

## ASPECTOS IRRESUELTOS DE LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Por Walmyr H. Grosso Sheridan. Publicado en Errepar, Doctrina tributaria Nro. 374 , mayo 2011, pág. 449.

### I)INTRODUCCION

Si bien la figura tributaria “salida no documentada” que se desarrolla hoy en el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias tiene vida en la legislación nacional desde el año 1946 por vía del Dto 14388, hasta no hace mucho tiempo atrás prácticamente podría sostenerse que era letra muerta de nuestro ordenamiento positivo por cuanto el Fisco no se había ocupado profundamente de este instituto y consecuentemente no resultaba un asunto con trascendencia doctrinal o jurisprudencialmente relevante.

Con la proliferación de causas derivadas de la existencia de facturación apócrifa de estos últimos años esta figura legal toma dimensión para la Administración recaudadora que comienza a lanzarse en el reclamo del pago de dicho impuesto concomitantemente con la determinación del ajuste de los créditos fiscales de IVA y de los gastos en el impuesto a las ganancias provenientes de operaciones o simulaciones de ellas instrumentadas mediante este tipo de documentos anómalos.

Por otra parte, a mi juicio hay un hecho concretamente explosivo que catapultó el interés por reclamarle a los contribuyentes el pago de esta gabela y que se sitúa en el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Red Hotelera Iberoamericana <sup>1</sup> que le otorga a la AFIP basamento legitimatorio para llevar adelante el impulso de estos reclamos que, hasta ese momento, se desconocía la suerte que iban a correr judicialmente. Esta circunstancia , por la trascendencia impensada de lo resuelto por nuestro máximo tribunal, excede las expectativas de lo que originalmente había supuesto la Administración que sería razonablemente aceptado por la justicia y la envalentona para ir mucho más allá en la aplicación de esta figura que lo que ella misma implica por sí sola.

La inercia con la que se comienza a reclamar a los contribuyentes el pago del impuesto derivado de la salida no documentada cada vez toma mayor velocidad y, como resultado lógico del avance sin precaución , se está empezando a observar que la Administración ha traspasado en unas cuantas ocasiones la barrera de lo apropiadamente dispuesto por la legislación para romper cuestiones de equilibrio tributario y cambiar el carril de la legitimación para traspasarse a la arbitrariedad de la pretensión que formula.

---

<sup>1</sup> Red Hotelera Iberoamericana SA c/Dirección General Impositiva, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 26-8-2003

En estos últimos tiempos no son pocos los fallos y la doctrina que ha comenzado a tratar este tema por la sencilla razón de que las circunstancias del momento hacen que esté en boga. No es intención de mi parte sustraer el calificado protagonismo que sobre la materia tienen eximios doctrinalistas sino simplemente, y si se me permite, tratar de aportar algunas ideas que hasta el presente no he tenido la oportunidad de verlas desarrolladas en relación a la figura a tratar.

## **II) LA SALIDA NO DOCUMENTADA**

Antes de introducirnos en el objeto nuclear de este trabajo creo necesario formular algunas precisiones que sustentan el camino lógico de lo que luego se desarrollará.

Los arts.37 y 38 de la LIG determinan que cuando una erogación carezca de documentación y de pruebas mediante las cuales no se pueda establecer que por su naturaleza ha sido efectuada con el objeto de obtener, mantener y conservar la ganancia, no se admitirá el cómputo del gasto impositivo y además estará sujeta al pago de una tasa del 35 % quedando el contribuyente a su vez exonerado del deber de este ingreso aludido cuando la AFIP presuma que con dichas erogaciones se han adquirido bienes o que la cuantía de ellas no llega a ser ganancia gravable en manos del beneficiario.

El art.55 del Decreto Reglamentario de la LIG complementa con mayor benevolencia los artículos de la ley aceptando extensivamente la posibilidad de cómputo deducible de gastos indocumentados por parte del contribuyente cuando los mismos se refieran al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas sin perjuicio del impuesto calculado a la tasa del 35 % del párrafo anterior y permitiéndole a éste computar como deducción la suma de los gastos de las erogaciones en la medida que se pueda presumir con fundamento que no llegan a ser ganancias imponibles para el beneficiario.

Analizando los presupuestos normativizados resulta importante destacar que esta figura tributaria nos ha traído durante mucho tiempo la duda de estar ante un impuesto con características típicamente propias, o bien, una visión distinta nos enseñaba que se trataba de una norma de carácter represiva inserta con desacierto legislativo en la ley sustantiva del impuesto sobre la renta. Los pronunciamientos eran diversos, puesto que para algunos tribunales se trataba de un tributo mientras que otros lo consideraban una sanción. En cuanto a lo doctrinal, los autores Raimondi y Atchabahian<sup>2</sup> sostuvieron en el año 2007, aún con posterioridad a fallos que luego trajeron luz definitiva a esta cuestión, “que esta figura reviste todos los caracteres de una sanción creada en cabeza de quien realizó la erogación, en virtud de que, al margen de toda consideración sobre su capacidad contributiva, está impuesta por la ley – con la máxima alícuota marginal prevista en ella -, a manera de castigo al haber incurrido en salidas no documentadas”.

---

<sup>2</sup> Impuesto a las ganancias, Carlos Raimondi y Adolfo Atchabahian, Editorial La Ley, 4ta Edición, pág. 617

La Corte Suprema de Justicia puso fin a esta serie de desencuentros dogmáticos y jurisprudenciales en la causa Radio Emisora Cultural SA <sup>3</sup> sellando el criterio de considerar a esta figura como un tributo por medio de la revocación de dos fallos de instancias anteriores que opinaban lo contrario y dejando asentado taxativamente en su sentencia que no debía considerarse con la calidad de una norma que persiga la represión de una conducta ilícita. En dicha ocasión se discutía si bajo la letra de una norma que condonaba sanciones dictada por el año 1995 las salidas no documentadas participaban del beneficio eximitorio por tener entidad infraccional.

