

Facultad de Ciencias Económicas

ESPECIALIZACIÓN EN IMPUESTOS

PROCEDIMIENTO PENAL, TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Sabrina Santucho – DNI 30963147 – sabrina.santucho@comunidad.edu.ar – 2021

Índice

INICIO	4
ANÁLISIS DEL IMPUESTO A SALIDAS NO DOCUMENTADAS	6
Definición Legal	6
Diferencia entre erogación y gasto	7
Erogaciones justificadas con documentación apócrifa	8
Beneficiarios ocultos o desconocidos y beneficiarios inexistentes. Principio de capacidad contributiva	10
Momento en que se perfecciona el hecho imponible	12
Liberalidad al ingreso de la tasa	13
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, TRIBUTARIOS Y PENALES	14
Principio de Legalidad	14
Principio de no confiscatoriedad	14
Principio de realidad económica	15
Principio <i>non bis in idem</i>	15
Principio de la personalidad de la pena	15
RÉGIMEN SANCIONATORIO	17
El campo penal tributario	17
El régimen sancionatorio de la ley de procedimientos tributarios antes de la sanción de la ley 27.430	18
El régimen sancionatorio a partir de la vigencia de la ley 27.430	19
AFIP RESPONDE	20
¿Qué se entiende por salidas no documentadas?	20
¿A partir de cuándo resulta aplicable el régimen?	20
¿Qué procedimiento se debe seguir?	20
¿Cuál es el plazo para la presentación de la DDJJ e ingreso del saldo resultante?	20
¿Cuáles son los medios de pago admitido para el ingreso del saldo de la DDJJ?	20
CONCLUSIÓN	21
BIBLIOGRAFÍA	23
ANEXO – RESUMEN DE JURISPUDENCIA	24
Naturaleza Jurídica	24
Radio Emisora Cultura S.A - CSJN 19/11/2000 – Geigy Argentina S.A. CSJN 15/10/1969	24

Bolland y Cía. S.A. - TFN Salsa D 28/11/2005	24
Facturas defectuosas –Medios de prueba alternativos	24
Transportes Comodoro S.A. - TFN Sala D 12/09/2001	24
Hotel La Cite SRL - TFN Sala A 26/06/2003.....	25
Facturas defectuosas – Inexistencia de prueba alternativos	25
La Madera S.A. – TFN Sala B 18/09/2003	25
Cicccone Calcográfica S.A. – TFN Sala C 19/12/2003.....	25
Facturas apócrifas.....	26
Compañía de ideas SRL – TFN Sala B 17/03/2005.....	26
Construcciones Arrieta S.A. – TFN Sala C 18/06/2008	26
Tango New Age SRL – TFN Sala C 27/05/2010.....	26
Multa sobre las salidas no documentadas.....	27
Laboratorio Britania S.A. – CNACAF Sala V 16/10/2007.....	27
El Chalet SRL – TFN Sala C 11/04/2007	27
Evasión fiscal y salidas no documentadas.....	27
Iglesias Saúl Osvaldo – CN de Casación Penal Sala II 21/05/2008.....	27

INICIO

La figura de las “Salidas No Documentadas” fue incorporado a nuestra legislación tributaria por la entonces ley del Impuesto a los Réditos (ley 11.682) en el art. 34, a través del Decreto 14.388 del 26 de mayo de 1946, elevada posteriormente a rango legal por ley 12.922 del año 1947.

En el texto original establecía que *“cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que, por su naturaleza, ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos gravados, no se admitirá su deducción en el balance impositivo, y además estará sujeta al pago de la tasa el 27 por 100 que se considerará definitivo.*

No será de aplicación lo indicado en el apartado anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la Dirección presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes;*
- b) Cuando la Dirección presuma que los pagos – por su monto, etc. – no llegan a ser rentas gravables en manos del beneficiario.”*

A lo largo del tiempo, se han ensayado diferentes corrientes respecto a la naturaleza de las salidas no documentadas, que han abarcado la consideración de la obligación como el de una retención, otros han considerado que se trataba de un supuesto de sustitución tributaria, o bien un tributo “especial” que operaba a modo de sanción, mientras que otro sector lo ha caracterizado como un impuesto autónomo, o gravamen especial, y a veces como el mismo Impuesto a las Ganancias, aunque con una característica distinta . Asimismo, se conforman dos grupos: uno que niega el carácter de impuesto propio y autónomo, escindido del Impuesto a las Ganancias, y otro que reconoce tal carácter, que es el que finalmente se impuso.

