

Impuesto a las salidas no documentadas¹

por Mariano Abel Ezeiza² y colaboración de Matías Nicolás Morel Quirno³

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. DESARROLLO. 2.1. Descripción del régimen de ISND. 2.2. Naturaleza jurídica del ISND. 2.3. Finalidad del instituto. 2.4. Principios tributarios relacionados con la aplicación del ISND. 2.4.1. De la legalidad. 2.4.2. De la realidad económica. 2.4.3. De la seguridad jurídica. 2.4.4. Síntesis parcial. 2.5. Algunos fallos interesantes. 3. COLOFÓN.

1. INTRODUCCIÓN.

La ley 20.628⁴ contempla el impuesto a las salidas no documentadas, que en lo sucesivo y exclusivamente para este trabajo por una cuestión didáctica será consignado como ISND.

Aquí no se pretenderá efectuar un examen profundo de ese instituto, ya que el estudio integral de tal sistema impositivo excedería el acotado marco al cual pretende adscribirse este trabajo; será sólo una aproximación analítica, descripción del tributo creado por los artículos 37 y 38 y normas concordantes de la ley del impuesto a las ganancias⁵, y sus principales características.

De igual modo, serán brevemente tratadas la naturaleza y finalidad del ISND, motivo por el cual serán observados los elementos del hecho imponible del tributo en cuestión bajo el tamiz de los principios de realidad económica, seguridad jurídica, razonabilidad, equidad y legalidad, que rigen la materia tributaria.

En ese contexto, y a la luz de jurisprudencia de la CSJN reinante en la materia, serán enunciadas como disparadores que inviten a la discusión algunas cuestiones prácticas a considerar en torno a la aplicación del ISND, pues la implementación de este régimen en cada caso en concreto puede implicarle al contribuyente afrontar un alto costo jurídico (debido proceso y defensa en juicio).

2. DESARROLLO.

2.1. Descripción del régimen de ISND.

Como se dijo, la LIG en sus artículos 37 y 38 instaura el ISND. Dicho régimen se complementa con el artículo 55 del decreto reglamentario de la LIG⁶ y por la resolución general 893/2.000, dictada por la Administración Federal de Ingresos

¹ Trabajo publicado en “El Derecho” el 16 de octubre del 2015.

² Abogado (UBA), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral), mail de contacto: ezeiza@deryasoc.com.ar.

³ Abogado (UBA), Magíster en Derecho y Magistratura Judicial (Universidad Austral), Especialista en Derecho Penal (Universidad Austral), Especialista Nacional Avanzado en la Lucha contra el Narcotráfico (SEDRONAR), Capacitador en Reformas Penales y Procesales (CEJA/INECIP/Ministerio de Justicia de la Nación), Formador de Capacitadores (INECIP), Investigador a título de colaborador (FORES), Docente universitario (UBA, ISSP Policía Metropolitana, SITRAJU), cumpliendo función de Secretario de Fiscalía en lo Penal, Contravencional y de Faltas n° 18 del Ministerio Público Fiscal de CABA.

⁴ TO por decreto 649/97 (BO 06/08/97).

⁵ En adelante, LIG.

⁶ Decreto 1.344/98.

Públicos⁷ en uso de las facultades conferidas por el mencionado artículo de la reglamentación.

Así, el artículo 37 de la LIG dispone que "...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..."; se producirán dos consecuencias, a saber:

- no se admitirá su deducción en el balance impositivo y
- la erogación estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo.

A modo de excepción al principio esbozado precedentemente, el artículo 38 de la LIG establece que no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior cuando la Dirección General Impositiva (de la AFIP) presuma:

- que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes y
- que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Por su parte, el artículo 55 de la reglamentación refuerza el principio sentado en el artículo 37 de la LIG, al anotar que no serán computables en el balance impositivo las erogaciones del contribuyente "...cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.".

Asimismo, la mencionada norma reglamentaria admite la deducción del gasto del balance impositivo "...cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas..."; sin perjuicio del impuesto al que alude el artículo 37 de la LIG.

García Vizcaíno⁸ resalta la diferencia entre la presunción que las erogaciones hayan sido efectuadas para:

- Adquirir bienes (supuesto en el que no se debería ingresar el pago del 35% sin que ello obste a la amortización del bien, de corresponder)
- Pagar servicios (en este caso hay que ingresar el pago del 35%, pero admite su deducción como gasto).