Resulta entonces que la figura en estudio debe ser interpretada con status jurídico tributario y a partir de allí se desencadenan las siguientes consecuencias, según mi criterio.

### **III)SITUACIONES IRRESUELTAS DE LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS**

#### **III.1)EROGACIONES VERSUS GASTOS**

La aplicación del instituto salida no documentada por la Administración fiscal ha llevado a la idea de ponderar con efectos fiscales análogos, dada su supuesta sinonimia, los términos “erogación” y “gasto” siendo a mi juicio conceptos que pueden llegar a resultar temporalmente coincidentes o no, según la particularidad de cada caso, pero que la verdad fáctica no dice que responden a hechos jurídicos y contables diferentes aunque excepcionalmente puedan contener cuantías idénticas. Esta tal vez sea la explicación del motivo por el cual se mimetizan equivocadamente ambos términos.

En efecto, una erogación , por definición del diccionario de la Real Academia Española , es una repartición o distribución de caudales, palabra que en la técnica contable se asocia a un pago , desembolso o traslación de recursos de un ente a otro mientras que un gasto es sencillamente un concepto que se vincula con la asimilación por parte del ente de un concepto disminutivo del patrimonio independientemente de que se pague o no. Una erogación no necesariamente tiene como correspondencia un gasto ya que puede provenir de una inversión o de un cambio cualitativo de activos o pasivos. Por otra parte un gasto tampoco encuentra como correlato exclusivo la correspondencia de una erogación y tenemos como ejemplo concreto a citar el cargo de amortizaciones de bienes de uso que se efectúa cotidianamente.

La LIG establece que las formas de apropiación de ingresos y gastos a los fines de la liquidación tributaria será mediante el criterio de lo devengado o de lo percibido, más allá de otras propuestas específicas que también admite , lo que da la posibilidad de estar ante una primaria definición conceptual de que el gasto se vincula con lo devengado mientras la erogación se relaciona a lo percibido.

---

<sup>3</sup> Radio Emisora Cultural SA C/DGI, Corte Suprema de Justicia , 09-11-2000

La técnica contable hace que pueda darse el caso de existencia de gastos deducidos por un monto que por lo general resultan inferiores al total de la erogación o pago que se lleva a cabo por la sencilla razón de que ésta última muchas veces viene incrementada por el impuesto al valor agregado que se adiciona a la base imponible o los impuestos internos o regímenes de percepción a cargo del proveedor. El pago o erogación se compone entonces de un gasto más un conjunto de elementos patrimoniales que no se vinculan con el resultado empresario.

A partir de ello , y en directa relación con lo dictado por el art.37 de la LIG, no se entiende el motivo de la narración del artículo señalado cuando dispone que para el caso de la erogación que carezca de documentación se impedirá la deducción en el balance impositivo del gasto estando además alcanzada por la tasa del 35 % en carácter de impuesto de salida no documentada. Es de resaltar que lo que la legislación hipotetiza jurídicamente obligando a abonar el impuesto especial en estudio es la falta de documentación de la erogación y no del gasto . Por otra parte, la misma ley del tributo en toda su extensión se encarga siempre, cuando se refiere a un concepto deducible de la renta, de usar el término “gasto” lo cual da una pauta clara que no debe ser asimilado a una erogación.

Por otra parte, y con relación a los gastos, y aún a pesar de todo lo que lucha en contra la AFIP, hay que convenir que el criterio de lo devengado no se ata estrictamente a la necesidad de cumplir con el requisito de contar con comprobantes respaldatorios de las operaciones porque abonan dentro de éste determinados hechos económicos en los que se prescinde de ellos o existe imposibilidad de su existencia como suelen ser las provisiones, previsiones, amortizaciones, etc. En función a ello no creo estar equivocando la opinión de que el criterio de devengamiento mediante el cual se asume un gasto y un ingreso en la LIG no se sustenta exclusivamente en la existencia de comprobantes de las operaciones aún cuando los mismos sean factor importantísimo de respaldo de la utilización del método de imputación.

La AFIP ha adoptado el criterio de considerar que la erogación vinculada a un gasto indocumentado o anómalamente respaldado da lugar al cálculo de la tasa del 35 % directo sobre el total del pago sin mayor análisis y automáticamente procede a impugnar su deducción a los contribuyentes cuando, según se desprende de los arts. 37 y 38 de la LIG, lo que da lugar al nacimiento de este deber excepcional de tributación es simplemente la carencia injustificada del documento que respalda el egreso de los fondos por vía del pago.

Sin embargo, para el caso puntual de las salidas no documentadas , el tratamiento terminológico que utiliza la LIG puede tender a confusión puesto que de la literalidad de la norma podría pensarse que una erogación es igual a un gasto. El primer hecho que ayuda a la confusión se ubica en el art.37 cuando se dispone que si no se prueba por otros medios que la erogación ha sido efectuada con el objeto de obtener , mantener y conservar la ganancia se impedirá su deducción en el balance impositivo. El segundo hecho que también confunde la finalidad de la norma está dada por el primer párrafo del art.55 del

DR en donde nuevamente se dispone que las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo cuando se carezca de comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. El balance impositivo, que no es otro que un estado de resultados fiscal, no tiene absolutamente ningún componente asociativo a los pagos que efectúa el contribuyente que son las erogaciones referidas en los arts. 37 y 38 de la LIG y en razón de ello no se puede explicar como nuevamente se relaciona erradamente un “pago” con un “gasto”. El principio básico del gravamen rector de toda habilitación de deducibilidad siempre estuvo referido al gasto vinculado con la renta gravada y por lo tanto el tratamiento de éste o una erogación en la ley no deben entenderse como componentes de la misma entidad jurídica.

