

Este documento ha sido descargado de:  
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión  
Pública *del* Conocimiento  
Académico y Científico**

**<http://nulan.mdp.edu.ar>**

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE  
GENERAL PUEYRREDON

CARRERA DE POSGRADO DE ESPECIALISTA EN  
TRIBUTACION 4<sup>a</sup> Cohorte

TEMA: SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y FACTURAS APOCRIFAS

TUTOR: CPN MARCELO A CORBALAN

AUTOR: CPN MARIA JOSE MARTIN

FECHA: 31 DE AGOSTO DE 2013

# Salidas No Documentadas y Facturas Apócrifas

## Indice

<b>1. Introducción</b>	<b>2</b>
<b>2. Marco legal</b>	<b>3</b>
<b>3. Antecedentes</b>	<b>5</b>
<b>4. Naturaleza jurídica y deducibilidad</b>	<b>5</b>
<b>4.1 Aspecto temporal y principio de legalidad</b>	<b>10</b>
<b>5. Comprobantes deficientes y apócrifos</b>	<b>13</b>
<b>6. Pagos por conceptos no gravados</b>	<b>16</b>
<b>7. Aplicación de sanciones a salidas no documentadas</b>	<b>17</b>
<b>8. Facturas apócrifas y Base APOC</b>	<b>20</b>
<b>8.1 Base APOC y eAPOC</b>	<b>25</b>
<b>9. Derecho penal tributario – salidas no documentadas y facturas apócrifas</b>	<b>27</b>
<b>10. Conclusión</b>	<b>35</b>

# **Salidas No Documentadas y Facturas Apócrifas**

## **1 - Introducción**

Existen numerosas normas legales y reglamentarias que, a pesar de permanecer vigentes durante un extendido periodo de tiempo, continúan generando un intenso debate doctrinario y jurisprudencial respecto de su aplicación. Tal es el caso de las normas del impuesto a las ganancias referidas a las salidas no documentadas y en especial la delimitación de su encuadre con referencia a las operaciones respaldadas por documentación que el Fisco denomina apócrifa.

Desde hace años la nociva práctica de utilización de comprobantes apócrifos se ha transformado en un flagelo tanto en términos de recaudación de tributos como de competencia desleal y encubrimiento de actividades ilícitas. Es por ello que en innumerables ocasiones el fisco recurre a la figura de salidas no documentadas como medio viable a los fines de sancionar la utilización de facturas apócrifas, resultando cuestionable dicho recurso normativo.

En el presente trabajo analizaremos el instituto de salidas no documentadas reglado en los arts. 37 y 38 y normas concordantes de la Ley 20.628 de impuesto a las ganancias, en relación a su naturaleza jurídica, procedencia del cómputo de gastos, posibilidad de deducción de créditos fiscales, la viabilidad de su aplicación al caso de comprobantes apócrifos o incompletos, los pronunciamientos judiciales relacionados y las consecuencias en el ámbito penal.

## 2 - Marco Legal

El instituto Salidas no Documentadas está contemplado en la Ley del Impuesto a las Ganancias en sus artículos 37, 38, 138 y 55 del decreto reglamentario. Asimismo la Resolución General AFIP N° 893 del año 2000 dispone las formas, los plazos y el procedimiento para el ingreso del impuesto determinado. En cuanto al plazo para el ingreso del impuesto, establece el plazo de quince (15) días hábiles administrativos de producida la salida no documentada.

El art. 37 de la ley del rito estipula 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, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) que se considerará definitivo”*.

Por su parte, el art. 38 dispone: *“No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:*

- a) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.*
- b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que tales pagos - por su monto, etc. - no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.”*

El art 138 establece: *“Cuando se configure la situación prevista en el artículo 37 respecto de 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 la naturaleza de los bienes a los que se destinaron.”*

Asimismo el Decreto Reglamentario en su artículo 55 establece: *“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.*

*Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 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 ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.*

*En caso de duda deberá consultarse a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.*

*Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a*

*la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.*

*El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINISTRACION FEDERAL.”*

### **3 – Antecedentes**

El régimen previsto para las salidas no documentadas encuentra su origen en la Ley 11682 de 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 de impuesto a los réditos y a fin de precisar sus alcances, el Ministerio de Hacienda de la Nación acompañó el siguiente mensaje de elevación:

*“soluciona en forma justa y equitativa –para el contribuyente y para el Fisco– un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones” ... “ el Fisco se pone a cubierto del impuesto que puede dejarse de ingresar, por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener y conservar 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%”.*

### **4 - Naturaleza Jurídica y Deducibilidad**

El art 37 de la ley de ganancias es coherente con el régimen legal en el sentido que la falta de documentación respaldatoria inhibe el cómputo de un gasto. Asimismo la norma general expresada en el mencionado artículo no solo representa la prohibición de deducir aquellas erogaciones carentes de comprobantes, sino que adicionalmente habilita la presunción de no tratarse de erogaciones destinadas a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Así lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación <sup>(1)</sup> al considerar que la norma bajo análisis contiene una presunción *juris tantum*.

Por otra parte dichas erogaciones carentes de respaldo generan la obligación del pago de la máxima alícuota del tributo sobre el monto de la salida no documentada.

Dada la singularidad del gravamen establecido en el art 37 de la LIG a continuación desarrollaremos las características propias que presenta el mismo a fin de comprender su naturaleza jurídica.

Considerando que el propósito de la norma es que el fisco perciba del sujeto comprendido en el art 37 de la LIG el gravamen dejado de pagar por el tercero beneficiario de la salida no documentada, podríamos argumentar que nos encontramos frente a un pago por sustitución tributaria. Sin embargo el ingreso de dicho gravamen en perjuicio del adquirente no libera al sujeto prestador o enajenante de sus obligaciones y responsabilidades frente al fisco. Asimismo quien efectúa el gasto no tienen la posibilidad de repetición ante el beneficiario oculto o desconocido por el fisco.

Ello como consecuencia de tratarse de obligaciones independientes. Es decir, el sujeto pagador actúa en carácter de deudor a título propio y el beneficiario no individualizado como deudor de una obligación no exteriorizada. Es por ello que tanto la doctrina como la jurisprudencia han definido este fenómeno como sustitución especial o *sui generis*.

Cabe señalar que el gravamen del art. 37 de la LIG equivale al máximo que hubiera debido pagar el beneficiario de la salida no documentada, por lo cual si bien el sujeto que efectúa la erogación queda obligado a título propio no significa que el gravamen le sea propio.

<sup>(1)</sup> TFN, sala B, “Dagmo Precisión S.A. “ 05/07/2002, Lexco Fiscal.

De lo contrario estaríamos frente a un gravamen inconstitucional por afectar palmariamente el principio de no confiscatoriedad.

Teniendo en cuenta que el gravamen del art. 37 de la LIG corresponde al tercero podríamos concluir que el mismo no se identifica con el "impuesto de esta ley" al que hace referencia el art. 88 inc. d) de la LIG, en tanto no es el propio impuesto del contribuyente.

Tal es así que el hecho imponible difiere del previsto en la ley, la obligación tributaria nace en el momento de efectuarse la erogación no documentada, lo cual lo transforma en un impuesto instantáneo y no de ejercicio.

En resumen, si bien 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, otros sostienen que se trata de un impuesto sui generis, especial y autónomo que constituye una pena para quien esta obligado a su pago.

A esta última postura adhieren Litvak y otros <sup>(2)</sup> y argumentan: *"respetando la posición doctrinaria según la cual la capacidad contributiva constituye el fundamento del impuesto, no se advierte cual sería dicha manifestación gravada"*; y señala: *"... Resulta indubitable 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"*.

