

18° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN ARGENTINA TRIBUTARIA

COMISIÓN N° 2

“INSTRUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES: FACTURAS APÓCRIFAS Y SALIDAS NO DOCUMENTADAS”

“ASPECTOS SANCIONATORIOS DEL IMPUESTO ESPECIAL POR SALIDAS NO DOCUMENTADAS”

Por Marina C Lamagrande

INTRODUCCIÓN

Desde la instauración de las “salidas no documentadas” en la Ley de Réditos por el Decreto-Ley N° 14.341/1946, mucho se ha escrito respecto de su naturaleza jurídica, aspecto cuya dilucidación resulta imprescindible a los fines de definir su tratamiento impositivo y demás aspectos conexos, como ser forma de declaración e ingreso, configuración de la mora, términos de prescripción, aplicación de sanciones, momento de comisión del hecho punible.

El comentario del Ministerio de Hacienda de la Nación en ocasión de la sanción del mencionado decreto afirmó “... Con la disposición incorporada al texto legal, 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 del balance impositivo) y, por ser, asimismo, rédito total para el beneficiario (para lo cual obliga al que paga a ingresar el 27%)”¹, que era la tasa máxima vigente en aquel momento. Y, ello, para solucionar “en forma justa y equitativa –para el contribuyente y para el fisco- un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones”, agregando el comentario en tal sentido que “situaciones especiales hacen que los contribuyentes carezcan, en muchos casos, de los comprobantes de compras, gastos u otras salidas de dinero que pueden ser o no deducibles a los efectos de la confección del balance fiscal”.

En definitiva, en aquel momento, el legislador concibió un mecanismo técnico para dar solución a “un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones”, confirmando el criterio general de la determinación real de la ganancia imponible, tanto del contribuyente que realizó la erogación como la del beneficiario oculto.

¹ D.L. 14.338746- Impuesto a los Réditos- comentario- Ministerio de Hacienda de la Nación- Publicación Oficial, p. 58)

La evolución de la sociedad y de la economía del país dio lugar a nuevos problemas comunes del comercio, la industria y demás explotaciones, creando nuevas situaciones en las cuales los contribuyentes antes que carecer del comprobante del gasto respaldan sus erogaciones mediante un comprobante apócrifo.

Evidentemente, esta última situación no fue la tenida en miras por el legislador de 1946; empero la distorsión de la realidad que se documenta mediante la utilización de la facturación apócrifa puede, al menos desde el plano de recaudación tributaria, paliarse mediante esta solución legal.

Ahora bien, el objetivo de este trabajo no es ahondar en las teorías sobre la naturaleza jurídica de las “salidas no documentadas”, pero siendo una premisa necesaria para poder abordar precisamente lo que sí es el centro de esta exposición –aspectos sancionatorios del instituto- será mi punto de partida la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sin que ello implique desconocer la nutrida doctrina existente en la materia.

I.- Las “salidas no documentadas”

Actualmente, la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé este instituto en su art. 37 que reza *“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 del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva”*.

A continuación el artículo 38 de la ley del gravamen dispone: *“No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes; b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos- por su monto, etc- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”*.

Por su parte, el art. 55 del Decreto Reglamentario dice: *“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 Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el*

ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos". "Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no comentadas, 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 ingreso dentro los plazos que establezca la citada Administración Federal".

II.- Las "salidas no documentadas" según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El 15 de octubre de 1969 la Corte Suprema de Justicia de la Nación al evaluar si "el gravamen especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 constituye o no 'el impuesto de esta ley' " para decidir sobre su deducción en el balance fiscal del obligado al pago dijo *"Debe partirse de la base de que no grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago, que es lo que exige el artículo 3° de la misma ley, 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" y 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. Como bien dice el a quo, el gravamen discutido es una condición de la renta obtenida y no una consecuencia de ella"*².

Es en este antiguo precedente donde el Máximo Tribunal sienta las bases de la naturaleza jurídica del instituto.

En primer lugar, la Corte nos dice que se trata de un gravamen especial, es decir de un tributo. Luego, aclara que este gravamen especial no grava la ganancia del que está obligado a su pago, sino la del beneficiario que no está identificado, no obstante dicho pago lo realiza lo realiza a título propio. Y, además, explica que ello es así porque el fin de la ley no es otro que poner en cabeza de quien efectúa la erogación, con la tasa máxima, el impuesto del beneficiario oculto. En otras palabras, la ley en la relación jurídico tributaria sustituye al sujeto beneficiario de la renta que permanece oculto, por el sujeto conocido que es el que realiza la erogación.

La capacidad contributiva que se tiene en cuenta no es la del agente que efectúa la erogación sino la del beneficiario oculto, quien es sustituido por el agente pagador que es el sujeto conocido.

² CSJN, S.A. GEIGY ARGENTINA, 23/04/1969.

Siendo ello así, concluye el Tribunal Cimero que las sumas obladas en concepto de impuesto especial –salidas no documentadas- es deducible del balance fiscal por no ser el impuesto a las ganancias suyo propio sino el del beneficiario oculto.

En el año 2000, la Corte precisa aún más la naturaleza del gravamen, al descartar su naturaleza sancionatoria.³

En este caso se sometió al Tribunal la apelación del fallo de la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo que había declarado condonada, en los términos del decreto N° 493/95, la obligación de la actora por “salidas no documentadas” como si se tratase de una sanción y no de un gravamen.