El fallo Red Hotelera Iberoamericana SA en que funda muchas veces la pretensión fiscal la Administración recaudadora, utilizando un criterio interpretativo injustificadamente extensivo, va más allá de lo que la norma literalmente establece. Su considerando 18) señala lo siguiente: “ resulta aplicable lo dispuesto por el art.37 de la ley del impuesto a las ganancias ( t.o. en 1986 y sus modif..) , ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación – a los fines de esta norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar – al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario”. En este sentido hay que decir que nuestro más Alto Tribunal interpreta extensivamente con sorpresa y sin antecedente normativo expreso la literalidad de la norma específica estableciendo que ella regula la necesidad de asociar instrumentalmente la erogación a un momento anterior que es el de contar con la documentación fehacientemente hábil para su deducción del gasto incurrido que posteriormente se abona . Esto no es lo que la letra del instituto nos dice. Evidentemente se ha dado tratamiento igualitario al gasto y a la erogación.

Por estas razones sostengo que no debe asimilarse conceptualmente el concepto deducible en el impuesto a las ganancias como gasto a la erogación correspondiente a un pago, cuestión que frecuentemente sucede en las determinaciones tributarias del Fisco, toda vez que si bien en algunos casos puede resultar cuánticamente coincidente una con otra, en otros sucede y con mucha más asiduidad que lo que uno supone, que al estar ante pagos correspondientes a facturación anómala ,según el criterio oficial , pero que contienen la discriminación integral de los conceptos tales como monto neto gravado, IVA, percepciones e impuestos internos, etc., estos tributos no pueden formar base de cálculo de la salida no documentada por cuanto participan de otra naturaleza jurídica distinta de los presupuestos que regulan los arts.37 y 38 de la LIG y su decreto reglamentario correlativo.

De la misma legislación en análisis se puede colegir que aún cuando se pretenda considerar al gasto como una erogación o viceversa, la redacción del art.38 de la LIG ratificado por el art.55 del DR al eximir del ingreso del impuesto especial del 35 % sobre el pago correspondiente a la adquisición de bienes da la pauta de que la concepción con que fue creado este régimen sui generis es

bien clara en el horizonte trazado que mantiene la diferencia entre una inversión, un gasto y una erogación, aún cuando, como antes de expresó, la terminología no ha resultado utilizada con buena precisión.

Habitualmente sucede que el gasto en una declaración jurada se computa con antelación al momento en que se procede al pago sobre el que luego se reclama el ingreso del tributo especial de la salida no documentada. No son pocos los casos donde un gasto se ha deducido en un ejercicio fiscal y la erogación se traslada a los siguientes. Cuando frente a una situación determinada toma vida la posibilidad de aplicación de esta figura tributaria especial, se presenta la necesidad de impugnar un gasto de un ejercicio anterior y calcular la tasa del 35 % de la erogación en otro posterior. Esta ausencia de apareamiento de ambos géneros es un elemento más para sostener la carencia de igual identidad jurídica de ambas figuras.

### **III.2) BENEFICIARIOS OCULTOS Y BENEFICIARIOS INEXISTENTES. RELACION CON LA BASE IMPONIBLE DE LA SALIDA NO DOCUMENTADA.**

La justificación jurídica de la exigencia del pago del impuesto determinado en función a las salidas no documentadas radica en el interés estatal dirigido a la captación del gravamen que le hubiese correspondido abonar a un tercero que se lo ha denominado “beneficiario” ante el supuesto aleatoriamente hipotetizado por vía legal, que éste, al percibir los fondos, obtiene beneficios. Debe haber existido una concreta traslación de recursos hacia otro sujeto ya que si ello no acontece, el instituto de la salida no documentada se torna abstracto. La doctrina se encargó desde siempre de desarrollar esta idea rectora del régimen<sup>4 5 6</sup>. El fallo Radio Emisora Cultural SA ya señalaba en su considerando 6) que “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”. El mismo criterio fue acogido posteriormente en el considerando 21) de la sentencia del asunto Red Hotelera Iberoamericana SA.

Implícitamente ambos pronunciamientos dejan entrever que se trata de verdaderos beneficiarios ocultos que la Administración no ha podido nominar para hacerles recaer el peso de la tributación corriente y consiguientemente carga por esta vía atípica el tributo sobre la renta que hubiere estado en cabeza de ellos pero imponiéndoselo al sujeto pagador. De ninguna manera la justicia dictada por nuestra Corte Suprema consideró la posibilidad de otorgar este tratamiento análogo para el caso de supuestos perceptores de las erogaciones que en verdad no existen o para el caso en que aún pudiéndose

---

<sup>4</sup> Impuesto a las ganancias, Raimondi y Atchabian, Editorial La Ley

<sup>5</sup> Impuesto a las ganancias, Enrique Reig, Ediciones Macchi

<sup>6</sup> Impuesto a las ganancias, análisis integral técnico y práctico, Julian A Martín, Editorial tributaria

acreditar su personalidad no sean verdaderos perceptores de la renta. El presupuesto basamental de la figura se solventa en la verdadera transferencia de riqueza a un sujeto oculto. Por ello hay que marcar una distinción a los fines del estudio de esta figura entre aquellos sujetos que a los fines fiscales son considerados beneficiarios ocultos de los que simplemente resultan inexistentes.

Esta consideración no ha sido así observada por las inspecciones fiscales que han tendido a homogeneizar estos escenarios diferentes otorgándole el mismo tratamiento tributario a un beneficiario oculto que a uno inexistente. Carlos Mastroilli <sup>7</sup> advierte con acertada letra que en “la práctica un beneficiario inexistente es equiparado a un beneficiario oculto” opinando que estamos ante hipótesis que en un caso no ha contemplado la redacción de los arts 37 y 38 de la LIG mientras que en el otro sí.

