

TÍTULO: EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS: SU NATURALEZA JURÍDICA A LA LUZ DE LA LEY 27430
AUTOR/ES: Carbajal, Margarita C.; Demartino, Julieta
PUBLICACIÓN: Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN: XXVI
PÁGINA: -
MES: Mayo
AÑO: 2020
OTROS DATOS: -

MARGARITA CARBAJAL
JULIETA DEMARTINO

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS: SU NATURALEZA JURÍDICA A LA LUZ DE LA LEY 27430

I - INTRODUCCIÓN

La [ley 27430](#) (BO: 29/12/2017) introdujo múltiples modificaciones a la ley de impuesto a las ganancias. El presente trabajo aborda un aspecto muy puntual de la reforma referido al instituto de las salidas no documentadas: su naturaleza jurídica.

Desde los orígenes del instituto en cuestión, tanto la jurisprudencia como la doctrina se han ocupado de desentrañar su esencia misma. A partir de la reforma mencionada, de algún modo, se pone punto final a dicha discusión, dando lugar, sin embargo, a otros interrogantes que surgen a raíz del nuevo texto legal.

A lo largo del presente, el lector encontrará una breve reseña de las posiciones que existían sobre el punto y las claves de la reforma introducida.

Asimismo, se aborda una de las consecuencias que derivan de la naturaleza jurídica que surge de la actual regulación. Concretamente, se analiza la posibilidad de deducir en el impuesto a las ganancias el monto abonado en concepto de impuesto a las salidas no documentadas.

II - REGULACIÓN NORMATIVA

El impuesto a las salidas no documentadas se encuentra actualmente regulado en los [artículos 40](#) y [41 de la ley de impuesto a las ganancias](#) (t.o. [D. 824/2019](#)). La [ley 27430](#) reformó el [artículo 40](#) conforme se expone en el siguiente cuadro:

Art. 40 - Antes de la reforma	Art. 40 - L. 27430
Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva.	Cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa , y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación.

Por su parte, el [artículo 41 de la ley de impuesto a las ganancias](#), que no ha sufrido reformas, prevé lo siguiente:

"No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior en los siguientes casos:

- a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma 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".*

La reforma gira así en torno a tres cuestiones:

1. La incorporación de las facturas apócrifas al supuesto contemplado en la norma.⁽¹⁾
2. La aclaración respecto de la naturaleza tributaria del instituto y de la responsabilidad sustituta del obligado al pago (punto que abordaremos en el presente trabajo).
3. La regulación del aspecto temporal del hecho imponible.⁽²⁾

III - ANTECEDENTES

La figura de las salidas no documentadas fue incorporada a la entonces ley de impuesto a los réditos por el decreto 14388/1946 (ratificado luego por la [L. 12922](#) -BO: 2/12/1946-).

En esa oportunidad, el mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional decía que el instituto de las salidas no documentadas "*soluciona en forma justa y equitativa (para el contribuyente y para el Fisco) un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones*", y agregaba "*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 efectos de la confección del balance fiscal*".

Con respecto a la finalidad del instituto, se postulaba lo siguiente:

"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 impugna la salida en el balance impositivo del contribuyente) y por ser, asimismo, rédito total para el beneficiario...

Sin embargo, el temperamento expuesto en el párrafo precedente puede cambiar fundamentalmente -y hasta desaparecer- si el contribuyente demuestra, en alguna forma, que la erogación es necesaria para obtener, mantener y conservar los réditos gravados (en cuyo caso se admite la salida a los efectos de su balance fiscal), y que asimismo, responde a adquisición de mercaderías, por ejemplo".

Del mensaje de elevación surgía nítidamente la finalidad primordial del instituto. Sin embargo, nada se decía sobre su naturaleza jurídica, o en otras palabras, no expresaba concretamente qué es el instituto de las salidas no documentadas.

IV - NATURALEZA JURÍDICA

La naturaleza jurídica del impuesto a las salidas no documentadas fue abordada en varias oportunidades por la jurisprudencia y la doctrina.

El interés por desentrañar la esencia del instituto radica en las consecuencias que de ella derivan. Así, por ejemplo, de la naturaleza que se le asigne puede depender su deducibilidad en el impuesto a las ganancias o su condonación frente a regímenes de moratoria.

