Siempre y cuando el contribuyente pueda demostrar efectiva incorporación de bienes al patrimonio, de manera tal que ni se impugnará el costo de mercaderías vendidas en esa proporción, ya que se le dará a los BIENES EL TRATAMIENTO QUE LA LEY DISPENSA A LOS DISTINTOS TIPOS DE BIENES, de manera tal que ni se abonará el impuesto adicional por ser compras de bienes (art. 38, inc a). Pero si el contribuyente no puede probar que la erogación ha sido contra el ingreso de bienes, el instituto bajo análisis operará de conformidad al punto uno.

En ese último párrafo donde se analizara el supuesto de operaciones simuladas, resulta coherente el tratamiento teniendo en cuenta que toda venta tiene su costo y la materia imponible es la renta y no la venta.

Pero qué ocurriría si es esa operación simulada se hubiese practicado e ingresado retenciones a cuenta del impuesto a las ganancias del retenido en "función de haber realizado la operación como debería haber sido", pero resulta ser que esa operación es simulada y el sujeto que dice haber vendido no vendió. Un inmediato razonamiento podría ser la devolución del importe practicado como retención ya que se originó en una operación simulada, pero como las manifestaciones de capacidad contributiva, la determinación de materia imponible y la exteriorización de las operaciones se efectúan mediante la autodeterminación de ellas, conforme lo establece el art. 11, 1º párrafo Ley 11683: "la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS..." y que la declaración jurada (según su art 13)" está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir las declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculos cometidos en la declaración misma. El declarante será además responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, le haga desaparecer dicha responsabilidad."

Cabe rescatar también el art16, 1º párrafo, de la ley de procedimiento 11683: "sólo luego de la referida verificación podrá ser modificada, cuando la presentada resulte impugnabile, y se proceda a determinar de oficio la materia imponible o quebranto impositivo y en su caso determinar el gravamen que corresponda".

De lo expuesto surge que mientras no sea verificada y modificada, la declaración jurada presentada por una rectificativa espontánea o por un proceso de determinación de oficio, mantiene validez jurídica, la operación que le dio sustento y la materia imponible que expresa. Si las operaciones simuladas de las que trata el instrumento jurídico no es modificada, porque así lo establece la norma, y conserva su identidad, también la mantendrían todas las implicancias que le dieron origen (Hecho imponible, y operaciones que manifiesta), incluyendo las retenciones practicadas, que se conservan inalterables su exteriorización y pago como consecuencia directa de las operaciones.

Se desprende del análisis anterior que, ante una operación simulada en donde sea aplicable le instituto de salidas no documentadas y consecuentemente nada se cambie en el impuesto a las ganancias, las retenciones que se hayan practicado no tienen una calidad jurídica de "pago sin causa", no pueden ser tomadas a cuenta de impuesto alguno (en ganancias porque no hay ajuste y en otros porque no pueden ser compensadas), ni repetidas ni transferidas.

La presunción establecida por la norma define su aplicación o excepción, por lo tanto darle un destino diferente a las retenciones practicadas e ingresadas por esta cuestión sería ir contra la presunción legal.

F) "...El impuesto a que se alude en este artículo será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINSTRACION FEDERAL."

El impuesto al que alude este último párrafo del artículo 55 del DR es el impuesto adicional de las salidas no documentadas. Con respecto a los plazos de ingreso podemos rescatar el ya mencionado art 2 del decreto 893/2000 que establece: "Art. 2º – 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".

CAPÍTULO VI

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 138 (LEY 20628)

INTRODUCCIÓN

Teniendo en cuenta que el presente trabajo también incluye el tratamiento de las salidas no documentadas para las ganancias obtenidas de fuente extranjera, es necesario hacer un análisis del artículo 138 que las contempla.

EL ARTÍCULO PASO A PASO, SU ANÁLISIS

"Cuando se configure la situación prevista en el artículo 37 respecto de las erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma, salvo cuando se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias imponibles en manos del beneficiario.

En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán el tratamiento que este título les dispensa según naturaleza de los bienes a los que se destinaron"

Tal como se prevé en el Título IX, de Ganancias de fuente extranjera, Capítulo II, de la Ley 25063/98 en su art.4, al incorporar al art. 138 en el cuerpo normativo, que regula la situación especial cuando una erogación carece de documentación pero está vinculada a la obtención de ganancias de fuente extranjera.