<sup>(2)</sup> Litvak, José; Sánchez, Analía; y Litvak, Erika: "Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - Buenos Aires - 2003

En el mismo sentido, Raimondi y Atchabaian <sup>(3)</sup> 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 documentadas y la obligación del pago de la alícuota máxima del tributo sobre el monto de la misma.

Por su parte Susana Navarrine <sup>(4)</sup> sostiene "*tanto el mecanismo de la ley, en su artículo 37, como su reglamentación responden al espíritu de que se trata de un tributo*" que "*lo que verdaderamente difiere es la aplicación de una tasa máxima, objetiva, sin tener en cuenta las condiciones del sujeto que efectuó el pago no documentado, ya que por sus ingresos podría tener una tasa menor a la exigida ... Si reparamos en estas condiciones, esta alícuota diferencial, en cuanto exceda a la que le corresponde al sujeto pagador por sus ganancias, debe considerarse como una verdadera sanción*".

Asimismo la Ley per se supone que el beneficiario oculto de las erogaciones tributa a la tasa máxima creando una ficción en dicho sentido.

Paralelamente al analizar los pronunciamientos de nuestra jurisprudencia verificamos la existencia de estas diversas posturas respecto a la naturaleza jurídica del instituto de salidas no documentadas.

En el Fallo Radio Emisora Cultural SA del 24/06/1998 la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que considerar la figura como un gravamen especial que 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.

<sup>(3)</sup> Raimondi, Carlos y Atchabaian, Adolfo: El impuesto a las ganancias, tercera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 634

<sup>(4)</sup> Navarrine, Susana C. "La Corte Suprema excluye del régimen de condonación a los pagos por salidas no documentadas", PET N<sup>o</sup> 224, Lexco Fiscal

Por su parte, en la misma causa, la 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" es decir reconoce el carácter sancionatorio del tributo.

La Corte Suprema de la Nación el 09/11/2000 en el fallo "Radio Emisora Cultural SA" señala que:

*"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: 275:83, considerando 6).*

De esta manera el tribunal superior define la obligación como de naturaleza tributaria y destaca que la misma es a título propio del sujeto que efectúa la erogación sin adecuado respaldo. En síntesis la sentencia establece que el propósito que persigue la norma es sustituir el pago que el beneficiario no individualizado deja de ingresar al Fisco, y no reprimir la conducta de quien resulta sujeto pasivo de la obligación.

Asimismo la Corte Suprema de la Nación en el fallo "Red Hotelera Iberoamericana SA" del 26/08/2003 sostuvo en uno de sus considerandos:

*"23. Que, 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"*

Respecto a la posibilidad de deducibilidad del impuesto en el balance fiscal de quien efectúa la erogación no documentada, resulta esencial la naturaleza jurídica que se le asigne a dicho tributo ya que la fundamentación de su prohibición difiere.

Siguiendo la postura que lo considera como una sanción, no sería factible su deducción de acuerdo a lo dispuesto por el art 145 del DR 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”.

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

En importante destacar que el gravamen especial sería deducible si también lo es la erogación no documentada que lo origina, es decir si se logra probar la vinculación del gasto con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas, todo ello en el supuesto de tratarse de un impuesto de terceros o de un gravamen "sui-generis".

En el fallo “Geigy Argentina S.A.” del 15/10/69 la CSJN explícita 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 corresponde también 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.

#### **4.1 Aspecto temporal y el principio de legalidad**

En nuestro ordenamiento constitucional el principio de legalidad está consagrado en el art 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 incisos 1 y 2. Los cuales se transcriben a continuación:

*Art. 4 “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”*

*Art. 17 “Solo el congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4*

*Art. 52 “A la Cámara de Diputados le corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones...”*

*Art. 75, inc.1 “Corresponde al Congreso legislar sobre aduanas exteriores y establecer los derechos de importación y exportación”*

*Art. 75, inc.2 “imponer contribuciones indirectas en concurrencia con las provincias, y directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del estado lo exijan”*

Como señalara Dino Jarach <sup>(5)</sup> no solo 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. Esos elementos son: la base imponible y los aspectos subjetivo, espacial y temporal del hecho imponible.

Por su parte Rodolfo R. Spisso <sup>(6)</sup> 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 de raigambre constitucional abarca tanto la creación de los tributos como la modificación de los elementos esenciales que lo componen, como ser el hecho imponible en todos sus aspectos, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. Por ello que en esta materia la competencia del Poder legislativo es exclusiva.

<sup>(5)</sup> Dino, Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Pág. 297/8

<sup>(6)</sup> Rodolfo R. Spisso – Derecho Constitucional Tributario” pág. 254 – LexisNexis Depalma 1ra. edición 1991

Al ubicar en el tiempo los hechos imponibles el legislador delimita el alcance temporal de la obligación tributaria. Así la verificación de los hechos puede ser instantánea o periódica.

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 de tipo instantáneo.

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, ya que una interpretación contraria supondría la imprevisión del legislador.

Esta falta de precisión fue subsanada mediante el artículo 2 de la resolución general (AFIP) Nro. 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 redefinido la periodicidad del impuesto mencionado.

Tal como reza el artículo 99 inciso 2 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 con 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.

Ahora bien, dicha resolución 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 materia tributaria.

Así lo entendió la Procuradora Fiscal de la Nación en la causa Augsburg SA (TF 21490-I) 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 punitiva 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.”*

## **5 - Comprobantes deficientes y apócrifos**

Cuando hablamos de comprobantes deficientes o incompletos nos referimos a aquellos que no cumplen con los requisitos legales dispuestos por la resolución general de 1415/2003 ( B.O. 13/01/2003) En referencia a esta cuestión el art 33 de la Ley 11683 establece que *“todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas”*.

Por el contrario, la condición de comprobante apócrifo no deviene ante la falta de cumplimiento a los requisitos formales establecidos por las normas vigentes, sino por la ausencia de veracidad de las operaciones que los mismos pretenden documentar.

En los últimos tiempos la proliferación de comprobantes apócrifos se ha constituido en un verdadero flagelo para la recaudación tributaria, y en muchas ocasiones a motivado al Fisco a actuar en forma inadecuada al encuadrar esta problemática bajo la figura de salidas no documentadas.

A continuación se describen algunos de los pronunciamientos judiciales que han constituido el marco conceptual de esta figura.

En el fallo “Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGP”, del 26/8/2003 el tribunal delimita el alcance de la figura al expresar en uno de los considerandos:

*“ 18. Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley de 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 esa 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 fallo la Corte ha avanzado sobre el alcance de imposición del tributo al extender su objeto a supuestos no previstos en la ley, es decir a documentación de respaldo ficticia o espuria. Con lo cual asimila la ausencia de documentación a la existencia de documentación apócrifa. Dicha interpretación de la norma podría ser entendida como analógica y por ende de dudosa constitucionalidad, de acuerdo al principio establecido en el art 17 de nuestra Constitución Nacional que expresa que solo el congreso impone las contribuciones es decir que las mismas solo son exigibles en virtud de ley.

Todo ello aun teniendo en cuenta que la interpretación efectuada por el Máximo Tribunal fue bajo el amparo del criterio de realidad económica regulado en el art 2ª de la Ley 11683.

La CSJN justifica la mencionada interpretación en autos “Red Hotelera Iberoamericana SA” del 26/08/2003 al señalar que

*“...las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación” (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros). Y agrega en el considerando 20 “Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11683 (artículos 1 y 2, t.o. en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.”*

Resulta como requisito esencial para aplicar el instituto a las salidas no documentadas la efectiva erogación de fondos. Tal como fue sustentado en autos “Bertoli Zimmerman, Hugo José Sala A del 28/11/2002, *“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 ocasiones la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) llegan a conclusiones contradictorias cuando pretende aplicar el art 37 de la LIG a deducciones amparadas con documentación espuria definiendo la operatoria como una maniobra del contribuyente destinada a pagar menos impuestos lo que conlleva presumir que los fondos nunca salieron de su patrimonio. Por lo tanto sin la efectiva erogación resulta inaplicable el impuesto especial a las salidas no documentadas que la administración pretende imponer.

