



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA  
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

# **ACTAS**

***Jornadas Anuales***

***“Investigaciones en la Facultad”  
de Ciencias Económicas y  
Estadística***



UNR

**Regonat, María Virginia**

**Ranieri, Rubén**

**Matich, Cecilia**

**Goytia, Marisa Daniela**

**Di Paolo, Horacio**

**D'Alleva, Mónica**

*Instituto de Investigación Teórica y Aplicada, Escuela de Contabilidad.*

## **LAS FACTURAS APÓCRIFAS EN EL COMERCIO DE GRANOS. EFECTOS TRIBUTARIOS DE SU IMPUGNACIÓN POR AFIP, A LA LUZ DE RECIENTE JURISPRUDENCIA DE LA CSJN.<sup>1</sup>**

### **Resumen:**

No hay dudas en señalar la importancia que tiene la producción primaria de granos y toda la cadena de comercialización vinculada a la misma como sector importante de la economía para nuestro país. Las operaciones comerciales e industriales del mismo se encuentran gravadas, entre otros tributos, con el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, siendo este último uno de los tributos que más incidencia tiene en la participación de la recaudación tributaria nacional. Por tales motivos, el Fisco Nacional despliega sus facultades de verificación y fiscalización sobre toda la cadena de comercialización que involucra a este sector económico.

De esta manera, se detecta el uso de documentación que, si bien cumple con los requisitos de forma establecidos en relación a la emisión de comprobantes, no respalda operaciones que se hayan materializado efectivamente. Es decir, estamos en presencia de una simulación.

Un tema que no cuenta con una postura unánime ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, es el destino de las retenciones practicadas originadas en comprobantes apócrifos. A raíz de que recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre este aspecto controvertido, fijando su postura, analizaremos su tratamiento a la luz de esta nueva jurisprudencia, a la vez que estudiaremos el impacto de los hechos tratados en la causa, relativos al impuesto a las ganancias, y al impuesto a las salidas no documentadas.

El objetivo del presente trabajo es en una primera instancia, analizar la cronología de los sucesivos fallos en 1º, 2º instancia, dictamen de la Procuración y por último el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa Compañía Argentina de Granos SA. c/ AFIP (D.G.I.) s/ contencioso administrativo – varios” - CSJN - 11/3/2021. Seguidamente en una segunda parte se trabajará sobre las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias.

Para ello, se examinará la normativa vigente, la doctrina y la jurisprudencia aplicable a cada uno de los análisis a desarrollar.

Con el pronunciamiento de la Corte se pone fin a un sinnúmero de cuestionamientos referidos a la procedencia del cómputo de las retenciones a favor del agente de retención, cuando se objeta el cómputo del crédito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA)

---

<sup>1</sup> Trabajo elaborado en el marco del Proyecto (ECO 217), titulado: “Análisis de los tributos que afectan al pequeño y mediano productor agropecuario”, dirigido por la Contadora Especialista Marisa D. Goytia.



UNR

de operaciones realizadas con contribuyentes apócrifos o incluidos en la base de contribuyentes no confiables ya que la operación realmente existió, aunque realizada por otro sujeto.

En cuanto al tratamiento del fallo desde el Instituto de las salidas no documentadas, la utilización de facturas apócrifas afecta al impuesto a las ganancias, incrementando el monto de sus gastos; produciéndose así una disminución en la carga tributaria del contribuyente.

La nueva redacción del artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias, luego de la reforma impositiva del año 2017, a través de la ley 27.430, la cual modifica su redacción por un lado: las erogaciones que *“encuadren como apócrifas”* y por otro, cuando hace referencia al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) menciona *“que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto”* salda con dicha incorporación, dos discusiones que se vienen dando hace años.

Palabras claves: Apócrifas- Impuesto al valor agregado- Retenciones- Crédito Fiscal.

**Abstract:**

There are no doubts when the importance of primary grain production and its marketing chain is pointed out as a fundamental sector of the economy of our country. Its commercial and industrial operations are taxed, among other taxes, with income tax and value added tax, the latter being one of the taxes that has the greatest impact on the participation of national tax collection. For these reasons, the National Treasury deploys its powers of verification and supervision over the entire commercialization chain that involves this economic sector.

Consequently, it's detected that the used documentation, even if it complies with formal requirements established in relation to the issuance of vouchers, does not endorse actually materialized operations. That is to say, we are in the presence of a simulation.

An issue that does not have a unanimous position neither in doctrine nor in jurisprudence, is the destination of withholdings originated by apocryphal receipts. As a result of the fact that recently the Supreme Court of Justice of the Nation ruled on this controversial aspect, setting its position, we will analyze its treatment in light of this new jurisprudence, at the same time that we will study the impact of the facts treated in the case, relating to income tax, and tax on undocumented departures.

The aim of the present work is in a first instance, to analyze the chronology of the successive rulings in 1º, 2º instance, Procurator's ruling and then the ruling of the Supreme Court of Justice of the Nation, in the case *Compañía Argentina de Granos SA. c / AFIP (D.G.I.) on administrative litigation - various* - CSJN - 3/11/2021. In a second instance, we will work on the not documented exits in the income tax.

For this, we will examine the current regulations, doctrine and applicable jurisprudence to each of the analysis to be carried.

With the ruling of the Court, a countless number of questionings regarding the source of computation of the withholdings in favor of the collection agent are put to an end, when the computation of VAT's tax credit of operations carried out with apocryphal taxpayers or included in the base of unreliable taxpayers, since the operation really existed, although carried out by another subject.



UNR

Regarding the treatment of the failure from the Institute of the undocumented departures, the use of apocryphal invoices affects the income tax, increasing the expenses's amount; thus producing a decrease in the taxpayer's tax burden.

The article 40's new redaction on the income tax law, after 2017's the tax reform through law 27.430, which modifies its wording: on one hand the expenditures that "frame as apocryphal" and in the other hand, when referring to the payment of the thirty-five percent (35%) rate, mentions "that it will be considered definitive in substitution of the tax that corresponds to the unknown or hidden beneficiary", discharging with such incorporation two long time discussions.

Keywords: Apocryphal- Value added tax- Retention- Fiscal credit.

## 1. Introducción.

No hay dudas en señalar la importancia que tiene la producción primaria de granos y toda la cadena de comercialización vinculada a la misma como sector importante de la economía para nuestro país. Las operaciones comerciales e industriales del mismo se encuentran gravadas, entre otros tributos, con el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, siendo este último uno de los tributos que más incidencia tiene en la participación de la recaudación tributaria nacional. Por tales motivos, el Fisco Nacional despliega sus facultades de verificación y fiscalización sobre toda la cadena de comercialización que involucra a este sector económico.