A continuación, se describen muy sintéticamente cuáles fueron las posiciones adoptadas por la jurisprudencia y la doctrina con respecto a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas.

a) Precedentes jurisprudenciales

En el precedente "Geigy Argentina SA" (Fallos: 275:83)⁽³⁾, la empresa había contabilizado salidas de caja no documentadas que fueron gravadas por el Organismo Fiscal a las tasas máximas. Además, el Fisco impugnó la deducción de dicho impuesto (admitiéndose, por el contrario, la deducción de los pagos efectuados), por considerarse que no constituía un gasto necesario para la producción de rédito y por no autorizarlo la ley del tributo por "*tratarse del propio gravamen*".

Al pronunciarse, el Máximo Tribunal del país ponderó lo siguiente:

- "*No grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago ... 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*".

- "*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*".

De ese modo, en el precedente "Geigy", la Corte puntualizó que el instituto de las salidas no documentadas no grava ganancias del sujeto pagador, pero es un tributo que ese sujeto debe abonar a título propio. En función de ello, sostuvo que el impuesto a las salidas no documentadas no es "*el impuesto de esta ley*" al que hacía referencia el entonces artículo 66, inciso d) (hoy [art. 92](#)), y consecuentemente, admitió su deducibilidad en el balance fiscal.

Posteriormente, en el precedente "Radio Emisora Cultural"⁽⁴⁾, la Corte Suprema reiteró el criterio sentado en el precedente "Geigy Argentina SA", afirmando la naturaleza tributaria del impuesto a las salidas no documentadas. En el caso, lo que se discutía era la naturaleza sancionatoria o tributaria por los efectos que ello tenía respecto de la condonación de sanciones establecida por el [decreto 493/1995](#).

Luego, en la causa "Red Hotelera Iberoamericana"⁽⁵⁾, se reiteró nuevamente el criterio expuesto en "Geigy Argentina SA", ratificando "*que quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio*". En ese último caso, el punto central de la discusión se refería a la inclusión de las operaciones documentadas con facturas apócrifas a los fines de la aplicación del instituto de las salidas no documentadas; es decir, si el uso de una factura apócrifa puede asimilarse a la carencia de documentación a la que hace referencia la norma. Como ya se anticipó, el criterio que sentó la Corte en este caso, que no estuvo exento de críticas, fue el que luego de varios años se plasmó en la reforma introducida por la [ley 27430](#).

En resumen, y en lo que respecta a la naturaleza jurídica del instituto en cuestión, la doctrina de la Corte Suprema fue uniforme a lo largo de los años en considerar que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo que debe abonar quien realiza la erogación a título propio.

En otro orden de ideas, cabe poner de relieve que existen precedentes del Fuero Penal que calificaron el impuesto a las salidas no documentadas como un supuesto de responsabilidad sustituta.⁽⁶⁾

b) El debate en la doctrina

La naturaleza jurídica del impuesto a las salidas no documentadas también fue objeto de un extenso debate en la doctrina.

En tal sentido, se han ensayado diversas tesis que intentaron explicar qué son las salidas no documentadas. Entre ellas, se pueden mencionar las que las calificaron como un tributo especial *sui generis* cuyo contribuyente es el sujeto que realiza el gasto⁽²⁾, las que las asimilaron a una sanción⁽⁸⁾, las que las calificaron como un supuesto de sustitución tributaria⁽⁹⁾ y, dentro de estas, las que las distinguen de los supuestos de "responsables sustitutos".⁽¹⁰⁾

Asimismo, se precisó que se trataría de un gravamen real⁽¹¹⁾, en el que no interesa la calidad del sujeto.⁽¹²⁾

c) La reforma de la ley 27430

Conforme se anticipó, la reforma introducida por la [ley 27430](#) introdujo una precisión muy relevante respecto de la naturaleza jurídica del instituto bajo análisis. En tal sentido, añadió al actual artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias la siguiente frase: "...en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación".

La lectura del texto incorporado permite formular las siguientes observaciones:

1. Se trata de un "impuesto".
2. Se está frente a un supuesto de responsabilidad sustituta.
3. El sujeto pasivo del impuesto sería quien recibió el pago no documentado.
4. Se fija como momento de consumación del hecho imponible la fecha en la que se realizó el pago.

La [ley 27430](#) receptó el criterio del Máximo Tribunal del país, en cuanto a que las salidas no documentadas constituyen un impuesto. Sin embargo, se apartó a la hora de definir el sujeto pasivo de dicho tributo y descartó la postura de que el impuesto a las salidas no documentadas sea un gravamen a título propio de quien efectúa la erogación.