En este mismo sentido, en la causa “Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI”, del 23/2/2011 (CNFed. Cont. Adm., Sala III) conceptualiza que la salida no documentada se configura con la concurrencia de dos elementos objetivos previsto expresamente en el art 37 de la LIG: por una parte que se acredite fehacientemente la salida de dinero del patrimonio del contribuyente y por la otra que la 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. Agrega que debe interpretarse en sentido amplio la ausencia de documentación, es decir, para el supuesto en que si bien la misma existe carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario

En dicha causa, la cámara concluye que: *..”ante un supuesto de salidas no documentadas, primero, hay que comprobar fehacientemente la existencia de la erogación, por cualquiera de los medios posibles.”* Es decir que una vez acreditada la efectiva erogación estamos en condiciones de verificar si estamos ante la presencia de una erogación que carece de documentación o si los comprobantes que la documentan son deficiente o apócrifos. Y agrega,

*“si bien el Fisco ha detectado comprobantes irregulares, no logró acreditar la efectiva salida de fondos desde el patrimonio de la actora y destinados a un tercero beneficiario que justifique la aplicación del artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias...”*. Observamos que la salida de dinero ha sido la cuestión fáctica sobre la que giro el debate, elemento insuficientemente probado por la representación fiscal. Por otra parte aclara:

*“Otra situación totalmente distinta es aquella en donde el contribuyente exhibe facturas apócrifas referentes a bienes o servicios cuya efectiva provisión y pago no pueden ser verificados ni constatados de ninguna manera. En este caso, la conducta del contribuyente excede claramente lo que la ortodoxia en materia de interpretación de las normas tributarias considera dentro del concepto de ‘Salidas no documentadas’ para quedar comprendida en el artículo 45 o en el artículo 46 de la ley 11683, pues mediante una información inexacta o engañosa se omite pagar o retener un tributo (esta Cámara, Sala V, ‘Magycam Group SA (TF 23.908-I) c/DGI’, causa 12343/2007, del 16/10/2007)”*.

## **6 - Pagos por conceptos no gravados**

Cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en los art 37 y 38 de la LIG y el art 55 del DR, solo corresponde la obligación del pago del impuesto sobre las salidas no documentadas cuando la erogación se correlacione con la reducción de la materia gravada del impuesto a las ganancias.

En la causa “Bolland y Cía. SA”, de fecha 8/4/2009, Sala 3 de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, la cámara expreso:

*“...Resulta imperioso aclarar que la regla del artículo 37 de la LIG se aplica solamente cuando se ha pretendido efectuar una deducción que tiene por efecto reducir el impuesto a pagar y de la cual exista una ausencia de respaldo documental, por lo que ante la falta de configuración del requisito mencionado no corresponde la aplicación del artículo 37 en cuestión porque el presupuesto legal para aplicarlo no existe”*.

En el mismo sentido destacada doctrina ha señalado que la norma tiene relación solo con las ganancias comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto, es decir que incluye aquellas ganancias que se encuentran exentas, no así las ganancias no alcanzadas por el mismo.

Asimismo Jauregui y Sambuccetti <sup>(7)</sup> sostienen:

*“... cuando estamos en presencia de facturas apócrifas es conveniente tener en claro que si se puede llegar a demostrar que la salida no documentada, encubierta con una factura apócrifa, no era deducible en el balance impositivo por no ser un gasto realizado para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, o un pago para adquirir bienes – a la luz de la jurisprudencia sentada en “ Yamazato”- seria inaplicable la figura del art. 37 de la ley del impuesto, más allá de otras sanciones que pudieran corresponder”.*

Por lo tanto las salidas no documentadas que no tienen incidencia en el balance fiscal no integran el supuesto contemplado por el art 37 de la LIG.

## **7 – Aplicación de sanciones a Salidas no documentadas**

En numerosas oportunidades, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ha instruido sumarios aplicando sanciones sobre el instituto de las salidas no documentadas bajo el argumento de considerar que dicha figura comparte similar naturaleza jurídica al resto de los tributos.

Cabe señalar que por el principio de la personalidad de la pena solo puede ser sancionado aquel a quien puede imputársele la conducta punible. En el caso del impuesto a las salidas no documentadas, dado que se trata del impuesto que el beneficiario de los fondos presuntamente no declaro, su aplicación requiere que este no haya sido individualizado, de manera tal que la obligación recaiga como una suerte de sustitución tributaria sobre quien efectuó la erogación.

Por otra parte la norma no busca reprimir un ilícito tributario sino asegurar la integra percepción de la renta fiscal mediante la imposición del tributo presuntamente omitido por el beneficiario oculto, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto.

<sup>(7)</sup> Jauregui, José L. y Sambuccetti Gabriel O., “Tratamiento Fiscal de las salidas no documentadas“, Impuestos, 2000-B, 2081, Lexco Fiscal.

En el mismo sentido que los argumentos expuestos el Tribunal Fiscal de la Nación en las causas "EFM Construcciones S.A." de la Sala "A" del 2006 y "El Chalet S.R.L." de la Sala "C" del 2007 revoco las resoluciones del fisco que aplicaban la multa de art 46 de la ley 11683 sobre las salidas no documentadas.

En cuanto al régimen sancionatorio en materia infraccional y con relación a las multas por omisión (art. 45 Ley 11683) y a la defraudación fiscal (art. 46 de la ley 11683), podemos decir que mayoritariamente la jurisprudencia se ha expedido por la imposibilidad de su aplicación bajo el fundamento de no estar prevista la presentación de una declaración jurada para determinar e ingresar el tributo, siendo que dichas conductas requieren de exteriorización.

En este sentido la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Augsburg SA" de fecha 13/04/2004 expuso:

*"Si bien en el presente caso la actora no cumplió con el ingreso oportuno del impuesto que le correspondía tributar por imperio del artículo 37 de la ley del tributo, incumpliendo de este modo las disposiciones de la resolución general (AFIP) 893 del 11/9/2000, lo cierto es que esta norma, si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, estableciendo el plazo y forma de ingreso, no instrumenta una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, en el sentido de lo tipificado por el citado artículo 45".*

En la misma línea argumental la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Red Hotelera Iberoamericana" del 25/3/2008 en otras palabras señaló que no se llega a apreciar como la existencia de erogaciones sin documentación válida pueden subsumirse en un tipo infraccional que reprime a quien *"mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosas perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad"*, cuando dicha declaración no estaba prevista como forma de instrumentar el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas y aun siendo inaplicable lo previsto en el primer párrafo del artículo 15 de la Ley 11683 ya que ni siquiera se encontraban fijadas las condiciones y plazos del ingreso del gravamen por vía reglamentaria.