Para completar el régimen de este impuesto especial, y en uso de la facultad delegada por el artículo 55 de la reglamentación, la AFIP dicta la resolución general 893/2.000, fijando el plazo de 15 días hábiles administrativos, contados desde que se produjera la erogación o salida no documentada, para el ingreso del impuesto.

Como podrá observar claramente el lector, las dos consecuencias que se enuncian en el artículo 37 de la LIG, de aplicarse el impuesto de marras, se traducen en un altísimo costo fiscal para el contribuyente, pues no podrá deducir el gasto en su balance impositivo y, además, deberá efectuar el pago de la tasa del 35% sobre el monto de la erogación; esto ha generado posturas encontradas en la doctrina con relación a la naturaleza jurídica del instituto.

2.2. Naturaleza jurídica del ISND.

⁷ En adelante, AFIP.

⁸ Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo III, El derecho tributario vigente, 3ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2.005, pág. 89.

Sobre este punto, la CSJN se ha expresado en el caso Geigy⁹ al señalar que ante la falta de individualización de los beneficiarios del rédito, quien realiza la erogación debe abonar el tributo *a título propio*.

Esta premisa, señala Bertazza¹⁰, es la que fundamenta la posibilidad de su deducción en el balance impositivo, pues no se trata *del impuesto de esta ley*¹¹ en los casos que se admite la deducción del gasto indocumentado.

Por otro lado, como bien explica Núñez, "...el impuesto especial del art. 37 de la ley no reviste la naturaleza jurídica de una retención ni de una percepción tributaria."¹², ya que por un lado el sujeto obligado al ingreso del gravamen no efectúa detracción alguna de la suma a abonar a su acreedor y, por el otro, no encuadra dentro de la figura del agente de percepción que, según Villegas, es quien "...por su profesión, oficio, actividad o función, se halla en una situación tal que le permite recibir del destinatario legal tributario, un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco."¹³

También vale señalar que en cuanto a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas alguna doctrina especializada en la materia¹⁴ asimiló el instituto a una sanción encubierta.

En lo que a este último punto respecta, la CSJN¹⁵ ha entendido que la obligación de pago del ISND constituye un tributo y no una sanción, por lo cual no pueden ser comprendidas dentro de los regímenes de condonación de sanciones. Esta doctrina fue mantenida por la Corte a posteriori en estos términos: "...por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 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."¹⁶

2.3. Finalidad del instituto.

Según jurisprudencia de la propia CSJN¹⁷ el sujeto obligado al ingreso del ISND, ante la falta de individualización de los beneficiarios, cumple dicha obligación ingresándolo a título propio.

Así, compartiendo lo expresado por calificada doctrina¹⁸ observamos que el obligado al ingreso del tributo por la salida no documentada, si bien no reviste la figura de responsable sustituto en sentido lato (dada la ausencia de exención o liberación de responsabilidad fiscal por parte del sujeto prestador, enajenante u oferente), lo hace a título propio, como si fuera obligado principal.

Se trata de un impuesto que permite gravar en cabeza del erogante lo que presumiblemente es renta en cabeza del beneficiario y a quien, por la ausencia o

⁹ Cfr. CSJN, "Geigy Argentina SA", rto. 15/10/1.969, *passim*.

¹⁰ Cfr. BERTAZZA, Humberto J., *El impuesto a las salidas no documentadas. La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a 150 años de su primer sentencia*, Buenos Aires, Errepar, 2.013, pág. 56.

¹¹ Resulta oportuno recordar que el artículo 88 inciso d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias prohíbe la deducción de "...el impuesto de esta ley y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten."

¹² NUÑEZ, Eduardo José, "Impuesto especial a las salidas no documentadas. Naturaleza jurídica y factibilidad de su deducción", La Ley, IMP, 2.004-B,1.626.

¹³ VILLEGAS, Héctor B., "Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario", Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1.976, pág. 26.

¹⁴ Cfr. LITVAK, José D., SANCHEZ, Analía A. y LITVAK, Erika G., *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2.003, pág. 148 y sgtes.