Quienes opinan que las salidas no documentada tienen carácter de retención, reconoce su origen en la reforma del año 1946. Consiste en asumir que el sujeto pasivo del tributo es el beneficiario no individualizado, pero recayendo la responsabilidad del ingreso en quien efectúa la erogación que, en este supuesto, debe actuar como agente de retención al haber tenido contacto directo con un impuesto dinerario que el beneficiario debió haber recibido y, ante la cual, tuvo la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco en concepto de tributo. Por otra parte, quienes parten de la presunción legal que los pagos indocumentados son rentas gravadas a las que se les aplica la alícuota máxima prevista en la escala, y que el sujeto pagador es responsable sustituto del beneficiario innominado u oculto del pago, cuyo importe debe acrecentarse en la cuantía de este. También, cabe referirse a la posición de que se está ante una sanción tributaria anómala, enfoque

que ha sido objeto de una importante recepción tanto en la faz doctrinaria, como jurisprudencial. Considera que algunos institutos en nuestra legislación tributaria sustantiva y procedimental, entre ellos en el impuesto a las ganancias, las salidas no documentadas revisten el carácter de una real sanción, que atiende a la presencia de una serie de características comunes (pura objetividad, automaticidad, ultrafatalidad e indefendibilidad) y a la ausencia de otras (ley penal más benigna y non bis in idem).

Las autoridades impositivas no tenían gran intención de darle vigorosidad a esta figura legal ya que contaban con pocos pronunciamientos que le dieran una buena magnitud de capacidad de exigibilidad de pago de este tipo especial de gravamen. La Corte Suprema de Justicia lo hizo a través del fallo “Red Hotelera Iberoamericana” que habilita al Fisco a exigir el pago de este tributo no solo a quienes no cuenten con el documento legítimo de respaldo para efectuar la erogación, sino también a quienes tengan instrumentos carentes de sinceridad para justificar estas salidas de fondos, es decir, a quienes se considere que cuentan con la factura o comprobante asimilable que pueda reputarse de apócrifa.

A partir de ese momento, la figura empieza a tener un importante justificativo en las inspecciones del Fisco, donde la mayoría de ellas, derivan inclusive de denuncias penales acerca de la probable comisión de infracciones de la ley 24.769 por la detección de los funcionarios de la existencia de facturación anómala en manos de los contribuyentes, lo que configura la pretensión oficial del reclamo del correspondiente impuesto a las salidas no documentadas.

ANÁLISIS DEL IMPUESTO A SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Definición Legal

Por la última modificación introducida por la ley 27.430, en el art. 40 de la ley de Ganancias 20.628 define lo siguiente: *“cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta 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 que se realice la erogación.”*

Este artículo, se complementa con el art. 41 donde indica que *“no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:*

- a) *Cuando AFIP presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes;*
- b) *Cuando la AFIP presuma que los pagos – por su monto, etc. – no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.”*

Ambos artículos están reglamentados por el art. 106 del DR del tributo bajo las siguientes especificaciones: *“Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que estas 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 en el art. 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones. En los casos en que, por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontados en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior. En caso de duda deberá consultarse a la AFIP. Tampoco corresponderá el pago del impuesto al que se refiere el art. 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. El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal.”

Diferencia entre erogación y gasto

La definición de “erogación” se asocia contablemente a un pago, desembolso o traslación de recursos de un ente a otro. Un “gasto” se vincula con la asimilación por parte del ente de un concepto diminutivo del patrimonio, independientemente de que se pague o no. Una erogación no necesariamente tiene como correspondencia un gasto, ya que puede provenir de una inversión o de un cambio cualitativo de activos o pasivos. Un gasto tampoco encuentra como correlato exclusivo la correspondencia de una erogación, como por ejemplo el cargo de amortizaciones de bienes de uso. Por tal motivo, no se pueden tratar a la erogación y al gasto como conceptos análogos.

Por otra parte, la LIG establece las formas de apropiación de ingresos y gastos para la liquidación tributaria; de esta manera, se vincula el término “gasto” con lo devengado y de “erogación” con lo percibido. El criterio de lo devengado no se ata filosóficamente a la necesidad de cumplir con el requisito de contar con comprobantes respaldatorios de las operaciones, porque también alcanza dentro de esta definición a determinados hechos económicos en los que no tienen ninguna relevancia o hasta existe imposibilidad de su existencia, como suelen ser por ejemplo las provisiones, previsiones o amortizaciones, etc. Por lo cual, el criterio de devengamiento en el cual se asume un gasto y un ingreso en la LIG, no se sustenta exclusivamente en la existencia de comprobantes de las operaciones, aun cuando los mismos sean un factor importantísimo de respaldo de la utilización del método de imputación.

