



Universidad Nacional del Comahue  
Facultad de Economía y Administración  
Especialización en Tributación Cohorte 2018

## **TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACION**

SALIDAS NO DOCUMENTADAS,  
¿IMPUESTO O SANCIÓN?

**Autor: MANCINI ELISA**

AÑO: 2019

## **RESUMEN:**

Si bien el instituto de las salidas no documentadas (ISND) está establecido en el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ley 20.628 y la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en varios fallos, ha dicho que lo regulado en este artículo, constituye un impuesto y no una norma sancionatoria, existe alguna parte de la doctrina, que asimila este instituto a una sanción.

Esta dicotomía de ponencias, es lo que me genera el interés de evaluar si realmente las salidas no documentadas generan un impuesto autónomo siempre, o en algunos supuestos, configura una sanción.

En el presente trabajo, además de analizar lo expuesto en el párrafo anterior, se examinan los distintos aportes jurisprudenciales y doctrinarios sobre el tema, se investiga la ampliación del objeto del ISND, a través de la incorporación de las facturas apócrifas, se evalúan las novedades reglamentarias y las distintas sanciones al incumplimiento de este impuesto.

El marco teórico del presente trabajo de investigación se inserta dentro del Derecho tributario sustantivo, Derecho administrativo tributario, Derecho procesal y de procedimientos tributarios. En algunas cuestiones particulares, tiene derivaciones hacia el ámbito del Derecho Penal y Constitucional.

Aunque ya quedó zanjada la discusión sobre la naturaleza jurídica de las SND, existen todavía, distintas miradas sobre la aplicación de este tributo, que generan más interrogantes para el contribuyente.

Es de esperar que el legislador o la propia Corte, otorguen certeza al contribuyente, a través de procesos regulares, lógicos y razonables, establecidos legalmente, que permitan el consenso doctrinario, y la uniformidad de criterios jurisprudenciales, para lograr el equilibrio y la seguridad jurídica, que no es más ni menos, la garantía que el Estado le brinda al individuo de que sus derechos no serán violentados.

## INDICE

INTRODUCCION .....	4
Capítulo I: Régimen del Instituto de salidas no documentadas.....	5
1- Definiciones.....	5
1.1- Impuesto .....	5
1.2- Sanción.....	6
2- Naturaleza jurídica salidas no documentadas .....	7
2.1- Jurisprudencia.....	7
2.1.1- SND es impuesto .....	7
2.1.2- SND es sanción .....	8
2.2- Doctrina .....	9
2.2.1- SND es impuesto .....	9
2.2.2- SND es sanción .....	10
2.3- Deducibilidad .....	12
3- Situaciones prácticas frente al ISND y cuestiones controversiales.....	13
4- Ampliación del objeto del impuesto .....	16
4.1 – Factura apócrifa: definición .....	16
4.2 - Reforma de la ley 27.430 .....	17
Capítulo II: Principios constitucionales en el ISND.....	18
1- Aplicación de principios tributarios.....	19
1.1 – Principio de legalidad .....	19
1.2 – Principio de no confiscatoriedad .....	20
1.3 – Principio de realidad económica.....	20
2- Aplicación de principios penales .....	21
2.1 – Principio <i>non bis in ídem</i> .....	21
2.2 – Principio de la personalidad de la pena .....	22
Capítulo III: Régimen sancionatorio o penal .....	22
1- Sanciones.....	23

1.1-Antecedentes en materia de infracciones.....	24
2- Derecho penal tributario.....	25
2.1- Aspectos controversiales en el ámbito penal.....	27
2.1.1– Monto evadido .....	27
2.1.2– Presunción legal .....	28
2.1.3– Personalidad de la pena .....	29
2.1.4– Denuncias penales sobre el uso de facturas apócrifas .....	30
3- Prescripción.....	31
Capítulo IV: Novedades .....	32
1- Incorporación de la RG 4433/2019 .....	32
1.1- Excesos en la reglamentación .....	33
CONCLUSION .....	34
BIBLIOGRAFIA A CONSULTAR .....	39

## INTRODUCCION

El presente escrito pretende describir y caracterizar el instituto de salidas no documentadas (ISND), haciendo hincapié en la naturaleza jurídica del mismo, que si bien ya está definida por la doctrina de la Corte, aún sigue generando opiniones encontradas.

Es significativo destacar que el mismo está vigente desde la ley de impuesto a los réditos, ley Nº11.682, incorporada por el decreto 14.388 del año 1.946, y ratificada por la ley Nº 12.922. En la actualidad, fue receptada por los artículos 40 y 41 y normas concordantes de la ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), Nº 20.628.

Sin embargo, dicho régimen no tenía la trascendencia jurisprudencial ni doctrinaria que ha tomado en el último tiempo, debido a la propagación de las facturas apócrifas.

La reforma de la Ley 27430 fue la que agregó la leyenda apócrifa en el artículo citado precedentemente, poniendo en pie de igualdad la documentación Apoc y la falta de factura.

Hay diferentes posiciones doctrinarias respecto de este instituto. Algunos dicen que es un impuesto sui generis, distinto al impuesto a las ganancias, otros dicen que es una sanción y no un tributo, otros alegan que es un impuesto de responsabilidad sustituta y otros que son a título propio.

No obstante estas discusiones, la jurisprudencia sentenció que es un impuesto y no una sanción, y que quien realiza el pago, debe cumplir con la obligación a título propio.

Es decir, ante la presencia de un beneficiario oculto, el sujeto obligado al ingreso del tributo es quien realizó la erogación de fondos, y lo hace a título propio. No es una responsabilidad sustituta *lato sensu*, ya que no se libera de responsabilidad fiscal al contribuyente de derecho, quien escapó del pago por no ser individualizado.

Mediante el fallo “Red Hotelera Iberoamericana”<sup>1</sup>, la Corte le concede basamento legal al fisco, para que impulse el reclamo de este instituto, ya que, ante una determinación donde intervienen documentos anómalos, la AFIP exige el pago de salidas no documentadas, ajusta el crédito fiscal en el IVA, e impugna el gasto en el impuesto a las ganancias, siendo para quien lo soporta, sumamente costoso.

---

<sup>1</sup> Fallos 326:2987

Por ello, es importante observar si el tributo de marras, cumple con los principios de raigambre constitucional, como así también con los que rigen en materia tributaria, sin dejar de examinar, además, la conducta de la administración tributaria, para que la pretensión fiscal no traspase el carril de la legitimación, y el contribuyente no vea soslayados sus derechos.

## **Capítulo I: Régimen del Instituto de salidas no documentadas**

### **1- Definiciones**

Si bien el instituto de las salidas no documentadas (ISND) está establecido en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ley 20.628, y la Corte Suprema de la Justicia de la Nación (CSJN) en varios fallos, ha dicho que lo regulado en este artículo, constituye un impuesto y no una norma sancionatoria, existe alguna parte de la doctrina, que asimila este instituto a una sanción.

Antes de analizar las diversas opiniones, es importante definir qué es impuesto y qué es sanción.

#### **1.1- Impuesto**

A continuación, se transcriben definiciones de la palabra impuesto, vertidas por distintos doctrinarios especializados.

Giuliani Fonrouge dice que: “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible”.

Héctor Villegas, define el concepto de impuesto, diciendo que “es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación del tributo, situaciones estas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores”.

German Bidart Campos: “impuesto es la prestación patrimonial, generalmente en dinero, debida al Estado sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer necesidades

colectivas; en el impuesto, quien lo paga no recibe beneficio concreto de ninguna índole, pero el Estado atiende con su recaudación gastos generales”.

Teniendo en cuenta lo antedicho por la doctrina, puedo decir entonces que, un impuesto es una obligación que el estado impone a los ciudadanos/contribuyentes, en virtud de una ley, sin contraprestación alguna, y que exige coactivamente, para satisfacer necesidades públicas.

La causa fuente de los impuestos, es la ley, y la causa fin, puede darse por tres hechos: el patrimonio, el consumo, o la renta, siendo su principio rector la capacidad contributiva.

## **1.2- Sanción**

Siguiendo la estructura anterior, se citan definiciones de fuentes especializadas.

Según el “Diccionario jurídico elemental” de Guillermo Cabanellas de las Cuevas, se define a la sanción como, “pena para un delito o falta. La amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos. (v. Clausula penal, Pena.) Todo género de coacción o amenaza que un grupo organizado, al menos rudimentariamente, dirige contra quienes desconocen las reglas que integran la manifestación de su modo de ser, actuar y entender las relaciones internas y externas.

García Maynez, la precisa como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".

En una aproximación a la materia tributaria, Saiz de Bujanda expone que "la infracción tributaria, por sus elementos estructurales, es idéntica a cualquier tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena”.

Es decir que, basándome en las definiciones citadas precedentemente, y haciendo hincapié en la disciplina tributaria y/o penal, una sanción es una pena o castigo al infractor que cometió una falta. Esa falta, se ve reflejada por la acción u omisión, dolosa o culposa, prevista en una ley.

Es importante destacar que existen tres orientaciones en relación a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y sus consiguientes sanciones. Ellas son:

- Teoría penalista: su objetivo es castigar al incumplidor. A esta tesis adhiere Jarach.