¹⁵ Cfr. CSJN, Fallos, 323:3377, "Radio Emisora Cultural SA", rto. 09/11/2.000.

¹⁶ CSJN, "Red Hotelera Iberoamericana SA", rto. 26/08/2.003.

¹⁷ Cfr. CSJN, "Geigy Argentina SA", rto. 15/10/1.969.

¹⁸ Cfr. NUÑEZ, Eduardo José, "Impuesto...op. citada, *passim*.

ineficacia de la documentación respaldatoria, no puede localizarse para efectivizar la responsabilidad fiscal¹⁹.

Algunos juristas²⁰ también han apuntado, en base a lo resuelto por la CSJN en “Red Hotelera Iberoamericana”²¹, que este instituto suele utilizarse al detectarse la existencia de facturas apócrifas.

2.4. Principios tributarios relacionados con la aplicación del ISND.

2.4.1. De la legalidad.

El principio de legalidad (y de reserva como extensión) está comprendido, en lo que aquí respecta, directa e indirectamente en los artículos 17, 18, 19, 52 y 75 incisos 1° y 2° de la Constitución Nacional.

En virtud del mismo no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; siguiendo a Jarach²², todos los elementos del hecho imponible deben estar definidos por una ley, esto es, el elemento subjetivo y el elemento objetivo de la obligación tributaria.

Con relación a este último elemento observamos, al analizar el hecho imponible del ISND, que tanto sus aspectos material, espacial como cuantitativo se encuentran definidos en los artículos 37 y 38 de la LIG, lo cual resulta respetuoso del principio de reserva de ley; no así su aspecto temporal, toda vez que, como se dijo, la resolución general 893/2.000 establece el plazo de 15 días hábiles administrativos, contados desde que se produjera la erogación o salida no documentada, para el ingreso del impuesto. Por este motivo entendemos que existe franca violación al principio de legalidad.

2.4.2. De la realidad económica.

En este punto vale rememorar que el artículo 2 de la ley 11.683 establece: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.”.

Ese precepto, junto con el artículo 1 del mismo ordenamiento, consagra en materia tributaria el principio de realidad económica y, la misma, es de obligatoria aplicación para la AFIP. No resulta facultativo para el Fisco, en su afán recaudador, aplicar las disposiciones legales en algunos casos y en otros no; en este sentido, será el principio de realidad económica el que nos permitirá, en el caso concreto, arribar a la verdad material de los hechos.

Es subrayado lo previo pues, en coincidencia con cierta doctrina²³, la realidad económica proporciona el criterio distintivo entre la simple utilización culpable de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, debiéndose recalificarse los actos sin imponer sanciones debido a que no se actuó con dolo o culpa; o la utilización culposa de formas jurídicas, en este caso si inadecuadas a la realidad económica, donde se recalifican los actos y cabría la imposición de una multa como sanción; la elusión tributaria y la economía de opción, que consiste en la eliminación o disminución de la carga tributaria por la utilización de figuras jurídicas apropiadas a la realidad económica.

¹⁹ Cfr. TFN, sala B, “Interbaires SA”, rto. 31/10/2.002.

²⁰ Cfr. CARANTA, Martín R., “Constitucionalidad, dudas sobre salidas no documentadas”, nota publicada en diario *Ámbito Financiero* el 12/03/2.013, *passim*.

²¹ Cfr. CSJN, “Red Hotelera...op. citada, *passim*.”

²² Cfr. JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1.982, pág. 73.

²³ Cfr. YEBRA, Pablo, “CSJN: deducibilidad de salidas no documentadas”, nota publicada en diario *Ámbito Financiero* el 24/05/2.011, *passim*.

Es por ello que, en virtud del principio de realidad económica, se deberá brindar al contribuyente la posibilidad de ofrecer todo tipo de pruebas a fin de demostrar la efectiva realización de las operaciones llevadas a cabo y la causa genuina de las mismas, así como también sus beneficiarios.

2.4.3. De la seguridad jurídica.

Lo manifestado en el punto anterior, se encuentra íntimamente ligado con el principio de seguridad jurídica. Es así que ha dicho la CSJN²⁴ en relación al principio de realidad económica, que su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica. Este principio se expresa en la exigencia y necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y las exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria²⁵.