Son válidos todos los comentarios realizados, teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

Cuando una erogación para la obtención de ganancias de fuente extranjera carezca de documentación y no pueda probarse que fue hecha para obtener, mantener, y conservar ganancias gravadas de

esa fuente, no se puede deducir del balance impositivo y nace el impuesto a las salidas no documentadas.

Si pudiera demostrarse que tales erogaciones fueron destinadas a la adquisición de bienes, no se practicarán las dos consecuencias apuntadas en el párrafo anterior. No se generará impuesto a las salidas no documentadas y en el balance se le dará el tratamiento que ese título le dispensa según la naturaleza de los bienes.

Si sólo se pudiera probar que no llega a ser ganancia en manos del beneficiario oculto, o se genera impuesto a las salidas no documentadas pero no se admite la deducción en el balance, de manera que sólo cambia el resultado de la djij de ganancias.

Podría en este análisis mencionarse lo que el especialista en tributación Félix Rolando ⁽⁴⁾ mencionó con respecto a las remesas de dinero entre empresas del mismo grupo: *"siempre que estén en el país, no se consideran fondos a favor de terceros, según dictámenes de asuntos técnicos (DAT) de la administración federal de ingresos públicos (AFIP). Si estuvieran en el exterior quedarían comprendidas en las disposiciones para los precios de transferencia..."*

... en cambio los accionistas í son considerados terceros respecto de la sociedad y cualquier adelanto quedaría comprendida en el criterio de la disposición de fondos a favor de terceros y no se podría deducir"

Presentado así de esta manera un aspecto que tiene que ver con las salidas documentadas y no sólo con las rentas de fuente extranjeras sino con todas las rentas, el problema que puede presentarse sobre la posibilidad de que AFIP ajuste sumas con el criterio de disposición de fondos de terceros dadas como adelanto a honorarios de directores para SA y para socios gerentes en caso de SRL. Porque los honorarios generalmente se van adelantado mensualmente, y si bien se pueden imputar como gastos de la sociedad, deben ser aprobados por la Asamblea de accionistas, la cual en muchos casos puede realizarse con posteridad incluso a la fecha fijada por ley.

CAPÍTULO VII

LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS, SU ANALISIS COMO IMPUESTO

INTRODUCCIÓN

Luego del análisis de los artículos que le dan sustento normativo y que establecen las distintas alternativas de SALIDAS NO DOCUMENTADAS, ¿podemos establecer que existe un impuesto diferente que tiene una alícuota del 35% y es de carácter de pago único y determinado o no?

En este capítulo se analizará el enfoque de la doctrina y de los fallos que han definido a este instituto.

Por último se describen los aspectos más relevantes del impuesto, su naturaleza jurídica, su objeto, su base imponible y los sujetos del mismo.

NATURALEZA JURIDICA

Hablamos ya en el caso de la existencia del impuesto generado por una salida no documentada como una nueva obligación que se origina por aplicación del Art. 37 de la ley del Impuesto a las ganancias, como un pago adicional nacido por el presupuesto legal.

Distintas fueron las opiniones doctrinales con relación a la naturaleza, que también siguió la jurisprudencia y que finalmente el Supremo Tribunal con sus fallos estableció que la misma se encuentra íntimamente relacionada con la calidad que asume el sujeto de la obligación.

Por tal motivo las discusiones se centraron en identificar, en esta nueva obligación, una naturaleza sancionatoria o tributaria? Y dentro de esta última si posee correspondencia o no con el impuesto a las ganancias.

Analicemos el tratamiento a diferentes aspectos de este impuesto:

❖ Representa un tratamiento especial del impuesto a las ganancias

La Dirección de Asesoría Legal de la Dirección general Impositiva trató el tema de la naturaleza de la obligación nacida del instituto, y concluye lo siguiente: "...sobre el particular, cabe destacar que 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. En este sentido se ha dicho que el impuesto del art. 37 es un gravamen sui géneris, un tributo especial a cargo directo de la empresa que efectúa el gasto" (5). Susana Navarrine (6) por su parte expresa que, "tanto el mecanismo de la ley, en su artículo 37, como su reglamentación responden al espíritu de que se trata de un tributo..."

Así mismo otra parte de la doctrina, Enrique Reig, (7) menciona que dicha situación no es la de un contribuyente respecto de 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.

