

**MR Consultores**  
*Dr. Marcelo D. Rodríguez*  
 Consultores Tributarios & Auditores



# **SALIDAS NO DOCUMENTADAS Y FACTURAS APÓCRIFAS**

**Para reflexionar.....**

En el marco de una fiscalización la AFIP detecta que una empresa ha incorporado en sus liquidaciones:

- ✓Facturas apócrifas incorporadas en 2004: .....\$ 290.000,00 + IVA
- ✓Facturas apócrifas incorporadas en 2005:.....\$ 56.000,00 + IVA

El "beneficio fiscal" obtenido por la empresa fue entonces:

- ✓Deducción en el Impuesto a las Ganancias:.....\$ 121.100,00
- ✓Cómputo del crédito fiscal en IVA:.....\$ 72.660,00
- ✓Beneficio fiscal total:.....\$ 193.760,00

**AJUSTES FISCALES  
DETERMINADOS POR LA AFIP  
EN 2008**

Impuesto a las Ganancias 2004: .....	\$ 101.500,00
Impuesto a las Ganancias 2005: .....	\$ 19.600,00
Intereses resarcitorios Ganancias 2004: .....	\$ 83.230,00
Intereses resarcitorios Ganancias 2005: .....	\$ 12.500,00
Impuesto al Valor Agregado:.....	\$ 72.660,00
Intereses resarcitorios IVA: .....	\$ 50.135,00
Impuesto a las Salidas no Documentadas 2004: .....	\$ 122.816,00
Impuesto a las Salidas no Documentadas 2005: .....	\$ 23.716,00
Intereses resarcitorios Salidas no Documentadas: .....	\$ 119.060,00
Multa por defraudación Ganancias (tres tantos): .....	\$ 363.300,00
Multa por defraudación IVA (tres tantos): .....	\$ 217.980,00
<b>TOTAL DEL AJUSTE: .....</b>	<b>\$ 1.186.497,00</b>

**Y, como si fuera poco**

# **DENUNCIA PENAL**

## **LEY PENAL TRIBUTARIA**



# **IMPUESTO SOBRE LAS**

## **SALIDAS NO**

### **DOCUMENTADAS**

## DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los gastos cuya deducción es admitida en la liquidación del gravamen, son los efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, debiendo sustraerse los mismos de las rentas producidas por la fuente que las origina.

## MEDIOS DE PAGO

### **1. Ley de Procedimiento Fiscal, artículo 34:**

*"...Facultase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.*

*Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33..."*

Al respecto el artículo incorporado a continuación del 33 del citado cuerpo normativo establece:

*"...Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes..."*

## **2. La Ley de Prevención de la Evasión Fiscal. Ley 25.345**

Artículo 1º: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

- ✓ Depósitos en cuentas de entidades financieras.
- ✓ Giros o transferencias bancarias.
- ✓ Cheques o cheques cancelatorios.
- ✓ Tarjetas de crédito, compra o débito.
- ✓ Factura de crédito.
- ✓ Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

**Artículo 2º:** Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto precedentemente tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.

### **3. Artículo 14 de la Ley 11.683:**

*"...Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada..."*


### **4. Colisión de normas. ¿Cuál de ambas prevalece?**

- ✓ Miguel Pascuzzi e hijos SA. TFN Sala A del 14/9/2004
- ✓ Miguel Pascuzzi e hijos SA. CNACAF Sala I del 30/9/2010
- ✓ Romeo y Verde Julio Cesar. TFN Sala B del 8/5/2007
- ✓ Perazi Juan. Sala D del 16/8/2007
- ✓ Epuyen SA CFA de Paraná del 14/11/2006