La jurisprudencia ha comenzado recientemente a distinguir al beneficiario inexistente del oculto. Así en la causa Magycam Group SA <sup>8</sup> la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo ha diferenciado inteligentemente uno de 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 realmente han salido del activo del contribuyente , cabría aplicarle la tasa del 35 % por no haber identificado al perceptor oculto, pero no impedirle deducirlos 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, correspondería 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, según el denominado doble efecto predicado respecto del art.37 , los fondos no han salido del patrimonio del contribuyente ( en tanto no se le permite deducir el gasto), pero al mismo tiempo se considera que esos fondos salieron e ingresaron en el patrimonio del perceptor no identificado. En suma, como regla, el importe de los gastos no documentados , cuya deducción prohíbe la ley en caso de que las facturas sean apócrifas y, por lo tanto, inhábiles para probar que la operación genuinamente se realizó, permanece en el activo del contribuyente”.

En este estado del desarrollo doctrinario estamos ante la hipótesis de existencia de una factura apócrifa emitida por un beneficiario oculto. Recordemos que la apocrifidad del documento acreditativo de la operación comercial puede provenir por dos circunstancias: la inexistencia de la operación facturada o por los vicios formales en la que la misma se instrumenta. Ambos casos han sido objeto de arremetidas fiscales muy encarnizadas.

---

<sup>7</sup> Salidas no documentadas, un instrumento problemático, Mastroilli Carlos P. Imp 2008-14 ( 2da quincena julio), 1185

<sup>8</sup> Magycam Group SA, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 16-10-2007

El aspecto a tratar tiene directa vinculación con la base imponible a considerar a los fines de exigir el pago de la tasa del 35 % correspondiente a la salida no documentada cuando verdaderamente se trata de un beneficiario oculto y se configuran los presupuestos de hecho que desarrollan los arts. 37 y 38 de la LIG y 55 del DR.

No son pocas las situaciones donde el fisco, aún cuando tenga por acreditada la existencia de retenciones tributarias, igualmente carga contra el contribuyente pagador pretendiendo hacerle abonar esta tasa especial ante la presunción de que no conoce al verdadero beneficiario que, por otra parte, al haber sufrido una retención es precisamente identificable.

Pero además de ello, generalmente considera base de cálculo de la tasa del 35 % la suma equivalente a la integridad del monto pagado al perceptor, siendo ello a mi juicio, absolutamente contrario al orden legal imperante habida cuenta del deber de sujeción que incluye a la Administración nacional, por encontrarnos ante normas de orden público, de la integridad del régimen fiscal que existe en los tres niveles gubernamentales, por los motivos que seguidamente explicaré.

Por lo general las operaciones cotidianas se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado. Si se entiende que existe un sujeto escondido detrás de la operación, es porque se acepta que ella efectivamente se realizó. Y si ello ocurre, seguramente hay que indagar qué es lo que sucede con el impuesto al valor agregado.

La fuerza de los hechos nos enseñan que, en la gran mayoría de los casos, cualquier pago que realiza un contribuyente siempre se compone del precio pactado más el IVA correspondiente. Ahora bien, este gravamen indirecto al consumo no tiene absolutamente ninguna vinculación liquidatoria ni cuántica con el establecimiento de un beneficio sujeto a la tasa especial del 35 % puesto que, tal como magistralmente lo ha expresado Ruben Marchevsky<sup>9</sup>, para el caso del IVA se trata de un tributo plurifásico no acumulativo, lo cual, en palabras sencillas, viene a significar que su valía se va trasladando de etapa en etapa de la cadena de producción y comercialización y quien lo soporta efectivamente es el consumidor final siendo para las empresas que integran la cadena de valor, simplemente una gabela que no impacta en su resultado económico. Dejo de lado, por supuesto, el caso de operaciones exentas.

Por la filosofía propia de este impuesto, es que entiendo que cuando se calcula la base a la que se sujeta la tasa del 35 % de la salida no documentada, si el pago correspondiente respondiera a una operación gravable, el Fisco debería disminuir el monto considerado exactamente en la misma proporción que la tasa del IVA que tuviera la operación. Ello debería establecerse de esta manera por la elemental circunstancia de que si el ingreso del impuesto especial por la salida no documentada responde a ponerle en cabeza del pagador la máxima tasa del impuesto a las ganancias existente para el beneficiario oculto, no todos los fondos que recibe éste son ganancias sobre las que se debe abonar el

---

<sup>9</sup> IVA Análisis Integral, 2da Edición ampliada y actualizada, Ruben MArchevsky, Ediciones Macchi

impuesto sobre la renta sino que una porción del mismo está compuesto por el impuesto al valor agregado que tiene un sistema liquidatorio propio y distinto del relativo a la determinación de un beneficio tributario para el impuesto sobre la renta. Y en este análisis es preciso convenir que estamos ante contribuyentes ocultos que efectivamente han dado nacimiento a la obligación tributaria para el impuesto al valor agregado y que la legislación de dicho gravamen no ha previsto la obligación de que se actúe en carácter de responsable sustituto ni en su propia ley ni mucho menos en la correspondiente al impuesto sobre la renta.