En el marco de estas facultades, y en pos de facilitar el control, y la detección de las operaciones marginales de granos, cereales y oleaginosos, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene establecidos regímenes de retención específicos, formas de cancelación de las adquisiciones, registros de operadores de granos y regímenes de información, entre otros.

A su vez, ha orientado su fuerza fiscalizadora en identificar, en cabeza de los operadores (adquirentes) de granos, el cómputo de compras de granos de dudosa legitimidad, al observar productores o intermediarios que no reúnen determinada serie de requisitos mínimos que los validen como verdaderos actores en la cadena (proveedores apócrifos o no confiables).

De esta manera, se detecta el uso de documentación que, si bien cumple con los requisitos de forma establecidos en relación a la emisión de comprobantes, no respalda operaciones que se hayan materializado efectivamente. Es decir, estamos en presencia de una simulación.

La presencia acreditada de estos comprobantes puede motivar alguno o todos los efectos tributarios; a saber:

- La impugnación del gasto o costo computado en el impuesto a las ganancias;
- La impugnación del crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado (IVA) y, por ende, un aumento del saldo a ingresar o reducción del saldo a favor denunciado en la declaración jurada;
- La aplicación del impuesto a las salidas no documentadas;
- La restitución de los créditos fiscales – IVA - que hubieran sido reintegrados al contribuyente con motivos de operaciones de comercio exterior.

Además, el adquirente, a quien la AFIP le impugna la operación, generándose alguno de los efectos tributarios aludidos, también es quien actuó como agente de retención respecto de un tercero.



UNR

En un trabajo anterior<sup>2</sup>, nos ocupamos de analizar la situación imperante hasta ese momento considerando las verificaciones y fiscalizaciones que llevaba adelante la AFIP, vinculadas a comprobantes apócrifos en el sector de granos.

Un tema que abordamos en el mencionado trabajo, y que no cuenta con una postura unánime ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, es el destino de las retenciones practicadas originadas en comprobantes apócrifos.

A raíz de que recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre este aspecto controvertido, fijando su postura, retomaremos su tratamiento a la luz de esta nueva jurisprudencia, a la vez que analizaremos el impacto de los hechos tratados en la causa, relativos al impuesto a las ganancias, y al impuesto a las salidas no documentadas.

El objetivo del presente trabajo es en una primera instancia, analizar la cronología de los sucesivos fallos en 1º, 2º instancia, dictamen de la Procuración y por último el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Seguidamente en una segunda parte se trabajará sobre las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias.

Para ello, se examinará la normativa vigente, la doctrina y la jurisprudencia aplicable a cada uno de los análisis a desarrollar.

## **2. Efectos tributarios de la impugnación de operaciones de compra de cereales.**

### **2.1. Las Retenciones impositivas practicadas.**

En los casos en que la AFIP objeta, en cabeza de los adquirentes de cereal, operaciones de compra a sujetos que tipifica como apócrifos o no confiables, porque no tienen capacidad económica-financiera, impugna el crédito fiscal de IVA oportunamente computado por dichas transacciones.

El impuesto al valor agregado vigente en nuestro país utiliza la técnica de sustracción para la determinación de la obligación tributaria, es decir que el contribuyente deberá partir del débito fiscal del período fiscal a liquidar y restar del mismo el crédito fiscal. Ahora bien, con relación al crédito fiscal, la ley que regula el gravamen, en su artículo 12, establece una serie de requisitos: a) que el impuesto sea facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes, b) que el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base imponible del gravamen, c) que el impuesto facturado se vincule con operaciones gravadas, d) que el impuesto facturado (crédito) sea imputable al período fiscal que se liquida, e) que la operación que origina el crédito fiscal hubiera generado en el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Justamente el último requisito indicado es el que no se verifica cuando el crédito fiscal tiene como origen una operación concertada con un proveedor considerado apócrifo, dado que no resulta posible el cómputo de un crédito fiscal con origen en una operación realizada con un sujeto considerado no habilitado para ello, es decir, la operación no se concertó tal como la documental lo plasma.

En el caso de exportación de bienes, resulta de aplicación la regla consagrada en el artículo 43 de la ley de IVA, por medio del cual se permite el cómputo del crédito fiscal vinculado a bienes exportados -si se dan los requisitos antes señalados-,

---

<sup>2</sup> Ranieri Rubén, "El comercio de granos y el control fiscal", elaborado en el marco del Proyecto ECO 217, titulado "Análisis de los tributos que afectan al pequeño y mediano productor agropecuario", dirigido por la Contadora Esp. Marisa Goytia.



UNR

independientemente de que las exportaciones revisten el carácter de exentas según el cuerpo

Además, el adquirente de cereal, en presencia de una norma que así lo ordena, tiene el deber de detraer una porción del IVA involucrado en la compra, con el objeto de ingresarlo al Fisco Nacional, en su carácter de responsable por deuda ajena (retención impositiva).

El interrogante que se presenta es qué sucede con las retenciones impositivas practicadas a un sujeto considerado por el organismo fiscal de contralor como apócrifo. En concreto, el debate planteado es cuál debe ser el destino y tratamiento de esas retenciones.

Para el mejor entendimiento del tema, es dable distinguir las alternativas existentes en relación a las operaciones vinculadas a aquellas catalogadas como apócrifas.

Así, la doctrina<sup>3</sup> ha señalado que cuando se trata de documentación que respalda operaciones simuladas, la simulación puede ser relativa o total. Entonces, estaremos en presencia de una simulación relativa cuando se trata de un proveedor oculto, debido a que el vendedor que se exterioriza en la operación no es el verdadero, pero en realidad ha existido la adquisición de los bienes o la prestación de los servicios. Es decir, la operación es realizada por un sujeto, pero facturada por otro.

En cambio, la simulación es total (o absoluta) cuando el acto carece de toda realidad, no solo en cuanto a los sujetos intervinientes sino también respecto de la operación.

Los autores citados continúan expresando que esta distinción entre simulación absoluta y relativa resulta imprescindible por la vinculación con el tema retenciones. Así, la postura fiscal se basa en esa clasificación; en el sentido de que, si se está ante supuestos de simulación absoluta, por tratarse de un acto simulado carente de toda realidad, siendo irreales tanto los sujetos intervinientes como la operación misma, el adquirente y agente de retención podrá computarse la retención practicada como pagos a su favor, atento que son considerados como pagos sin causa.