En el mismo sentido, Raimondi y Atchabaian (8) concluyen que "... el artículo 37 de la Ley establece dos penalidades que no se excluyen entre sí", es decir la imposibilidad de deducibilidad de la erogación no documentada y la obligación del pago de la alícuota máxima del tributo sobre el monto de la misma.

Así mismo la Corte Suprema de Justicia de la nación, en la causa "Geigy del 15/10/1969 (Fallos 275-83, ED 30-225), ha sostenido a fin de 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 art.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. Dictamen DGI 26/98-27/07/1998.

Podemos resumir que la determinación de la materia imponible del impuesto a las ganancias surge en cumplimiento de la normativa específica dada por su ley y decreto reglamentario, por la detracción a los ingresos gravados los gastos necesarios. De esta manera en todo el proceso liquidatorio, las salidas no documentadas no tienen cabida.

Si el legislador hubiera pretendido que tales erogaciones indocumentadas formaran parte de la liquidación del contribuyente, hubiera podido ubicarlas en alguna de las categorías y definiciones de renta gravada, siendo que el pago adicional de que se trata se encuentra separado, en su misma esencia, de la generación de dichas rentas. Por lo que se termina de desvincular, ya desde su causa, el pago en cuestión con el impuesto a las ganancias, de esta manera se infiere que se trata de un impuesto distinto y que el deudor es el contribuyente que efectuó el pago sin documentación.

❖ Se trata de un tributo con características sancionatorias

Parte de la doctrina lo considera como el impuesto del tercero a quien la falta de documentación le facilita omitir la declaración de la ganancia, y otros que es una pena para quien está obligado al pago, como Eduardo Núñez ⁽⁹⁾ que sintéticamente menciona que: "mucho se ha discutido acerca de la naturaleza jurídica de este impuesto sui generis, identificándolo en ciertas oportunidades con una sanción tributaria, obviamente no deducible. Ciertos autores lo han asimilado a una sanción encubierta, tema que trata la doctrina, conjuntamente a otras penalidades los autores Litvak José, Sanchez Analía y Litvak Erica tratan en "Sanciones encubiertas en el derecho tributario" argumentan que: "respetando la posición doctrinaria según la cual la capacidad contributiva constituye el fundamento del impuesto, no se advierte cuál sería dicha manifestación gravada; y señala: "... Resulta indubitante que la condición que da nacimiento a la obligación no es otra que la inexistencia de documentación comprobatoria de la disposición de fondos, que se trata de "... una conducta punible, causa típica de la aplicación de sanciones".

Es en Fallo Radio Emisora Cultural SA del 24/06/1998 sala C del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que considerar la figura como un gravamen especial conlleva una penalidad de carácter económico resulta ajustado a su estructura legal, ya que su determinación como consecuencia directa de una infracción advertida opera como una verdadera sanción.

Por su parte en la misma Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal expresó que *"sin entrar a analizar si dentro del género tributo se trataría de un impuesto o un gravamen especial, lo relevante es que el mismo opera como una penalidad que recae sobre aquel que ha efectuado un gasto careciendo de la documentación correspondiente"* reconociéndole de esta forma el carácter sancionatorio, 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 a aquel que no cumplió debidamente 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... confirmando el criterio sobre la naturaleza sancionatoria de las salidas no documentadas, resulta procedente la condonación de las mismas..."

Y es en la Corte Suprema de la Nación el 09/11/2000 en este mismo fallo: "Radio Emisora Cultural SA" en dónde se da de baja la naturaleza sancionatoria, cambiando así su naturaleza jurídica.-

❖ Se trata de un tributo DISTINTO

Partiendo del fallo Unánime "Radio Emisora Cultural SA c/DGI CSJN 09/11/2000" donde se culmina la discusión doctrinal respecto de la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas, estableciendo lo siguiente: "... Que al examinar una norma análoga a aquella, como lo era el art 34, ley de impuesto a los réditos, el Tribunal expresó lo siguiente: 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 (Fallos T.275 pág 83, considerando 6).

"... Qué como resulta del mencionado precedente, en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias ,... en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal, sin perjuicio de la multa prevista por el art 45 de la ley de procedimiento 11683, se funda en un 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.

"...Qué esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes (art 38, inca) en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que envista para el contribuyente (art 52DR) ni cuando se presuma que aquellos no llegan a ser ganancias gravables en manos de beneficiarios (inc. b art 38). Con referencia a este último supuesto el reglamento prescribe, además de que no corresponde el pago del impuesto por las salidas no documentadas, que tales erogaciones podrán ser

descontadas en el balance fiscal, siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas han sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art 52).