**ARRAS ELISEO ANTONIO. CNACAF Sala IV del 2/3/2010**

✓ El Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente para entender en la apelación deducida contra la resolución que intima al contribuyente a abonar el Impuesto al Valor Agregado, al impugnar el crédito fiscal de operaciones que no fueron canceladas con los medios establecidos en el art. 1° de la ley 25.345, ya que no se verifica ninguno de los supuestos previstos en el art. 159 de la ley 11.683, pues aún cuando deba valorarse si el acto impugnado posee carácter determinativo, más allá de su denominación formal, la exclusión de la vía determinativa surge en forma inequívoca del art. 2 de la ley citada en primer lugar

✓ El Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente para entender en la apelación deducida contra la resolución que intima al contribuyente a abonar el Impuesto al Valor Agregado, al impugnar el crédito fiscal de operaciones que no fueron canceladas con los medios establecidos en el art. 1° de la ley 25.345, pues aún cuando pueda reconocerse que el mecanismo empleado por el Fisco para arribar a la intimación reúne los elementos materiales de una verdadera "determinación", no puede soslayarse que la ley específicamente prevé que las decisiones emitidas en orden al rechazo de créditos fiscales indebidamente computados no es recurrible por vía del art. 76 de la ley 11.683.

□ □  continuación

**ARRAS ELISEO ANTONIO. CNACAF Sala IV del 2/3/2010**

✓ El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para entender en la apelación deducida contra la resolución que intima al contribuyente a abonar el Impuesto al Valor Agregado, al impugnar el crédito fiscal de operaciones que no fueron canceladas con los medios establecidos en el art. 1° de la ley 25.345, pues el acto de intimación excede de aquéllos previstos en el art. 14 de la ley 11.683 y se comporta como una verdadera determinación de oficio, en tanto se encuentran individualizados el contribuyente, el monto y los elementos que permiten precisar la pretensión fiscal (del voto en disidencia del Dr. Morán).

✓ **Dictamen 15/2004 (DAT)- Pagos por depósito en cuenta de los proveedores**

*La cancelación de obligaciones con proveedores implementada mediante el depósito de sumas en efectivo en las cuentas de aquellos encuadra dentro de las previsiones de la Ley N° 25.345, y, por lo tanto, los pagos realizados bajo dicho contexto gozarán de los pertinentes efectos tributarios.*

*La mecánica a implementarse se halla sujeta al Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, debiendo ingresar el gravamen la propia contribuyente.*

**5. Particularidades de los pagos realizados**

✓ **Artículo 40 LIG**

*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.*



✓ **Dictamen 78/2001 (DAL)- Agentes de retención. Omisión**

Cuando se hubiera omitido actuar como agente de retención, independientemente de la aplicación del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, corresponderá aplicar las sanciones previstas por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y, en su caso, las de la Ley Penal Tributaria N° 24.769.

✓ **Dictamen 74/2003 (DAT) y 90/2006 (DAT) - Pagos por compensación de facturas. Retención**

- El hecho de que el pago de las erogaciones se realice mediante compensación con deudas contraídas por la vendedora con la adquirente, no impide que se realice la retención, ello así por cuanto tal mecánica se encuentra comprendida entre las formas de pago enumeradas por el sexto párrafo del artículo 18 de la Ley del gravamen.
- Se considera técnicamente correcta la aplicación del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

✓ **TRANSEUROPA VIDEO ENTERTAINMENT SAN  
LUIS SA. TFN Sala D del 11/6/2004**

- El contribuyente incumplió su deber de retener en el momento de girar las regalías.
- No se cuestiona el monto de los gastos deducidos que se impugnan.
- Impugnar el gasto y aplicar la multa por omisión implica sancionar dos veces al contribuyente por un mismo incumplimiento.

**SALIDAS NO DOCUMENTADAS**

**TRATAMIENTO LEGAL**

✓ **Ley de Ganancias. Artículo 37**

- Cuando una erogación carezca de documentación.
- No se pueda probar que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.
  - ❖ No se admitirá su deducción en el balance impositivo.
  - ❖ La salida estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva.