En el otro supuesto, en los casos de simulación relativa donde la operación existe y la simulación se basa en la interposición de personas distintas de los verdaderos vendedores, por tratarse de actos reales en cuanto a la operación en sí misma, la AFIP ha considerado que no corresponde el cómputo de las retenciones efectuadas en cabeza del adquirente.

A partir del análisis de la jurisprudencia, se puede observar que la mayoría de los ajustes de AFIP, recaen sobre este tipo de simulación, la relativa, donde la operación es real (el cereal comercializado existe, es transportado y –en su caso- exportado) y la simulación refiere a la persona que aparece como vendedora de los bienes, por lo que el ajuste por facturación apócrifa repercute en el crédito fiscal y en las retenciones practicadas de la operación simulada, las cuáles no son aceptadas por la AFIP como pago a cuenta del propio ajuste.

Si bien el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación al resolver este aspecto no ha resultado uniforme<sup>4</sup>, a partir del fallo de la CSJN recaído en la causa "Molinos Rio de la Plata SA c/EN-AFIP-DGI"<sup>5</sup>, parecía que se encontraba dirimida la cuestión atinente a la improcedencia del cómputo a cuenta de la pretensión fiscal de las

---

<sup>3</sup> Bertazza, H.; Nicolini, J. (2010): "Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas". La Ley. Buenos Aires.

<sup>4</sup> Cfr. Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda., TFN Sala "B" 15/06/2005; Heller Norteña SA, TFN Sala "B" 15/06/2006; "Las tres mulitas SRL", TFN, Sala B, 25/03/2014; "Galli Carlos Daniel", TFN, Sala D, 21/02/2013;

<sup>5</sup> "Molinos Rio de la Plata SA c/EN-AFIP-DGI", CSJN 25/08/2005.



UNR

retenciones practicadas a los proveedores impugnados, para el caso de operaciones de simulación relativa, esto es cuando la operación existió realmente pero fue formalizada (facturada) en cabeza de personas –proveedores generadores de crédito fiscal de IVA- que no eran los verdaderos partícipes de la misma.

Sin embargo, después de un poco más de un año<sup>6</sup>, se introduce una nueva línea argumental, con el dictamen suscripto por la Procuradora General de la Nación, Dra. Laura Monti, en la causa Compañía Argentina de Granos SA.

El caso, a diferencia de Molinos Río de la Plata, tiene origen en un recurso de repetición presentado contra el Fisco por las retenciones ingresadas, a partir de haber rectificado sus declaraciones juradas aceptando la impugnación del crédito fiscal por parte de la AFIP. Es decir, no hubo determinación de oficio, y el caso llega a la Corte de la mano de una repetición denegada por el ente fiscal sobre la base de que no tendría legitimación activa para dicho reclamo y que, en cambio, sería el “proveedor oculto” quien debía presentarse a reclamar la devolución del importe retenido e ingresado al fisco por su cuenta y orden.

La Procuración General en su dictamen ha considerado dicho proceder autocontradictorio y contrario al funcionamiento de los agentes de retención. En su razonamiento, si las circunstancias conducen a tachar de falsa a la operación de venta, desaparece la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al Fisco de este último concepto es infundado. En efecto, agrega, ninguna retención puede exigirse sobre un IVA que no se ha generado.

Finalmente destaca que una solución contraria conduce a resultados absurdos, indicando que si se sigue la tesitura del Fisco, se ignora al contribuyente que soporta la retención, y, por ende, el importe del IVA retenido e ingresado no podrá ser aprovechado por sujeto alguno, dando origen a un enriquecimiento sin causa del Estado.

Casi cinco años después, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dicta sentencia en la causa aludida (Compañía Argentina de Granos SA), despejando dudas y definiendo el tratamiento a dispensar a las retenciones impositivas practicadas e ingresadas por el agente de retención, en el supuesto de operaciones de simulación relativa. Nos ocupamos de este fallo en el apartado siguiente.

## 2.2. El Caso.

La causa<sup>7</sup> tiene su origen en un reclamo de repetición interpuesto por la firma Compañía Argentina de Granos SA -en adelante CAGSA- respecto de los ingresos efectuados como agente de retención -períodos 2005 a 2007- en cumplimiento de lo dispuesto por la entonces vigente RG N° 2300 -Registro de Granos-, por sus adquisiciones de cereal efectuadas a vendedores de dicho producto que a la postre la AFIP los calificó como proveedores apócrifos.

Producto de esa calificación que se da durante una inspección, la AFIP considera impugnabile el IVA crédito fiscal computado por CAGSA en sus compras de cereal, accediendo la firma a rectificar sus DDJJ de IVA, aceptando la postura fiscal.

Posteriormente presenta el reclamo de repetición origen de los actuados, por los montos retenidos en las operaciones realizadas con los proveedores observados por la AFIP y que fuera reconocido por CAGSA.

---

<sup>6</sup> 8/11/2016

<sup>7</sup> Compañía Argentina de Granos SA. c/ AFIP (D.G.I.) *si* contencioso administrativo – varios” - CSJN - 11/3/2021 -

UNR

La RG N° 2300 disponía -entre otros títulos- un régimen de retención aplicado a la comercialización de granos no destinados a la siembra por el cual, los adquirentes retenían el 8% -de un total de 10.5% a la que estaba alcanzada la operación-, o el 10.5% cuando se trate de proveedores no inscriptos en el registro de granos. La retención luego se ingresaba a las arcas fiscales a través del sistema SICORE. En la causa no se encuentra controvertido la actuación como agente de retención de CAGSA ni el ingreso de las mismas por parte de ésta.

El reclamo es negado en sede administrativa, quedando expedita la vía judicial conforme lo prescripto por el artículo 81 de la ley 11863 en su texto vigente al momento de los actuados.

#### Los argumentos de la actora en su reclamo

CAGSA adujo que el desconocimiento y anulación de las operaciones de compra por parte de la AFIP-DGI en la etapa de fiscalización, no solo implicaba la invalidación de los créditos fiscales impugnados, sino que además privaba de causa legal a las retenciones practicadas en concepto de IVA –a la tasa del 8% o el 10,50%– sobre el precio neto de cada una de las referidas operaciones declaradas inexistentes e ingresadas al Fisco Nacional, y que ello le había provocado un perjuicio patrimonial por tratarse del único sujeto que había soportado la carga tributaria y que había detruido de su patrimonio los fondos para efectuar el ingreso del gravamen.