"... Que las previsiones legales y reglamentarias a las que se hizo referencia carecerían de sentido si la obligación de pago establecida por el art 37 tuviese por objeto penalizar la conducta de quien ha efectuado pagos y no constase con la pertinente constancia documental de su realización pues, en tal caso, no habrá motivo para que se contemplasen las circunstancias antes mencionadas para excluir la aplicación de ese gravamen..."

Y que en igual sentido a este último fallo transcripto se encuentran los siguientes casos: "Red Hotelera Iberoamericana SA"- Corte Suprema Justicia de la Nación del 26/08/2003, "Banco Mayo Coop Ltda"- CNACAF Sala IV del 14/02/2002, "Interbaires SA"- TFN Sala B del 31/10/2002; "Encuadernación Capella SRL"- TFN Sala C del 31/03/2006, entre otros.-

La importancia de si la naturaleza es sancionatoria o no es trascendental para aquellas situaciones por ejemplo donde el Poder Ejecutivo realizare moratorias impositivas con condonaciones sancionatorias, y si por otro lado su naturaleza fuera tributaria, estaría a su vez sujeta a sanciones administrativas y eventualmente penales.

Sin embargo en autos del caso "Red Hotelera Iberoamericana SA 26/08/2003", en su considerando 23 se expresa textualmente que: *"...por lo demás, la doctrina... lleva a descartar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal"*

A fin de cerrar el tema, podemos decir que de tratarse de una sanción, la sólo cuestión objetiva, es decir erogar sin respaldo documental, y subjetiva, es decir actuar con discernimiento, intensión y voluntad; llevarían a que esta obligación sea debida sin más, dejando sin sentido las excepciones vistas; tal como se ratifica en el escrito publicado en internet en enero de 2001 por O'Donnell A. Lisicki, Litvin y Asociados: *"...A mayor abundamiento, expresó la Corte que la naturaleza tributaria del instituto en análisis era evidente porque la misma ley establecía dos supuestos de inexigibilidad de la obligación creada por el art. 37, a saber: a) cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, y b) cuando se presuma que los mismos no serán ganancia gravada en manos de sus beneficiarios, qué ningún sentido tendrían si se optara por su sentido sancionatorio..."*

Como consecuencia de su Naturaleza Jurídica se desprende su deducibilidad.

Ya que siguiendo la postura que lo considera como una sanción, no sería factible su deducción de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 145 del Decreto Reglamentario, el cual establece que los contribuyentes no podrán deducir "... las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios... derivados de obligaciones fiscales".

Pero si entendemos que se trata de un tributo de un tercero abonado por quien realiza la salida no documentada a título propio y considerando la prohibición del artículo 88 inc. D) de la LIG sólo alcanza a impuestos propios y no a los ajenos, en dicho supuesto resultaría factible su deducción.

Es importante destacar que el gravamen especial sería deducible si también lo fuera la erogación no documentada que lo originó, es decir si se logra la vinculación del gasto.

En el fallo "Geigy Argentina SA" del 15/10/1969 de Corte Suprema de la Nación explicita que: "... si la Dirección admite que se deduzcan las erogaciones de que se trata, por constituir un gasto necesario para obtener la renta gravada, lo mismo ocurre con el tributo que se les agrega, por cuya razón también corresponde deducirlo en el balance fiscal..."

Así como lo ha entendido la jurisprudencia podemos concluir que dicho gravamen representa un costo adicional por lo cual resulta admisible su deducción.

A colación de todo el análisis anterior, se puede finalizar concluyendo que más allá de los razonables argumentos doctrinales, **nos encontramos ante un nuevo impuesto: el de SALIDAS NO DOCUMENTADAS.** Al cual es necesario determinarle los diferentes aspectos del nacimiento del hecho imponible: el objeto, sujetos, base y alícuota.

HECHO IMPONIBLE

Para que se perfeccione todo hecho imponible, es necesario que se dé en forma conjunta y completa, los requisitos legales que establece la ley. Por tal motivo deben quedar perfectamente definidos los elementos objetivos: el objeto, y los subjetivos: el sujeto, la materia que queda sujeta al impuesto, o base imponible, la alícuota aplicable, y el resultado en sí mismo, es decir, la obligación tributaria.