✓ **Ley de Ganancias. Artículo 38**

Se exceptúa al contribuyente del pago del impuesto sobre las salidas no documentadas en los siguientes casos:

- Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos, por su monto, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario

✓ **Decreto Reglamentario de Ganancias. Artículo 55**

- Cuando se pudiera demostrar que las erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas:
  - a) Podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo.
  - b) Se deberá ingresar el 35% sobre tales retribuciones.
- Cuando por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario:
  - a) Podrán ser descontadas en el balance fiscal.
  - b) No corresponderá el pago del impuesto del 35%.
- Compra de Bienes
  - a) No corresponderá el pago del impuesto del 35% sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes.
  - b) En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

### CUADRO RESUMEN DE LOS CONCEPTOS VERTIDOS

Situación de la salida no documentada	Efecto en el Balance Impositivo	¿ Corresponde el pago del impuesto definitivo?
La erogación no se efectuó para obtener y conservar ganancias gravadas	No deducible	Si
Pago de servicios para obtener y conservar ganancias gravadas	Deducible	Si
Ganancias no imponibles en cabeza del perceptor	Deducible	No
Pagos destinados a la compra de bienes.	Se amortiza o se imputarán al costo de acuerdo al tipo de bien	No

## METODOLOGÍA DE INGRESO

El impuesto sobre las salidas no documentadas  
deberá ingresarse en función a lo previsto por la

**Resolución General (AFIP) 893**

**EL FISCO OPINA**

## DICTAMEN 90/94 (DAL)

### PRUEBA DE LA CONTRAPRESTACIÓN REAL

Dada una salida no documentada, o documentada con elementos falsos, el artículo 37 de la ley del tributo remite al contribuyente la prueba de la contraprestación real.

En consecuencia, si tal prueba no es producida, el juez administrativo decidirá si es aplicable la presunción legal respecto a que el egreso sea materia imponible en cabeza del perceptor, quien quiera que éste sea, pues la ley no distingue ni exige la individualización del beneficiario.

También tendrá que decidir si las presuntas adquisiciones son reales o pueden computarse como costos de producción o gastos.

## DICTAMEN 54/99 (DAT)

### FACULTAD DEL ORGANISMO

El artículo 38 de la LIG admite como excepción al ingreso del 35%, la presunción hecha por el organismo fiscal de que las erogaciones indocumentadas han sido destinadas a la adquisición de bienes.

Sin embargo, esto no constituye una presunción incondicionalmente impuesta a la autoridad administrativa, sino que, por el contrario, es facultativo de ésta efectuarla o no según las circunstancias del caso

Corresponderá admitir la presunción únicamente en los casos en que la misma se encuentre respaldada por *indicios que permitan deducir en forma fehaciente el destino dado a los fondos erogados sin documentación.*

## DICTAMEN 18/2004 (DAT)

### IDENTIFICACIÓN DEL BENEFICIARIO

En el caso se plantea la hipótesis de salidas de fondos respaldadas por documentación inválida, cotejándose además que quienes figurarían como perceptores de los correspondientes cheques son autoridades societarias del librador o del supuesto proveedor; empleados de éstos o sujetos cuya vinculación con la operación o con las actividades económicas del emisor no puede ser establecida por el personal fiscalizador.

Frente a dicho contexto, este servicio asesor entiende que resultaría de plena aplicación la figura que nos ocupa, dado que, en principio, no existen indicios que permitan inferir la existencia real de alguna transacción.

## **JUSTIFICACIÓN DE LOS CONCEPTOS POR LOS QUE NO SE OBLIGA EL PAGO**

**LA CABALLERIZA SRL.  
TFN SALA A DEL 24/8/2004**

La exclusión alcanza a los casos en que el Fisco presume que las erogaciones han sido efectuadas para adquirir bienes, o que por su monto, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Podría inferirse que la primera de las excepciones enunciadas encuentra, en principio, su fundamento en el hecho de que los pagos efectuados al beneficiario no constituyen en su totalidad renta gravada, ***toda vez que éste debió incurrir en un costo previo de ponderable importancia relativa.***

No se advierte por lo demás, que para estos casos se fije una alícuota distinta en su reemplazo.