- Teoría tributarista: los principios generales del derecho penal, no son aplicables excepto que lo diga la norma tributaria. Con esta postura comulga Giuliani Fonrouge
- Teoría administrativista: No le interesa la conducta del infractor (dolo o culpa). Sanciona el incumplimiento. Es decir, si hubo un apartamiento de la norma, eso debe ser castigado. Con esta idea está de acuerdo García Belsunce.

## 2- Naturaleza jurídica salidas no documentadas

Tal como expresé anteriormente, hay jurisprudencia y doctrina encontrada respecto a la naturaleza jurídica de este instituto.

### 2.1- Jurisprudencia

#### 2.1.1- SND es impuesto

La jurisprudencia de la Corte, sentó las bases respecto a este instituto en los fallos "Geigy Argentina SA"<sup>2</sup>, "Radio Emisora Cultural SA"<sup>3</sup> y "Red Hotelera Iberoamericana SA"<sup>4</sup>, alegando que las salidas no documentadas son un impuesto.

En "**Geigy Argentina SA**" (fallo del 28/03/68), el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) se expidió sobre la naturaleza jurídica y dijo que "*se crea un hecho imponible en cabeza del pagador de las obligaciones carentes de documentación*". A su vez, la Cámara Federal, el 23/04/69 explicita que "*el que hace las erogaciones queda obligado a abonar sobre ellas a título propio*". La CSJN el 15/10/69 sentencia 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*", es decir que, si acepta su deducibilidad, lo considera impuesto a título propio.

"La tesis expuesta en "Geigy Argentina S.A." fue retirada por el Tribunal Fiscal y la Cámara Federal en la causa "**Bossart Ltda. S.A.C. e I.**" en fallos del 1 de agosto de 1968 y 15 de

---

<sup>2</sup>Fallos 275:83

<sup>3</sup> Fallos 323:3376

<sup>4</sup> Fallos 326:2987

setiembre de 1970, respectivamente, en los que nuevamente se entendió que el artículo 34 establece una obligación impositiva a cargo del pagador a título propio y definitivo”.<sup>5</sup>

En **“Radio Emisora Cultural SA”**, el 09/11/2000 la CSJN dijo que *“lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas, es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace las erogaciones queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlos a título propio”*.

En **“Red Hotelera Iberoamericana SA”**, la CSJN dijo en uno de los considerandos, el 26/08/2003 que *“la doctrina del precedente de Fallos: 323-3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal”*

#### **2.1.2- SND es sanción**

En la causa **“Onapri SRL”**, el 07/12/1967 el TFN consideró que el cargo de las salidas no documentadas era un tributo especial, que actuaba como sanción, puesto que el pago lo realiza quien efectuó el gasto y éste se genera por la ocultación del beneficiario.

El 24/06/1998, la Sala C del TFN, consideró en el fallo **“Radio Emisora Cultural SA”**, al ISND como una sanción ya que, es un gravamen especial que se genera como consecuencia de una infracción. Esta sanción, se traduce en una penalidad económica. La Cámara Nacional de Apelaciones, convalida lo dicho por el TFN, sosteniendo 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”*.

En **“Red Hotelera Iberoamericana SA”**, el TFN entiende al artículo 37 de la LIG, como una norma sancionatoria y, la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ratifica esta postura .

En síntesis, en los fallos expuestos, así puntualizaron los distintos tribunales la naturaleza jurídica de las SND. Cabe destacar, que los fallos de Corte son los que tienen preeminencia, por lo tanto, la naturaleza ya no debería ser tema de discusión, es impuesto y no sanción

---

<sup>5</sup>Torres Agustín – “Salidas no documentadas” - Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)- 9/1990

Causa	TFN	Cámara Apelaciones	CSJN
Geigy Argentina SA	Impuesto	Impuesto	Impuesto
Onapri SRL	Sanción	-	-
Bossart Ltda. SACel	Impuesto	Impuesto	-
Radio Emisora Cultural SA	Sanción	Sanción	Impuesto
Red Hotelera Iberoamericana SA	Sanción	Sanción	Impuesto

## **2.2- Doctrina**

La doctrina tiene posiciones encontradas respecto de cuál es la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas. Independientemente de que la CSJN ya la haya definido en sus fallos, existen doctrinarios que lo consideran como impuesto y otros lo asimilan a una sanción.

### ***2.2.1- SND es impuesto***

Dentro de los que creen que es un impuesto, encontramos las siguientes autores.

**Giuliani Fonrouge y Navarrine**, sostienen que el artículo 37 de la LIG constituye un gravamen “sui generis”, *“un tributo especial a cargo de la empresa que efectúa el gasto y es deducible en el balance impositivo de quien efectúa el pago no documentado”*<sup>6</sup>

El Dr. **Enrique J. Reig**, ha dicho que *“el artículo 34 de la ley de impuesto a los réditos, instituía un impuesto sobre el importe de las salidas no documentadas (...)”*<sup>7</sup>

El Dr. **Agustín Torres**, expresa: *“Tratándose de un gravamen que integra la ley de impuesto a las ganancias parece pueril afirmar que se trata de un impuesto a las ganancias. Sin embargo, se ha calificado de modo tal su naturaleza que afecta esa característica esencial*

<sup>6</sup>Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Impuestos a las Ganancias" - Ed. Depalma - 1976 - pág. 351 y ss.

<sup>7</sup>Reig Enrique J.: “Impuesto a los réditos” - Ed. Contabilidad Moderna -1961 - Pág. 202 y ss.

*del mismo, esto es que recae sobre la renta. Porque no a otro fin se llega si se piensa que el impuesto es a la salida o erogación y en cabeza del propio pagador perdiendo de vista, por ejemplo, que el mismo se adeuda por servicios cuyo precio es deducible. Pienso, por el contrario (y el comentario oficial de 1946 transcrito más arriba me da la razón) que el impuesto es a la obtenida por el beneficiario oculto con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas. Consecuencia de ello es, también, que el importe a ingresar por este concepto lo sea en forma de, que lo configura así como impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos. Es a mi juicio innegablemente un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario.” “Creo que Martínez expuso con claridad la idea de que no documentar una salida no es una conducta antijurídica. Si no se deduce el gasto es sencillamente porque se torna operativa la presunción de que es "innecesario" o corresponde a beneficios no gravados. Si se exige el ingreso de la tasa del 45% de la salida al sustituto tributario, lo es siempre a quien es responsable por una deuda ajena y por una conducta que libremente eligió al omitir el comprobante u ocultar el beneficiario. El pago que debe afrontar como sustituto no es pues sino la consecuencia que el derecho tributario asigna a aquella elección libre y que pudo ser evitada por el sencillo expediente del respaldo documental suficiente. Es, si se quiere, el costo de una opción”.<sup>8</sup>*

### **2.2.2- SND es sanción**

A la tesis de que las SND obran como una sanción, adhieren los especialistas que se citan abajo.

**Litvak José y Erika y Sanchez Analía**, sostienen que “*respetando la posición doctrinaria según la cual la capacidad contributiva constituye el fundamento del impuesto, no se advierte cual sería dicha manifestación gravada (...) Resulta indubitable que la condición que da nacimiento a la obligación no es otra que la inexistencia de documentación*

---

<sup>8</sup>Torres Agustín – “Salidas no documentadas”- Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)- 9/1990

*comprobatoria de la disposición de fondos (...) Que se trata de una conducta punible, causa típica de la aplicación de sanciones”<sup>9</sup>.*

El maestro **Dino Jarach** opina que *“la norma del artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias tiene una doble sanción en cuanto por un lado no admite la deducción en el balance impositivo de aquellos gastos que carecen de respaldo documental y respecto de los que no se prueba su necesidad para obtener las ganancias gravadas y, por otro, porque se impone por dicha erogación el pago de un impuesto real y proporcional con carácter definitivo”<sup>10</sup>*

**Raimondi y Atchabaian**, comulgan con la postura de Jarach, considerando que *“la norma establece dos penalidades que no se excluyen entre sí. La primera, consiste en no admitir la deducción de la erogación (...), la segunda penalidad consistente en abonar el % de impuesto, con carácter definitivo sobre el gasto impugnado”<sup>11</sup>.*

**Juan Carlos Mecca y Ana María Avalos** opinan que *“el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias prevé un impuesto especial, "sui generis", de tipo real, distinto del impuesto a las ganancias, de naturaleza instantánea y que al ser determinado por la Dirección como consecuencia directa de la infracción formal existente (no conservar comprobantes), obra como sanción”<sup>12</sup>.*

**Susana Navarrine** esgrime que: *“tanto el mecanismo de la ley en su artículo 37, como su reglamentación responden al espíritu de que se trata de un tributo”, sin embargo “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,*

---

<sup>9</sup>Litvak José, Sanchez Analia y Litvak Erika: “Sanciones encubiertas en el derecho tributario”- LL- Buenos Aires – 2003

<sup>10</sup>Jarach Dino: "Impuesto a las Ganancias" - Ed. Cangallo - 1980 - pág. 95 y ss

<sup>11</sup>Raimondi, Carlos y Atchabahian, Adolfo: "El impuesto a las Ganancias" - Ed. Contabilidad Moderna - 1982 - pág. 521 y ss.