#### Los antecedentes jurisprudenciales en la materia

En el trabajo anteriormente presentado se expuso que la mayoría de los ajustes llevados adelante por el Fisco en la temática cereales, se corresponden con operaciones existentes documentadas a nombre de terceros que no realizaron efectivamente la operación -simulación relativa-.

En algunas sentencias, el Tribunal Fiscal de la Nación, se ha inclinado por aceptar el cómputo de las retenciones a cuenta del ajuste dada la categoría de pago sin causa (Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda., Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) Sala "B" 15/6/2005) –si bien con algún condimento respecto de la impugnación de las compensaciones articuladas por la contribuyente- y, en otros en cambio, ha considerado la falta de legitimación activa para reclamar la retención practicada a sus pretendidos proveedores como propia (Heller Norteña SA, TFN Sala "B", 15/9/2006), vaivenes jurisprudenciales que -como se dijo- parecieran haber sido dirimidos por la Corte en la causa Molinos Río de la Plata SA c/AFIP - 25/8/2015.

Por otra parte, en una causa reciente<sup>8</sup> la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, ante la apelación interpuesta por la contribuyente a la que en sede administrativa se le había denegado parcialmente la solicitud de un reintegro de IVA por exportación, resuelta en el mismo sentido por el juez de primera instancia, resuelve por un lado confirmar la sentencia en cuanto a la detracción de IVA crédito fiscal efectuada por el Fisco a la solicitud de reintegro de IVA por exportación, dado que la actora no pudo probar que las operaciones habían sido efectuadas por los proveedores que documentaron las mismas. Por otro lado, y con sustento en el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa "Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP s/ contencioso administrativo", del 8 de septiembre de 2016,

---

<sup>8</sup> CARGILL SACI c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 7/12 s/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA – 9/2/2021

resuelve reconocer a favor de la apelante el monto de las retenciones involucradas en las operaciones impugnadas.

### 2.2.1. Las instancias previas al fallo de la Corte.

El Juzgado Federal de Río Cuarto -juzgado federal de primera instancia- hace lugar a la repetición de la actora. El fallo se basa en la pericia contable realizada, que concluye que CAGSA ingresó y canceló la totalidad de las retenciones del IVA correspondientes a las operaciones de compra de cereales que habían sido declaradas **apócrifas e inexistentes por la AFIP** (el destacado es propio dada la relevancia que posee en el fallo del Máximo Tribunal).

Se aclara que la AFIP en oportunidad de contestar la demanda precisó que las compras de cereal habían existido, pues la mercadería ingresaba físicamente a la empresa, pero que dichas operaciones aparecían realizadas y documentadas con terceros productores, que no eran los verdaderos proveedores de cereales. En relación a las retenciones opuso la falta de legitimación por parte de la empresa para su reclamo, sosteniendo que "...el tributo debía pagarse porque las operaciones habían existido según las pruebas que daban cuenta del circuito físico de la mercadería".

Contra el fallo de primera instancia, La AFIP interpuso recurso de apelación. La Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba se expidió acerca de la procedencia formal del reclamo de repetición, destacando que la firma había anulado el crédito fiscal computado en sus DDJJ de IVA de las operaciones observadas por el ente recaudador, y agrega que el comportamiento de la empresa -a la que cita-, obedecía para no tener inconvenientes -suspensión o exclusión- del registro fiscal de operadores de granos creado por la RG N° 2300.

Respecto del fondo, la Cámara Federal expresó que la AFIP planteaba una inútil disquisición entre "**operación existente**" y "**proveedor inexistente**", cuando lo real y concreto es que a la actora se le impugnó el cómputo del crédito fiscal proveniente de las operaciones desconocidas por el Fisco y, en consecuencia, solicitaba la repetición de lo ingresado como agente de retención de IVA.

Por idénticas razones, y las sostenidas por el juez de grado, se rechazó la falta de legitimación activa opuesta por el Fisco, máxime cuando la pericia contable rendida en autos fue contundente al afirmar que Compañía Argentina de Granos S.A. había ingresado " ... la totalidad de las retenciones de IVA correspondientes a las operaciones de compraventa de cereales declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP".

Contra la sentencia de Cámara, la AFIP interpuso el recurso extraordinario federal y, denegado éste por la Cámara, fue en queja a la CSJN. Para ello solicitó la apertura de la vía a partir de la arbitrariedad que le endilgó al pronunciamiento de Cámara, dado que ignoró el agravio que le causó la sentencia de primera instancia fundada en una apreciación errada de los hechos. Mantiene la crítica que le merece la pericia contable de primera instancia y señala que la empresa carece de legitimación activa para repetir el impuesto retenido. Sostiene que en el caso se configura un claro supuesto de gravedad institucional por hallarse en juego el interés de la comunidad, dada la magnitud del perjuicio económico que podría proyectarse si se convalida lo resuelto en autos, lo que comprometería seriamente las arcas del Fisco Nacional.

### 2.2.2. El tratamiento por parte de la CSJN.

La Corte, compartiendo lo dictaminado por la Procuradora, abre la instancia, y para ello considera que si bien una cuestión de hecho y prueba resulta ajena a la instancia

UNR

del art. 14 de la ley 48-, ello no es obstáculo para la procedencia del recurso extraordinario cuando el tribunal ha prescindido de dar un tratamiento adecuado a la controversia.

Destaca que como acertadamente afirma el representante fiscal en su escrito de expresión de agravios ante la Cámara, la sentencia de primera instancia incurrió en un error al sostener que el ente recaudador había declarado la inexistencia de las operaciones de compraventa de cereales observadas durante la inspección fiscal pues tal afirmación, al margen de desatender el tenor de la contestación de la demanda, se fundó en las conclusiones de un peritaje contable desarrolladas sobre la base del mismo error, lo que impide reconocerle valor probatorio, según las reglas de la sana crítica, en los términos de los arts. 377, 386, 477 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Continúa el fallo, destacando que, en siete pasajes del informe contable -los cuáles transcribe y resalta-, se alude a las operaciones de compraventa de cereales **"declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP"** cuando de la prueba que se consigna en el referido dictamen como base para su elaboración, no surgen elementos que permitan concluir fehacientemente que el organismo fiscal se haya pronunciado respecto de las operaciones examinadas en ese sentido.