Por lo cual, se cree que AFIP adoptó un criterio simplicista de considerar que la erogación vinculada a un gasto indocumentado o anómalamente respaldado da lugar al cálculo de la tasa del 35% directo sobre el total del pago sin considerar otros gastos deducibles como por ejemplo el IVA o los impuestos internos o regímenes de percepción a cargo del proveedor. Y sin llevar a cabo un mayor análisis y automáticamente, proceder a impugnar su deducción a los contribuyentes, cuando según se desprende de los art. 40 y 41 de la LIG, lo que da lugar al nacimiento de este deber excepcional de tributación es simplemente la carencia injustificada del documento que

respalda el egreso de los fondos por vía del pago o la tenencia de documentación que sí lo hace, pero es apócrifa.

Lo que lleva a confusión es el tratamiento terminológico que utiliza la LIG, dado a la literalidad de la norma donde se puede pensar que una erogación es igual a un gasto. El primer hecho que lleva a la confusión se ubica en el art. 40 cuando dispone que, si no se prueba por otros medios que la erogación ha sido efectuada con el objeto de obtener, mantener y conservar la ganancia, se impedirá su deducción en el balance impositivo, cuando estos requisitos están especificados en la ley impositiva para la deducibilidad de un gasto, no de un pago, según lo dispone el art. 83 de LIG. El segundo hecho que lleva a la confusión, es que describe en el primer párrafo del art. 106 del DR, donde nuevamente se dispone de las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo cuando se carezca de comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Esto condujo a Fisco a graves errores, en varias ocasiones, donde pretendió exigir el tributo a partir de la fecha de incorporación del gasto en el balance impositivo en lugar de ubicarlo en el momento de su pago. Fueron varios casos donde estas equivocaciones fueron objeto de nulidades en determinaciones de oficio dictadas por pronunciamientos de diferentes niveles judiciales.

Erogaciones justificadas con documentación apócrifa

El artículo 27 de la ley 27.430 adiciona a los presupuestos conformadores de la figura de las salidas no documentadas que ya existían desde siempre, uno nuevo: la obligación de pago de este tributo ante la tenencia de instrumentos encuadrados como apócrifos. Es decir, a partir de la vigencia de dicha norma, para estos fines, es lo mismo carecer de documentación que contar con aquella que califique como tal.

Esta modificación tiene como base el fallo “Red Hotelera Iberoamericana SA” del año 2003; donde a partir del mismo, hubo varios reclamos de este impuesto, hechos desde el ámbito recaudatorio a todo contribuyente que fuera sorprendido con tenencia de facturas apócrifas debido a los puntos 17 y 18 del fallo:

“17. En síntesis, los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a (...) carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero

beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Red Iberoamericana SA, y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (...). 18. Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de LIG (hoy art. 40), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de esta norma- tanto en cuanto no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que, 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.”

Por lo tanto, solo resulta exigible el tributo a las salidas no documentadas cuando se verifique que fáctica y cuánticamente la existencia de capacidad contributiva del beneficiario desconocido. Como así también, que la erogación ha sido efectivamente llevada adelante, es decir, los fondos efectivamente han salido del patrimonio del obligado al pago con destino a un tercero. Si esta circunstancia no se perfecciona, no existe posibilidad de aplicar esta figura legal.

Por esta razón es que, cuando se analiza la apocricidad de una factura, es fundamental, para no distorsionar el espíritu finalístico de la norma, evaluar los motivos por los cuales se tilda calificativamente al comprobante con tal condición.

Los funcionarios de AFIP, ante las inspecciones direccionadas a investigar la existencia de facturación apócrifa, son proclives a basarse en los listados de proveedores que han sido incorporados por esa Administración a lo que se conoce como “base Apoc”. Hay que tener en cuenta, que esta clasificación unilateral y discrecional articulada por el mismo Fisco, convergen tanto contribuyentes propensos a instrumentar operaciones ficticias sostenidas con instrumentos con contenido de falsedad ideológica como también todos aquellos que solo por alguna inobservancia formal quedan también incluidos, aun cuando sean verdaderos prestadores de servicios o vendedores de bienes. Por tal motivo, en las inspecciones se quita verosimilitud a toda prueba que pueda contar el contribuyente para demostrar veracidad de la operación comercial, por solo el hecho de que el proveedor está incorporado a la base Apoc; a pesar que en la causa “Interbaires S.A.” la Procuración Fiscal ha dicho que “*el contribuyente debía probar por otros medios*”.

Como así también, este hecho de incorporar en la lista Apoc, ha causado mucho daño a contribuyentes que se han manejado de buena fe y por alguna inconducta de su proveedor, tiempo

después de haber celebrado una operación comercial con este, se encuentran afrontando una diferencia en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, como el reclamo del impuesto a las salidas no documentadas; por solo el hecho de que su proveedor ha ingresado a la base Apoc, independientemente de que cuando se contrató la prestación, el mismo no se encontraba en la misma.