<sup>12</sup>Mecca, Juan Carlos y Avalos, Ana María "Las salidas no documentadas ante la legislación tributaria: Doctrina y Jurisprudencia" -D.F. - setiembre 1985

*esta alícuota diferencial, en cuanto exceda a la que le corresponde al sujeto pagador por sus ganancias, debe considerarse como una verdadera sanción.”<sup>13</sup>*

### **2.3- Deducibilidad**

El artículo 55 del decreto reglamentario 1344/98 establece que “las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de sus respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas”. Y además, distingue entre la presunción de que las erogaciones hayan sido efectuadas para adquirir bienes o servicios. En el primer caso, no se debería ingresar el pago del impuesto, en el segundo, hay que ingresar el 35%, permitiendo su deducción como gasto.

El artículo 80 de la LIG, establece que para que un gasto sea deducible, éste debe ser necesario para obtener, mantener o conservar la fuente gravada.

El fisco, determina el alcance que corresponde darle al término gasto necesario, a través del Dictamen (DAL) 85/2000. El mismo se reputa necesario cuando se realiza con la finalidad de generar ganancias, teniendo en cuenta la utilidad potencial que se persigue, no la real.

Debe existir una relación teleológica<sup>14</sup> entre el gasto necesario y la ganancia gravada.

Por ello, es trascendental la naturaleza jurídica que se le otorgue a las salidas no documentadas ya que, repercutirá en la posibilidad de deducir el impuesto en el balance fiscal, de quien realiza la erogación sin respaldo.

Si se considera que es un impuesto de un 3º, pagado a título propio, por quien realiza la erogación no documentada y teniendo en cuenta lo que postula el artículo 88 inc. d) de la LIG, respecto de que la prohibición no alcanza a los tributos ajenos, sino a los propios, en dicho caso será procedente su deducibilidad.

En cambio, si se entiende que es una sanción, no será posible su deducción dado que el art 145 del DR 1.344/98, reza que “ los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas,

---

<sup>13</sup>Navarrine Susana C: “La Corte Suprema excluye del régimen de condonación a los pagos por salidas no documentadas”, PET N° 224- Lexco Fiscal

<sup>14</sup> Doctrina filosófica que implica una finalidad

intereses punitivos y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998, y la actualización prevista en la misma-, derivados de obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas”.

### 3- Situaciones prácticas frente al ISND y cuestiones controversiales

Comprendo que la intención del legislador fue mantener la simetría fiscal, imponiendo una tasa máxima “en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del beneficiario y a quien, por la ausencia o ineficacia de la documentación respaldatoria, no puede localizarse para efectivizar la responsabilidad fiscal”<sup>15</sup>, pero, ¿en todos los escenarios esto es así? Sabemos que frente a este instituto pueden darse las siguientes situaciones:

Situación	IG	IVA	SND
Operación real sin documentación idónea	Deducible (si logro probarlo)	No computable	Aplica
Operación ficticia sin documentación idónea y salida de fondos	No deducible	No computable	Aplica
Operación ficticia con documentación idónea y salida de fondos	No deducible	No computable	Aplica
Operación ficticia sin salida de fondos	No deducible	No computable	No aplica

#### Observaciones del cuadro:

- ✓ En “operación real, sin documentación idónea”, aplica la SND, en principio, a servicios y no a bienes (por la excepción del artículo 38).
- ✓ “Operación ficticia”, significa que no existe el bien ni la documentación.
- ✓ En la última fila no aplica la SND, porque no hay erogación. Es requisito fundamental que exista pago para que aplique el instituto.

Teniendo en cuenta las observaciones anteriores, sería importante destacar algunas cuestiones controversiales que se suscitan en este instituto.

<sup>15</sup> “Interbaires SA” -TFN, sala B - 31/10/2002

La base imponible de las SND generalmente considera la suma total pagada al beneficiario oculto o receptor, sin tener en cuenta que en esa integralidad se encuentran discriminados el neto gravado, el IVA, percepciones, impuestos internos, impuestos a los combustibles, etc., que por tener una naturaleza jurídica diferente de las SND no pueden formar parte de la base para el cálculo del 35%, puesto que son tributos que no representan incrementos en las ganancias del receptor del pago, sino que son montos trasladables, siendo los sujetos involucrados simplemente intermediarios.

Si se da el caso de la fila 1, donde no se puede demostrar el servicio, ¿no hay efectivamente una doble sanción, si el fisco hace ingresar el impuesto a quien efectúa la erogación de fondos, “porque presume que si un sujeto no entrega comprobantes, no declarará los beneficios percibidos”<sup>16</sup>, pero no permite la deducibilidad del gasto por no tener el comprobante respaldatorio? Si se reconoce la existencia de un documento para el pago de SND, entiendo que lo debería reconocer también para permitir su deducción.

Siguiendo con el supuesto de una operación real sin documentación idónea, un tema importante que se vislumbra, es el tema de las retenciones. “No son pocas las situaciones donde el fisco, aún cuando tenga por acreditada la existencia de retenciones tributarias, igualmente carga contra el contribuyente pagador pretendiendo hacerle abonar esta tasa especial ante la presunción de que no conoce al verdadero beneficiario que, por otra parte, al haber sufrido una retención es precisamente identificable. (...)Tampoco el Fisco ha neutralizado esta doble exacción parcial mediante el otorgamiento de autorización al agente de retención de recuperar el impuesto ingresado por las retenciones que practicó de aquellas operaciones que luego terminaron siendo calificadas como de carentes de sinceridad”<sup>17</sup>.

En relación con el punto anterior, me parece importante citar a Juan Galván Greenway, quien sostiene que “por aplicación del principio de la realidad económica que se prescribe por el art.2 de la ley 11.683, se concluye que el fisco debe determinar el impuesto a las ganancias correspondiente en cabeza del receptor de los ingresos, no debiendo caer en la

---

<sup>16</sup>Caranta Martin, “ Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas” – Nota publicada en el diario Ámbito Financiero el 26/03/2019

<sup>17</sup>Grosso Sheridan Walmyr H. - “Aspectos irresueltos de las salidas no documentadas” - Errepar Doctrina Tributaria N° 374 - Mayo 2011 - Pág. 449

simpleza de exigirlo a quien hace la erogación, por resultar una tarea más sencilla, rápida y productiva para la Administración”<sup>18</sup>.

Además, la idea vertida por Galván Greenway, también aplicaría para el caso de los pagos que se efectúan a través de vías que requieren nominatividad, puesto que muchas veces, la erogación de fondos se hace, por ejemplo, con cheques. Esto implica que debe quedar plasmada la identidad del destinatario final del pago, por lo que, la existencia de un beneficiario oculto ya no es tal.

Las “operaciones ficticias”, ya sean “sin documentación idónea y salida de fondos”, “con documentación idónea y con salida de fondos”, o “sin salidas de fondos”, implican la inexistencia del bien o servicio y de la documentación, ergo, la inexistencia también de un beneficiario oculto.

Ante las “operaciones ficticias sin salida de fondos”, claramente se nota lo mencionado, dado que al no haber erogación de dinero, no hay un beneficiario oculto y es impropia la aplicación del instituto de salidas no documentadas.

En los casos de “operaciones ficticias, con o sin documentación idónea y salida de fondos”, se torna más difícil dilucidar esta cuestión, porque “en la práctica un beneficiario inexistente es equiparado a un beneficiario oculto”<sup>19</sup>, dada la redacción de los presupuestos que regulan los artículos 37 y 38 de la LIG. Sin embargo, la jurisprudencia en la causa Magycam Group SA dijo que “si los fondos realmente han salido del activo del contribuyente, cabría aplicarle la tasa del 35 % por no haber identificado al perceptor oculto, pero no impedirle deducirlos de su balance , pues dicho gasto efectivamente se realizó (...) En cambio, cuando el contribuyente no exhibe documentación justificativa o la que presenta no acredita que los fondos hayan salido de su patrimonio, correspondería impedirle hacer la deducción pero no es posible hablar de perceptor oculto porque no existió un egreso real. Una factura apócrifa demuestra que una operación no existió. Parecería que, según el denominado doble efecto predicado respecto del art.37, los fondos no han salido del patrimonio del contribuyente (en

---

<sup>18</sup>Galván Greeway Juan P.- “La evasión tributaria de las salidas no documentadas en Derecho Penal Tributario”- Tomo 1 de Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, págs. 325/326

<sup>19</sup>Mastrolliri Carlos P- “Salidas no documentadas, un instrumento problemático” - Imp. 2008-14 (2da quincena julio), pág. 1185

tanto no se le permite deducir el gasto), pero al mismo tiempo se considera que esos fondos salieron e ingresaron en el patrimonio del perceptor no identificado. En suma, como regla, el importe de los gastos no documentados, cuya deducción prohíbe la ley en caso de que las facturas sean apócrifas y, por lo tanto, inhábiles para probar que la operación genuinamente se realizó, permanece en el activo del contribuyente”<sup>20</sup>. De esta manera, se logra hacer una distinción entre el beneficiario oculto y el inexistente.

#### **4- Ampliación del objeto del impuesto**

La reforma tributaria que tuvo lugar en diciembre de 2017, a través de la ley 27.430, dispuso la incorporación del término “apócrifa” en el artículo 37 de LIG.

Si bien el ISND está íntimamente relacionado con la existencia de facturas apócrifas, no es el objeto de este trabajo hacer un amplio análisis de los comprobantes apócrifos. Sólo me limitaré a hacer una descripción somera sobre este concepto y el flagelo que los mismos causan en la recaudación tributaria.