Seguidamente afirma que no cabe sino concluir en que el calificativo de "inexistentes" atribuido a las mencionadas operaciones fue agregado por el perito interviniente en forma arbitraria, no registrándose probanzas documentales que den cuenta alguna para la adición del calificativo "inexistentes", resultando consecuentemente errónea la apoyatura que sobre la pericia efectúa del fallo de primera instancia, que no resulta suplido en el caso por el análisis de otros elementos de juicio que puedan sustentar el fallo examinado. Concluyendo en ese sentido:

*"En virtud de lo expuesto, corresponde descalificar el fallo que se ataca de acuerdo con la reiterada doctrina de esta Corte que sostiene que es requisito de validez de las sentencias como actos judiciales que ellas se encuentren fundadas y constituyan, en consecuencia, una derivación razonada del derecho vigente aplicable a las circunstancias de la causa (fallos: 268:186; 272:172; 274:135 y 215; 277:213; 279:355; 284:119; 295:684 y otros)."*

Por otra parte, el fallo también refiere a los restantes agravios planteados por el Fisco, puntualmente a la falta de legitimación para impetrar el reclamo de repetición por parte de los agentes de retención. Así expresa que como ha sostenido con anterioridad, los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal, y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno.

Por último, el Tribunal agrega que la solución que adopta *"se compadece con la normativa legal vigente y con los hechos comprobados en la causa, de manera que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos*

UNR

*productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de fallos: 306:1548)".*

### **3. Salidas no documentadas.**

#### **3.1. Normativa aplicable en el Impuesto a las Ganancias.**

Se toma como punto de partida el fallo de la Corte en la causa "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI)" analizado en la primer parte del trabajo. A partir de una inspección de AFIP, se cuestiona el crédito fiscal de los proveedores por considerarlos apócrifos. Al contestar la demanda, dicho Organismo establece "*...que las compras habían existido pues la mercadería ingresaba físicamente en el dominio de la empresa pero que dichas operaciones figuraban realizadas contablemente con terceros productores, que no eran los verdaderos proveedores de cereales que estos permanecían ocultos por razones de conveniencia impositiva*".

Ante esta situación, el objetivo que se plantea en el presente trabajo es analizar el instituto de las salidas no documentadas en el Impuesto a las ganancias, para luego aplicar dicha normativa al caso antes expuesto.

La ley de impuesto a las ganancias (LIG) y su decreto reglamentario (DR) introducen en su estructura normativa dicho instituto en los art. 40 y art. 41 de la ley en el art. 106 de su DR.

El actual artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias establece que: "*Cuando una erogación carezca de documentación o ésta 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 TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo 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*".

El presupuesto de funcionamiento establecido en dicho artículo supone la existencia de una erogación respecto de la cual se producen las siguientes situaciones:

1. Que carezca de documentación, o que la misma encuadre como apócrifa.
2. Que exista una efectiva erogación de dinero y,
3. No pueda probarse por otros medios que por su naturaleza ha sido efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Históricamente la doctrina y la jurisprudencia han entendido que el instituto de la salida no documentada era aplicable a erogaciones que carecían totalmente de documentación, y no para casos de erogaciones deficientemente documentadas, o con comprobantes apócrifos.

La doctrina<sup>9</sup>, postulaba entonces que: "*en los casos en que determinadas erogaciones no se encuentran documentadas de manera específica, pero existe documentación vinculada con la misma que permita conocer la naturaleza de la operación que genera el pago y eventualmente a los beneficiarios, no serían aplicables los efectos de esta figura*" (por ejemplo, pagos de alquileres no documentados, existiendo un contrato de locación cuyo texto permite vincular tales erogaciones).

---

<sup>9</sup> Lorenzo, A.; Bechara, F.; Cavalli, C. (1997): "Salidas no documentadas". Doctrina Tributaria. Tomo XVII. Pág. 422. Buenos Aires. Argentina.

UNR

En la misma línea, la DGI (ahora AFIP) ante una consulta efectuada el 29/06/1981 sostuvo que la factura o documento equivalente que no poseía todos los requisitos necesarios de acuerdo con las normas vigentes, debía igualmente ser considerada documento fehaciente de las operaciones vinculadas con el hecho imponible, si contenía los datos esenciales que permitieran determinar sin ninguna duda el acto económico y la entidad jurídica de las partes intervinientes en el mismo.

A partir de la Reforma Impositiva introducida por la Ley 27.430 (B.O.: 29/12/2017), se incorpora en la narración del actual art. 40, a la factura apócrifa, como supuesto contemplado en la norma, recepcionando el criterio de la CSJN<sup>10</sup> en la Causa "Red Hotelera Iberoamericana", que en el considerando N° 11, expresa que una salida carece de documentación tanto cuando "no hay documento", como cuando "...si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario".

En ese último caso, el eje 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. El criterio que sentó la Corte en este caso, fue el que luego de varios años se plasmó en la reforma introducida por la Ley 27.430.

Según el diccionario de la Real Academia Española (1992), apócrifa es "*fabuloso, supuesto o fingido*", por lo que los autores Fenochietto, Larrañaga<sup>11</sup>, entienden por apócrifa a una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica, sino que la finge, sea porque el hecho o acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó. En este caso, estaríamos en presencia de una operación simulada.

Con respecto a lo antedicho, los autores Bertazza, Nicolini<sup>12</sup>, describen como "*simulación relativa*" cuando se trata de un proveedor oculto, puesto que el vendedor que se exterioriza no es el verdadero, pero en realidad ha existido la adquisición de bienes o servicios. La simulación se caracteriza por la interposición de personas que actúan como proveedores, cuando en realidad no lo son, ocultando al verdadero proveedor, aunque se trate de un acto real en cuanto a la operación en sí misma.

En palabras del mismo autor, la simulación es total o absoluta cuando "*el acto simulado carece de toda realidad, no solo en cuanto a los sujetos intervinientes sino también respecto de la operación misma*".

En cuanto a la identificación del beneficiario real, en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI"<sup>13</sup>, se estableció que "*la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación del Impuesto a las Salidas no Documentadas (art. 37<sup>14</sup> de la Ley de Impuesto a las Ganancias), toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas ni cual fuera la verdadera causa de la obligación*".

Continuando con los requisitos necesarios para poder aplicar el instituto de la salida no documentada, se debe verificar "que exista una efectiva erogación de dinero". En la

<sup>10</sup> "Red Hotelera Iberoamericana", CSJN (06/08/2003).

<sup>11</sup> Fenochietto, R.; Larrañaga, K. (2006): "*Facturas apócrifas y salidas no documentadas*". Revista Impuestos N° 12. Pág. 1491. Buenos Aires. Argentina.