En la causa “Diaz Riganti Cereales SRL”, la Cámara Federal fue contundente con el Fisco cuando expresó en su fallo que *“si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable (...) las conductas irregulares de sus proveedores no pueden ser determinantes para tener por probada la autenticidad de las operaciones denunciadas, pues no existe precepto alguno que subordine el derecho al cómputo de las erogaciones del contribuyente al cumplimiento de las obligaciones sustantivas de los terceros con los que él opera, sino además, porque no debe olvidarse que quien tiene los medios para ellos, a través de las facultades de verificación y fiscalización otorgada por la ley 11.683, es el Fisco Nacional, resultando en consecuencia una transferencia indebida y excesiva de sus facultades a un tercero”*.

Beneficiarios ocultos o desconocidos y beneficiarios inexistentes. Principio de capacidad contributiva

El caso “Grey Argentina SA” (15/10/1969) dio lugar a que la DGI emitiera la primera opinión que hoy se conoce sobre esta materia. El dictamen 182/71, donde instruía a sus dependientes con estas palabras: “Siendo de la esencia de la salida no documentada el pleno desconocimiento del beneficiario, tal hecho no existiría en el supuesto de haberse individualizado como tal a un grupo de persona conocidas, aun cuando la distribución de la renta entre los integrantes del mismo deba ser realizada presuntivamente”, ya se observaba que esta institución solamente adquiriría fuerza cuando no se pueda conocer de ninguna forma los destinatarios de las erogaciones.

Cuando la CSJN define que la figura legal de las salidas no documentadas reemplaza el impuesto a la renta que debería estar a cargo de quien se esconde ante las autoridades fiscales, se suscita una innumerable cantidad de efectos jurídicos que no se han tratado en los fallos icónicos sobre esta institución. Es que todo tributo se encuentra legitimado en la medida de que se subordine en magnitud y en el presupuesto fáctico que lo impone al principio de capacidad contributiva. Y, la condición de existencia de un beneficiario oculto o desconocido no es los mismo que la

inexistencia de este. Cuando se está ante la circunstancia donde el sujeto es inexistente, entonces no es posible sostener que la operación existió, porque no se cumple la condición bilateral del contrato que es un elemento esencial del mismo.

En algunas situaciones, se observa que no se configura el hecho imponible cuando se trata de un beneficiario inexistente; mientras que, en otras, quedan perfeccionados y lo que resulta ser más importante es que, desde el punto de vista jurídico, se presenta correctamente en escena el elemento causal de la exigencia del pago del impuesto en observancia de que es el estado de capacidad contributiva jurídica que legitima la obligación de esta naturaleza.

La jurisprudencia ha diferenciado al beneficiario inexistente del oculto. Así, en la cusa “Magycam Group SA”, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo ha sostenido que el trato tributario de las salidas no documentadas que corresponde dispensar a un contribuyente solamente es legítimo frente a la existencia del beneficiario realmente oculto, descartando toda otra situación: *“Si los fondos realmente han salido del activo del contribuyente, cabría aplicarle la tasa del 35% por no haber identificado al perceptor oculto, pero no impedirle deducirlos de su balance, pues dicho gasto efectivamente se realizó (...). En cambio, cuando el contribuyente no exhibe documentación justificativa o la que presenta no acredita que los fondos hayan salido de su patrimonio, correspondería impedirle hacer la deducción, pero no es posible hablar de perceptor oculto porque no existió un egreso real. Una factura apócrifa demuestra que una operación no existió. Parecería que, según el denominado doble efecto predicado respecto del art. 37 (hoy art. 40), los fondos no han salido del patrimonio del contribuyente (en tanto no se le permite deducir el gasto), pero al mismo tiempo se considera que esos fondos salieron e ingresaron en el patrimonio del perceptor no identificado. En suma, como regla, el importe de los gastos no documentados, cuya deducción prohíbe la ley en caso de que las facturas sean apócrifas y, por lo tanto, inhábiles para probar que la operación genuinamente se realizó, permanece en el activo del contribuyente.”*

Por lo tanto, debe atenderse como valor supremo al estado de capacidad contributiva del sujeto oculto o desconocido que, por su actividad, se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias, solo esté admitido capturar la sustancia obligacional de esta naturaleza cuando la operación es verdadera. Si la realidad indica que no hubo destinatario efectivo de los fondos, significa que no hubo operación comercial alcanzada fiscalmente; no hay impuesto sobre la renta perfeccionado y, consecuentemente, no se verifican los hechos para exigir el pago de las salidas

no documentadas. Si la operación indica que el pago no se corresponde con una renta susceptible de general impuesto a las ganancias, tampoco existe causa jurídica para pensar en este gravamen.