##### **4.1 – Factura apócrifa: definición**

Los comprobantes apócrifos, simulan una operación ficticia, con la intención de ahuecar la base imponible, para reducir la carga tributaria.

Estas simulaciones pueden darse por, la inexistencia del negocio mercantil o, por la existencia de una operación económica, que no coincide con la documentación respaldatoria.

Esta distinción entre las ficciones que puede presentar el cómputo de las facturas”Apoc”, está directamente relacionada con los distintos escenarios que se presentan en la práctica, y que fueron explicados anteriormente.

---

<sup>20</sup>“Magycam Group S.A.” (TF 23098-I) c/ Dirección General Impositiva - Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo - Sala V -16/10/2007

## **4.2 - Reforma de la ley 27.430**

Es cierto que en nuestro país, el uso de facturas apócrifas y las “usinas” se han ido proliferando con el paso del tiempo y, ha sido la AFIP, la encargada de establecer pautas y disposiciones tendientes a su erradicación, o al menos, morigeración.

Algunas de estas medidas han sido la creación de distintas bases APOC, la implementación del régimen de comprobantes electrónicos RECE y RCEL, la habilitación del registro fiscal de imprentas, la exigencia de solvencia patrimonial para quienes solicitan por primera vez la emisión de facturas. Otra medida, ha sido el dictado e implementación de la Resolución General 149/09, de la Procuración General de la Nación, que establece lineamientos generales en la comprobación de delitos penal tributarios a través del uso de facturas apócrifas describe un manual de actuaciones fiscales al respecto.

No obstante, surgen muchas discusiones respecto a la ampliación del objeto del ISND, a través de la incorporación de la documentación apócrifa, al texto del artículo 37 de la LIG (Reforma Ley 27430), ya que “es la AFIP la que –a través de normas internas no dadas a conocer a los contribuyentes (instrucciones)- cataloga a un sujeto/proveedor como “no confiable” y lo incluye en la base APOC, sin dar lugar a un acto administrativo.”<sup>21</sup>.

La “base APOC”, posee registros de CUIITS que contienen a los contribuyentes emisores de facturas apócrifas y fue creada por la Instrucción General (DI PYNF) N°326/1997. La Instrucción General N° 748/05, implanta la “base eAPOC”, que identifica a los sujetos creadores de gastos o créditos fiscales susceptibles de ser impugnados en los usuarios. Finalmente, la Instrucción General (DI PYNF) N° 865/09, creó la base “clientes eAPOC” donde se detallan los usuarios que han realizado operaciones con proveedores de la base apócrifa.

Estas bases APOC tardan en actualizarse, y para la AFIP, el hecho de que se hayan consultado las mismas al momento de contratar un servicio o comprar un bien, manifestando que el proveedor no se encontraba en la base APOC, es insuficiente para demostrar la existencia de la operación. Entonces, se puede decir que el organismo recaudador ha omitido que “la documentación irregular reviste tal carácter para el emisor, pero no para el receptor de

---

<sup>21</sup>Caranta Martin, “Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas” – Nota publicada en el diario Ámbito Financiero el 26/03/2019.

buena fe”<sup>22</sup>, castigando así, a los terceros que han contratado conforme a la ley con proveedores cuestionados, delegándole así, su poder de policía.

Al respecto, la Dra. Gramajo, a través de su voto en disidencia, expresó en el fallo “Villalonga Furlong SA” del TFN, que “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”<sup>23</sup>

Además, en algún punto, las decisiones del fisco terminan siendo incompatibles, ya que, según la teoría de los actos propios, establecida en el artículo 1067 de nuestro Código Civil y Comercial y recepcionada por la CSJN “nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con una anterior conducta deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz. Esta regla no sólo es aplicable al derecho privado, sino que alcanza a todas las disciplinas jurídicas.”<sup>24</sup> Con lo cual AFIP, no podría autorizar la emisión de facturas a un contribuyente, y luego impugnar esas mismas facturas al receptor, escudándose en un análisis posterior, basado en los mismos elementos.

## **Capítulo II: Principios constitucionales en el ISND**

Los principios constitucionales emanados de nuestra Carta Magna, son aplicables tanto, al derecho tributario, como al derecho penal.

A grandes rasgos, estos principios son los rectores de todo ordenamiento legal y pretenden brindar seguridad jurídica para los ciudadanos (en este caso contribuyentes), limitando el poder discrecional del Estado.

No es la finalidad de este escrito hacer un análisis profundo sobre esta cuestión de fondo, sino que se busca estudiar si el ISND se ajusta a los mismos. A continuación, se detallan los principios aplicables en materia tributaria y penal. Si bien “realidad económica” no es un principio constitucional, tiene gran importancia en la disciplina tributaria.

---

<sup>22</sup> García Fernando D. -“ La Corte y las salidas no documentadas” - Contagro.com (<http://www.contagro.com/>) -05/09/2013

<sup>23</sup>“Villalonga Furlong S.A.” s/recurso de apelación - Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado – TFN, sala D -14/06/2000

<sup>24</sup> “Vabi Lead SRL c/ provincia de Santa Fe s/ recurso contencioso administrativo –CSJN – 20/09/1989

## **1- Aplicación de principios tributarios**

Los principios tributarios son los que tutelan la carga contributiva que el Estado impone a sus habitantes. Establecen los elementos mínimos que todo tributo debe comprender.

En todo Estado de Derecho es fundamental que existan, ya que delimitan el poder discrecional del estado, actuando como un factor de contención.

Adam Smith, el mayor exponente de la economía clásica, en su libro “La riqueza de las naciones”<sup>25</sup>, estableció cuatro máximas fundamentales para que el estado tenga una buena política tributaria. Estos aforismos son:

- Los impuestos deben ser proporcionales al beneficio que una persona recibe de vivir en sociedad
- El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario.
- Los impuestos deberían ser fáciles y convenientes para el contribuyente
- Limitar las pérdidas de “peso muerto” o eficiencia.

Si bien en la actualidad estos principios no resultan novedosos, si lo fueron en el año 1.776, cuando Adam Smith los plasmó en su libro.

Podemos decir entonces, que los principios tributarios actuales han surgido de las 4 premisas establecidas anteriormente, derivando en otros.

### **1.1 – Principio de legalidad**

Todo tributo debe estar creado por una ley. Esto está establecido en los artículos 17, 19, 52 y 75 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional.

Tal como afirma Dino Jarach, todos los elementos del hecho imponible (tanto objetivo, como subjetivo) deben estar definidos por una ley. A simple vista, el principio de legalidad se cumple, si analizamos el aspecto material, espacial y cuantitativo definidos en los artículos 37 y 38 de LIG. Pero, ¿qué sucede con el aspecto temporal? El artículo 37 de la LIG reza: “... a los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha que se realice la erogación”. No obstante, la RG 893/2000,

---

<sup>25</sup> Adam Smith “La Riqueza de las naciones” - Editorial: Pirámide. Volumen 1 en la colección 'Los clásicos de la economía' - Año: 1996

reemplazada por la actual RG 4433/2019, son las que establecen el plazo para el ingreso del impuesto, por el Artículo 55 del Decreto N° 1.344/98 y sus modificatorios, que facultó a AFIP para fijar el plazo para el ingreso del gravamen que recae sobre tales erogaciones.

“Así las cosas, queda la inquietud sobre el posible exceso reglamentario prereforma y la validez de los reclamos efectuados en base a dicha normativa.”<sup>26</sup>

### **1.2 – Principio de no confiscatoriedad**

Resumidamente, este principio establece el límite al monto del tributo.

Respecto a la confiscatoriedad del instituto, es interesante el aporte que hace Walmyr H. Grosso Sheridan, cuando expresa “que a partir de la aceptación a regañadientes del criterio de la Corte, empieza entonces a ser necesario analizar la posibilidad de estar ante un instituto notoriamente confiscatorio por cuanto le carga íntegramente el peso al contribuyente pagador de, además del costo del pago del tributo correspondiente a los gastos no deducibles a la tasa del 35 % , deber soportar también la sobretasa equivalente al 35 % del monto pagado al proveedor oculto ya que, en opinión de la Corte Suprema, estamos ante un pago a efectuar a título exclusivamente propio. Recordemos que la confiscatoriedad cobra entidad frente al avasallamiento de la garantía constitucional de la propiedad privada (art. 17 C.N.)”<sup>27</sup>

Sin embargo, los casos de confiscatoriedad son de hecho y prueba, y en principio no es posible generalizar.

### **1.3 – Principio de realidad económica**

Los artículos 1 y 2 de la ley 11683 establecen este principio, que se basa en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, a través de hechos o situaciones efectivamente realizadas.

En el armado de la estrategia de defensa ante una eventual fiscalización que pretenda aplicar el ISND es de vital importancia la producción de la prueba. Por lo general se intentará determinar cuál fue la contraprestación recibida por la erogación, quienes fueron los

---

<sup>26</sup>Caranta Martin, “Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas” – Nota publicada en el diario *Ámbito Financiero* el 26/03/2019.

<sup>27</sup>Walmyr H. Grosso Sheridan - “Aspectos Irresueltos de las salidas no documentadas” - *Errepar Doctrina Tributaria* N° 374 - Mayo 2011 - Pág. 449

verdaderos beneficiarios que prestaron el servicio y que la operación se realizó para obtener, mantener y conservar la ganancia. Es decir, se llegará a la verdad material de los hechos, a través de la aplicación de este principio.