La segunda salvedad tiene su razón de ser en que el tributo sub-examen es aquel que hubiera correspondido ingresar al beneficiario de los pagos.

**NATURALEZA JURÍDICA**



**RADIO EMISORA CULTURAL SA.**  
CSJN del 19/11/2000

**GEIGY ARGENTINA SA.**  
CSJN del 15/10/1969

✓El fin que persigue el gravamen en cuestión es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas.

✓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 se admite la deducción de la salida no documentada, por constituir un gasto necesario para la obtención de la renta, idéntica situación ocurre con el impuesto que se agrega, pues el gravamen en cuestión es una condición del rédito obtenido y no una consecuencia del mismo.

**BOLLAND Y CÍA. SA.**  
TFN Sala D del 28/11/2005

Este tributo responde a una situación legalmente taxativa, es decir que afecta únicamente a aquellas operaciones onerosas para las cuales no existen comprobantes respaldatorios y cuando se presume que ellos no tienen por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Por esa razón no se permite su deducción como gasto y además de ello, el pagador está obligado a ingresar la tasa máxima sobre el importe erogado, a título propio o como responsable sustituto del verdadero beneficiario, respecto del cual se presume que, al no haber emitido comprobante y por lo tanto, al no identificarse, no habrá de abonar el impuesto que le corresponda.

**GASTOS NO DEDUCIBLES  
IDENTIFICACIÓN DEL  
BENEFICIARIO**

INTERBAIRES S.A.      AMADEO CAMOGLI Y CIMINARI SC.  
TFN Sala B del 31/10/2002      TFN Sala B del 28/3/2006

Si existe una salida real de dinero y no ficticia, en la que se ha identificado al beneficiario, pero que la misma no se relaciona con ganancias gravadas, si bien el gasto no resulta deducible, no corresponde la sanción impuesta por el artículo 37 del texto legal.

**FACTURAS DEFECTUOSAS -  
MEDIOS DE PRUEBA  
ALTERNATIVOS**

**TRANSPORTES COMODORO SA.**

**TFN Sala D del 12/9/2001**

El hecho de poseer comprobantes imperfectos o no adecuados a la normativa vigente sobre facturación, en tanto dichos comprobantes contengan los elementos mínimos indispensables para poder corroborar la existencia de la operación y permitan conocer al beneficiario, no le hacen aplicable las prescripciones del artículo 37 del texto legal.

**SERVICIO EMPRESARIO DE PERSONAL SRL.****TFN Sala D del 29/12/2003**

Corresponde revocar la determinación del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, sustentada en la impugnación de las facturas emitidas por los proveedores, ya que la documentación existe y, según surge de los propios registros del organismo fiscal, *los emisores también y se encuentran inscriptos como contribuyentes, en tanto que el hecho de poseer comprobantes imperfectos o no adecuados a la normativa vigente sobre facturación*, mientras los mismos contengan los elementos mínimos indispensables para poder corroborar la existencia de la operación y permitan conocer al beneficiario, no hacen aplicables las prescripciones del art. 37 de la ley de ganancias.

**HOTEL LA CITE SRL.****TFN Sala A del 26/6/2003.**

Corresponde revocar el ajuste del Fisco en concepto de salidas no documentadas respecto de las erogaciones en las cuales la inspección tuvo en cuenta *los cheques aportados por la recurrente como elementos de prueba de la realización de los gastos*, pues de ello resulta que el propio organismo fiscal reconoce que el beneficiario de dichos pagos se encuentra individualizado, siendo improcedente en consecuencia el ingreso del impuesto previsto en el artículo 37 de la Ley 20.628, debiendo confirmarse la determinación con relación a los gastos que no pudieron ser probados a través de la existencia de los proveedores y de la facturación correspondiente.

## COLT SRL

### TFN Sala A del 12/3/2008

✓La no localización del proveedor en el domicilio informado a la A.F.I.P. y el incumplimiento de sus obligaciones no son cuestiones que por sí solas permitan concluir que las operaciones son inexistentes.