<sup>12</sup> Bertaza, H.; Nicolini, J. C. (2010): "*Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas*". La Ley. Buenos Aires. Argentina.

<sup>13</sup> "Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI", CSJN (31/07/2012).

<sup>14</sup> Actual artículo 40 de la LIG.

UNR

causa "Interbaires S.A."<sup>15</sup> el TFN concluyó que constituye un requisito indispensable para la aplicación del Art 37 (ahora 40) de la LIG, la existencia de una erogación real de fondos.

La Sala A del TFN (28/11/2002), en autos de Bertoli Zimmerman, H. señala, en el mismo sentido que: *"debe verificarse como requisito previo una efectiva salida de fondos del patrimonio del contribuyente sin su respectivo respaldo documental presupuesto cuya ausencia, inhibe la procedencia del gravamen en examen"*.

Del mismo modo en la causa "Interbaires SA", sala B del TFN de fecha (31/10/2002) señala que *"resulta un supuesto ineludible para la aplicación del art. 37 ahora art. 40 de la LIG que la salida de fondos sea real y no ficticia"*.

En esta línea, la causa "Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI"<sup>16</sup> del (23/02/2011) la CNFed.; considera que se tienen que dar dos elementos necesariamente: una fehaciente salida de dinero y por otro la falta de documentación, y que no se pueda probar por otros medios. En este sentido la Cámara concluye que *"..ante un supuesto de salidas no documentadas, primero, hay que probar fehacientemente la existencia de la erogación, por cualquiera de los medios posibles"*.

Así nos adentramos en el último de los requisitos necesarios para la aplicación del instituto de las salidas no documentadas. La ley de impuesto a las ganancias establece el principio de causalidad, según el cual sólo son deducibles aquellos gastos que corresponden a ganancias gravadas, no admitiendo la posibilidad de deducir gastos vinculados a ganancias no gravadas o exentas.

En virtud de definir a qué gastos se refiere la ley en el art 40, destacados autores<sup>17</sup> interpretan que *"los –entonces- art 37 y 38 de la LIG y 155 del DR, están dirigidos a controlar que aquel gasto que incide en la determinación del impuesto esté debidamente documentado, y que corresponda a un gasto computable o deducible en ésta"*. Sostienen que, *"la erogación que está sujeta a requisitos es la que incide en la determinación del impuesto a las ganancias. Mal podría limitar la ley un gasto personal o un gasto que no está vinculado a generar renta y que no se incluye en el cálculo de la determinación de ésta"*.

En cuanto a que un gasto sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, el TFN<sup>18</sup> entendió que deberá atenerse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes conforme con la realidad económica de cada caso particular, ponderando la amplitud con que las empresas pueden tomar decisiones que hacen a su política comercial y al arbitrio de los medios necesarios para sus fines, (gastos inherentes al giro del negocio).

### 3.2. Efectos de la aplicación del Instituto.

Cumplidos los mencionados condicionamientos, se presentan dos consecuencias que no son excluyentes entre sí:

1. Impugnación (no deducción) del gasto en el balance impositivo.

<sup>15</sup> "Interbaires SA", sala B del TFN (31/10/2002).

<sup>16</sup> "Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI"<sup>16</sup> del (23/02/2011) la CNF. Cont. Adm., Sala III.

<sup>17</sup> Alegre, F.; Chicolino, R. (2008): *"Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas"*. Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXIX. Buenos Aires. Argentina.

<sup>18</sup> "ACFOR SAC". TFN (22/07/1964). Fallo 1188.

UNR

2. Por el monto de esas operaciones impugnadas, se aplicará un impuesto en concepto de SND a la tasa del 35 % que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto.

En la causa "Radio Emisora Cultural S.A."<sup>19</sup> la Corte interpretó que la previsión del entonces art 37 –ahora 40- de la LIG, ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido.

No obstante, la aclaración respecto de la naturaleza tributaria del instituto y de la responsabilidad sustituta del obligado al pago, fueron introducidas por la Ley 27.430

Tal como expresan Carbajal, Demartino<sup>20</sup>, *"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"*.

En tal sentido, la mencionada reforma 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"*, rezeptando de este modo, el criterio del Máximo Tribunal del país expuesto en los fallos "Geigy Argentina SA" (CSJN, 15/10/69), "Radio Emisora Cultural" (CSJN, 9/11/00) y "Red Hotelera Iberoamericana" (CSJN, 06/08/2003), en cuanto a que las salidas no documentadas constituyen un impuesto.

Sin embargo, esta modificación se aparta de la posición de la CSJN que sostenía que se trata de un impuesto a "título propio" de quien efectúa la erogación, tal como se expuso en las causas "Geigy Argentina SA" y "Red Hotelera Iberoamericana", ya que identifica como sujeto pasivo al beneficiario desconocido u oculto, pero dada esta circunstancia, el pago del tributo lo debe realizar quien efectuó el gasto "en sustitución" de aquel.

Es importante analizar lo antedicho en simultáneo con el artículo 106 del Decreto 862/19, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, según el cual: *"Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que éstas encuadren como apócrifas o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones"*.

El DR agrega en el mencionado artículo, en evidente violación de la ley, que si las 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.*

<sup>19</sup> "Radio Emisora Cultural", CSJN (9/11/00).

<sup>20</sup> Carbajal, M.; Demartino, J. (2020): *"El impuesto a las salidas no documentadas: su naturaleza jurídica a la luz de la ley 27.430"*. Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXVI. Buenos Aires. Argentina.

### 3.3. Excepciones al ingreso del impuesto a las salidas no documentadas.

La ley en su artículo 41 exime del ingreso del impuesto antes mencionado, en los siguientes casos:

- a) Cuando la AFIP presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.

El término "adquisición de bienes" se debe entender en un sentido amplio, ya que tal concepto jurídico comprende a los elementos afectados al giro de la empresa, según fallo TFN<sup>21</sup>.

Por lo tanto, si la erogación es para adquirir bienes, procede la exención de pago; si es para obtener servicios debe ingresarse el tributo.

Según este artículo, no corresponde ingresar el gravamen, pero la ley nada dice sobre la posible deducción. Vía reglamento se establece que la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente, por lo cual admite indirectamente la deducibilidad.