En contra de la postura anterior, es decir a favor de la aplicación de multas a la figura de salidas no documentadas podemos enunciar la causa “Correo Argentino SA” de fecha 25/10/2004 en el cual la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo:

*“ ... resulta absurdo pretender que un contribuyente presente alguna declaración jurada relativa al impuesto sobre las salidas no documentadas, simplemente porque tal gabela no opera por dicha vía ya que la calificación de no documentadas será siempre realizada por el Fisco Nacional previa verificación al contribuyente. En efecto, no resulta lógico que un contribuyente autoliquide o autodeclare este impuesto reconociendo la ‘no documentación’... pues reconocería simultáneamente que su contabilidad es deficiente”. Y agrega: “Corresponde tener en cuenta que existió una declaración jurada engañosa (la del impuesto a las ganancias, que, obviamente, contiene una autoliquidación del gravamen)...”*

Posteriormente con el caso “D’ingianti, Rosario Vicente de fecha 12/10/2010, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en oportunidad de tratar una multa por omisión del ingreso del impuesto a las salidas no documentadas efectuadas con anterioridad a la resolución de la AFIP 893/2000, cerro la discusión al resolver por la no aplicación de la sanción sobre dicho instituto por considerar que la infracción no tipifica en los supuestos taxativamente previsto en la norma sancionatoria. Es decir que el vacío normativo respecto a la forma y plazo de presentación de la DDJJ correspondiente a la obligación omitida impide tipificar la conducta bajo la infracción de omisión fiscal.

Si bien la RG 893 reglamenta el procedimiento para el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, el cual deberá realizarse dentro de los 15 días hábiles administrativos de producida la erogación, surge del análisis de la norma que los formularios no tiene el status de declaración jurada sino de meras boleta de depósito para el ingreso del tributo, ello al no reunir las condiciones mínimas que permitan conferirles dicha naturaleza. Así mismo la RG reglamenta el ingreso pero nada dice sobre la determinación.

Por su parte el art 15 de la Ley 11683 expresa:

*“Las boletas de depósito y comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetas a sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.”*

Destacada doctrina ha criticado la postura del Fisco el cual utiliza como sustento de una sanción de naturaleza penal la genérica mención del art 15 mencionado. En principio no solo por atentar contra los principios constitucionales que vedan la previsión de conductas a través de fórmulas cuya laxitud impiden conocer con antelación y de manera inequívoca las conductas susceptibles de ser reprimidas, sino también porque el poder administrador debe integrar los detalles para la ejecución de las llamadas leyes penales en blanco.

Por lo expuesto podríamos concluir que, aun con posterioridad a la publicación de la RG AFIP 893/2000, los fundamentos vertidos en el fallo “D’ Ingianti” conservan su plena vigencia con respecto a la inaplicabilidad del régimen sancionatorio en materia contravencional sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

## **8 - Facturas apócrifas y Base APOC**

Dado que la mera registración de facturas apócrifas no habilita por si misma la aplicación del instituto de salidas no documentadas por no existir la erogación requerida para su aplicación, en el presente trabajo nos referiremos a aquellas facturas apócrifas que si bien corresponden a operaciones irreales las mismas se encuentran abonadas.

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, en el caso Empresa de Combustible Zona Común SA del 23/05/2005 sostuvo: *“La mera existencia de una factura, no acredita per se la operación comercial, sino que es necesaria su constatación en el campo de los hechos, toda vez que el sistema legal opera sobre la realidad de las operaciones”*.

Cabe señalar que debe entenderse el carácter de factura apócrifa en cuanto comprobante que intenta fingir una operación que no existió o habiendo existido el emisor no es quien la realiza.

De esta manera se busca simular una operación a fin de lograr una reducción de la carga fiscal. Distinta es la situación de documentación con meros defectos formales a partir de los cuales no podemos sin más inferir su apocrifidad.

A efectos de determinar si una operación es simulada o no el Fisco acude tanto a pruebas directas, tomando elementos de la realidad que permitan demostrar que la operación no existió, como a pruebas indirectas mediante el reemplazando de dichos elementos por indicios que sustituyen la realidad.

Estos indicios deben ser precisos, graves y concordantes .Navarrine, S. y Asorey, R <sup>(8)</sup> los define como *“medios de prueba que requieren un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y aquel que se pretende deducir según las reglas del criterio humano”*.

El Fisco mediante el empleo de indicios intenta invalidar las facturas que dieran origen al cómputo del crédito fiscal o gasto a fin de impugnarlas y determinar materia imponible. Ejemplos de indicios utilizados para impugnar las operaciones y prejuzgar de apócrifas las facturas son: los medios de pago utilizados, las formalidades de las facturas, la autorización de las mismas, el domicilio fiscal del proveedor, los integrantes de la sociedad proveedora, la resistencia a la fiscalización, la capacidad económica y financiera del proveedor, las retenciones practicadas, las registraciones del contribuyente y del proveedor, el cumplimiento fiscal del proveedor, el objeto de la emisión de la factura, la documentación de transporte y entrega de la mercadería/ del servicio, la inclusión en la base eApoc, entre otros.

Por su parte el contribuyente deberá probar la falsedad del indicio o la veracidad de las operaciones a fin de quitarle entidad a la pretensión del fisco.

<sup>(8)</sup> Navarrine, S. y Asorey, R . Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1985.

En ocasiones la prueba es imposible o dificultosa para que el contribuyente pueda producirla, más aun cuando la misma consiste en efectuar una demostración fáctica por la negativa convirtiéndose en una verdadera prueba diabólica dada la desventajosa posición de este respecto al Fisco.

Teniendo en cuenta que en el caso de facturas apócrifas la operación nunca existió resulta improcedente pretender aplicar el instituto de salidas no documentadas en cuanto no hay sujeto oculto ni capacidad contributiva exteriorizada en razón de ser irreal la transacción. Por su parte el art 2 de la Ley 11683 establece que la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a las relaciones económicas que efectivamente realicen los contribuyentes prescindiendo de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas utilizadas por ellos a fin de determinar la situación económica real.

Es decir, con documentación ficticia se intenta hacer valer situaciones dándole una apariencia formalmente correcta pero intencionalmente inválida desde el punto de vista de la realidad económica.

En relación al pago el código Civil en su art 725 dispone: “ *El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación...*” Si bien la salida de fondos se encuentra registrada en la contabilidad y reflejada en los movimientos bancarios, la misma no responde al concepto de pago establecido en el código civil toda vez que la operación es simulada, es decir no hay obligación de hacer ni dar por cuanto la prestación no existió.

En autos “Bertoli Zimmerman, Hugo José” del 28/11/2002 de la Sala A del TFN respecto a la aplicación del art 37 de la LIG señala:

*“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”.*

Es decir, cuando no se verifica una salida de dinero no se puede pretender un tributo que alcance la situación contraria. De lo contrario estaríamos aplicando un impuesto especial en forma extensiva y en consecuencia con un alcance mayor al otorgado por la propia ley que lo crea.

Asimismo en la causa “Interbaires SA”, sala B del TFN de fecha 31/10/2002 señalo que resulta un supuesto ineludible para la aplicación del art 37 de la LIG que la salida de fondos sea real y no ficticia.

Como corolario no hay hecho imponible si no existe la operación, ni pago alguno y por consiguiente tampoco existe beneficiario oculto ni capacidad contributiva a alcanzar. En resumen resulta improcedente la aplicación del instituto de salidas no documentadas en dichos casos ya que implicaría que el acto administrativo que así lo resolviera devenga en inconstitucional teniendo en cuenta que la existencia de documentación apócrifa no se corresponde con el supuesto de la norma del art 37, siendo su asimilación un encuadre por analogía, atentando contra el principio constitucional de legalidad y debido proceso. Todo ello en concordancia con los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación, sala D en el caso Ubyco SA del 30/12/2002 y sala C en el caso Servicios Horizontes SA del 02/10/2009.