## **2- Aplicación de principios penales**

Los principios penales son premisas limitadoras al poder punitivo del Estado. Esas limitaciones son impuestas a través de directrices, que crean barreras a la construcción del derecho penal, para que no existan facultades extraordinarias que afecten el estado de derecho.

Entre los principios más relevantes se pueden encontrar, el de legalidad, *non bis in ídem*, principio de proporcionalidad, de subsidiariedad, de culpabilidad, de humanidad de las penas, de reinserción social.

En el trabajo que me atañe, sólo me centraré en dos de ellos, que son los que generan más debate respecto de si las SND vulneran o no los mismos.

### **2.1 – Principio *non bis in ídem***

*Non bis in ídem* es la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez.

Parte de la doctrina “sostiene que si ya se valora la deducción de la factura apócrifa en el ámbito de la evasión tributaria del impuesto a las ganancias, no resultaría aceptable que el mismo elemento concurriera a los fines de las salidas no documentadas, en cuanto el objeto y los sujetos son idénticos, en un caso y en el otro”<sup>28</sup>.

La AFIP, “encuentra respaldo en la jurisprudencia que, entre otros pronunciamientos, ha dicho sobre el particular que correspondía rechazar la excepción de falta de acción opuesta con sustento en la violación del *non bis in ídem* pues, no media identidad de objeto entre las imputaciones en tanto, por un lado se imputa la presentación de una declaración jurada engañosa, y por el otro la omisión de presentar una declaración jurada dentro de los 15 días de la producción de una erogación carente de respaldo documental válido”<sup>29</sup>

---

<sup>28-29</sup> Salgado Mabel Mirta - “Salidas no documentadas, régimen sancionatorio y penal” - AFIP -Boletín Impositivo N° 204- julio 2014- Pág. 1224

## **2.2 – Principio de la personalidad de la pena**

Significa que la pena solo puede afectar al sujeto que realizó el hecho punible.

Es importante aclarar que ya se estableció que el ISND es un impuesto autónomo y que por ende, puede aplicar intereses y multa. Sin embargo, existen posiciones encontradas.

Este es un principio que rige tanto en materia infraccional como penal y la discrepancia surge por la responsabilidad sustituta que tiene el contribuyente.

Parte de la doctrina señala que no se puede sancionar al contribuyente, “porque se violaría el principio de personalidad de la pena, habida cuenta que lo que la ley reprime es la evasión del pago del tributo propio y no, como sería el caso de las salidas no documentadas, en las que lo que se debe ingresar es el impuesto de un tercero”.<sup>30</sup>

Esto no es compartido por el fisco, quien sostiene que “la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en reiteradas oportunidades respecto de quién es el obligado al pago y a qué título, razón por la que se puede afirmar que, en el caso, se trata de un supuesto en el cual el que realiza la erogación es el obligado al pago, el obligado a ingresar el correspondiente tributo en calidad de sustituto y, por lo tanto, la persona a la que, por un hecho propio, se dirige la imputación, sin que pueda sostenerse entonces la alegada violación del principio invocado”.<sup>31</sup>

### **Capítulo III: Régimen sancionatorio o penal**

Después de muchas discusiones, quedó determinada cual es la naturaleza del ISND, y ahora las disputas se centran en la aplicación de las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario (11.683) y la Ley Penal Tributaria (26.735), respecto a la omisión de este impuesto.

---

<sup>30-31</sup> Salgado Mabel Mirta - “Salidas no documentadas, régimen sancionatorio y penal” - AFIP -Boletín Impositivo N° 204- julio 2014- Pág. 1225

## 1- Sanciones

El capítulo VI de la ley 11.683 se titula “intereses, ilícitos y sanciones” y contiene:

Art 37: lo atinente a intereses resarcitorios,

Art 38 al 39: sanciones a infracciones formales

Art 40 al 44: clausura

Art 45: sanciones a la omisión de impuestos

Art 46 al 48: sanciones por defraudación

Art 49 a 50: disposiciones comunes y reducción de sanciones

Art 51: plazo para el pago de multas

Art 52: intereses punitivos

Al ser el ISND un impuesto, el incumplimiento del pago del mismo, en los plazos y formas estipulados, establece el elemento material u objetivo de la conducta susceptible de ser sancionada administrativa y/o penalmente, según corresponda.

Esta falta, puede generar las sanciones del artículo 45 o 46 de la Ley de procedimiento Tributario, según la conducta sea culposa o dolosa, respectivamente, como así también encuadrarse dentro de los artículos 1 y 2 de la ley 26.735

Culpa: se verifica la negligencia, impericia o imprudencia del sujeto

Dolo: es la intención y voluntad de realizar el delito punido por la norma. Existe ardid o engaño

	LEY 11683	
	ART 45	ART 46
Bien jurídico tutelado	Renta fiscal	Renta fiscal
Elemento objetivo	Falta de presentación/ presentación inexacta/ omisión pago	Declaraciones maliciosas o engañosas
Elemento subjetivo	Culpa o negligencia	Dolo

Las multas del artículo 45 y 46 se configuran con la presentación de declaraciones juradas, situación que no estaba prevista, hasta el año 2.000.

Para un mejor análisis de la situación que se daba, es importante separar los antecedentes en 3 etapas.

### **1.1-Antecedentes en materia de infracciones**

#### **Antes de la RG 893/2000**

Las posiciones jurisprudenciales anteriores al dictado de la RG 893, no eran pacíficas.

Una tesitura sostenía que, después de una fiscalización, era la administración pública quien calificaba de “no documentada” una operación, por lo que era ilógico que se presenten declaraciones juradas.

La otra, giraba en torno de que debían hacerse las declaraciones juradas por este impuesto, pero no existía adecuación típica (formas y plazos) que permitiera aplicar multas.

La sala B del TFN, estaba en esta línea argumental.

En conclusión, en esta etapa, la jurisprudencia con distintos fundamentos, revocaba las multas, ya que al no haber declaraciones juradas, no se podía aplicar sanciones.

#### **Vigencia de la RG 893/2000**

El 11/09/2000 se dicta la RG 893/2000, que reglamenta en su artículo 2º, el ingreso del impuesto a las SND. Esto debe hacerse dentro de los 15 días hábiles administrativos de producida la erogación, a través de boleta de depósito.

Esta situación trae aparejado dos inconvenientes, por un lado, si el volante de pago era o no declaración jurada, y por el otro, si se aplicaba el artículo 15 de la ley 11.683.

El artículo 15 dice, “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que el mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de los arts. 39, 45 y 46 de la ley.”

En este período la jurisprudencia se divide.

Una línea argumenta que si bien la RG 893 fijo el plazo ingreso del impuesto, no lleno el vacío de la presentación de la declaración jurada porque no puede asimilarse un volante de pago a una DDJJ. Por ende, rechaza la aplicación de las sanciones del artículo 45 y 46.

En este sentido, encontramos los fallos:

- “Ausburg SA”- Sala A TFN – 13/04/2004
- “Red Hotelera Iberoamericana” – Sala III CNACAF - 25/03/2008
- “D` ingianti Rosario Vicente” – CSJN – 12/10/2010

La otra tesitura expresa que, lo establecido por la RG 893 si es una declaración jurada en base a lo dispuesto por el art. 15 citado anteriormente, y en ella se pueden verificar los elementos para la infracción.

Acá, se pueden citar las causas:

- “Correo Argentino SA” – Sala B TFN - 25/10/2004
- “Vaccaro Néstor” – Sala I CNACAF - 03/05/2007
- “Medio Ambiente SA” - Sala V CNACAF 29/04/2010

### **Vigencia de la RG 4433/2019**

Esta resolución fue dictada el 27/02/2019, sustituyendo a la RG 893. Implementa, en su artículo 2º, la confección de una declaración jurada, a través de un servicio disponible en la página web, llamado “salidas no documentadas”.

Esta resolución llena los vacíos legales, y no deja lugar a interpretación. Hay declaración jurada para el ISND.

### **2- Derecho penal tributario**

El ISND podrá tener una sanción de naturaleza penal si encuadra dentro de los artículos 1º y 2º de la Ley Penal Tributaria.

La norma original es la Ley 24.769 modificada por la 26.735, con vigencia desde enero del 2.012 y por la reforma tributaria de diciembre de 2017, a través de la Ley 27.430.

Para que procedan las sanciones del régimen penal tributario, es necesario que exista perjuicio concreto contra el erario público, y que se verifiquen concurrentemente el

elemento subjetivo, dolo en el accionar del sujeto, y la condición objetiva de punibilidad establecida por ley.

El artículo 1º habla de la evasión o defraudación fiscal simple, entendiendo como tal, la omisión de pagar algo que se debe por ley, utilizando para la comisión del delito, algún ardid o engaño, que lesiona la integridad de los ingresos tributarios nacionales, provinciales y de la CABA.

El monto evadido debe superar \$1.500.000, por cada tributo y por cada ejercicio o período fiscal, y este perjuicio fiscal esta reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años

El artículo 2º, también protege a la hacienda pública en su faz dinámica, manteniendo como base una evasión simple en los supuestos tipificados, aunque aplicando agravantes (sanciones más severas), si se configuran los supuestos de:

- 1) Monto mayor a \$ 15.000.000
- 2) Utilización de persona o personas interpuestas y monto mayor de \$2.000.000
- 3) Fraude en beneficios o créditos fiscales y monto mayor a \$ 2.000.000.-
- 4) Utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos y siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000).