Momento en que se perfecciona el hecho imponible

La última parte del art. 40 de LIG, ubica temporalmente el nacimiento de la obligación, cuando indica que *“a los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha que se realice la erogación”*.

Hay un hecho que no se converge temporalmente con el que se sitúa esta obligación legal, a pesar de que en ocasiones se ha tomado durante las inspecciones como configurativo de la misma. Es la fecha de emisión de las órdenes de pago empresaria que solo son un instrumento de orden de gestión interna de la empresa pagadora, pero no pueden considerarse por vía analógica como sinónimo del pago efectivamente llevado a cabo. El tercero no recibió nada. El contribuyente solo preparó la documentación que sustenta el pago que efectuará en cualquier momento. Esta situación No se vincula a lo especificado en el art. 40 de LIG.

El único medio de extinción que se sujeta a los términos de esta imposición es el pago regulado en los art. 865 y siguientes del CCCN, ya que los otros que se admiten (compensación, confusión, novación, dación en pago, renuncia y remisión e imposibilidad de cumplimiento) no establecen la posibilidad de existencia de traslación monetaria del deudor al acreedor para cancelamiento de lo debido y, por lo tanto, no están alcanzado por el impuesto en estudio. Por esta razón, en reiterados fallos se ha dicho que uno de los elementos necesarios para la configuración de este tributo *“la necesaria existencia de una erogación, es decir, una salida de dinero concreta”*

La precisión temporal del momento en que se perfecciona el hecho imponible tiene su correlato fiscal con la fecha de exigibilidad de presentación de la declaración jurada y abono del impuesto, reglamentado mediante la RG 4433 en la actualidad; donde dispone que se llevará a cabo la liquidación por periodos mensuales y el pago de lo adeudado vencerá a partir de los quince días del mes inmediato siguiente al que se está informando.

Liberalidad al ingreso de la tasa

El art. 41 de la LIG dice que no se exigirá el ingreso de la tasa de las salidas no documentadas “*a) cuando la AFIP presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes*”, lo que resulta concordante con la idea contable de que las adquisiciones no tienen un tratamiento directo en los resultados del ente, sino que deberían formar parte de las inversiones o costos activados. El quinto párrafo del art. 106 del DR ratifica esta liberalidad al indicar que “*tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el art. 40 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes.*”

La AFIP tiene la obligación invariable de determinar la certeza de la situación y con mayor medida cuando los datos para obtener un indicio, se nutren del sujeto pagador identificado y no del beneficiario oculto, que sería prácticamente imposible de obtener, y solo puede legitimar su determinación impositiva en la medida que haya efectuado una correcta, precisa y profunda indagación de los acontecimientos para establecer que no está contenida en los documentos anómalos o inexistentes ninguna compra real de bienes que finalmente quedan al margen de esta obligación. De no atender este tipo de deberes, la simple existencia de indicios de estas circunstancias exonera del pago al contribuyente.

El art. 41 en el inc. a) de la ley libera del pago de la tasa a las salidas no documentadas a la circunstancia de que las presunciones puedan dar la pauta de que la operación comercial indocumentada tiene por finalidad la adquisición de un bien, no se ha definido de qué tipo de esta especie se trata. En definitiva, comprende tanto a los bienes tangibles como a los intangibles que se detallan en la LIG.

El inc. b) del art. 41 también desobliga del deber de este impuesto “*cuando la AFIP presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario*”. Es casi imposible que realmente se pueda aplicar este supuesto, ya que la condición que se impone es que el pago no debe ser ganancia gravada en manos del beneficiario y, para ellos, como mínimo hay que identificar al receptor del pago para verificar esta condición; si se puede lograr este objetivo, entonces este régimen, pierde su esencia fundamental y no sería posible aplicarlo ya que el Fisco conocería a quién tiene que perseguir para cobrarle el tributo en su justa medida y no debería pretender el cobro del impuesto presuntamente determinado por vía de esta tasa.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, TRIBUTARIOS Y PENALES

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

Los principios tributarios son los que tutelan la carga contributiva que el Estado impone a sus habitantes. Establecen los elementos mínimos que todo tributo debe comprender. En todo Estado de Derecho es fundamental que existan, ya que delimitan el poder discrecional del estado, actuando como un factor de contención. Si bien “realidad económica” no es un principio constitucional, tiene gran importancia en la disciplina tributaria.

Principio de Legalidad

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

A simple vista, el principio de legalidad se cumple, si analizamos el aspecto material, espacial y cuantitativo definidos en los artículos 40 y 41 de LIG como la RG 4433/2019.