Por otra parte , de sostenerse que la tasa del 35 % de la salida no documentada en la magnitud que corresponde al impuesto al valor agregado contiene al mismo, hipótesis jurídicamente descabellada, implica desconocer que este tributo especial tiene vida jurídica desde mucho tiempo antes que el gravamen indirecto referido y, por lo tanto, no ha sido materia previsible contenida en el propósito legislado al momento de su gestación por la obvia razón de que cuando se ideara el instituto en análisis, el impuesto al valor agregado no formaba parte del derecho positivo tributario. Ello tiene directa connotación con impedimentos jurídicos derivados de garantías constitucionales , como resulta ser el principio de legalidad. Basta simplemente citar el fallo Eves Argentina SA <sup>10</sup> en donde nuestra Corte Suprema Nacional dijo lo siguiente: “ cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imposables, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto, se tiene por sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que , atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad...”

Se podría también plantear, siguiendo instrucciones y dictámenes del Ente recaudador que no son escasos, que la operación llevada a cabo por el beneficiario oculto a la que corresponde aplicar el tributo sobre la salida no documentada no contiene implícitamente el monto correspondiente al IVA. Este tema a mi juicio requiere un análisis casuístico para cada caso concreto y establecer reglas generales apriorísticamente puede conducir a error.

El mismo criterio de descomposición de la base imponible a los fines del cálculo de la salida no documentada del 35 % habría que seguir para el caso en que la operación que se trate pueda ser sujeta a regímenes de percepción nacionales o locales o a la exteriorización desagregada de tributos cuando existe obligatoriedad de plasmarlos individualizadamente a través de la emisión de una factura como pudieran ser los impuestos internos o sobre los combustibles, etc., entre otros , donde el detalle cuántico de cada uno de ellos que conforma el total facturado viene instaurado por la legislación específica de cada gravamen y en tanto resulte evidente que la discriminación de los distintos tributos que componen el pago íntegro de la factura se corresponden a conceptos que arrojan sumas trasladadas que no representan en absoluto

---

<sup>10</sup> Eves Argentina SA, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14-10-93

incremento de la renta del perceptor del pago sino que se está ante montos que simplemente se transportan de un sujeto pasivo de la obligación fiscal a los sucesores tributarios siendo el pagador y perceptor simplemente personas intermediarias de ello. Por supuesto que todo lo dicho debe ser analizado bajo la letra de lo que prescriben el art.38 inc.a) de la LIG y el quinto párrafo del art.55 del DR.

### **III.2) BENEFICIARIOS OCULTOS Y PAGOS**

Los datos que por lo general son requeridos por la AFIP, entre otros más, con el objeto de determinar la veracidad o falsedad de las facturas que sospecha que sean apócrifas, son los medios cancelatorios de las mismas. No son infrecuentes las ocasiones en que la cancelación de ellas se hace por vía de medios nominados o nominables en el tiempo que permiten identificar quien ha sido el destinatario final de la operación abonada, aún cuando éste pueda resultar un beneficiario indirecto o de segundo grado del pago que se estudia por ser endosatario. Siempre un cheque cobrado tiene un destinatario con nombre, apellido, documento y domicilio si se trata de una persona física o denominación social, CUIT y sede social si se trata de una persona jurídica. Por dicha razón el Dictamen 18/04<sup>11</sup> de la AFIP no parece ser atinado en cuanto a que igualmente considera que debe prosperar la aplicación del instituto de la salida no documentada.

Me estoy refiriendo concretamente a la circunstancia de que ante la existencia actual del régimen jurídico de los cheques en nuestro país, nadie pasa por el sistema financiero sin dejar asentada su identidad. Tampoco se admite la libre endosabilidad de los instrumentos librados y por ello no hay lugar para que puedan justificarse valederamente estar ante hipotéticas situaciones difusamente expuestas acerca del verdadero destinatario del pago. Recordemos que para el caso de los cheques diferidos la legislación solamente admite dos endosos y este hecho permite tener un control muy estrecho de la ruta de los mismos mientras que los cheques al día solamente permiten uno solo.

Con excelente criterio Juan Galvan Greenway<sup>12</sup> sostiene lo siguiente: “podrá verificarse la posibilidad de que los pagos hubieran sido efectuados mediante la entrega de cheques o contra la suscripción de recibos, y la veracidad de los documentos mencionados en último término quede debidamente acreditada – es decir, que quien figura como perceptor de esos ingresos sea el destinatario real de aquellos – o, sea cual fuere el medio probatorio empleado, pueda determinarse efectivamente quién ha sido el beneficiario auténtico de los pagos”. En estos casos, se pregunta el autor lo siguiente: “¿podría el organismo de recaudación conformarse con exigir al sustituto tributario el tributo mayor (35 % del monto de la erogación) o debería fiscalizar al beneficiario de aquellos importes y exigirle a este último el impuesto a las ganancias, a título personal, en la justa medida correspondiente”, para luego

---

<sup>11</sup> Dictamen 18 (D.A.T.) del 25 de febrero de 2004. Boletín 86, pág. 1073

<sup>12</sup> La evasión tributaria de las salidas no documentadas en Derecho Penal Tributario, Tomo 1 de Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, Juan P. Galvan Greeway, págs. 325/326

concluir que : “ por aplicación del principio de la realidad económica que se prescribe por el art.2 de la ley 11683, se concluye que el fisco debe determinar el impuesto a las ganancias correspondiente en cabeza del perceptor de los ingresos, no debiendo caer en la simpleza de exigirlo a quien hace la erogación, por resultar una tarea más sencilla, rápida y productiva para la Administración”.

Si bien quien finalmente cobre el cheque librado por el contribuyente no necesariamente debería ser el beneficiario oculto que ha sido previsto en el régimen de salidas no documentadas, seguramente en razón del ordenamiento vigente éste ha recibido mediante el paso muy próximo de mano en mano el instrumento de quien no quiere darse a conocer. Generalmente la AFIP no indaga esta situación y frente a la falta de correspondencia del presentante al cobro del cheque con respecto al supuesto beneficiario del pago para el cual se libró dicho instrumento, solamente limita sus acciones a considerar configurados los presupuestos de la figura de la salida no documentada y practica el cálculo del tributo sin más estudio del caso.