De acuerdo al Dictamen 81/99 de la DAL, "*en el supuesto de existir indicios suficientes que demuestren que las salidas fueron realizadas con el fin de adquirir bienes, las erogaciones se computan según corresponda a la naturaleza y destino de los distintos tipos de bienes adquiridos, y no corresponde el pago del impuesto exigido en el artículo 37<sup>22</sup> de la ley del gravamen. Y, en el caso de que se considere que no existen indicios suficientes para considerarlo de ese modo, corresponderá el pago del impuesto previsto en el artículo 37 de la ley del gravamen, y la no deducibilidad de la erogación en el balance*".

Se deduce entonces que, el accionar del área interviniente se circunscribe a dos alternativas: por un lado, puede considerar válida la presunción de que los egresos carentes de documentación han sido destinados a la adquisición de mercaderías, por lo que no correspondería el ingreso del gravamen normado por el artículo 37 (ahora 40) de la ley del tributo, en cuyo caso se admite la deducción de las erogaciones como parte integrante del costo de ventas (quinto párrafo del artículo 55 -ahora 106- del Decreto reglamentario de la ley del gravamen); y la otra alternativa consiste en no presumir que las erogaciones realizadas hayan tenido por destino la compra de bienes, debiéndose aplicar sobre las mismas la tasa máxima y no admitir el cómputo de valor alguno a los efectos del balance fiscal.

Es el contribuyente quien debe aportar los "otros medios" a que hace referencia la norma, tendientes a demostrar que las erogaciones han sido realizadas con el fin de obtener ganancias gravadas o para adquirir bienes, en caso contrario, la presunción podría quedar desvirtuada (inversión de la carga probatoria).

El mencionado Dictamen también aclara, que la tasa debe calcularse sobre el total de las erogaciones carentes de documentación respaldatoria, y no solamente sobre el importe neto gravado que incide como erogación en el balance fiscal.

Siguiendo con las excepciones que postula el art. 41 de la LIG, nos encontramos con el siguiente:

- b) cuando la AFIP "presuma" que los pagos por sus características, no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Si bien nada hace suponer que la existencia de estos pequeños ingresos no constituya en definitiva ganancia gravada para sus beneficiarios (en razón de la cantidad de

<sup>21</sup> "Fidsa Frigorífico Industrial del del delta SA", TFN- (09/08/1966).

<sup>22</sup> Actual art. 40 de la LIG.



UNR

operaciones efectuadas o del tipo de sujeto), esta exención ha sido interpretada como una liberación de la exigencia documental para montos menores.

### 3.4. Deducibilidad del gravamen.

De acuerdo al art 23 de la LIG: *"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"*.

Asimismo, el art 227 del DR LIG menciona *"...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"*.

El impuesto a las salidas no documentadas es entonces un tributo que debe abonar quien realiza una erogación que carece de documentación o cuando ésta sea considerada apócrifa, en sustitución del sujeto pasivo, que es quien recibe ese pago. Por lo tanto, 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 requisitos señalados: pago en sustitución y vinculación con la obtención de ganancias gravadas.

Por el contrario, en los casos de erogaciones donde no se pueda demostrar su vinculación con las ganancias gravadas, a pesar de abonar el impuesto en sustitución del beneficiario oculto, no podrá efectuarse deducción alguna del impuesto pagado en consecuencia.

Con respecto a las operaciones simuladas, en los casos en que se aplica Salidas no Documentadas, el tratamiento a otorgar al pago del tributo, se puede resumir como sigue:

- Casos de simulación relativa (existió la operación) de adquisición de servicios con salida de fondos: se aplica el impuesto del 35% y el mismo resulta deducible.
- Casos de simulación absoluta (no existió la operación) con salida de fondos: se aplica el impuesto del 35% y el mismo no resulta deducible, por no estar vinculado a la obtención de ganancia gravada.

### 3.5. Aplicación del tratamiento de SND, Impuesto a las Ganancias, en el fallo de la Corte "CAGSA".

Aplicando la normativa antes expuesta a la causa "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/ contencioso administrativo – varios", la empresa dedicada a la comercialización de cereales y oleaginosas, interpone demanda de repetición de los importes ingresados al Fisco Nacional en concepto de retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) por las compras de cereal realizadas a ciertos proveedores durante los períodos fiscales diciembre 2005 a diciembre de 2007.

La empresa señala que, en el marco de una fiscalización llevada a cabo por la AFIP (DGI), se le objeta el cómputo del crédito fiscal respectivo por considerar que los proveedores consignados en las facturas eran apócrifos. Ante esta situación la empresa rectifica las respectivas declaraciones juradas, anulando el crédito fiscal

correspondiente e ingresando la diferencia de impuesto. Alega que realiza el ajuste para evitar una posible suspensión y eventual exclusión del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.

Es en esta situación puntual del fallo, donde basaremos el análisis desde el punto de vista de las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias. Se considera necesario resaltar dos conceptos que emanan del fallo de la Corte Suprema, relacionados con las salidas no documentadas y fundamentales para el estudio del tema.

- Compras realizadas a proveedores que no son los que surgen de las facturas observadas.
- Operaciones de compraventa de cereales que se concretaron.

A su vez, para que se aplique la figura del instituto de las salidas no documentadas, será requisito: que falte la documentación que respalde la operación o que la misma sea falsa; que exista una efectiva salida de fondos y por último que no se pueda identificar o individualizar al beneficiario real ya que si así fuera no existiría la figura de SND.

Como ya manifestamos antes, coincidimos con Bertazza y Nicolini, cuando sostienen que se está en presencia de una facturación apócrifa toda vez que la documentación que respalda la operación es simulada. Los autores a su vez plantean que hay dos tipos de simulación: la relativa y la total. En la misma línea se expresan Liberman<sup>23</sup> y Lamagrande<sup>24</sup>, quienes distinguen entre simulación absoluta: (se considera que la operación no existe) y simulación relativa: (existe la operación, pero no se condice con la documentación presentada).

En el fallo bajo análisis, la CSJN verifica que la operación de compraventa de cereales existió, pero las facturas no coinciden con el verdadero proveedor de la operación.

Es decir estamos en presencia de una simulación relativa, proveniente de la compra de bienes de cambio. Tal como manifiesta la Corte la operación realmente existió, aunque estemos planteando una simulación relativa. En esta circunstancia, se admitirá la deducción como costo de las compras de bienes de cambio realizadas, y no se exigirá el ingreso del impuesto, de acuerdo a lo que establece el art. 41 al tratar las excepciones al ingreso del Impuesto. El art. 106 DR refuerza dicho concepto diciendo que: *"Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 40 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente"*, según lo analizado en el punto anterior.