Principio de no confiscatoriedad

Este principio establece el límite al monto del tributo. Es interesante sobre este punto, el aporte del autor Walmyr H. Grosso Sheridan en “Aspectos Irresueltos de las salidas no documentadas” cuando expresa *“que a partir de la aceptación a regañadientes del criterio de la Corte, empieza entonces a ser necesario analizar la posibilidad de estar ante un instituto notoriamente confiscatorio por cuanto le carga íntegramente el peso al contribuyente pagador de, además del costo del pago del tributo correspondiente a los gastos no deducibles a la tasa del 35 %, deber soportar también la sobretasa equivalente al 35 % del monto pagado al proveedor oculto ya que, en opinión de la Corte Suprema, estamos ante un pago a efectuar a título exclusivamente propio. Recordemos que la confiscatoriedad cobra entidad frente al avasallamiento de la garantía constitucional de la propiedad privada (art. 17 C.N.)”*.

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

Principio de realidad económica

Los artículos 1 y 2 de la ley 11.683 establecen este principio, que se basa en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, a través de hechos o situaciones efectivamente realizadas.

Ante una eventual fiscalización donde se pretenda aplicar el impuesto en estudio, es de vital importancia la producción de la prueba. Por lo general se intentará determinar cuál fue la contraprestación recibida por la erogación, quienes fueron los verdaderos beneficiarios que prestaron el servicio y que la operación se realizó para obtener, mantener y conservar la ganancia. Es decir, se llegará a la verdad material de los hechos, a través de la aplicación de este principio.

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

Principio non bis in idem

Es la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez.

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

Principio de la personalidad de la pena

Significa que la pena solo puede afectar al sujeto que realizó el hecho punible. Es importante aclarar que ya se estableció esta institución es un impuesto autónomo y que, por ende, puede aplicar intereses y multa.

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

AFIP sostiene que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en reiteradas oportunidades respecto de quién es el obligado al pago y a qué título, razón por la que se puede

afirmar que, en el caso, se trata de un supuesto en el cual el que realiza la erogación es el obligado al pago, el obligado a ingresar el correspondiente tributo en calidad de sustituto y, por lo tanto, la persona a la que, por un hecho propio, se dirige la imputación, sin que pueda sostenerse entonces la alegada violación del principio invocado.

RÉGIMEN SANCIONATORIO

El campo penal tributario

A partir de los fallos “Radio Emisora Cultura SA” y “Red Hotelera Iberoamericana SA”, este instituto jurídico tiene indudablemente naturaleza impositiva, pero con la particularidad de que el método de establecimiento de la obligación fiscal que presupone el nacimiento del hecho imponible surge de una liquidación de estimación presuntiva del impuesto, en lugar de acogerse en una situación real, acto o circunstancia que respalde un hecho generador que haga nacer el gravamen con certeza.

En el fallo emitido por la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia, ha relacionado la existencia de esta deuda impositiva con los principios básicos que son aplicables para cualquier atribución individual de conducta antijurídica de orden penal: *“Al partir dicha obligación tributaria de una presunción legal, cual es la existencia de ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto, perseguir penalmente su incumplimiento implicaría la violación de principios propios del Estado de Derecho, como la seguridad jurídica, la personalidad de la pena y en principio de culpabilidad”*.

El principio de personalidad de la pena y de culpabilidad son dos instrumentos insoslayablemente reguladores cuando se trata de exponer al contribuyente un proceso penal que pueda concluir con una condena.

En general, la liquidación del impuesto a las salidas no documentadas practicada por los funcionarios fiscales es un hecho que solo evidencia la falta de pago del impuesto, pero que no ha excitado una idea diferente del estado obligacional del contribuyente, ya que, al no haberse exteriorizado incorrectamente la materia sustancial con anterioridad, no hay tampoco lugar para pensar la posibilidad de cometimiento de una acción, maniobra o ardid deliberadamente dirigidos a engañar al fisco. En conclusión, no hay conducta jurídicamente reprochable a castigar.

Así, en el fallo “Wortman Jorge”, la CSJN sentenció que *“en lo concerniente a la caracterización del hecho ilícito cuadra puntualizar que, en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente”*.

En función de los distintos fallos que se han ido dictando a lo largo del tiempo, el impuesto se calcula de manera presunta, ya que no existe seguridad de haberse verificado realmente el hecho imponible.

El régimen sancionatorio de la ley de procedimientos tributarios antes de la sanción de la ley

27.430

El Tribunal Superior ha dicho que los ilícitos tributarios son de naturaleza penal, llevando al plano fiscal los términos del art. 4 del Código Penal; como se ha pronunciado en el fallo “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”: *“las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario”*.