Pero lo cierto es que el endosante del cheque correspondiente a un pago originalmente destinado a un beneficiario oculto en el mismo instante de suscripción del endoso pasa a ocupar su lugar subrogando a quien quiere mantenerse detrás de las bambalinas del escenario fiscal pero con el aditamento de que es persona con identidad nítidamente desnudada para el caso de este tema y por lo tanto, convierte en inaplicable este régimen. En otras palabras quiero significar que resulta absolutamente verosímil que existiendo un cobrador del cheque o un endosante identificados, ya pierde sentido la instauración de este régimen, aún cuando los nominados no hayan tenido ningún tipo de relación con los hechos imposables comprendidos en las operaciones por las cuales se emitieron los pagos.

De esta línea de razonamiento debe establecerse, por consiguiente, que en toda ocasión en que finalmente el pago llegue a manos de un tercero por vía de emisión de cheques, siempre hay un sujeto identificable que por razones obvias ya deja de perder la condición de anonimato u ocultamiento y a partir de este hecho no puede pensarse en la posibilidad de aplicar el impuesto por la salida no documentada por los pagos a éste ya que ha dejado de mantener la condición de perceptor furtivo, causa jurídica que legitima la aplicación de este instituto.

Esta circunstancia la mayor de las veces no es tomada en consideración por la AFIP que persiste con el criterio de aplicar la tasa especial de la salida no documentada en toda ocasión en la que la factura que respalda la operación resulte apócrifa con independencia del seguimiento de la ruta del pago que es lo que en definitiva nutre y da nacimiento a este tributo especial.

De la misma manera el mismo criterio debiera seguirse cuando del medio de pago utilizado para cancelar la operación se pudiera determinar apriorísticamente o con posterioridad quien ha sido el perceptor de los fondos. Lógicamente esto demanda mayor esfuerzo investigativo de la Administración

recaudadora siguiendo o determinando la ruta del dinero, sacrificio que por lo visto hasta el momento no ha estado muy propensa a llevarlo a cabo.

Recordemos también, como ya se ha expuesto anteriormente, que si los pagos se han simulado y solamente se está ante situaciones donde se han generado movimientos de fondos para maquillar una operación fingida con apariencia de verdadera, tampoco es aplicable el régimen de las salidas no documentadas porque, como lo ha dicho inteligentemente la jurisprudencia <sup>13</sup>, en realidad nunca se configuró una salida de dinero que es el hecho que dispara la aplicación de este tributo especial y por lo tanto se trata de una operación ficticia y no real.

Teniendo en cuenta la legislación en materia de medios cancelatorios que regula la ley 25345 y que condiciona la posibilidad de computar créditos de impuestos y gastos deducibles al cumplimiento de las condiciones juridizadas en la misma, hay que convenir que el régimen en análisis se debe circunscribir a casos excepcionalísimos puesto que si se han generado pagos por vías que en alguna etapa de la ruta requieren nominatividad, ya no se puede pensar en la existencia de un beneficiario esquivamente escondido. Por otra parte, si éstos han sido simulados y no han representado definitivas salidas de fondos del sujeto pagador, aún cuando se hayan pergeñado con el objeto de enmascarar gastos inexistentes, la aplicación de la figura de las salidas no documentadas se transforma en impropia.

### **III.3) LA CARGA FISCAL DEL PAGADOR Y LA CONFISCATORIEDAD DEL REGIMEN**

Mucha letra ha ocupado la idea de que el pagador de una erogación no documentada asume para sí la carga del tributo que hubiese correspondido abonar al beneficiario oculto. El impuesto que se refiere tanto la doctrina como la jurisprudencia, lógicamente, es el correspondiente al de la renta.

En principio, resultaría obvio entonces admitir que el contribuyente pagador asume, sin que la letra de la legislación en análisis así lo haya consagrado expresamente, la calidad tributaria de un responsable sustituto de facto. Este rol parecería que debe ser cumplido mediando dicha característica por cuanto esta figura tributaria sui géneris nada dice específicamente. Esta sería la única posibilidad de comprensión y aceptación, a la luz del Derecho Tributario en pleno, de la naturaleza de este instituto tan especialmente regulado. En este sentido también cabe acotar que la corriente doctrinal se pacificó bastante alineándose en el criterio de otorgar la calidad sustitutiva de la renta del beneficiario al sujeto pagador una vez que la justicia superior definió que la salida no documentada tiene naturaleza jurídica de un impuesto y no de una sanción.

Sin embargo, a mi juicio, y teniendo plena conciencia de la irreverencia que voy a llevar a cabo, tengo convencimiento de que a partir de lo sentenciado

---

<sup>13</sup> Interbarires SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 31/10/2002

por nuestra Corte Suprema de Justicia hay algunas cuestiones que no permitirían considerar la figura de la responsabilidad sustitutiva como elemento de entidad subjetiva para llevar a cabo esta suplencia del pago del impuesto a las ganancias.

El primer aspecto a contemplar se vincula con la caracterización de la función del sujeto responsable sustituto. Éste abona en el ámbito de su actuación el tributo que le corresponde soportar a un tercero puesto que no se trata de un hecho imponible suyo y por ello siempre la legislación impuesta ha tenido en cuenta la tutela legal explícita de la existencia de las acciones reivindicatorias para lograr recuperar la oblación hecha por cuenta del verdadero contribuyente. En el caso de las salidas no documentadas ello no ocurre.