En “Villalonga Furlong SA”, sala D del TFN del 14/06/2000 el Dr. Brodsky afirma:

*“... este tributo responde a una situación legalmente taxativa, es decir, afecta únicamente a aquellas operaciones onerosas para las cuales no existen comprobantes respaldatorios ...” “... en el caso de autos, los comprobantes existen pero no resultan fehacientes por ostentar deficiencias formales, que para el fisco los invalidan y también los reputa falsos, porque no ha podido justificar ni el servicio prestado ni el destino del mismo. Esta situación es distinta de la que contempla el art 37 de la ley y por lo tanto la figura elegida por el organismo fiscal no es la que corresponde a la situación que se juzga, no procediendo por elementales principios con la legalidad tributaria, encuadrar dicha situación, por analogía, en otra figura, contrariando las reglas del debido proceso”...;” toda vez que la existencia de documentación falsa no es un supuesto contemplado por la norma y, en consecuencia, la misma deviene inaplicable”.*

Destacada doctrina opina que la admisibilidad de una analogía, más allá de su eventual uso por vía de excepción y respetando ciertas restricciones, probablemente se transforme en un

eficaz instrumento al servicio de la recaudación pero en pugna con los principios de reserva y tipicidad de la ley.

En consecuencia para que se verifique el hecho imponible el Fisco deberá probar su pretensión acreditando la efectiva existencia de un beneficiario oculto producto de una operación real.

La utilización de facturas apócrifas afecta al Impuesto a las Ganancias a través del aumento del gasto y al impuesto al Valor Agregado mediante el incremento del crédito fiscal. De esta manera los usuarios de dichas facturas obtienen una carga tributaria inferior a la real. De todos modos, la indebida documentación no implica por si misma defraudación ya que para configurarse la misma deberán concurrir otras circunstancias.

Para otorgarle veracidad a la operación inexistente y credibilidad al documento falso se recurre a la cancelación de dichas facturas utilizando para ello los medios de pago autorizados por la Ley 25.345. Según lo establecido en el art 38 de la LIG no se exigirá el ingreso del impuesto cuando se presuma que los pagos, y aclara, por su monto, etc., no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario. Al no ser una enumeración taxativa el legislador entendió que existen otras situaciones en los que el pago no resulta ganancia en manos de quien lo recibe.

En la causa “Manny’s Musical SA” del 28/05/2007 la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que la determinación del tributo podría no corresponder en aquellos casos de maniobras simuladas, supeditándola a una cuestión de hecho y prueba.

En el mismo sentido en la causa “Vildex SA s/ ley 23771 Incidente de apelación de procesamiento de fecha 15/05/1998 la Cámara en lo Penal Económico expreso:

*“Además en el sub lite, las salidas no documentadas estarían fundadas en la existencia de empresas fantasmas por lo que mal puede haber responsabilidad por terceros si no existe beneficiario alguno.”*

Cuando puede ser identificado el beneficiario de la renta ya sea porque las facturas apócrifas se encuentran canceladas con cheques cruzados y a la orden de un tercero, no correspondería la determinación del tributo dado que el Fisco tiene la posibilidad de conocer al sujeto que presuntamente se habría beneficiado con una renta gravada y exigirle que tribute el impuesto correspondiente.

Mediante el dictamen 48/1981 DAT, la AFIP inicialmente sostuvo:

*“ .. se estima que la concurrencia de factores coincidentes en la omisión de las irregularidades resulta elocuente en la individualización del beneficiario de las erogaciones de la empresa, por lo que tal conocimiento exime a esta de la responsabilidad de asegurar la tributación que recaería sobre el tercero indeterminado, para trasladarlo al verdadero responsable de la obligación fiscal como sujeto pasivo por cuenta propia”.*

Posteriormente mediante dictamen 90/1994 DAL el organismo modifico su opinión al decir:

*“Finalmente se debe remarcar también que este Departamento no comparte la idea de que la sola individualización del receptor sea impeditiva de la aplicación del instituto de ‘salida no documentada’ –idea mencionada por la preopinante -. Ello primero porque la norma positiva no exige la condición de anonimato de ninguna forma, y en segundo lugar porque tampoco concilia con la ratio legis. El legislador piensa que nadie recibe nada a cambio de nada. Si ello se produce en un ente empresario o patrimonial y un tercero aparente 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 fijos, es decir ganancia de capital, y por lo tanto son resultados y distribuciones de beneficios o producidos del ente en favor de terceros, identificados o no”.*

Finalmente en la causa "Bolland y Cía S.A." del 21/02/2013, la CSJN ratifica que la previsión del art. 37 de la ley solo resulta aplicable ante el anonimato de la contraparte.

## **8.1 Base APOC y eAPOC**

En la página web de la AFIP existe una consulta pública de facturas apócrifas la cual contiene información correspondiente a facturas o documentos equivalentes que fueron

calificados por dicho organismos como apócrifos. La función es preventiva y los datos revisten el carácter de meramente informativos según se indica en la propia página.

Por otro lado, y ya no de conocimiento público, el organismos creo la base eAPOC para uso exclusivo de sus funcionarios mediante el acceso por intranet.

Cabe señalar que las razones por las cuales un contribuyente ingresa en la mencionada base no solo son desconocidas sino que además dicha inclusión no responde a un procedimiento público y reglado el cual al verificarse la concurrencia de situaciones objetivas resuelve sancionar al contribuyente mediante su inclusión a dicha base. De esta manera el contribuyente afectado podría verse privado de su derecho de ejercer el comercio o la industria lícita ya que los consultantes de dicha base evitaran relacionarse comercialmente dada la posibilidad de que sus facturas sean consideradas como apócrifas por el fisco.

De esta manera la inclusión en la base de datos funciona como una sanción encubierta provocando por un lado que sean impugnadas las facturas emitidas por el contribuyente como falsas y por otro para aquellos que las recibieron verían encuadrar las erogaciones motivadas en dichas operaciones como salidas no documentadas. Sin embargo si el contribuyente demuestra que la salida no documentada, encubierta con una factura apócrifa, no era deducible en el balance impositivo por no ser un gasto realizado para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada o un pago para adquirir bienes sería inaplicable la figura del art 37 de la LIG, sin perjuicio de otras sanciones que pudieran corresponder.

Nuestra Carta Magna garantiza el sistema representativo basado en la soberanía popular y la separación de los tres poderes del estado, Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial. La supremacía de la Constitución Nacional permite limitar el ejercicio del poder por parte de los distintos organismos del estado a fin de evitar abusos exigiendo que respeten los derechos y las garantías en ella volcados. Por lo tanto las normas emanada de la AFIP no deberían estar en pugna con

nuestro ordenamiento jurídico vigente ya que de lo contrario su incompatibilidad las tornaría inválidas, arbitrarias y jurídicamente no obligatorias.

Cabe recordar que el art 248 del Código Penal considera delito el dictado y ejecución de resoluciones u órdenes contrarias a las constituciones o leyes nacionales o provinciales, cuestión que deberán considerar los funcionarios públicos al actuar en forma ilegal y abusando de su posición dominante entendida desde la presunción de legitimidad del acto administrativo. La manera de castigar a quien infringe una ley no debiera ser transgrediendo otra.

Dado el carácter sancionatorio de la mencionada inclusión gran parte de la doctrina opina que es necesario garantizarle al imputado el debido proceso administrativo, con intervención del Poder Judicial a fin la inclusión este sustentada en una sentencia previa con autoridad de cosa juzgada y no por simple ejercicio de las facultades discrecionales de la AFIP violando abiertamente las disposiciones de la ley 19549 en cuanto requiere que el acto administrativo se manifieste en forma expresa, por escrito y sea publicado.

Obviar la notificación de la causa al infractor, no otorgar oportunidad a ser oído y ofrecer pruebas para su descargo, juzgarlo imparcialmente y no participar a los tribunales es ampliamente violatorio del art 18 de la Constitución Nacional, el cual consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio.

## **9. Derecho Penal Tributario - Salidas no Documentadas y Facturas Apócrifas**

En el ámbito Penal tributario el instituto a las salidas no documentadas se verá afectado por los artículos 1ª y 2ª de la Ley Nª 24.769.