✓De las actuaciones labradas por la inspección no surgen elementos que lleven a cuestionar ni el pago de tales operaciones ni la existencia de las mismas.

✓De acuerdo con lo informado por la entidad bancaria, los cheques con los que se abonaron las facturas cuestionadas fueron percibidos por un socio gerente, de conformidad con lo informado por el proveedor.

## **FACTURAS DEFECTUOSAS - INEXISTENCIA DE PRUEBAS ALTERNATIVAS**

**ROSSO Y CÍA. SRL.****TFN Sala D del 21/12/2004**

Si bien el instituto sólo resulta aplicable ante la inexistencia de soporte documental, en el caso de autos los comprobantes respaldatorios -papeles sin ningún tipo de impresión, vales de caja, presupuestos y tickets y facturas que carecían del detalle de la operación, fecha de emisión o número de CUIT- carecen de los mínimos e indispensables requisitos para poder corroborar la existencia de las operaciones que reflejan.

**DISTRIBUIDORA EL FARO SA.****TFN Sala D del 29/9/2004**

Los comprobantes agregados por el contribuyente no sirvieron como respaldo de los gastos deducidos por no haberse demostrado fehacientemente el destino de la erogación. En definitiva, no se pudo comprobar que el servicio que la actora declaró haber sido prestado por su proveedor haya sido realmente efectuado, por lo que desconociéndose él o los beneficiarios de tales pagos se resolvió otorgarles el tratamiento de salida no documentada.

**LA MADERA SA.****TFN Sala B del 18/9/2003**

Se impugnan gastos incurridos en alquileres de instalaciones, deducidos en el impuesto a las ganancias, así como su tratamiento de salida no documentada.

El contribuyente pretendió acreditarlos por intermedio de testimonios rendidos ante escribano por los supuestos titulares de los inmuebles, pero aunque dichas manifestaciones daban plena fe de su existencia en el tiempo y lugar no resultaron idóneos a juicio del juzgador para reputarlos como válidos en el marco del ordenamiento jurídico tributario por no estar acompañados de una serie de requisitos instrumentales propios de tales operaciones.

**CICCONE CALCOGRÁFICA SA.  
TFN Sala C del 19/12/2003**

Ni la prueba pericial contable ni la testimonial producida ni la informativa por la cual los bancos acompañaran fotocopias de los cheques librados por la recurrente contra dichas entidades bancarias constituyen medios eficientes a fin de acreditar la existencia de las operaciones.

Estos últimos, sólo demuestran que los mismos fueron cobrados en la caja de los bancos librados pero no alcanzan a individualizar sin lugar a dudas a los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados, máxime si se tiene en cuenta que entre los cheques acompañados existen algunos que fueron supuestamente librados a favor de empresas que había dejado de operar con anterioridad o que expresamente habían manifestado que no habían efectuado operaciones con la recurrente.

## FACTURAS APÓCRIFAS

### Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

**Artículo 377: CARGA DE LA PRUEBA.**

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

**Artículo 378: MEDIOS DE PRUEBA.**

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



**EDITORIAL PERFIL SA.****TFN Sala A del 15/11/2004**

✓Se impugnó el tratamiento de salidas no documentadas dado a la deducción de gastos correspondientes a mejoras sobre inmuebles de terceros efectuada por el contribuyente.

✓Los únicos elementos que se tuvieron en cuenta para concluir que la factura era apócrifa fueron la no localización del proveedor en los domicilios fiscales y la falta de presentación de declaraciones juradas por parte de éste.

✓El hecho de que éste hubiere mudado su domicilio sin informarlo al Fisco Nacional, no puede ser utilizado en contra del recurrente ya que esa circunstancia le es ajena, máxime si se tiene en consideración la información brindada por el nuevo ocupante del inmueble, que había corroborado la existencia del proveedor en dicho domicilio en la época en que se llevó a cabo la transacción.