El responsable sustituto tributario es un sujeto que, no perfeccionando el hecho imponible por sí mismo, es obligado a subrogar al verdadero contribuyente haciéndose cargo del tributo de éste. José Carlos Bocchiardo <sup>14</sup> nos explica cómo opera la figura legal con estas palabras: “es un obligado en “lugar de”, porque desplaza en forma total y definitiva al realizador del hecho imponible contra el que tiene la acción de resarcimiento”.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación <sup>15</sup> nos aclara a qué nos estamos refiriendo en estos términos: “la ley tributaria puede extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto pasivo, sustituyendo complementariamente a éste en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa que ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada – no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídico impositiva. A esta persona se le da el nombre de sustituto, debiendo agregarse que esta responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación impositiva, de suerte tal que el Fisco mantiene relación jurídica con el sustituto”.

Párrafo aparte merece destacarse el desatinado encuadramiento de la ley 11683 que ha hecho la legislación en el entendimiento de que el responsable sustituto es responsable por deuda ajena. Pero esto se aparta del presente objetivo y no será desarrollado.

Frente a estos conceptos preliminares cabe preguntarse si verdaderamente la calidad funcional a la que resulta obligado el contribuyente al asumir es esta función sustitutiva del impuesto sobre la renta en la hipótesis de existencia de un beneficiario oculto o no puede pensarse en tal propósito, todo ello en razón de otras circunstancias que se explicarán.

Por ello, y en segundo lugar, hay que citar que de acuerdo a lo que ha dicho nuestro Máximo Tribunal en los pronunciamientos que seguidamente haré referencia, el impuesto a abonar establecido como consecuencia de la existencia de salidas no documentadas no participa de la calidad lógica del

---

<sup>14</sup> Tratado de tributación, Tomo I, Volumen 2, José Carlos Bocchiardo, Editorial Astrea, pág.147

<sup>15</sup> Ekman y Coba, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 17-11-97

tributo asumido en condiciones de responsable sustituto generándose con ello un gravísimo problema de confiscatoriedad que posteriormente será analizado.

En efecto en la causa Radio Emisora Cultural el considerando sexto nos dicta lo siguiente: “en realidad , lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quién 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 finaliza con la frase lapidaria señalando que ello debe hacerse “a título propio” que significa ,en palabras claras , lo mismo que decir que es un impuesto en cabeza del contribuyente pagador generado a partir de la existencia de erogaciones indocumentadas que para nada queda asociado a la posibilidad de considerar su actuación con la calidad de responsable sustituto.

Opinión bastante coincidente, y ya con reiteración, se desprende posteriormente a partir del considerando veintiuno del fallo Red Hotelera Iberoamericana en donde también se dijo que: “el instituto de las salidas no documentadas ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace una erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”. En ambas situaciones la Corte Suprema pone directamente en cabeza del contribuyente el pago del tributo ratificando con especial énfasis que ello debe hacerse a título propio y sin dejar trascender la posibilidad de considerar que podría haberse dado la situación de estar ante un pago personal pero por subrogación del verdadero contribuyente. Para la Corte Suprema de Justicia, hay un solo contribuyente por todo concepto y es el pagador de la erogación carente de documentación.

Por esta razón sostengo que nuestro más Alto Tribunal ha desestabilizado la relación jurídico tributaria con la opinión dada a esta situación por cuanto , si bien no lo dice expresamente, participa de la idea de que el impuesto correspondiente a la salida no documentada representa una sobretasa del impuesto a las ganancias en cabeza exclusiva del pagador que debe soportar el sacrificio económico de la oblación y no un tributo que sustituye el beneficio del perceptor oculto. Y esto rompe por completo la armonía de lo que hasta aquí se vino sosteniendo mediante la doctrina y gran parte de la jurisprudencia respecto del significado jurídico del instituto de la salida no documentada.

Siguiendo con el desarrollo lógico del tema, y ajustando el eje de éste a los pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal, a partir de la aceptación a regañadientes del criterio de la Corte, empieza entonces a ser necesario analizar la posibilidad de estar ante un instituto notoriamente confiscatorio por cuanto le carga íntegramente el peso al contribuyente pagador de, además del costo del pago del tributo correspondiente a los gastos no deducibles a la tasa del 35 % , deber soportar también la sobretasa equivalente al 35 % del monto pagado al proveedor oculto ya que , en opinión de la Corte Suprema , estamos ante un pago a efectuar a título exclusivamente propio. Recordemos que la

confiscatoriedad cobra entidad frente al avasallamiento de la garantía constitucional de la propiedad privada ( art. 17 C.N.).

Nuestra Corte Suprema de Justicia ya ha establecido las pautas a partir de las cuales un gravamen se torna confiscatorio. Rodolfo Spisso <sup>16</sup> explica esto con las siguientes palabras: “en diversos precedentes, la Corte conceptuó confiscatorio el tributo que absorbe la renta de un inmueble en una proporción del 38,44 % <sup>17</sup>, del 50 % <sup>18</sup> o más del 50 % <sup>19</sup>, un promedio superior al 58 % <sup>20</sup>, u otros porcentajes <sup>21</sup>, y lo declaró no confiscatorio cuando absorbía el 27,75 % de las utilidades, para fijar en numerosos precedentes el tope del 33 % de las utilidades corrientes de una correcta explotación de los inmuebles , más allá del cual , en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad <sup>22</sup>”.

En el caso del peso total del tributo que soporta un contribuyente como consecuencia de la aplicación de la tasa correspondiente a la salida indocumentada más la oblación marginal que debe asumir dada por la impugnación del gasto por el cual se aplica este instituto, nos arroja una concreta relación porcentual excedida de los parámetros que la propia Corte Suprema ha considerado topes con el objeto de evitar la confiscación de parte del patrimonio generador de la renta. Sin duda alguna ya no se presenta un problema cuantitativo sobre la renta generada sino sobre la amputación del capital que la obtiene. Piénsese simplemente que si se aplicara plenamente lo regulado en los arts. 37 y 38 de la LIG, la carga tributaria , que en palabras de nuestro más Alto Tribunal es propia del contribuyente , supera el porcentaje equivalente al 70 % de la renta vinculada con el hecho. Esto de por sí solo ratifica el planteo de la afectación patrimonial que se produce. En este caso se ha , cuanto menos, duplicado lo que la jurisprudencia más calificada consideró aceptablemente razonable.