El artículo 1º de la ley de Régimen Penal Tributario establece que:

*“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por*

*omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.*

*Sobre evasión agravada el artículo 2º de la ley mencionada dispone:*

*“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$ 4.000.000);*
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000);*
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000);*
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”*

Destacada doctrina ha observado que no se ha introducido pauta alguna sobre cual debiera ser la incidencia de la maniobra ardidosa calificante en el marco genérico de la evasión. El interrogante surge al observar como ejemplo el caso en el cual lo evadido mediante facturas apócrifas fuera irrelevante con relación al monto total de la evasión.

Desde la literalidad de la redacción vigente, la cual contempla el uso de la palabra “parcial”, la circunstancia agravante estará verificada. Pudiendo resultar una pretensión de pena en abstracto por un mínimo de 3 años y 6 meses de prisión, mientras que si no existieran esas pocas facturas sería de dos años. Aquí queda evidenciada la desproporción y desigualdad de la norma.

En virtud de los principios de razonabilidad, lesividad y proporcionalidad el piso de punibilidad debería estar referido a la causa agravante, es decir a la utilización de facturas apócrifas. Es decir que el monto de dichos comprobantes debería superar el requisito cuantitativo previsto para la evasión simple.

En cuanto a las modalidades objetivas que habilitan a considerar que un comprobante es falso, las mismas no están definidas en la modificación 26735 de la Ley 24769 y tampoco están establecidas por vía reglamentaria.

Surge que el sujeto activo de la ley penal tributaria es el obligado al pago, es decir aquellas personas físicas que actúen como responsable por deuda propia o ajena. Las figuras de esta ley son en su totalidad dolosas y requieren un perjuicio concreto contra el erario público.

Para que una conducta sea susceptible de ser sancionada bajo el régimen penal tributario es necesario que se verifique concurrentemente la condición objetiva de punibilidad en referencia al monto evadido, el cual debe superar lo establecido en la ley por cada impuesto y periodo; y el aspecto subjetivo, mediante la comprobación de la existencia de dolo en el accionar del sujeto, al ocultar su real capacidad contributiva con el fin de evitar el pago íntegro del tributo. En materia penal debe darse la tipicidad requerida para que se configure el delito.

En cuanto a la condición de previa existencia de declaraciones juradas engañosas dispuesta en el art 1, la misma no se verifica para el caso de salidas no documentadas siendo que a los efectos de su ingreso no está previsto que sea mediante declaración jurada sino mediante boletas de depósito. Si bien el art 15 de la Ley 11683 les otorga a las mismas el carácter de declaración jurada, su alcance resulta limitado.<sup>(9)</sup>

Si tenemos en cuenta que la naturaleza jurídica del impuesto a las salidas no documentadas es tributaria, su evasión tiene el carácter de ilícito tributario y por lo tanto admite su persecución en el ámbito penal tributario. Así lo entendió la Cámara Nacional en lo Penal Económico en la Sala B en autos “Bijou Castelli SA” de fecha 26/9/2007.

Ahora bien, si fueran susceptibles de persecución penal no sería una obligación de cumplimiento automático, carente de previsión en la ley de un procedimiento que permita la defensa del imputado.

<sup>(9)</sup>Humberto J. Bertazza, “El régimen sancionatorio del impuesto a las salidas no documentadas. A propósito del decisorio “D’ Ingianti de la CSJN”. Practica profesional n° 131, Dic 2010, p. 1

Con relación al dolo requerido, en la causa “Viazzo, Roberto Gustavo s/Infracción Ley 24769” – Juzgado Penal Económico N° 3 - 24/2/2005, el juez Dr. Speroni sostuvo:

*“como la ley supone que el titular de la obligación de pago no existe o no va a ser encontrado, dispone que deberá pagar en su reemplazo un tercero ajeno a aquella primigenia obligación, pero no a nombre del tercero sino a nombre propio”... “aquel traslado de responsabilidad de un sujeto a otro, perfectamente comprensible dentro del ámbito administrativo, no puede ni debe ser utilizado en la esfera penal. No se puede trasladar el dolo de un tercero y hacerlo pesar en la propia cabeza de un usuario, que pudiera haberse servido de determinados documentos provistos por otra persona, para la consecución de un fin específico no deseado por la ley. La presunción del artículo 37 de la ley de ganancias, tan útil en materia tributaria, se desvanece en cuanto se coloca en contraposición con la defensa de los derechos de un imputado penal, ya que existen una gran cantidad de garantías de rango legal y constitucional acordadas a tales personas, las cuales se omiten de aplicar si se coloca como cabeza de una imputación penal, una presunción legal basada en que si el tercero no responde por sus obligaciones, entonces debe responder otra persona a su nombre, pero con carácter personal. Se dejarían de lado muchos años de evolución de la ciencia penal, sus principios y garantías”.*

Por lo tanto, en el caso de salidas no documentadas por tratarse de una ficción legal dicha figura deviene inaplicable en materia penal, ya que en este campo debe probarse la maniobra dolosa y no estar enunciada como una mera conjetura por el legislador.

Asimismo el responsable penal es el tercero y en todo caso el contribuyente tendría responsabilidad en carácter de partícipe del ilícito en algún grado.

En el ámbito penal rige el criterio de personalidad de la pena por el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

A los efectos del cómputo del monto para configurar la condición objetiva de punibilidad es necesario definir si el tributo a las salidas no documentadas es considerado como un concepto más del mismo impuesto a las ganancias o como un impuesto autónomo.

En el caso Iglesias, Saúl Osvaldo de fecha 21/05/2008 la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II sostuvo que:

*“...siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superaron -en función del monto- la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1 de la ley 24769.”*

Aunque ya existe doctrina de la CSJN, es posible encontrar definiciones en ambos sentidos.

En este aspecto parte de la doctrina sostiene que el legislador no ha tenido intención de instituir un impuesto distinto al creado al sancionar la ley aun teniendo en cuenta que los hechos imponibles y el aspecto temporal resultan diferentes. Por lo tanto entienden que el monto a tales efectos debe resultar de la suma de todas las obligaciones establecidas en la ley del tributo.

Por otro lado algunos Tribunales han opinado que el cómputo del monto debe ser en forma separada ya que dicho cómputo no debe basarse en el aspecto subjetivo del tributo, sino en el aspecto material del mismo, en los diferentes hechos imponibles y su naturaleza jurídica.

Por otra parte en autos “Geigy Argentina SA s/Apelación. Impuesto a los réditos y de emergencia” de fecha 15/10/1969 la CSJN sostuvo que el impuesto a las Salidas no documentadas era deducible en el impuesto a las ganancias, concluyendo que dicho impuesto a las Salidas no documentadas resulta autónomo. Esta postura fue justificada en otros decisorios y por distintos tribunales al considerar la diferencia en la prescripción por cada uno de los tributos y la imposibilidad del fisco de reclamar el impuesto a las salidas no documentadas.

En conclusión la cuestión quedara sujeta a la decisión jurisprudencial

Respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción penal, cierta jurisprudencia señala que debe realizarse considerando la fecha de vencimiento de la declaración jurada determinativa del gravamen.

Así han opinado que la consumación del delito se configura con la autodeterminación, es decir con la confección y presentación de una declaración jurada engañosa o la omisión de presentación estando obligado de hacerlo. Al considerar que el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas constituyen un mismo impuesto, entienden que el mismo delito no podría tener dos momentos consumativos distintos

Otros decisorios han entendido que se trata de impuestos diversos, siendo el momento de consumación respecto del impuesto a las salidas no documentadas el vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental efectuado durante el ejercicio fiscal.