	Ley Penal Tributaria	
	ART 1	ART 2
Bien jurídico tutelado	Ingresos de orden tributario nacional y local	Tributos o beneficios fiscales, nacionales y locales
Elemento objetivo	Evasión total o parcial	Evasión total o parcial, agravada
Elemento subjetivo	Dolo	Dolo
Condición objetiva de punibilidad	Monto mayor a 1.5000 por c/ tributo y ejercicio anual	Evaluar monto evadido y/o medios utilizados

## **2.1- Aspectos controversiales en el ámbito penal**

Dada la naturaleza jurídica de las ISND, su evasión habilita la persecución penal (siempre que se alcance la condición objetiva de punibilidad), por tener carácter de ilícito tributario.

Sin embargo, como el derecho no es una ciencia exacta, sino más bien interpretativa, existen algunas cuestiones de las SND, que generan polémica y quedan sujetas a la decisión jurisprudencial.

### ***2.1.1– Monto evadido***

En este caso, la discusión se centra en definir si deben sumarse el impuesto a las salidas no documentadas y el impuesto a las ganancias, o si deben considerarse de manera separada, a los fines de determinar el monto de la evasión y evaluar si se alcanza o no, con la condición objetiva de punibilidad, prevista en la ley.

Si bien existe doctrina de la CSJN, que dice que el ISND es un impuesto autónomo, los juzgados toman distintas posturas frente a este tema.

El 28/05/2009, en la causa “Work aislaciones térmicas SRL”, El juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 1 dijo que: “A los fines del análisis del Artículo 1° de la Ley N° 24.769, la supuesta autonomía entre las obligaciones del Artículo 37 de la Ley N° 20.628 y las restantes que emanan de dicho cuerpo normativo no resulta un derivación razonada, pues, si bien se trata de hechos imponibles distintos, ello no autoriza a interpretar que el tributo también lo sea, puesto que de lo contrario, es decir de no tratarse en forma conjunta las obligaciones por ‘ganancias’ y por ‘salidas no documentadas’ se estaría produciendo, injustamente, el desdoblamiento de un único gravamen y de un único hecho penalmente relevante”.

Diferente fue el razonamiento en el fallo “Iglesias Saúl Osvaldo”, del 21/05/2008, donde la Cámara de Casación Penal, Sala II, expreso que: “Siendo la salida no documentada un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los dos 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 de su monto- la condición objetiva de punibilidad prevista en el Artículo 1° de la Ley N° 24.769”.

No obstante estas discrepancias, el organismo fiscal adhiere a la postura de no sumar ambos montos, por ser hechos imponibles distintos.

### **2.1.2– Presunción legal**

Muchos consideran que el dolo requerido en materia penal, no aplica para el caso de las SND, porque es una ficción legal.

“Se sostiene respecto de este gravamen que toda vez que se trata de un hecho imponible presunto –habida cuenta que se grava en cabeza de quien efectuó el gasto, la renta presunta del beneficiario del pago-, la presunción legal tornaría exigible el tributo en sede administrativa, pero su omisión no habilitaría la persecución penal.”<sup>32</sup>

Así lo sostuvo el Juzgado Penal Económico Nº 3, en la causa “Viazzo Roberto Gustavo”, el 24/02/2005 cuando dijo que: “como la ley supone que el titular de la obligación 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 por su nombre, pero con carácter personal. Se dejarían de lado muchos años de evolución de la ciencia penal, sus principios y garantías”.

---

<sup>32</sup> Mabel Mirta Salgado- “ Salidas no documentadas, régimen sancionatorio y penal” – AFIP - Boletín Impositivo Nº 204- julio 2014- Pág. 1228

Empero, otra parte de la jurisprudencia sostiene que “se debe distinguir el acto de nacimiento de la obligación, de la ulterior conducta de evadir esas obligaciones, que es lo que atrapa la Ley Nº 24.769”<sup>33</sup>.

“La ficción legal genera la obligación tributaria, pero una vez generada la misma, es el obligado al pago el que mediante un comportamiento ardidoso o engañoso busca ocultar su calidad y la existencia de la deuda”<sup>34</sup>

### **2.1.3– Personalidad de la pena**

Si bien este tema fue explicado en el capítulo II de este trabajo, es importante volver a mencionarlo, porque tiene relación con lo expuesto en el punto anterior.

La personalidad de la pena establece que, será reprimido aquel al que pueda atribuírsele la acción punible.

En esta dualidad de opiniones que vengo mencionando, algunos pronuncian que es el tercero el responsable penal. En el fallo

“Viazzo Roberto Gustavo”, referenciado anteriormente, se estableció que: “sólo puede ser imputado el beneficiario del pago que ha decidido permanecer oculto”.

Del otro lado de la vereda, están quienes sostienen que no se violenta el principio en cuestión. El 18/11/2010, en la causa “Ragni Sergio Ricardo”, la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, opinó que resultaba “inadmisible el planteo esgrimido por la defensa en el sentido que el no pago de la salida no documentada no encuadra en la figura prevista en el Artículo 1º de la Ley Nº 24.769, porque la misma contempla la conducta del obligado que evade el pago de tributos propios y quien realiza una erogación indocumentada es un sustituto tributario ya que, conforme lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Radio Emisora Cultural” y “Red Hotelera” el obligado al pago de las salidas no documentadas, es un deudor a título propio porque es el generador del hecho imponible, a saber, haber realizado erogaciones sin documentación que las respalde.”

---

<sup>33</sup> “Santos, Pedro Javier” – Cámara Federal de Casación Penal – 28/11/2012

<sup>34</sup> Mabel Mirta Salgado- “ Salidas no documentadas, régimen sancionatorio y penal” – AFIP - Boletín Impositivo Nº 204- julio 2014- Pág. 1228

En el mismo sentido, dos años después, la Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, en la causa “Santos, Pedro Javier”, pronunció que: “...la conducta de ‘evadir’ que integra el núcleo del tipo penal claramente es un hecho propio de la persona a la que se dirige la imputación, y no del tercero desconocido beneficiario de la erogación. El que realiza la erogación es, por imperio legal, el obligado a ingresar el correspondiente tributo en su calidad de sustituto, y es él quien materializa un comportamiento ardidoso o engañoso dirigido a disimular su calidad de obligado, la existencia de la deuda que debe satisfacer, o su verdadero monto. Esta observación desbarata cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, pues como ha quedado dicho, lo único que se reprocha al obligado es su acción dirigida a evadir el pago de su obligación tributaria”

#### ***2.1.4– Denuncias penales sobre el uso de facturas apócrifas***

El antiguo inciso d) del artículo 2 de la ley penal tributaria, había incorporado las facturas apócrifas, permitiendo el agravamiento de la figura penal, mediante su uso.

El apartado en cuestión había quedado con una redacción ambigua, estableciendo: “Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

Una interpretación literal de la norma, permitía considerar la evasión agravada del artículo 2º, por el solo uso de la factura apócrifa, independientemente del monto, aunque el artículo 1º lo establecía.

Sucedió entonces, que el fisco interpuso denuncias penales por el uso de las facturas apócrifas, independientemente del monto, sin objeciones de los tribunales actuantes.

La reforma de la 27.430 introdujo a la escritura del artículo el monto, por lo que “entendemos que con la actual redacción, la discusión generada por el anterior tipo penal está superada, quedando claro que para aplicar el agravante deben existir \$1.500.000 de facturas apócrifas”<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Jorge Enrique Haddad-“Ley penal tributaria comentada” 8ª edición - Ed. Abeledo Perrot- 2018- pág. 81

### 3- Prescripción

Es importante determinar cuál es el momento de perpetración de la infracción y del delito, para poder computar el plazo de prescripción de la acción para aplicar multa, y de la acción penal, respectivamente.

El hecho imponible en el ISND es instantáneo, ya que se perfecciona con la erogación de fondos, y según la RG 4433/2019, el plazo para la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante, se efectúa por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al período que se está informando.

De esta manera, la infracción se comete cuando no se cumple con los plazos y las formas, establecidas por la reglamentación.

Según el artículo 58 de la ley 11.683, “comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.”

Para que exista delito, es necesario (aparte de la conducta dolosa) que se haya generado una obligación tributaria a favor del organismo fiscal, y que, además, sea exigible.

Respecto de los delitos establecidos en el artículo 1 y 2 de la ley penal tributaria, el momento de consumación de los mismos, es cuando al vencimiento del plazo, no se efectuó la correspondiente presentación e ingreso del tributo.

El artículo 63 del Código Penal, dispone que “la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o si este fuere continuo, en que cesó de cometerse”.

Existían dudas respecto del cómputo del plazo de prescripción de la acción penal, cuando se producen varias erogaciones de fondos, en más de un período fiscal. Pero la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, el 30/11/2010, en la causa “Viazzo Roberto Gustavo y Otros”, estableció que esos desembolsos carentes de respaldo, en distintos periodos fiscales, no se consideran un delito continuado, y el cómputo para la prescripción no se determina desde la fecha del último suceso, sino desde que cada hecho se cometió.