La CSJN ha diferenciado la aplicación de los principios del derecho penal en materia de ilícitos administrativos de orden fiscal según el tipo de imputación infraccional que se atribuya al sujeto autor. En este tipo de atribución subjetiva es esencial la comprobación por parte del Fisco del estado de culpabilidad del contribuyente.

Para los tipos de ilícitos culposos que son de menor gravedad, la CSJN ha emitido sentencia “Elen-Valmi de Claret y Garello”, flexibilizando el axioma rector de la personalidad de la pena y culpabilidad del infractor, ubicando los preceptos penalistas en un punto donde ha empezado a dar también igual equivalencia al carácter objetivo de la infracción cuando se trata del caso de infracciones del art. 45 de la ley 11.683. Dijo que *“si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente”*; es decir, que entendió que solo el error excusable era la vía exonerativa idónea para lograr la fuga del proceso tendiente a la aplicación de una multa culposa.

Por lo tanto, el Fisco atribuye responsabilidad subjetiva y el sujeto pasivo de la relación impositiva se defiende contrarrestando la imputación para demostrar su inocencia.

El régimen sancionatorio a partir de la vigencia de la ley 27.430

Con esta ley, se homogeniza las infracciones culposas como defraudatorias en el campo administrativo, cuando se trata de deudas impositivas. Se incorpora al segundo párrafo del art. 1 de la ley 11.683 que “*no se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios*”, abarcando las determinaciones del impuesto a las salidas no documentadas, siempre que el hecho imponible surja a partir de la existencia de una presunción de renta alcanzada por el impuesto a las ganancias que pertenece a un beneficiario escondido ante el Fisco y donde el hecho atribuido es solamente la falta de pago del tributo.

Este nuevo orden legal no admite que el Fisco determine una liquidación del impuesto a las salidas no documentadas por presunción; ni le es posible, impulsar un sumario para aplicar una sanción material de todo tipo infraccional de orden administrativo.

Y ante la realidad de que la ley de procedimientos tributarios 11.683 alcanza aspectos tantos adjetivos como sustanciales, en materia de análisis de principios del derecho penal, debería atenderse al derecho que tiene todo contribuyente para invocar la aplicación retroactiva del criterio de ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal); con lo cual todos los procesos sumariales y penales en curso iniciados con motivo de liquidaciones de este impuesto y que en la actualidad siguen sin pasar en estado de cosa juzgada, deberían quedar extinguidos sin más trámites a partir de la fecha en vigencia de la ley 27.430.

AFIP RESPONDE

¿Qué se entiende por salidas no documentadas?

Son aquellas erogaciones que carecen 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.

¿A partir de cuándo resulta aplicable el régimen?

Resulta de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1 de marzo de 2019, inclusive.

¿Qué procedimiento se debe seguir?

El ciudadano debe confeccionar una declaración jurada, informando -entre otros datos- la fecha y el importe de cada erogación, que se presentará a través del servicio con clave fiscal "Salidas No Documentadas", el cual requiere nivel de seguridad 2 como mínimo.

¿Cuál es el plazo para la presentación de la DDJJ e ingreso del saldo resultante?

La presentación se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al período que se está informando.

Cuando la fecha de vencimiento coincida con un día feriado o inhábil, la misma se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

La declaración jurada deberá ser presentada únicamente por aquellos períodos en los cuales se hubieran registrado salidas no documentadas.

¿Cuáles son los medios de pago admitido para el ingreso del saldo de la DDJJ?

El ingreso del saldo resultante y, en su caso, de los intereses resarcitorios y demás accesorios, se realizará mediante la "Billetera Electrónica AFIP" o por transferencia electrónica de fondos, generando el respectivo Volante Electrónico de Pago (VEP), utilizando el código de impuesto 743. No podrá utilizarse la compensación como mecanismo de cancelación del saldo a ingresar.

CONCLUSIÓN

Según lo analizado en este trabajo, la intención del legislador fue mantener una simetría fiscal entre quien cumple con su responsabilidad fiscal y al que no localiza para efectivizar la misma; imponiendo con una tasa máxima a aquel contribuyente que efectúa erogaciones, en cabeza del beneficiario oculto o desconocido, por la ausencia o ineficacia de la documentación respaldatoria. En la situación que exista una operación real sin documentación idónea y la misma sea un servicio (ya que, si la erogación fue por adquisición de bienes, se está exceptuado del mismo), podemos analizar que se está imponiendo una doble sanción; esto es, porque el Fisco hace ingresar a quien efectúa la erogación de fondos, presumiendo que el beneficiario quien no entrega comprobante, no declara los ingresos percibidos; y a su vez, no le permite la deducibilidad del gasto. El Fisco termina facilitando su tarea, exigiendo el tributo a quien ejecuta la erogación, por ser más efectivo, sin realizar tanto análisis en quien es el real perceptor de los ingresos.