El autor antes referido dice, completando esta teoría, lo siguiente: “el principio de que el impuesto debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, más allá de ser un inmejorable criterio de política económica tendiente a promover la creación de riqueza , sin la cual no puede existir una hacienda pública que cuente con recursos abundantes, constituye una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad”.

### **III.4) SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Aunque parecería que resultara un contrasentido en sí mismo, se han dado situaciones donde aún cuando el sujeto pagador ha sometido al beneficiario

---

<sup>16</sup> Derecho Constitucional Tributario, Rodolfo Spisso, Editorial Depalma, 2da Edición, pág. 420

<sup>17</sup> Amalia A de Muñoz, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 30-6-43

<sup>18</sup> SA Mataldi Simón Ltda. c/Pcia de Córdoba, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 7-4-43

<sup>19</sup> Fallo 190:236 , Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21-7-41,

<sup>20</sup> Fallos 202:241, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20-7-45

<sup>21</sup> Fallos 205:364 Corte Suprema de Justicia de la Nación , 7-8-46

<sup>22</sup> Pereira Iraola, Sara, Corte Suprema de Justicia de la Nación 22-11-46, y demás fallos

del monto percibido a retención del impuesto a las ganancias, con lo cual obviamente éste, por vía de las declaraciones juradas del SICORE , tiene asignado número de clave fiscal identificatoria, igualmente la Administración ha llevado adelante la pretensión del cobro de la tasa correspondiente a esta figura legal.

Y digo que con ello se suscita una situación insólitamente arbitraria por cuanto por el propio peso de la circunstancia que se presenta , ya no existe posibilidad de considerar que el perceptor de los fondos es un beneficiario oculto aún cuando tenga actitudes esquivas ante sus deberes y obligaciones fiscales. Éste , en el sistema declarativo de las retenciones efectuadas, está absolutamente identificado. Recordemos que este tributo especial presupone la existencia de prestaciones efectivamente realizadas a destinatarios anónimos y no de situaciones donde se pueda traslucir la inexistencia de perceptor de la salida de fondos puesto que en este caso, tal como lo ha dicho la justicia, no ha habido una verdadera traslación de recursos que legitime la aplicación de este instituto.

No hay que dejar de soslayar lo que ha sentenciado nuestra Corte Suprema de Justicia en la causa Red Hotelera Iberoamericana que anteriormente se referenció entendiendo , a mi juicio en exceso de lo que la ley misma ha dicho y de lo que impera en el espíritu de la ley del impuesto a las ganancias, que es tanto una salida no documentada aquella que carece de instrumento justificatorio como la que el comprobante existente resulte insincero. Este sería el motivo del sentido del reclamo del ente para esta atípica situación en la que pese a que el comprobante no responde a la realidad fáctica se ha efectuado igualmente retención del impuesto sobre la renta.

Pero aún ante la hipótesis en la que se acobija la Administración de que el verdadero beneficiario del pago no ha sido quien se ha denunciado en el sistema informativo del SICORE resultando ser otro distinto que se mantiene furtivo frente a ésta, lo cierto es que un porcentaje de la tasa correspondiente al impuesto por la salida no documentada ha sido ingresada a las arcas fiscales por vía de la retención del impuesto a las ganancias que se hubo practicado. Esta cuestión rara vez, por decirlo nunca, ha sido materia de contemplación morigerante al momento de cuantificar el monto del tributo especial aquí tratado. Y por supuesto que ello implica frente al contribuyente que resulta atacado con el embate reclamatorio material de este gravamen especial, la consecuencia de deber afrontar una carga tributaria superior a la que corresponde asumir por cuenta de quien es un sujeto de derecho tributario anónimo ante el ente recaudador.

Tampoco el Fisco ha neutralizado esta doble exacción parcial mediante el otorgamiento de autorización al agente de retención de recuperar el impuesto ingresado por las retenciones que practicó de aquellas operaciones que luego terminaron siendo calificadas como de carentes de sinceridad.

Consecuentemente se presenta, frente a esta situación, un reclamo oficial que de prosperar lleva a estar ante un pago indebido generador de un enriquecimiento incausado del Estado por cuanto se está excediendo

ostensiblemente la obligación regulada en la filosofía misma del régimen de salidas no documentadas.

#### **IV)CONCLUSIONES**

La figura que se ha estudiado, si bien cada día nos viene regalando nuevos pronunciamientos a la par de calificadísima doctrina, a mi juicio está aún lejos de ser aplicada con las limitaciones que se explicaron en este trabajo.

Parecería que , a partir de los fallos de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha abierto una brecha entre las opiniones de cómo debiera funcionar el instituto y la manera que lo ha definido este señero tribunal. Y ese espacio, en lugar de traer certeza ha provocado más interrogantes. Es la propia justicia la que generado a través de sus fallos cuestiones que la lógica y razonabilidad tienen el deber de poner en un punto de equilibrio ya que seguramente no advirtió los efectos concatenados que el tenor de sus fallos causarían.

En este marco creo , aún cuando no se esté plenamente de acuerdo con lo que se propone, que existen contradicciones importantes de las que resultan opiniones absolutamente disímil y se da por tierra con muchos años de doctrina bien escrita.

Es de esperar que las sentencias futuras vayan poniendo las cosas en su lugar y se vaya encontrando un espacio apto para esta figura legal.