**FORGUES GUSTAVO.****TFN Sala A del 21/11/2003.**

✓El Fisco no demostró de manera suficiente que las facturas fueran apócrifas, en tanto según surge de las actuaciones administrativas, los proveedores se encontraban inscriptos ante el Organismo Recaudador y se había probado que los códigos de autorización de impresión coincidían con las autorizaciones otorgadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

✓La no localización de aquéllos en los domicilios fiscales no fue considerada como una cuestión que de por sí sola permita inferir que las facturas a ellos atribuidas fueran apócrifas, como así tampoco podía arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que resultaba ajena al contribuyente.

**INOXPLA INGENIERÍA SRL.****TFN Sala A del 20/3/2003**

El hecho de que una empresa carezca de personal en relación de dependencia no le impide facturar mano de obra, pues existe la posibilidad de que haya ejecutado su actividad a través de subcontrataciones, correspondiendo al Fisco probar lo contrario a los efectos de impugnar las facturas emitidas por dicho contribuyente.

**EMPRESA DE COMBUSTIBLE ZONA COMÚN.****TFN Sala B del 23/5/2005**

Fue confirmada la posición del Fisco al otorgarle el tratamiento de salidas no documentadas a ciertas operaciones respaldadas por facturas consideradas apócrifas a partir de los siguientes elementos de juicio:

- ✓La falta de presentación de la declaración jurada por parte de proveedor que había emitido las facturas.
- ✓La inclusión de las mismas en la base de datos de facturas apócrifas del Fisco.
- ✓La imposibilidad de ubicar al proveedor.
- ✓La falta de acreditación por parte del contribuyente de la realidad del gasto computado.

**COMPAÑÍA DE IDEAS SRL.**

**TFN Sala B del 17/3/2005**

Se otorga el tratamiento de salidas no documentadas a ciertas adquisiciones de bienes y servicios realizadas por el contribuyente.

- ✓La CUIT no correspondía con el nombre del proveedor.
- ✓No se pudo localizar a los proveedores en los domicilios fiscales o comerciales.
- ✓No se probó la impresión de las facturas y tampoco la forma de cancelación de las mismas.

**LABORATORIOS BAHER SRL.**

**TFN Sala A del 25/2/2004.**

De la circularización a los proveedores, había resultado que algunos tenían antecedentes en materia de facturación apócrifa y que la documentación no tenía relación entre la actividad declarada y la descripta en la factura.

**RICIGLIANO LUIS E.**

**CNACAF Sala V del 16/10/2007**

✓ Cuando se exhiban facturas apócrifas referentes a bienes o servicios *cuya efectiva provisión y pago no pueden ser verificados ni constatados de manera alguna la conducta del contribuyente excede lo que se considera dentro del concepto de salidas no documentadas.*

✓ Queda comprendida en los arts. 45 o 46, ley 11.683, ya que mediante una información inexacta o engañosa se omite pagar o retener un tributo.

✓ En este caso la sobretasa comporta una sanción adicional que se aplica a todo aquel que presenta una factura que da cuenta de una operación cuya causa es inexistente.

✓ Al no resultar posible aplicar una sanción sobre otra sanción, es decir, la única multa aplicable es la prevista en el art. 45 de la ley 11.683 y corresponde por la omisión de pagar la totalidad del impuesto a las ganancias realmente adeudado, cuyo importe el contribuyente disminuyó artificialmente al computar en sus gastos erogaciones inexistentes con respaldo en facturas apócrifas.

**CANTESUR SA.**

**CNACAF Sala V del 11/12/2007**

✓ El contribuyente ha demostrado, conforme a su contabilidad y a la factura 531, la venta de 6000 toneladas de piedra efectivamente se realizó y en ella se incluyó el importe del flete para llevarlas a destino y, además, ofreció la prueba tendiente a demostrar que la actividad propia de la empresa implica el uso de lubricantes y líquido refrigerante para hacer funcionar las máquinas con que extrae y procesa la piedra.