La norma ahora es clara al prescribir que el sujeto pasivo del impuesto es el sujeto que recibe la erogación, pero como este beneficiario es desconocido o se encuentra oculto, el pago del tributo lo debe realizar quien efectuó el gasto "en sustitución" de aquel. Se entiende razonable considerar que el "impuesto" que corresponde al sujeto que recibe la erogación, al que alude la norma, es el impuesto a las ganancias de dicho sujeto.

V - ¿ES DEDUCIBLE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS?

El impuesto a las salidas no documentadas es, entonces, un gravamen que abona quien realiza una erogación que carece de documentación, o que esta sea considerada apócrifa, en sustitución del sujeto pasivo, que es quien recibe dicho pago.

En base a ello, se plantea si el sujeto que realiza el pago del impuesto puede deducirlo como gasto en la determinación del impuesto a las ganancias a su cargo.

En búsqueda de una respuesta a tal cuestión, cabe considerar las siguientes normas:

- "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga" ([art. 23, LIG](#)).
- "No serán deducibles, sin distinción de categorías: ... d) el impuesto de esta ley" ([art. 92, LIG](#)).
- "...Para establecer la ganancia neta imponible, los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37, L. 11683 (t.o. 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" ([art. 227, DR LIG](#), t.o. [D. 862/2019](#)).

Los preceptos transcriptos permiten afirmar que:

1. es deducible el impuesto a las ganancias pagado en sustitución de un tercero, y
2. siempre y cuando esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

En función de lo expuesto, corresponde analizar si existe algún supuesto en el que se deba ingresar el impuesto por la salida no documentada, pero que sea factible demostrar que dicha erogación tuvo por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

En primer lugar, en el caso de adquisición de bienes, si se demuestra que la operación, si bien no fue documentada, se vincula con la obtención de ganancias gravadas, no corresponde el ingreso del impuesto ([art. 41, LIG](#) y [art. 106, DR LIG](#)). En este supuesto, entonces, no existe pago de impuesto cuya deducción pueda analizarse.

En segundo lugar, se entiende que análoga solución se aplica en el supuesto de que "por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presume con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario" ([art. 106, DR](#)); tampoco corresponde el pago del impuesto a las salidas no documentadas en estos casos.

En tercer lugar, puede mencionarse el supuesto en el que el gasto no documentado se refiera a la prestación de un servicio. Al respecto, el [artículo 106 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias](#) expresa en su segundo párrafo que "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 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones". Se trata de un supuesto en el que la erogación fue no documentada y, por lo tanto, corresponde el pago del impuesto; sin embargo, el gasto se vincula con ganancias gravadas y, por lo tanto, el decreto admite su deducción.

En este caso, el pago del impuesto en concepto de salidas no documentadas que realice el sujeto que efectuó la operación podría ser deducible en la determinación de su impuesto a las ganancias, en tanto y en cuanto se cumplan los dos extremos señalados previamente: pago en sustitución y vinculación con la obtención de ganancias gravadas.

En los restantes casos de erogaciones efectuadas sin documentación en las que no pueda demostrarse que fueron realizadas para obtener servicios vinculados con ganancias gravadas, no podría efectuarse deducción alguna del impuesto pagado en

consecuencia. Ello, en tanto no se cumpliría con la norma general en materia de deducciones prevista en el [artículo 23 de la ley de impuesto a las ganancias](#).

Algo similar sucedería con la utilización de facturas apócrifas⁽¹³⁾, en tanto no existiría vinculación con la generación de ganancias gravadas y, consecuentemente, no se habilitaría la deducción del impuesto abonado en concepto de salidas no documentadas.

VI - REFLEXIÓN FINAL

La [ley 27430](#) definió la naturaleza jurídica del instituto a las salidas no documentadas como un impuesto pagado en sustitución.

Como consecuencia de lo anterior, se puede afirmar que dicho tributo es deducible en el impuesto a las ganancias, en tanto y en cuanto se vincule con la obtención de ganancias gravadas; es decir; en tanto se pruebe que la erogación no documentada tiene vinculación con la actividad económica gravada.