Sin embargo gran parte de la doctrina sostiene que la obligación de pago reglada en la RG (AFIP) N° 893/2000 no reviste el carácter de declaración jurada, por lo cual su falta de presentación no tipificaría la conducta dolosa ni en sede administrativa ni en sede penal, ello por constituir un mero volante de pago.

Es un presupuesto para la constitución del delito que se haya generado una obligación tributaria a favor del fisco y que la misma se haya tornado exigible, ahora bien la existencia de diversas erogaciones sin respaldo documental efectuadas por un mismo obligado y en un mismo ejercicio anual, a los efectos penales, constituye un único hecho de evasión tributaria.

Con relación a la evasión de más de un periodo fiscal del mismo impuesto se planteó la cuestión si debería considerarse como un delito continuado o como hechos independientes, ya que de ello dependerá el cómputo de la prescripción de la acción penal.

Al respecto la sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa “Viazzo, Roberto Gustavo y Otros” de fecha 30/11/2010 dispuso que no pueden ser considerado como delito continuado ya que la obligación respecto del otro período fiscal del

mismo tributo no se habría tornado exigible y, en algunos casos, ni siquiera se habría producido el acaecimiento del hecho generador de aquella obligación. En conclusión el cómputo del plazo de la prescripción de la acción penal se determina en forma separada desde el momento que cada hecho se hubiese cometido y no desde la fecha del último hecho.

A fin de acreditar en forma fehaciente la utilización de facturas apócrifas el Fisco deberá instrumentar los medios de prueba necesarios a tal fin.

En tal sentido el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece con relación a la carga de la prueba y a los medios de prueba:

*Art. 377: “Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.”*

*Art. 378: “La prueba deberá producirse por los medios previstos expresamente por la ley y por los que el juez disponga, a pedido de parte o de oficio, siempre que no afecten la moral, la libertad personal de los litigantes o de terceros, o no estén expresamente prohibidos para el caso. Los medios de prueba no previstos se diligenciarán aplicando por analogía las disposiciones de los que sean semejantes o, en su defecto, en la forma que establezca el juez.”*

Por su parte la Procuración General de la Nación a través de la Resolución Nro. 149/2009 aprobó el protocolo referido a la labor de investigación de los fiscales en el ámbito de delitos penales tributarios perpetrados mediante la utilización de facturas apócrifas. La actuación consiste en la elaboración de un legajo de proveedores y operaciones con el fin de recopilar los datos y documentación referidos a la relación comercial a efectos de demostrar su veracidad.

Entre ellos cita datos como: constancia de inscripción ante la AFIP y otros organismos debidamente firmadas por el responsable, teléfonos y personas de contacto verificables, fotocopias de DNI, estatuto y actas de designación de autoridades, domicilios verificables, referencias bancarias, informes comerciales de bases de datos como por ejemplo de veraz, remitos con individualización de los bienes entregados, detalles referidos al flete que

identifiquen el vehículo y la persona que transporto la mercadería, las pesadas de balanza, los pagos con cheques propios cruzados y no a la orden, los recibos con indicación de la forma de pago y como rutina de auditoría circularizar cartas con aviso de retorno para verificar los saldos con el proveedor y su domicilio.

La CSJN en la causa Interbaires SA de fecha 27/09/2011 señalo la importancia que reviste la identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación por parte del contribuyente a fin de acreditar la veracidad de las operaciones. Para que proceda la aplicación del tributo del art 37 de la LIG se requiere que no haya sido individualizado el beneficiario de la salida de fondos, pero no puede considerarse identificado por el mero hecho de cobrar cheques o por su registración en la contabilidad ya que estos elementos no resultan suficientes para excluir la figura de las salidas no documentadas cuando en el caso no este demostrada la realidad fáctica, es decir la real existencia y materialidad de las operaciones que dieran origen al movimiento de fondos. El contribuyente tiene a su cargo el deber de individualizar al beneficiario pero no solo nominalmente sino también mediante la acreditación de la realidad

En numerosas ocasiones al momento de defenderse administrativa y judicialmente el contribuyente se ve imposibilitado de producir la prueba por el extenso tiempo transcurrido entre la operación comercial y la determinación impositiva por lo cual es recomendable que el propio contribuyente confeccione un legajo por proveedor y operación a fin de detectar preventivamente aquellos proveedores poco confiables y, en su caso, con posterioridad utilizarlo como medio de prueba a efectos de acreditar la veracidad de las operaciones.

Dado el agravamiento de penas que genera la utilización de facturas apócrifas en el actual régimen penal tributario, la detección temprana de proveedores con antecedentes sospechosos, si bien podrá representar mayores gastos administrativos como consecuencia del incremento en los controles internos, permitirá evitar posteriores procedimientos administrativos y judiciales, o en sus caso contar con mayores herramientas a fin el contribuyente pueda defender su accionar.

Si bien aportar la prueba constituye un derecho del contribuyente, tal como lo señala el art 37 de la LIG al otorgar la posibilidad de probar por otros medios que las erogaciones por su naturaleza han debido ser efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas; también constituyen su responsabilidad. Pero dicha responsabilidad tiene un límite que el propio Fisco debe respetar, y el cual fue impuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bildown SA c/ Fisco Nacional ( AFIP-DGI ) s/ ordinario” de fecha 27/11/2011 con motivo de solicitud de reintegro del IVA por exportación.

Si bien la Cámara Federal había expresado que no existían dudas acerca de la veracidad de las operaciones y su realidad económica, el Fisco decide interponer recurso extraordinario y la Procuración ratifica que queda fuera del debate la existencia y materialidad de las operaciones y sostiene: *“no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con que él operó”. Y agrega: “Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice”.*

## **10. Conclusión**

Con anterioridad a la sanción de la Ley 25.874 la jurisprudencia acudía a la aplicación del artículo 210 del Código Penal para tipificar el accionar de asociaciones ilícitas vinculadas al empleo de facturas apócrifas. Dicho artículo dispone:

*“Sera reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte de una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión.”*

Dado la existencia de opiniones contrapuestas para su aplicación al ámbito tributario y previsional se sanciona la ley 25.874 a fin de reprimir la utilización de facturas apócrifas Para ello se incorporó el inciso c) al art 15 de la Ley 24769, creando un tipo autónomo, el cual dispone:

*“El que a sabiendas...c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente este destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare su jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.”*

El fin perseguido de la figura de “asociación ilícita fiscal” fue aumentar la pena mínima a tres años y medio de manera de impedir la aplicación del art 26 del Código Penal y la excarcelación del imputado.

Considerando el tiempo transcurrido desde su sanción podemos concluir que dicha finalidad no se logró ya que por un lado aumentó considerablemente el empleo de facturas apócrifas y por el otro no hubo aplicación de penas por dicha figura.

Posteriormente con la Ley 26735 se crea la figura agravante por el empleo de facturas apócrifas de la cual surge el interrogante sobre los motivos que justifican el agravamiento del tipo penal y la entidad que se le otorga al ardid de utilizar facturas apócrifas con respecto al delito de evasión fiscal.

Todo ello teniendo en cuenta que la existencia de organizaciones delictivas dedicadas a suministrar dichas facturas fue oportunamente encuadrada en el delito de asociación ilícita fiscal y con una pena aún más gravosa, dado su mayor potencial de lesión a la hacienda pública.

Por lo expuesto, podríamos concluir que la solución para evitar la utilización de facturas apócrifas no debería darse en el marco del derecho penal, con la sanción de tipos penales agravados como una herramienta de persuasión y punición. Sino que el remedio podría buscarse

en el ámbito administrativo, como por ejemplo mediante la implementación de la facturación electrónica para el conjunto de los contribuyentes, que si bien representaría un mayor esfuerzo en términos de administración tributaria, permitiría mejorar significativamente el control sobre el erario público.