En la misma causa se dispuso que, si en un mismo período fiscal se producen varios desembolsos de dinero sin documentación respaldatoria, la fecha de consumación de la evasión procede cuando opera el vencimiento de la DDJJ y el ingreso del tributo, correspondiente a la última erogación de fondos desprovista de documentación, producida en el ejercicio fiscal que no se declaró.

Tal como se explicó en párrafos anteriores, durante la vigencia de la RG 893/2000, la doctrina y la jurisprudencia se encontraba dividida respecto del tratamiento que debía dársele a la boleta de depósito que establecía la citada reglamentación.

Esa segmentación se trasladó también, al cómputo de la prescripción de la aplicación de multas y a la acción penal, porque, quienes sostenían que la obligación de la RG no revestía el carácter de DDJJ, alegaban que al ser un simple volante de pago, la falta de presentación de la declaración no tipificaría la conducta dolosa, ni administrativamente, ni penalmente.

Esta situación quedó subsanada con la vigencia de la RG 4433/2019.

#### **Capítulo IV: Novedades**

##### **1- Incorporación de la RG 4433/2019**

El 28/02/2019, la AFIP publicó la RG 4433/2019, que reemplaza a la RG 893/2000 desde el 1/3/2019.

Esta resolución dispone en su artículo 1º que “a los fines de la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación o encuadren como apócrifas, conforme lo establecido en el Artículo 37 de la ley del referido gravamen, los contribuyentes y responsables deberán observar las disposiciones de la presente resolución general” .

Este procedimiento debe hacerse a través de una declaración jurada vía web, “que se efectuara por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al período que se está informando”<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> Artículo 3º RG 4433/2019

### **1.1- Excesos en la reglamentación**

La RG, establece en su artículo 6º que a efectos de la cancelación de la obligación citada en el artículo 5º, no resultará de aplicación el mecanismo de compensación previsto en el artículo 1º de la Resolución General N° 1.658 y sus modificatorias.

“Dicho impedimento resulta incoherente con la responsabilidad sustituta que asume a título propio y por imperio de ley el obligado ante el ISND, siendo éste el único sujeto responsable por dicho impuesto, que ha desplazado definitivamente a quien realizó la operación y no la documentó.”<sup>37</sup>

Así mismo, la CSJN en la causa “Rectificaciones Rivadavia SA”<sup>38</sup>, aportó la siguiente doctrina, respecto a la posibilidad de compensación de un responsable sustituto: “...todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros.

Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 CN) que, en el caso está dada por los artículos 27, 28, 29 y concordantes de la Ley 11.683”<sup>39</sup>

Por lo expuesto precedentemente, queda evidenciado que la nueva RG (4433/19), no respeta la pirámide jurídica, demostrando con su exceso reglamentario que está violentando principios constitucionales como el de la propiedad, y avasallando también una ley nacional (Ley 11683).

---

<sup>37</sup>Caranta Martin, “Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas” – Nota publicada en el diario *Ámbito Financiero* el 26/03/2019.

<sup>38-39</sup>Fallos 334:875

## CONCLUSION

Luego de haber desarrollado puntos trascendentales de las salidas no documentadas, y haber repasado los argumentos de jurisprudencia y de calificada doctrina y sabiendo que la discusión sobre la naturaleza jurídica de ISND, fue saldada por el pronunciamiento de la Corte, donde se estableció que es un tributo, existen casos puntuales, en los que a mi entender, no se asimila a un impuesto, sino a una sanción.

Es interesante analizar a las SND desde la óptica de un impuesto, haciendo una especie de “test”, en base a los requisitos que se deben cumplir, según la definición.

El ISND es un tributo creado por ley, que el estado que exige coactivamente, para satisfacer necesidades públicas, sin contraprestación alguna.

En base a lo expresado anteriormente, las SND, en principio, cumplen con los requisitos para ser impuesto. Empero, si el fundamento rector de todo impuesto, es la capacidad contributiva<sup>40</sup>, ¿cuál sería tal manifestación en este instituto?

Considero apropiado que el legislador haya buscado mantener la simetría fiscal, a través de un responsable sustituto, que ingrese el impuesto que no pagó el beneficiario oculto, siempre que ambos, hayan actuado en connivencia (operaciones inexistentes con documentación real, u operaciones ficticias con documentación falsa o apócrifa).

No obstante, si el contribuyente fue perjudicado en su buena fe ¿no hay efectivamente una doble sanción? Puesto que el fisco, para mantener el equilibrio tributario, evalúa el estado real de la situación fiscal y hace tributar a quien efectuó la erogación de fondos, porque el beneficiario oculto no declarará las ganancias percibidas. Sin embargo, ese sujeto pasible del impuesto, al no tener el comprobante respaldatorio, no puede deducirse el gasto.

Además, con la ampliación del objeto a partir de la inclusión de las facturas apócrifas, se generan inconvenientes cuando la AFIP, discrecionalmente, incorpora sujetos a la base APOC, a veces con justa causa, otras, tan solo por falta de domicilio.

Es importantísimo que el fisco cuente con bases de datos que lo ayuden a construir un buen sistema de información, pero también es imprescindible que se indique cual fue el motivo que generó la inclusión de un contribuyente en las bases Apoc y cuál es el procedimiento

---

<sup>40</sup> Potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.

reglado para ese fin. Así, el afectado tendría garantizado el debido proceso. Cuestión que hoy no sucede.

La incorporación en la base Apoc, violenta lo establecido por la ley 19.549 respecto de que un acto administrativo debe manifestarse en forma expresa, y por escrito. Y además, estas bases (Apoc), no están legisladas por la ley 25.326 de Protección de datos personales.

Por otro lado, en la práctica, existen situaciones de injusticia frente a este instituto, puesto que hay varios contribuyentes perjudicados en su buena fe, ya sea porque las facturas eran consideradas legítimas y posteriormente se transforman en anómalas, o porque es el mismo sistema, el que obliga al buen contribuyente a pre constituir pruebas para demostrar la veracidad de las operaciones, imponiéndoles cargas adicionales que les permitan cubrirse de posibles embates de la AFIP.

Es sabido que la principal función de la administración tributaria, es lograr el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Sin embargo, eso no siempre sucede, y debe recurrir a tres funciones básicas: recaudación, fiscalización y cobranza coactiva.

En nuestro país, tanto la evasión fiscal como la facturación apócrifa, son dos flagelos que merodean al sistema tributario, por ello es elemental que se actúe para detectar a aquellos que pretenden ahuecar la base imponible con documentación falsa.

Para poder llevar adelante estas tareas, el fisco, por una cuestión de economía de recursos y de armonización de tributos, se apoya en normas, convenios o programas, que permiten la colaboración institucionalizada y la cooperación del ciudadano, estableciendo controles cruzados para la verificación de las operaciones, pero, ¿no debería ser la AFIP quien ejerza el poder de policía sin convertir al contribuyente en fiscalizador? ¿No genera inseguridad jurídica para el tercero que ha contratado de buena fe, el hecho de que dos años después le hagan un ajuste por una factura de un proveedor que en su momento no estaba en la base APOC, y hoy sí? ¿No es discrecional la incorporación en esta base? ¿No implica todo esto una sanción para quienes actúan conforme a la ley?

Asimismo, existen otras problemáticas que generan ciertas inconsistencias y dudas en el instituto, en relación a los principios tributarios y penales con raigambre constitucional.

Existía un exceso reglamentario, respecto del principio de legalidad, en el aspecto temporal del hecho imponible. El perfeccionamiento del mismo, estaba definido en una resolución

general, la 893/2000, que subsanaba el vacío legal. Esto fue resuelto con la reforma tributaria.

Sin embargo, los desatinos reglamentarios siguieron apareciendo, violentando así el principio de legalidad que impera en materia tributaria. Ahora la RG 4433/2019, impide la compensación de impuestos. Esto claramente es inconstitucional dado que, nunca una norma de grado inferior, en este caso la RG de referencia, puede extralimitarse a lo que dice una ley. Se está violando el artículo 28 de la ley 11.683.

Respecto a la confiscatoriedad del régimen, si bien no existe un porcentaje alcanzado que lo determine, la CSJN estableció en varios fallos<sup>41</sup>, lineamientos a partir de los cuales un impuesto se torna expropiatorio.

Es una cuestión casuística, que dependerá de los hechos y pruebas producidas, que mayoritariamente se fundan en pericias contables.

Rodolfo Spisso señala que “el principio de que el impuesto debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, (...), constituye una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad”<sup>42</sup>, y sabiendo que la carga tributaria proveniente del ISND está dada por el 35% de la tasa especial, más el costo de la oblación del impuesto correspondiente a los gastos no deducidos, ni computados como crédito fiscal, se deberá evaluar en cada caso, la afectación patrimonial.

En consonancia con la carga tributaria que este impuesto conlleva, se observa que el legislador estipuló una tasa del 35% para el ISND, pero previó con la reforma tributaria, que las alícuotas del impuesto a las ganancias tuvieran un descenso gradual del 35% al 30% para los ejercicios 2018,2019, y al 25% a partir de 2020.