En nuestro ordenamiento constitucional el principio de legalidad está consagrado en el artículo 19 en cuanto expresa que "nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe". Con relación al ámbito tributario dicho principio se encuentra garantizado en la Constitución Nacional a través de los artículos 4, 17, 52 y 75 inc. 1 y 2.

Para parte de la doctrina como señala Dino Jarach, no sólo es necesaria la aprobación parlamentaria de los impuestos para su existencia y validez, sino también que la propia ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Por su parte Rodolfo Spisso sostiene que "el principio de legalidad no se agota en la mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden nacional, para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico"

Este principio constitucional abarca tanto la creación de los tributos como la modificación de los elementos esenciales que lo componen, como ser el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados, las exenciones. Por ello que en esta materia la competencia del Poder Legislativo es exclusiva.

Al ubicar en el tiempo los hechos imposables el legislador delimita el alcance temporal de la obligación tributaria.

Con relación al hecho imponible del impuesto a las Salidas No Documentadas la Ley no ha especificado su aspecto temporal, por lo cual podríamos sostener que el mismo al verificarse con cada pago, sería un impuesto instantáneo.

Pero teniendo en cuenta que el impuesto en cuestión integra el cuerpo normativo que regula el impuesto a las ganancias y considerando que el mismo reemplaza el impuesto que debiera abonar

el beneficiario oculto, podríamos concluir que se trata de un impuesto de ejercicio para el responsable de la obligación tributaria.

Esta falta de precisión fue subsanada mediante el artículo 2 de la resolución general, ya comentada, (AFIP) N° 893/2000 que al disponer, *"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, ha definido la periodicidad del impuesto mencionado.*

Siguiendo con el análisis que merece esta norma y tomado a colación el artículo 99 de la Constitución nacional. El Poder Ejecutivo puede: *"expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu de excepciones reglamentarias"*. Es decir que no vulneran el principio establecido en el presente artículo aquellos reglamentos que se expidan para una mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada.

La Resolución aludida es una norma de grado inferior que fija implícitamente la oportunidad en que se perfecciona el hecho imponible y se exige la cancelación del impuesto, extralimitándose con respecto al alcance del principio de legalidad que impera en la materia tributaria.

Así lo entendió la Procuradora Fiscal de la nación en la causa Augsburg SA(TF 21490-1) c/DGI de fecha 11/05/2009 al sostener que: *"... la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso federal (art. 4, 17, 52 y 75 inc 2do. De la Constitución Nacional)"*... Volviendo entonces al inicio, resulta evidente que la pretensión de punibilidad del fisco se apoya en la inobservancia de la actora al mandato contenido en un reglamento inconstitucional y que, por tales motivos, su rechazo se impone también en esta instancia.-

OBJETO

El objeto de todo impuesto es el presupuesto de hecho que la norma define como alcanzado por ella. A fin de respetar el principio de legalidad, el objeto del impuesto está definido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las ganancias "...Cuando una erogación carezca de documentación... estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) que se considerará definitivo".

Exenciones a la gravabilidad de la Ley:

- ✓ Cuando se pruebe, por cualquier medio, que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancia gravada.

- ✓ Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos hayan sido efectuados para adquirir bienes.

- ✓ Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

En forma residual quedan como objeto NO EXENTO, o GRAVADO, las erogaciones sin documentar que:

No habiéndose probado su vinculación con la fuente generadora de ingresos gravados, no respondan a la compra de bienes y que según pueda presumirse, lleguen a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario.

Se hayan destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (que como ya se explicó, es objeto introducido por el Decreto Reglamentario)

Retomado el Fallo "Autos Geigy Argentina SA" CSJN 15/10/1969 "... lo que persigue el gravamen de que se trata de imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones 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 está obligado a abonar sobre ella el tributo..."

BASE IMPONIBLE

La base imponible es la misma erogación detectada como indocumentada. La que por sus características no presenta posibilidades de sufrir deducciones; salvo el hecho ya mencionado del exceso de erogación con respecto a la contraprestación de hecho recibida y en donde debe calcularse el monto de erogación desproporcionada, dependiendo de las pruebas que aporte el imputado y que se requieran para cuantificar la erogación que originó la salida no documentada.