Por otra parte, a partir de la inclusión de las facturas apócrifas bajo esta misma institución jurídica, se generan grandes inconvenientes por quienes ingresan a la base Apoc, bajo una clasificación unilateral y discrecional articulada por el mismo Fisco, donde encontramos contribuyentes propensos a instrumentar operaciones ficticias sostenidas con instrumentos con contenido de falsedad ideológica como también todos aquellos que solo por alguna inobservancia formal quedan también incluidos, aun cuando sean verdaderos prestadores de servicios o vendedores de bienes. Y existen reales situaciones de injusticias como por ejemplo el contribuyente es perjudicado por haber establecido una operación comercial con un sujeto que posteriormente a la misma, fue ingresado a esta base.

Para evitar la evasión fiscal como las facturas apócrifas, el fisco se apoyó en esta institución jurídica del impuesto a las salidas no documentadas.

En el ámbito sancionatorio, la conducta del incumplimiento del pago del impuesto a las salidas no documentadas, es susceptible de ser sancionada administrativamente y/o penalmente.

La sanción administrativa se encuadra dentro de la ley de procedimiento 11.683, en el art. 45, ante la acción de la falta de presentación de la DDJJ o presentación inexacta u omisión del pago bajo la figura del elemento subjetivo de culpa o negligencia, con una multa del 100% del gravamen dejado de pagar. Y ante la situación de declaraciones maliciosas o engañosas con dolo, nos

enfrentamos a la sanción establecida del art. 46, con una multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.

La sanción penal se enmarca en la ley 26.735 y para proceder bajo este régimen, es necesario que exista un perjuicio concreto contra el Fisco, que se verifiquen concurrentemente el dolo en el accionar del sujeto y la punibilidad establecida en la ley, evasión o defraudación fiscal simple; entendiendo como tal, la omisión de pagar lo impuesto por ley, utilizando algún ardid o engaño que lesiona la integridad de los ingresos tributarios, superando \$1.500.000 por cada ejercicio o período fiscal, reprimiendo este accionar con prisión de dos (2) a seis (6) años.

Al estudiar esta institución jurídica, se puede observar que las salidas no documentadas son una ficción legal por estar bajo un hecho imponible presunto, lo que concluye que no estaríamos bajo la figura de dolo requerido en materia penal y no debería aplicarse las sanciones establecidas en la misma.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ “Salidas No Documentadas Impositivas (Análisis Integrado)” – Walmyr H. Grosso Sheridan – Errepar S.A. - 2021.
- ❖ “Salidas No Documentadas y Facturas Apócrifas - Para Reflexionar” – Dr. Marcelo D. Rodriguez - <https://www.mrconsultores.com.ar/>
- ❖ “Salidas No Documentadas, régimen sancionatorio y penal” – Mabel Mirta Salgado – AFIP – Boletín Impositivo N° 204 – Julio 2014
- ❖ Trabajo Final de Especialización – “Salidas No Documentadas, ¿Impuesto o Sanción?” – Mancini Elisa – Universidad Nacional del Comahue – 2019
- ❖ “Las sanciones en las Salidas No Documentadas” – Pablo Greco - <http://www.economicas.uba.ar/uploads/2020/08>
- ❖ <https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCpaso2> - Salidas No Documentadas – RG 4433 - AFIP

ANEXO – RESUMEN DE JURISPRUDENCIA

Naturaleza Jurídica

Radio Emisora Cultura S.A - CSJN 19/11/2000 – Geigy Argentina S.A. CSJN 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. S.A. - TFN Salsa D 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.

Facturas defectuosas –Medios de prueba alternativos

Transportes Comodoro S.A. - TFN Sala D 12/09/2001

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 (hoy art. 40) del texto legal.

Hotel La Cite SRL - TFN Sala A 26/06/2003

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 e n consecuencia el ingreso del impuesto previsto en el artículo 37 (hoy art. 40) 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.

Facturas defectuosas – Inexistencia de prueba alternativos

La Madera S.A. – TFN Sala B 18/09/2003

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 S.A. – TFN Sala C 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 acompañado s 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

Compañía de ideas SRL – TFN Sala B 17/03/2005

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.

Construcciones Arrieta S.A. – TFN Sala C 18/06/2008

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.

Tango New Age SRL – TFN Sala C 27/05/2010

- 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).
- 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)

Multa sobre las salidas no documentadas

Laboratorio Britania S.A. – CNACAF Sala V 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 aun cuando presentase en forma su declaración anual.

El Chalet SRL – TFN Sala C 11/04/2007

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.

Evasión fiscal y salidas no documentadas

Iglesias Saúl Osvaldo – CN de Casación Penal Sala II 21/05/2008

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 24.769.