En ocasiones la relación jurídica tributaria lejos de representar una relación de derecho entre sujetos en pie de igualdad se asimila a una relación de poder.

Si bien el sujeto solo responde por la materia regulada normativamente, tal como lo recepta nuestra constitución en el art 19 al disponer “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, ello por el principio de legalidad también regulado en el artículo 17.1 del Pacto de San José de Costa Rica; resultan exigencias al contribuyente en cuanto al cumplimiento de obligaciones al instrumentar operaciones comerciales que van más allá de las exigidas por las disposiciones del art 33 de la Ley 11863 y de las Resoluciones Generales referidas al régimen de facturación.

Así lo destaca el voto en disidencia de la Dra. Gramajo en la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación Sala D, en la causa Villalonga Furlong SA de fecha 14/06/2000 al señalar:

*“...no puede colocarse en cabeza de los contribuyentes – en carácter de obligación legal o sustitutiva de la DGI- la obligación de control de la facturación.”*

Cabe señalar que el artículo agregado por la Ley 25795 a continuación del artículo 33 si bien dispone la obligación de constatar que las facturas o documentos equivalentes recibidos por compras o locaciones se encuentren debidamente autorizados por la AFIP, obligación que sería limitada en función de indicadores de carácter objetivo, nada se ha reglamentado a la fecha en este aspecto. Por lo cual si bien la intención de la norma fue fijar criterios de admisibilidad de la documentación respaldatoria de las facturas a fin de disminuir la utilización de facturas apócrifas, lo cierto es que reglamentar dichas cuestiones también podría operar como una herramienta legal para hacer inobjetable situaciones ilegítimas.

Es de destacar que el procedimiento normativo que habilita al contribuyente a emitir legalmente sus facturas, como es la RG 1575 que regula el tipo de facturación a utilizar por sujetos responsables inscriptos que inician sus actividad, o la RG 100 que establece el procedimiento para obtener la clave de autorización de impresión; fue regulado y controlado por el Fisco.

Así los actos administrativos por los cuales se verifica y avala previa y posteriormente la emisión de facturas funcionan como una garantía oficial oponible por el adquirente de buena fe.

De acuerdo a lo establecido en el art 7 de la Ley 19549 de Procedimientos Administrativos uno de los requisitos esenciales del acto administrativo es la motivación, por lo cual el Fisco deberá expresar en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto y consignar el derecho aplicable y los hechos y antecedentes que le sirvan de causa. Tal como rezan los art 12 y 13 de la ley 19549 los actos administrativos gozan del principio de estabilidad, presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, excepto la administración mediante resolución fundada suspenda su ejecución por razones de interés público, para evitar perjuicios graves o nulidad absoluta.

Por el principio de reserva de ley el Fisco deberá limitar la discrecionalidad administrativa a fin de evitar impugnar facturación por apócrifa cuando las circunstancias que justificaron la autorización de impresión y emisión son las mismas. El acto administrativo que resolviese lo contrario no solo resultaría arbitrario sino también estaría en pugna con el principio de razonabilidad.

Asimismo por la doctrina de los actos propios inserta en nuestro código civil y aplicable a la administración pública, resultan inadmisibles aquellas alegaciones que sean contradictorias con los propios actos anteriores, deliberados, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces. Por lo

cual el Fisco no podría otorgar una autorización de facturación al contribuyente emisor y posteriormente efectuar un análisis con los mismos elementos pero resolver lo contrario e impugnarle las facturas al contribuyente receptor de las mismas.

El elemento básico en toda relación jurídica es la buena fe, dicho precepto se encuentra acogido en el art. 1198 del Código Civil que expresa: *“los contratos deberán celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosímilmente las partes entendieron o pudieron entender obrando con cuidado y previsión”*. Por su parte el art 33 de la Ley 11683 dispone *“Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorios de aquellas”*.

En el mismo sentido, nuestro más alto tribunal en la causa Compañía Azucarera Tucumana SA de fecha 21/09/1989 conceptualizo:

*“...una de las derivaciones del principio cardinal de la buena fe es la que puede formularse como derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean estos los particulares o el propio Estado”*.

Por otro lado el contribuyente perjudicado en su buena fe no solo se encuentra indefenso frente al estado real de la situación fiscal de su proveedor sino también ante el abuso del poder de la administración fiscal, al enfrentar impugnaciones a créditos y gastos que en ocasiones atentan contra el principio de seguridad jurídica al impregnar de incertidumbre a la relación jurídica tributaria. Más aun cuando la administración traspasa las barreras de lo dispuesto por la legislación y rompe con cuestiones de equilibrio tributario con actos que lejos de estar legitimados resultan notoriamente arbitrarios.

La norma del art. 37 de la Ley no resulta aplicable al caso de erogaciones documentadas con elementos que eventualmente revistan el carácter de apócrifos para el proveedor, pero no lo sean para el adquirente de buena fe.

De lo contrario, las consecuencias de las presuntas irregularidades de proveedores cuestionados por el fisco, en lugar de resolverse entre éste y la Administración, se extenderían a terceros que actuaron conforme a la ley y disposiciones reglamentarias vigentes.

Ello teniendo en cuenta que el Fisco no debe delegar su poder de policía, exigiendo a los contribuyentes que indaguen sobre la calidad de los comprobantes emitidos por proveedores indificados, sino que es el mismo fisco quien debe llevar a adelante los pertinentes procesos de investigación y fiscalización.

Siendo la evasión fiscal la mayor preocupación de la administración fiscal, y el uso generalizado de facturas apócrifas un mecanismo utilizado para la configuración de algunos de los delitos fiscales, debería agudizarse el estudio de sus causas a fin de tomar las medidas correctivas para minimizarlos o en su caso incrementar la detección temprana de dichos delitos.

Si bien la utilización de tecnología informática dio nacimiento a la facturación electrónica y contribuyo directamente a la disminución de la evasión fiscal, queda pendiente la modificación de la legislación de fondo con relación a la eficacia probatoria de los documentos.

## **Salidas No Documentadas y Facturas Apócrifas**

### **Bibliografía**

- 1- Bertazza, Humberto J., “El régimen sancionatorio del impuesto a las salidas no documentadas. A propósito del decisorio D’ Ingianti de la CSJN”. *Práctica Profesional N° 131, Dic 2010, p. 1*
- 2- Fernández, Luis Omar. “Impuesto a las ganancias, Teoría – Técnica – Práctica”. *La Ley, Buenos Aires, Año 2005.*
- 3- Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Pág. 297/8*
- 4- Jauregui, José L. - Sambuccetti Gabriel O., “Tratamiento Fiscal de las salidas no documentadas “, *Impuestos, 2000-B, 2081, Lexco Fiscal.*
- 5- Litvak, José - Sánchez, Analía - Litvak, Erika: "Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - Buenos Aires - 2003
- 6- Navarrine, Susana C. – Asorey, Rubén O. “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”. *LexisNexis. Buenos Aires, Año 2006, tercera edición.*
- 7- Navarrine, Susana C. “La Corte Suprema excluye del régimen de condonación a los pagos por salidas no documentadas”, *PET N° 224, Lexco Fiscal*
- 8- Raimondi, Carlos y Atchabaian, Adolfo: *El impuesto a las ganancias, tercera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 634*
- 9- Spina, Carlos E. – Giménez, Enrique M. – Scaletta, Rubén A. “Facturas apócrifas”. *Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Año 2007.*
- 10- Spisso, Rodolfo R. “ *Derecho Constitucional Tributario*”. *Depalma, Buenos Aires, Año 2000, segunda edición.*