✓ *No es posible concluir mecánicamente y en base a la falta de veracidad o a los defectos de las facturas objetadas, que los gastos realizados por tales conceptos son ficticios conforme al criterio de la realidad económica del negocio.*

✓ Cabe formular una diferencia que surge del contenido mismo de los dos actos determinativos impugnados, porque una cosa es prohibir que los gastos a los que se refieren las facturas objetadas sean tomados para el cálculo del crédito fiscal de IVA, y otra es que tales gastos se presuman ficticios a todos los fines impositivos pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18, último párrafo, de la ley 11.683, la carencia de comprobantes fehacientes admite prueba en contrario.

CONSTRUCCIONES ARRIETA SA  
TFN Sala C del 18/6/2008

El contribuyente no pudo acreditar fehacientemente la realización de las operaciones impugnadas, como asimismo la salida de dinero, o el ingreso de los materiales a su patrimonio, ni ha podido desvirtuar la existencia de facturación apócrifa, ***lo que lleva a concluir que las mismas no se efectuaron y por lo tanto no se justifica la aplicación de la figura de la salida no documentada***, sino la improcedencia de la deducción como gasto.

**SERVICIOS HORIZONTE SA (TFN Sala C del 2/11/2009)**


Corresponde revocar la determinación del Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas- y la multa aplicada por el Fisco con sustento en los arts. 46 y 47 inciso b) y c) de la Ley 11.683 a la firma que se le impugnaron ciertas compras por ser apócrifas las facturas exhibidas.

El supuesto de facturas apócrifas no encuadra dentro del concepto de salidas no documentadas en tanto no existe un beneficiario oculto, no pudiendo deducirse el gasto bajo ninguna circunstancia.

**TANGO NEW AGE SRL. TFN Sala C del 27/5/2010**

✓ Debe revocarse la determinación del Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas efectuada por el Fisco a un contribuyente al cual se le impugnaron ciertos gastos por ser apócrifas las facturas exhibidas, pues, se ha demostrado que las operaciones cuestionadas no se han efectuado y que tampoco hubo salida de fondos por éstas.

✓ Corresponde revocar la determinación del Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas- efectuada por el Fisco a la firma que se le impugnaron ciertas compras por ser apócrifas las facturas exhibidas, pues, el supuesto de facturas apócrifas no encuadra dentro del concepto de salidas no documentadas en tanto no existe un beneficiario oculto, no pudiendo deducirse el gasto bajo ninguna circunstancia (del voto del Dr. Vicchi, según su voto en la causa "Servicios Horizonte S.A." a la cual remite).

□ □ continuación 

**TANGO NEW AGE SRL. TFN Sala C del 27/5/2010**

✓ Procede confirmar la determinación del Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas efectuada por el Fisco a un contribuyente al cual se le impugnaron ciertos gastos por ser apócrifas las facturas exhibidas, ya que aquél no ha demostrado la veracidad de las operaciones cuestionadas, ni aportó comprobante alguno sobre las erogaciones en cuestión, siendo aplicable dicha figura tanto en supuestos en que no hay documento alguno que acredite la salida, como cuando éste carece de aptitud (del voto en disidencia del Dr. Urresti).

## **SALIDAS NO DOCUMENTADAS SOBRE EL MONTO CONSUMIDO**

**PRIU NORBERTO.**

**TFN D del 25/3/2008**

✓Corresponde confirmar la determinación del impuesto a las ganancias practicada por el Fisco en concepto de salidas no documentadas, respecto del importe expuesto como "monto consumido", dentro del cual incluyó anticipos de herencia, donaciones y entregas a título gratuito, en tanto el contribuyente no probó en sede administrativa, ni ante el organismo jurisdiccional el destino de las sumas indicadas por la fiscalización. **(Voto de Sirito y Torres).**