Notas:

(1) Receptándose, de este modo, la doctrina de la Corte Suprema en "[Red Hotelera Iberoamericana SA](#)" del 26/8/2003 (Cita digital EOLJU125709A). Con relación a este punto, cabe poner de relieve lo expuesto en el Espacio de Diálogo AFIP - Entidades Profesionales del 25/10/2018, oportunidad en la que se planteó: 1. la posibilidad de que no proceda la determinación del impuesto a las salidas no documentadas en caso de identificarse al verdadero beneficiario, y 2. el hecho de que no existe una definición legal de "facturas apócrifas" y que las pautas de incorporación a la base APOC surgen de la Ins. Gral. 748/2005 que carece de alcance externo. Frente a tales interrogantes, la AFIP coincidió respecto del pto. 1, afirmando que "*en caso de identificar al sujeto beneficiario de la erogación y la causa de la misma, no se producen los presupuestos de aplicación del instituto, correspondiendo la obligación de ingresar el tributo al sujeto beneficiario de la renta*"; respecto del pto. 2, solo afirmó que, por el momento, no se prevé una reglamentación específica

(2) Aspecto que, previo a la reforma, solo se encontraba regulado en resoluciones de la AFIP, vulnerándose el principio de legalidad

(3) En esa oportunidad, el Máximo Tribunal analizó el art. 34 de la ley del impuesto a los réditos, que en dicho momento regulaba el instituto a las salidas no documentadas

(4) "[Radio Emisora Cultural SA \(TF 15144-I\) c/Dirección General Impositiva](#)" - CSJN - 9/11/2000 - Cita digital EOLJU130757A - Fallos: 323:3376

(5) "[Red Hotelera Iberoamericana SA](#)" - CSJN - 6/8/2003 - Cita digital EOLJU125709A

(6) "[Santos, Pedro José Javier s/recurso de casación](#)" - CFed. Casación Penal - Sala III - 28/11/2012 - Cita digital EOLJU165804A e "[Iglesias, Saúl Osvaldo s/recurso de casación](#)" - CN Casación Penal - Sala II - 21/5/2008 - Cita digital EOLJU117372A

(7) Calvo, Rubén A.; Corti, Arístides Horacio M. y Luis, Claudio E.: "Algunas reflexiones aclaratorias sobre el impuesto especial a las salidas no documentadas" - IMP2008-23 - diciembre/1967 - AR/DOC/2804/2008. Núñez, Eduardo J.: "Impuesto especial a las salidas no documentadas. Naturaleza jurídica y factibilidad de su deducción" - Imp. - Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - LL - Bs. As. - Vol. 2004-B. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Impuesto a las ganancias" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1976 - pág. 353

(8) Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo: "El impuesto a las ganancias" - LL - Bs. As. - 2007 - págs. 617 a 621. Eidelman, José: "Sanciones impositivas inconstitucionales" - PET - N° 142 - Bs. As. - 1997. Litvak, José D.; Sanchez, Analía A. y Litvak, Erika G.: "Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - Bs. As. - 2003. Mecca, Juan C. y Ávalos, Ana M.: "Las salidas no documentadas ante la legislación tributaria: doctrina y jurisprudencia" - DF - T. XXXIX - pág. 233. Esta tesis es la que se puso sobre el tapete en la causa "Radio Emisora Cultural SA", argumentando sobre la posibilidad de aplicar al respecto la condonación prevista en un régimen de regularización tributaria

(9) Reig, Enrique J.: "Impuesto a las ganancias" - 9a. ed. - Ed. Macchi - Bs. As. - 1996 - pág. 339. Fernández, Luis O.: "Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica" - 2a. ed. - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 405. Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - 4a. ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2013 - pág. 663

(10) García, Roberto M.: "[Salidas no documentadas y proveedores apócrifos: el debate interminable](#)" - ERREPAR - DTE - N° 453 - diciembre/2017 - T. XXXVIII - pág. 1235 - Cita digital EOLDC096879A

(11) Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - 4a. ed. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2013 - pág. 663. Fernández, Luis O.: "Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica" - 2a. ed. - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 405

(12) Reig, Enrique J.: "Impuesto a las ganancias" - 9a. ed. - Ed. Macchi - Bs. As. - 1996 - pág. 338

(13) Si bien ello excede el alcance del presente trabajo, cabe hacer notar que la ley no aporta mayores precisiones respecto del supuesto de facturas apócrifas, encontrándose solo una definición en el régimen penal tributario previsto por la [L. 27430](#), cuando al aludir a la evasión agravada hace referencia a la "*utilización de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos*"