A mi entender, esto puede verse de dos formas, o con la modificación de la ley se olvidaron de aggiornar la tasa de las salidas indocumentadas, o lo que en realidad se busca, es sancionar a quien realiza gastos sin respaldo y sin identificar al beneficiario, porque si bien las SND son un impuesto autónomo y las cuestiones de política fiscal que dispone el Congreso no son justiciables, lo que busca este impuesto es no perder la simetría fiscal,

---

<sup>41</sup>“Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía s/amparo”- CSJN. 30/06/2005 -  
“Mataldi Simón Ltda. c/Pcia de Córdoba” -CSJN -07/04/1943

<sup>42</sup> Rodolfo Spisso “Derecho Constitucional Tributario” - Editorial Depalma- 2da Edición, pág. 420

haciendo que el contribuyente, en su condición de pagador de una erogación sin documentar, ingrese como responsable sustituto, el impuesto que estaría en cabeza de aquel que obtuvo la ganancia sujeta a impuesto, el tercero receptor del pago. Por lo tanto, la alícuota debería guardar relación con la del impuesto a las ganancias, ya que hay una traslación impositiva.

Tanto los que creen que ante la aplicación de una sanción se violan los principios *non bis in ídem* y de la personalidad de la pena, como los que opinan lo contrario, presentan posturas válidas, que se desarrollan y fundamentan en la concepción original que cada uno tiene, respecto de la naturaleza jurídica del instituto.

Pero considero que no aplicaría el principio *non bis in ídem*, porque si bien el medio generador de las causas sería uno (falta de respaldo documental, o documentación apócrifa), existe pluralidad de hechos imponible (ganancias, salidas no documentadas e IVA), que se ven afectados por la impugnación del gasto.

Respecto al principio de la personalidad de la pena, si bien la Corte expresó que “quien realiza la erogación debe abonar el tributo a título propio”, lo hace en sustitución del impuesto que no pagó el beneficiario oculto. Y aunque el fisco, en la responsabilidad sustituta acciona exclusivamente contra el responsable, desplazando en su obligación al contribuyente, el verdadero realizador del hecho imponible es aquel que obtuvo la ganancia sujeta a impuesto, es decir, el perceptor oculto.

Por lo tanto, el contribuyente obligado al pago, no puede ser reprimido por la conducta del tercero oculto, a quien la acción punible le puede ser atribuida, porque es el verdadero responsable penal.

En lo referente a las sanciones, a priori se vislumbran muchas dificultades para los contribuyentes.

En sede administrativa, el organismo fiscal está intentando aplicar las multas del artículo 46 de la Ley 11.683, por defraudación, graduables entre 2 a 6 veces el gravamen o tributo evadido.

Es decir que el fisco, en su afán de recaudar, desoye lo que dijo el TFN en la Causa “EFM Construcciones SA”, de que “el ISND no busca reprimir un ilícito tributario, sino asegurarse el crédito fiscal, ante la falta de identificación del beneficiario oculto”.

Acá también hay discrepancias ya que, existen tribunales que revocan las sanciones que establece la AFIP, y otros que las convalidan.

En el ámbito penal tributario, se prevén escalas con mínimos exorbitantes.

Todo esto, genera gran incertidumbre para el contribuyente, que queda sujeto a la decisión jurisprudencial de turno, por no haber una postura firme.

Como corolario final, se puede decir entonces que, si bien el ISND data de largo tiempo, recién ha adquirido preponderancia en los últimos años, con la proliferación de comprobantes apócrifos.

Desde la entrada en boga de este impuesto, las opiniones doctrinarias y jurisprudenciales al respecto, han sido muy contradictorias. Fue por esto que la CSJN, se expresó sentando las bases de cómo debería emplearse esta figura.

Pese a esto, y aunque ya quedó zanjada la discusión sobre la naturaleza jurídica de las SND, existen todavía, distintas miradas sobre la aplicación de este tributo, que generan más interrogantes para contribuyente.

Es de esperar que el legislador o la propia Corte, otorguen certeza al contribuyente, a través de procesos regulares, lógicos y razonables, establecidos legalmente, que permitan el consenso doctrinario, y la uniformidad de criterios jurisprudenciales, para lograr el equilibrio y la seguridad jurídica, que no es más ni menos, la garantía que el Estado le brinda al individuo de que sus derechos no serán violentados.

## BIBLIOGRAFIA A CONSULTAR

### Libros:

- Adam Smith "La Riqueza de las naciones" - Editorial: Pirámide. Volumen 1 en la colección 'Los clásicos de la economía' - Año: 1996
- Cabanellas de las Cuevas, Guillermo –"Diccionario jurídico elemental" Ed. Heliasta SRL- 11ª edición- 1993
- Galván Greeway Juan P.- "La evasión tributaria de las salidas no documentadas en Derecho Penal Tributario"- Tomo 1 de Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Impuestos a las Ganancias" - Ed. Depalma - 1976 -
- Haddad Jorge Enrique -"Ley penal tributaria comentada" 8ª edición - Ed. Abeledo Perrot- 2018-
- Jarach Dino: "Impuesto a las Ganancias" - Ed. Cangallo - 1980 -
- Litvak José, Sanchez Analia y Litvak Erika: "Sanciones encubiertas en el derecho tributario"- LL- Buenos Aires – 2003
- Mastrolliri Carlos P- "Salidas no documentadas, un instrumento problemático" - Imp. 2008-14 - 2da quincena julio
- Mecca, Juan Carlos y Avalos, Ana María "Las salidas no documentadas ante la legislación tributaria: Doctrina y Jurisprudencia" -D.F. - setiembre 1985
- Navarrine Susana C: "La Corte Suprema excluye del régimen de condonación a los pagos por salidas no documentadas", PET Nº 224- Lexco Fiscal
- Raimondi, Carlos y Atchabahian, Adolfo: "El impuesto a las Ganancias" - Ed. Contabilidad Moderna - 1982 -
- Reig Enrique J.: "Impuesto a los réditos"- Ed. Contabilidad Moderna -1961
- Sainz de Bujanda, F., En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributario vol. V - Buenos Aires, I.E.P.- 1967
- Spisso Rodolfo "Derecho Constitucional Tributario" - Editorial Depalma- 2da Edición

### **Revistas:**

- Grosso Sheridan Walmyr H. - “Aspectos irresueltos de las salidas no documentadas” - Errepar Doctrina Tributaria N° 374 - Mayo 2011 -
- Salgado Mabel Mirta “Salidas no documentadas, régimen sancionatorio y penal”- AFIP Boletín Impositivo N° 204- julio 2014
- Torres Agustín – “Salidas no documentadas”- Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)- 9/1990

### **Artículos periodísticos:**

- Caranta Martin, “Las facturas apócrifas y las salidas no documentadas” – Nota publicada en el diario Ámbito Financiero el 26/03/2019
- García Fernando D.-“La Corte y las salidas no documentadas”- Contagro.com (<http://www.contagro.com/>) - 05/09/2013

### **CRITERIOS ADMINISTRATIVOS**

- Dictamen (DAL – AFIP) 90/1994 - Boletín D.G.I. 506 - 21/11/1994
- Dictamen (DAT – AFIP) 54/1999 - Boletín Impositivo N° 31 - 19/07/1999
- Dictamen (DAL - AFIP) 81/1999 - Carpeta N° 24 - 23/08/1999
- Dictamen (DAL – AFIP) 85/2000 - BOLETÍN N° 48 (A.F.I.P./D.G.I.) – JULIO DE 2001

## **JURISPRUDENCIA POR CONSULTAR**

### **❖ Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN):**

- Fallos 275: 83 - "Geigy Argentina SA s/ apelación – Impuesto a los réditos y de emergencia" - 15/10/1969
- "Vabi Lead SRL c/ provincia de Santa Fe s/ recurso contencioso administrativo – CSJN- 20/09/1989
- Fallos 323: 3376 - "Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144-I) c/ D.G.I" - 09/11/2000
- Fallos 326: 2987 - "Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI" - 26/08/2003
- "D` ingianti Rosario Vicente (TF16.331-I)c/ DGI" – CSJN – 12/10/2010 (Dictamen de la Procuración Fiscal de la Nación)
- Fallos 334:875 - "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ ordinario" – 12/07/2011

### **❖ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal:**

- "Magycam Group S.A." (TF 23098-I) c/ Dirección General Impositiva- Sala V - 16/10/2007
- "Vaccaro Néstor" - Sala I - 03/05/2007
- "Red Hotelera Iberoamericana" - Sala III - 25/03/2008
- "Medio Ambiente SA" - Sala V - 29/04/2010
- "Ragni Sergio Ricardo"- Sala I - 18/11/2010

### **❖ Tribunal Fiscal de la Nación (TFN):**

- "Onapri SRL" - TFN - 07/12/1967
- "Bossart Ltda. SACIel" - TFN - 01/08/1968
- "Villalonga Furlong S.A." s/recurso de apelación - Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado – TFN, sala D -14/06/2000
- "Interbaires SA" - TFN, sala B - 31/10/2002
- "Ausburg SA"- Sala A TFN – 13/04/2004

- “Correo Argentino SA” – Sala B TFN - 25/10/2004

❖ **Tribunales penales:**

- “Viazzo Roberto Gustavo” - Juzgado Penal Económico N° 3 - 24/02/2005
- “Work aislaciones térmicas SRL” - Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 1 - 28/05/2009
- “Iglesias Saúl Osvaldo” - Cámara de Casación Penal - Sala II - 21/05/2008
- “Santos, Pedro Javier” – Cámara Federal de Casación Penal – 28/11/2012