#### 4. Conclusión.

---

<sup>23</sup> Liberman, S. (2016): *"Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas"*. 18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. Buenos Aires. Argentina.

<sup>24</sup> Lamagrande, M. (2016): *"Las facturas apócrifas como medio de comisión de ilícitos tributarios-aspectos sancionatorios del impuesto especial por salidas no documentadas"*. 18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. Buenos Aires. Argentina.

UNR

Con el pronunciamiento de la Corte se pone fin a un sinnúmero de cuestionamientos referidos a la procedencia del cómputo de las retenciones a favor del agente de retención, cuando se objeta el cómputo del crédito fiscal de IVA de operaciones realizadas con contribuyentes apócrifos o incluidos en la base de contribuyentes no confiables ya que la operación realmente existió, aunque realizada por otro sujeto.

Si bien la causa se centraliza en la comercialización de cereales, no invalida la aplicación de sus conclusiones a otras actividades donde se acrediten los extremos que analiza.

El fallo también reafirma la postura de la Corte en pronunciamientos anteriores en cuanto a los requisitos referidos a la legitimación del agente de retención para efectuar el reclamo.

En cuanto al tratamiento del fallo desde el Instituto de las salidas no documentadas, la utilización de facturas apócrifas afecta al impuesto a las ganancias, incrementando el monto de sus gastos; produciéndose así una disminución en la carga tributaria del contribuyente.

La nueva redacción del artículo 40 de la ley de impuesto a las ganancias, luego de la reforma impositiva del año 2017, a través de la ley 27.430, la cual modifica su redacción por un lado: las erogaciones que "*encuadren como apócrifas*" y por otro, cuando hace referencia al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) menciona "*que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto*" salda con dicha incorporación, dos discusiones que se vienen dando hace años.

A modo de resumen, el tratamiento a otorgar a la deducción del gasto/costo y respecto del impuesto aplicable al caso planteado se puede concluir que al ser un caso de simulación relativa en la que existió realmente la operación de adquisición de bienes con salida de fondos, se admite la deducción vía costo y no se aplica el impuesto del 35%, por estar exceptuado del mismo.

## 5. Referencias Bibliográficas

- ALEGRE, F.; CHICOLINO, R. (2008): "*Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas*". Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXIX. Buenos Aires. Argentina.
- BERTAZA, H.; NICOLINI, J. C. (2010): "*Las facturas apócrifas y las retenciones impositivas*". La Ley. Buenos Aires. Argentina.
- CALELLO, C. (2016): "*Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas*". Informe de Relatoría. 18° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina. Buenos Aires. Argentina.
- CARBANAL, M.; DEMARTINO, J. (2020): "*El impuesto a las salidas no documentadas: su naturaleza jurídica a la luz de la ley 27.430*". Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXVI. Buenos Aires. Argentina.
- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Argentina.
- Decreto 862/2019. Reglamentación de la Ley de impuesto a las ganancias, (texto ordenado 2019). Argentina.
- Dictamen 81/99 de la DAL.
- FENOCHIETTO, R.; LARRAÑAGA, K. (2006): "*Facturas apócrifas y salidas no documentadas*". Revista Impuestos N° 12. Pág. 1491. Buenos Aires. Argentina.
- LAMAGRANDE, M. (2016): "*Las facturas apócrifas como medio de comisión de ilícitos tributarios-aspectos sancionatorios del impuesto especial por salidas no*

*documentadas*". 18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. Buenos Aires. Argentina.

- Ley 48- Jurisdicción y competencia de los Tribunales Nacionales. Argentina.
- Ley impuesto a las ganancias (t.o. 2019 y modif.). Argentina.
- Ley impuesto al valor agregado. Argentina.
- Ley 11683. Procedimiento Fiscal. Argentina.
- Ley 27.430. Argentina.
- LIBERMAN, S. (2016): "*Conceptualización teórica, técnica y práctica en la esfera tributaria de las facturas apócrifas*". 18° Simposio sobre legislación tributaria argentina. Buenos Aires. Argentina.
- LORENZO, A.; BECHARA, F.; CAVALLI, C. (1997): "*Salidas no documentadas*". Doctrina Tributaria. Tomo XVII. Pág. 422. Buenos Aires. Argentina.
- Jurisprudencia:
  - "Compañía Argentina de Granos S.A. AFIP (D.G.I.) *si* contencioso administrativo – varios" - CSJN - 11/3/2021.
  - "Compañía Argentina de Granos S.A. AFIP (D.G.I.) *si* contencioso administrativo – varios" - Dictamen de la Procuración General de la Nación de fecha 8/11/2016.
  - "Cooperativa Agropecuaria de Timbúes Ltda.", TFN Sala "B" 15/06/2005.
  - "Heller Norteña SA", TFN Sala "B" 15/06/2006.
  - "Las tres mulitas SRL", TFN, Sala B, 25/03/2014.
  - "Galli Carlos Daniel", TFN, Sala D, 21/02/2013.
  - "ACFOR SAC". TFN (22/07/1964). Fallo 1188.
  - "Fidsa Frigorífico Industrial del del delta SA", TFN (09/08/1966).
  - "Geigy Argentina SA", CSJN (15/10/69).
  - "Radio Emisora Cultural", CSJN (9/11/00).
  - "Red Hotelera Iberoamericana", CSJN (06/08/2003).
  - "Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA c/DGI", CSJN (31/07/2012).
  - "Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI", CNFed. Cont. Adm., Sala III (23/02/2011).
  - "Interbaires SA", sala B del TFN (31/10/2002).
  - "Interbaires SA", CSJN (27/11/2011).
  - "Bertoli Zimmerman, Hugo José", Sala A del TFN (28/11/2002).
  - "Ambulancias Privadas Argentinas SA c/DGI" CNFed. Cont. Adm., Sala III (23/02/2011).
  - "Cargill SACI c/ en-AFIP-DGI-Resol. 7/12 s/DGI" – 9/2/2021.
- RANIERI, R. (2019): "*El comercio de granos y el control fiscal*". Vigesimocuarta Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario. Argentina.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.4 en línea]. <https://dle.rae.es>. Consulta de fecha 01/03/2021.
- Resolución General 2300/07. Argentina.
- VIDAL QUERA, G. (2021): "*La Corte y la legitimación para repetir de los agentes de retención en un ajuste de crédito fiscal del impuesto al valor agregado*". Doctrina Tributaria Errepar (DTE). Tomo XLII. Buenos Aires. Argentina.