2.4.4. Síntesis parcial.

Teniendo en cuenta los principios del derecho tributario enunciados precedentemente, así como también los principios de razonabilidad y equidad en materia tributaria, podemos permitirnos efectuar una primera aproximación en relación a la aplicación del ISND. En este sentido, y a fin de no avasallar los mencionados principios, se deberá observar al caso concreto si las operaciones efectivamente realizadas por los contribuyentes encuadran dentro de la hipótesis abstracta contenida en las normas de los artículos 37 y 38 de la LIG que definen el hecho imponible del tributo. Una vez constatado ello, y ante la ausencia o deficiencia de documentación que respalda la erogación, se deberá permitir al contribuyente probar, por diversos medios, la causa genuina de dichas operaciones e identificar los beneficiarios de las mismas.

2.5. Algunos fallos interesantes.

En relación con lo expuesto precedentemente, la CSJN ha sostenido en un pronunciamiento que "...debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de la norma aplicable- tanto cuando hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto 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."²⁶

En otro dirimendo, la propia CSJN estableció que "...la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación del Impuesto a las Salidas No Documentadas (art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, ni cual fuera la verdadera causa de la obligación."²⁷

Así, entendió a los fines del ISND que la mera localización de los beneficiarios es insuficiente, más aún cuando respecto de ellos se constataron irregularidades en sus libros, facturas duplicadas, falta de capacidad técnica y de recursos humanos para

²⁴ CSJN, Fallos 319:3208, "Autolatina Argentina SA c/ Dirección General Impositiva", rto. 27/12/1.996.

²⁵ CSJN, Fallos 316:1115, "Multicambio SA s/ recurso de apelación", rto. 01/06/1.993.

²⁶ CSJN, "Red Hotelera...op. citada, passim.

²⁷ CSJN, "Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/ DGI", rto. 31/07/2.012.

cumplir con su actividad; no pudiéndose constatar las compras de materiales necesarios para prestar los servicios facturados, ni la existencia de dichas operaciones.

Finalmente, en otra decisión la CSJN estableció que "...la identificación de la causa de las erogaciones realizadas por la firma y la individualización de los beneficiarios de las operaciones cuestionadas por el fisco, hacen inaplicable el instituto de las Salidas No Documentadas."²⁸.

Sobre el particular, el Máximo Tribunal Nacional resolvió de esta manera porque identificó que resulta inaplicable el ISND respecto de las erogaciones realizadas en una operación de compraventa de acciones, pues si bien existía una notable desproporción entre el precio pagado por las acciones y su valor patrimonial al tiempo de efectuarse la transacción, se trata, en el caso, de una operación efectivamente llevada a cabo entre partes debidamente individualizadas. En adición, el voto de la mayoría puntualizó que no sólo se encuentra identificada la causa de las erogaciones, sino que además están individualizados los beneficiarios respecto de los que la AFIP pudo llevar adelante los pertinentes procedimientos de determinación, por lo que corresponde revocar el ajuste fiscal efectuado por el fisco en razón de no ser el ISND aplicable al caso.

3. COLOFÓN.

En una apretada síntesis, y como recuento que invite a la discusión enriquecedora, podemos concluir:

- en virtud del principio de legalidad todos los elementos del ISND deben estar definidos por ley
- por el principio de realidad económica deberán tenerse en cuenta las operaciones que efectivamente se lleven a cabo por los contribuyentes
- en razón del principio de razonabilidad sólo resultará aplicable el ISND cuando se perfeccionen todos los elementos requeridos por la norma y el contribuyente no acredite la causa genuina de las operaciones ni identifique a los beneficiarios de las mismas
- por el principio de equidad habrá que diferenciar adecuadamente en cada caso concreto los supuestos de elusión, utilización culposa de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, y economía de opción, a fin de evitar la aplicación indiscriminada del ISND a situaciones donde no se configuran los requisitos del art 37 de la LIG; especialmente, por el elevado costo fiscal que acarrea la aplicación de este instituto para el contribuyente.

Siendo así, y desde la *praxis*, tributariamente deberá enfatizarse en probar la causa genuina de las erogaciones, así como también identificar a los intervinientes en las mismas, concretamente, a sus beneficiarios.

²⁸ CSJN, "*Bolland y Cia SA c/ DGI*", rto. 21/03/2.013.