Como se menciona en el Fallo "Mfac Ingeniería en Obras y Servicios SA" TFN Sala D 15/06/2006: *"...Cabe confirmar la resolución de la AFIP..., puesto que ante falta de comprobantes de respaldo de ciertas operaciones no puede pretenderse que el fisco analice las instalaciones de la recurrente para comprobar que las construcciones realizadas y los productos presuntamente adquiridos coinciden con los proveedores e importes cuestionados, máxime cuando no se produjo ninguno de los medios de prueba ofrecidos..."*

Por último cabe mencionar que la obligación tributaria nacerá cada vez y por cada erogación no documentada realizada en forma individual. Tal como ya se expresó.

ALICUOTA

La alícuota es la del TREINTA Y CINCO PORCIENTO (35%) coincide con la tasa máxima del impuesto a las ganancias y la aplicable a rentas de beneficiarios del exterior, sin que ello signifique que haya alguna relación ni con el impuesto ni con los sujetos.

Situación que se aclara en el Dictamen DGI (DAL)90/94 10/11/1994 *"...Respecto a que si están individualizado los preceptos de la salida no correspondería juzgar que se ha pagado rentas a beneficiarios del exterior -observación de la preopinante- se debe aclarar que la tasa máxima de la escala que el artículo 37 dispone, no es un "tasa de extranjería", sino una simple exposición de derecho positivo de vida propia, tasa máxima... que como se ha visto tiene fundamentos independientes..."*

SUJETO

Salvo en el supuesto del artículo 81 de la Ley de Procedimiento Tributario, que trata sobre el Recurso de Repetición, el Sujeto ACTIVO será siempre la Administración.

Ahora bien el Sujeto PASIVO, en las Salidas No documentadas está definido, en forma abierta, a todos aquellos que realicen las erogaciones. Sin dejar de generar dudas con relación a la naturaleza del sujeto obligado al pago del mismo, ya que por ejemplo, se puede citar lo observado en el artículo 37 con relación al fallo "Radio Emisora Cultural SA, *"el sujeto no abona su impuesto sino el impuesto del beneficiario"*.

Atento a lo enunciado, en el artículo 5 de la Ley 11683 de procedimiento tributario define como *"responsable por deuda propia"* a los que están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debida, personalmente o por medio de sus representantes legales...

El Sujeto pasivo de las Salidas No documentadas, queda totalmente incluido dentro de la naturaleza descrita por el artículo enunciado, dejando en claro que el Sujeto es Responsable por deuda propia, pagando el tributo que a él le corresponde y siendo el generador del hecho imponible sin repercusión del beneficiario, ya que en caso de detectarse el ingreso no documentado, será el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias por su propia renta.

TIPO DE IMPUESTO

Definidos entonces todos los aspectos que hacen que el impuesto bajo estudio cobre entidad, y teniendo en cuenta la obra de Marcelo Gaumet ⁽²⁾, donde el autor presenta que el Impuesto a las Salidas No documentadas es:

- Directo: ya que lo soporta el sujeto pasivo que determina la ley, y no puede ser trasladado.
- Real: porque no tiene relación con la situación personal del pagador, gravando la manifestación de capacidad contributiva como fuera definida por el legislador.
- Proporcional: puesto que se establece una alícuota fija para todos los hechos imponible.
- Instantáneo: ya que la obligación nace por cada erogación indocumentada, tributándose en forma individual, por cada una de ellas, sin que estas fueran repetitivas. No existen "períodos fiscales" para abonar los hechos imponible acaecidos.
- Definitivo: puesto que el importe abonado, atento a no tener carácter de retención, percepción o pago a cuenta, no puede ser recuperado.

CONCLUSIONES

En principio y de acuerdo a lo contenido en la ley las erogaciones que no estén originadas en comprobantes válidos, y no se relacionen con la obtención de la ganancia gravada no se pueden deducir del balance impositivo, salvo los casos mencionados. Si se hace, será una Salida No documentada a título propio y deberá tributar el impuesto del 35% de carácter único y definitivo ingresando el pago dentro de los 15 días hábiles administrativos, con la posibilidad de no poder deducir el gasto. Impactando negativamente en un 70%. Sumado a todo y como es poco probable que un contribuyente que haya tomado un gasto con un comprobante no válido o que creía era válido en su momento, recurra a AFIP a expresar que posee una Salida no Documentada, la aplicación de este impuesto se perfecciona en las inspecciones y/o procedimientos administrativos, que AFIP realiza en el presente pero se aplica con retroactividad, y como la obligación de pago es a los 15 días de tomada la erogación, en algunos casos los montos pueden ser muy significativos.