✓Debe revocarse la resolución fiscal que determinó la obligación del contribuyente frente al impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, respecto del importe expuesto como "monto consumido", dentro del cual incluyó anticipos de herencia, donaciones y entregas a título gratuito, pues, ninguno de dichos importes ha tenido incidencia en la determinación del gravamen en cuestión. **(Voto en disidencia Brodsky)**

## **POSICIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

### **RED HOTELERA IBEROAMERICANA SA .**

#### **CSJN del 26/8/2003**

La Corte *interpretó* entonces que una salida de dinero carece de documentación cuando:

- ✓No hay documento alguno referente a ella.
- ✓En el supuesto en que sí haya documentación, pero el instrumento carezca de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar, al tratarse de actos carentes de sinceridad, a su verdadero beneficiario.
- ✓El instituto de las salidas no documentadas fue adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal cuando 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, lo cual lleva a descartar que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria.



**MULTA SOBRE LAS SALIDAS  
NO DOCUMENTADAS**

**LABORATORIOS BRITANIA SA.**

**CNACAF Sala V del 16/10/2007**

*La conducta sancionable no es el no ingreso en su oportunidad del monto del impuesto a las salidas no documentadas, sino el deducir en el balance impositivo gastos o erogaciones inexistentes en virtud de la falsedad de la documentación que acredita los mismos.*

Asimismo, sostuvo que para efectuar el ingreso del tributo relativo a la salida no documentada, no era exigida al contribuyente la confección de una declaración jurada tal como lo requiere la figura sancionatoria del art. 46 de la ley 11.683. Más aún, destacó que dicho ingreso lo debía haber efectuado aún cuando presentase en forma su declaración anual.

**RED HOTELERA IBEROAMERICANA SA.****CNACAF Sala III del 25/3/2008**

✓ Debe revocarse la multa por defraudación impuesta por la AFIP en orden a la determinación del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, puesto que para efectuar el ingreso del tributo previsto en la última parte del artículo 37 LIG, no era exigida al contribuyente la confección de una declaración jurada.

✓ Resulta improcedente la multa impuesta por la AFIP con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 en orden a la determinación del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, pues la existencia de una erogación carente de documentación válida de respaldo, lejos de constituir en sí un ilícito tributario, es el presupuesto generador de la obligación de pago de una obligación fiscal.

✓ Corresponde confirmar los intereses resarcitorios liquidados por la AFIP al contribuyente, como consecuencia de la determinación del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, en tanto aquel no ha demostrado la existencia de presupuesto alguno que permita considerar a la mora como inculpable.

**EL CHALET SRL  
TFN Sala C del 11/4/2007**

Quedan claramente diferenciadas las conductas del contribuyente:

- ✓ Por una parte aquél que realiza un gasto respecto del cual se desconoce la identidad del beneficiario por carecerse de documentación, y que tiene como consecuencia la obligación de ingreso del impuesto a las ganancias y su posible deducción como gasto en caso de probarse que resulta necesario para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada.
- ✓ Por la otra la del infractor que sobre la base de documentación fraudulenta, muestra una conducta inspirada por una intención dolosa destinada a irrogar un perjuicio a las arcas fiscales, acción manifiestamente defraudatoria merecedora de la correspondiente sanción de multa.

**D ´INGIANTI ROSARIO VICENTE**

El Alto Tribunal señaló que "el vacío normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el artículo 45 de la ley 11683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica, la cual es la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la "forma" y "plazo fijados por la Autoridad de Aplicación"(1).

(1) La RG (AFIP) 893 resulta de aplicación a partir del 20/10/2000. Dicha resolución general establece un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/1998 hasta el 20/10/2000 (ambas fechas son posteriores a las debatidas en el presente fallo).

**EVASIÓN FISCAL Y SALIDAS  
NO DOCUMENTADAS**

**IGLESIAS SAÚL OSVALDO.  
CN de Casación Penal. Sala II del  
21/5/2008**

Siendo las salidas no documentadas 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 1º de la ley 24769.



**THE END**