Al respecto, el Alto Tribunal, con sustento en el precedente “Geigy” al que me referí precedentemente, sostuvo que *“el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal –sin perjuicio de la multa prevista por el art. 45 de la ley 11.683 8t.o. 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra precepción de la renta fiscal en particular situación (art. 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita”*.

Luego, es en el precedente “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”⁴ donde el Máximo Tribunal, habilita subsumir los casos de facturación apócrifa en el art. 37 y cc. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pues en ese orden expresa 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 –a tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario”*.

Fundamenta tal aseveración *“en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley – como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277), o dicho en otras palabras, ‘las normas impulsivitas 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 principio de una razonable y discreta interpretación’ (Fallos 234:204 y su cita, entre otros)”*.

Años más tarde, más precisamente en el año 2010, la Corte Suprema de Justicia de la Nación con expresa remisión al Dictamen de la Procuración General de la Nación resolvió la apelación por la revocación de la multa aplicada con sustento en el artículo 45 de la Ley N°

³ CSJN, “Radio Emisora cultural S.A.(TF 15144-I) c/DGI” de fecha 9711/2000

⁴ CSJN, “Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14.372-I c/DGI)” de fecha 26/08/2003

11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) cuando se había confirmado el ajuste por el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- del período 1995.⁵

La Procuración General (y por extensión también la Corte Suprema), entendió que no correspondía la aplicación de la multa sobre la base del *"vacío normativo existente respecto de la 'forma' y 'plazo de presentación' de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada abajo el art. 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la 'forma' y 'plazo' fijados por la autoridad de aplicación"*.⁶

Ello así, en tanto la Resolución General (AFIP) N° 893 entró en vigor a partir del 20/10/2000, estableciendo un plazo especial de ingreso para los hechos perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/2000, fechas que en los dos supuestos, eran posteriores a las que debatían en esos autos.

Fácil es deducir que, a "contrario sensu", a partir de la vigencia de la Resolución General que establece la forma y el plazo para el ingreso del gravamen, su omisión por falta de presentación de la declaración jurada o por su inexactitud es susceptible de ser subsumida en los tipos infraccionales de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus mod.).

III.- La aplicación de sanciones y penas por "Salidas no documentadas".

Si el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias estatuye un gravamen; si el gravamen es distinto al establecido por la Ley N° 20.628; si, además, el gravamen no tiene naturaleza sancionatoria sino recaudatoria, por tratarse de un mecanismo implementado por el legislador para asegurarse la íntegra percepción de la renta pública; si el sujeto obligado a ingresarlo lo es a título propio; y si, finalmente, la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentó la forma y los plazos de ingreso del gravamen; no existe razón alguna que justifique la no aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus mod.) o penas de la Ley N° 24.769 al instituto en estudio.

En tal sentido, no constituiría una excusa válida alegar que los volantes de pago F.105 o F.799/E por medio de los cuales se efectúa la declaración e ingreso del gravamen especial no constituyen una declaración jurada en los términos requeridos por los artículos 45 y 46 y cc. de la Ley de Rito fiscal o de los tipos penales previstos por la Ley Penal Tributaria, pues *"Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que*

⁵ CSJN, "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/D.G.I."

⁶ Procuración General de la Nación, 12/06/2008, S.C.D. 1126, L.XLII.

en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley” [cfr. art. 15 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus mod.)].

De esto modo, he de concluir que las omisiones, errores o falsedades que se omitan declarar o se declaren mediante los volantes de pago por el gravamen especial dispuesto en el artículo 37 y cc. de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 55 del Decreto Reglamentario, están sujetos a las mismas sanciones y penas de la ley del rito fiscal como de la penal tributaria, que los demás gravámenes que integran el sistema tributario nacional.

El hecho infraccional o punible se perfecciona mediante la falta de presentación e ingreso del volante de pago en los términos establecidos en la Resolución General N° 893 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, es decir a los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada, o mediante su presentación declarando inexactitudes o falsedades.

Advierto en este punto que la Resolución General N° 893 impone la obligación al responsable de ingresar el impuesto mediante el volante de pago por cada salida indocumentada o falsamente documentada que realice; pues el plazo se computa a partir de cada erogación.

Siendo ello así, se habrán cometido tantas infracciones como obligaciones incumplidas respecto de cada erogación indocumentada o falsamente documentada realizada consideradas de manera independiente.

Obviamente, en todos los supuestos el elemento subjetivo –dolo o culpa- forman parte de las figuras típicas que sancionan la conducta del contribuyente o responsable que con dolo o culpa omitieron o, en su caso, evadieron el gravamen especial.

IV. Conclusión

Una vez alcanzada la naturaleza jurídica de la figura “salidas no documentadas” no es difícil concluir sobre los aspectos sancionatorios. Y, fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien nos dispuso de toda confusión. Las salidas no documentadas como también las falsamente documentadas, están alcanzadas por el impuesto del artículo 37 de la Ley del Gravamen con la tasa máxima del 35 % y la sustracción del sujeto a cumplir con su obligación, por error o dolo, está sujeta a las sanciones de la Ley del rito fiscal como también si fuere el caso, a las penas de la ley penal tributaria, pues se habría afectado el bien jurídico tutelado que la íntegra percepción de la renta pública.