Además es importante rescatar que en muchos casos la jurisprudencia sigue contradiciéndose con los diferentes fallos, sobre todo los de una misma causa a medida que avanzan las apelaciones hasta llegar a la corte, de manera tal que aún no existe una certeza absoluta sobre algunos procedimientos, solidificando más lo expresado en el párrafo anterior que las erogaciones tomadas sin comprobantes deben tener elementos más que sólidos. Actualmente el contribuyente dispone de muchas alternativas para corroborar si los comprobantes que toma dentro del balance fiscal son o no válidos, y debe hacerlo ya que a través de los diferentes fallos observados no sólo basta tener el comprobante de respaldo de la erogación sino que este no sea apócrifo, tornando a la operación inexistente o ficticia. Hace unos años, no era accesible saber si una empresa estaba constituida regularmente, o si realizaba sus inscripciones o registros de información año a año, o si emitía comprobantes sin controles previos, ahora estos conceptos se

pueden consultar incluso electrónicamente, de manera tal que aquel contribuyente que intente respaldarse en que desconocía la situación de ese "beneficiario oculto" quizás tenga un fallo en su contra, y le sea muy difícil probarlo.

Actualmente es poco probable que se asimile en forma simple, aunque sea cierta, que haya una salida de dinero en una empresa, por ejemplo, que no tenga relación con la ganancia gravada o que no haya sido para adquirir un bien, ya que de existir estos supuestos se puede inducir a pensar que el ente desvía fondos, en carácter de gastos para reducir la base sujeta a impuesto y tributar menos. El legislador presume que nadie recibe nada a cambio de nada. Si un tercero aparece cobrando un desembolso de un ente sin una causa válida y sin contraprestación, es el ente el que está distribuyendo fondos que tienen que ver con el origen de sus negocios o activos, es decir ganancias, resultados y distribuciones de beneficios producidos por el ente a favor de un tercero y por lo tanto la Ley está interesada en la causa jurídica de la erogación y no del sujeto beneficiario que en última instancia no pagará, porque está oculto, el impuesto a las Salidas No Documentadas porque el que deberá tributar es aquel que uso la figura en su balance fiscal.

El desarrollo legal de este impuesto en tan sólo cuatro artículos y una resolución general, obviamente no alcanza para definir su alcance, sin dejar de lado que el decreto reglamenta más allá de lo que contempla la ley y torna al instituto complicado en su interpretación. De esta manera, se torna vital la libre presunción legal que se deja en manos del juez administrativo y que en algunos fallos ha planteado distintas resoluciones, como es el caso de Red Hotelera Iberoamericana, en donde el Tribunal Fiscal Nacional y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso fallan con una determinada postura, a favor del contribuyente, y la Corte Suprema revoca dichas sentencias, confirmando la resolución de AFIP, dejando entrever que la utilización de este instituto da origen a planteos y soluciones jurisprudenciales diversas y hasta contradictorias, tornándola insegura en su implementación.-

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ✓ Guiliani Fonrouge y Navarrine, Impuesto a las ganancias, página 369/370 Cfr.
- ✓ Marcelo V. Gaumet "Salidas No documentadas: Instituto e Impuesto", 2007, colección biblioteca profesional y empresaria, Errepar.
- ✓ Mastrolliri Carlos P. Imp 2008-14 (2da quincena julio), "Salidas No documentadas, un instrumento problemático", página 1185
- ✓ Navarrine Susana "La Corte Suprema excluye del régimen de condonación a los pagos por salidas no documentas". PET N° 224. Lexo Fiscal.
- ✓ Nuñez Eduardo, "Impuesto especial las salidas no documentadas. Naturaleza jurídica y factibilidad de su deducción", 2004, impuestos, 17, página 17.-
- ✓ Raimondi, Carlos y Archabaian Adolfo, 2000, "El impuesto a las Ganancias" tercera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 634
- ✓ Reig Enrique, Impuesto a las Ganancias, 2000, Pág 337/339
- ✓ Rolando Felix "Futuros y Opciones", www.fyo.com noticia publicada el 03/08/2007.
- ✓ Walmyr H Grosso Sheridan "Aspectos irresueltos de las salidas no documentadas", mayo de 2011, publicado en Errepar, Doctrina Tributaria N° 374, , página 449 y ss.-