



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

# Las tesinas de Belgrano

**Facultad de Derecho y Ciencias Sociales  
Carrera de Abogacía**

**Salidas no documentadas y su relación con el  
artículo 1° de la Ley de Régimen Penal Tributario**

N° 422

Maia Goldrossen

Tutor: Maximiliano Vaccalluzzo

**Departamento de Investigaciones**  
Octubre 2010



## Indice

1. Introducción .....	5
2. Porque es importante analizar el art 37 del impuesto a las ganancias en relacion al regimen penal tributario.....	5
3. Cual es el marco legal para el análisis del tema .....	8
4. Como se resolvió esto en	
a. La Corte Suprema de Justicia.....	9
b. Tribunales inferiores .....	11
c. Cámara Nacional en lo penal económico.....	11
d. Casación .....	14
e. la Ufi .....	15
5. Que implicancias tiene una u otra postura.....	16
6. Conclusión .....	18



## 1. Introducción

El objeto de esta investigación es la forma que debe calcularse el monto evadido en el marco del artículo 1 de la ley 24769, cuando se presenta un ajuste con base en el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias por salidas no documentadas.

El artículo 1° de la ley de Régimen Penal Tributario establece que “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Parece claro que la finalidad del artículo es castigar las conductas que generen un grave daño al fisco y es por eso que pone énfasis en el monto para la configuración del delito y también para la separación del tipo de evasión simple del agravado. Pondera así el quantum del perjuicio sufrido por el fisco y define así las conductas ilícitas que implican un alto daño potencial de la actividad recaudadora. Esto también se nota cuando manda a analizar cada tributo en forma independiente *ya que si no* diría por los tributos nacionales cuando estos superen el monto de 100.000 pesos.

La norma es específica y manda a contabilizarlos no solo separadamente, sino que pone un fuerte tope temporal, es así que debemos computar el monto por año, por cada impuesto adeudado en forma independiente.

Ahora bien, la pregunta que surge en este punto luego que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre las salidas no documentadas y dijo que su naturaleza jurídica era tributaria, es definir que tipo de tributo es. Es un tributo autónomo o pertenece a la ley marco en que se encuentra y como debemos contabilizarlo a la hora de verificar la condición objetiva de punibilidad del art 1 de la ley 24769.

Esta es la pregunta que tratara de aclarar esta tesina.

## 2. Importancia este análisis

Al empezar a analizar en profundidad el artículo 37 de la ley de impuestos a las ganancias en relación a la ley penal tributaria se me fueron abriendo miles de dudas, muchas de las cuales en el transcurso pude ir cerrando ya que la propia jurisprudencia fue dándome las respuestas, pero al aparecer las respuestas iban apareciendo nuevas preguntas.

La doctrina y la jurisprudencia encontró respuestas en cuanto a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas y luego de largas discusiones llevadas a cabo por los mas destacados tributaristas en las cuales había opiniones altamente diversas y siempre bien justificadas de si era un impuesto, una sanción, una doble sanción, si era a titulo propio o se pagaba como sustituto tributario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación marcó la primera certeza de la cual debemos partir cuando definió que se trataba de un “tributo” dejando estos temas de debate en el pasado.

Hoy al hablar de las salidas no documentadas, debemos decir que son un tributo pagadero a titulo propio<sup>1</sup>.

Acá una nueva arista del tema se me abrió, y surgió así la pregunta que guía esta tesina y el motivo que la fundamenta, y es, como computo el monto evadido en concepto de las salidas no documentadas. Lo debo sumar junto al impuesto a las ganancias o son estas un impuesto independiente en relación a lo exigido por el artículo 1 de la ley penal tributaria.

Y en consecuencia, como afecta esto el sujeto imputado en relación a su condena y, como lo afecta a la hora que este desee solicitar la prescripción de la acción. ya que según la postura que tomemos empezará a correr el plazo desde el vencimiento de la presentación del impuesto a las ganancias o desde los 15 días vencido el plazo para ingresarlo<sup>2</sup>.

Empecemos por analizar primero el artículo 1 de la ley 24769, así tendremos claro quien es el real obligado, cuales son los elementos requeridos por el tipo penal, como se configura el delito, y que tipo de delito es. Luego de esto, si lo relacionaremos directamente con el art 37 que nos interesa.

El sujeto activo del art 1 de la ley penal tributaria es el “OBLIGADO” es decir las personas físicas que actúen como responsable por deuda propia o ajena, en cuanto sean obligados al pago. .

Todas las figuras de esta ley penal tributaria son dolosas y además requieren un perjuicio concreto hacia el fisco, que supere las condiciones objetivas de punibilidad, es decir debe darse perfectamente la tipicidad requerida en materia penal para que prospere la denuncia.

1. Fallos Red Hotelera Iberoamericana

2. Decreto reglametario 893/00...

La evasión del artículo 1 requiere perpetrar el hecho mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas y cualquier otro ardid o engaño. Atento a que el impuesto sobre las salidas no documentadas no requiere presentación de declaración jurada solo podría ocurrir la “declaración engañosa” en el supuesto de pago en defecto, pero aun así debería quedar demostrado que la exteriorización de ese impuesto menor se debió a la deliberada intención de inducir a error al fisco.

Por ello la cuestión más notoria es dilucidar si la falta de DDJJ en un impuesto que no la posee es suficiente para poder entender la conducta como ardidosa<sup>3</sup>

De modo que el obligado que declara lo que no corresponde por una interpretación errónea de la norma o declara y no paga no queda subsumido en el tipo.

Se trata de un delito de daño. Es importante no olvidar que para la configuración de este delito se exige ardid o engaño más perjuicio al fisco.

El momento de consumación dado a que es un delito de resultado se da cuando se torna exigible la deuda tributaria.<sup>4</sup>

Además es fundamental que el monto evadido exceda los \$ 100.000 por cada tributo (es decir que deben computarse los tributos en forma individual) y por cada ejercicio anual aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior al año.

Es así que cuando los tributos son mensuales como puede ser el caso de IVA deben sumarse los montos evadidos en todo el año o ejercicio fiscal (según se trate de persona física o jurídica).<sup>5</sup>

Y aun cuando el sujeto haya obrado con ardid, si el monto no supera el establecido por la norma quedara encuadrado en la ley 11683 pero no será un delito sino una infracción.<sup>6</sup>

Este punto es el eje donde centraré mi investigación y donde deberemos centrar nuestra mirada.

Para que se de la hipótesis del artículo uno, el monto se torna un elemento esencial, y como se lo compute como anteriormente lo mencione, va a determinar no solo la situación del imputado sino también como veremos el plazo para el computo de la prescripción y el encuadramiento en la figura penal.

Ahora bien empecemos a incorporar el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias para ver su relación e importancia con la norma analizada.

Voy a transcribirlo a modo de ayuda para tenerlo presente,

Art 37 Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% que se considerará definitiva

La palabra tasa utilizada por el legislador a la hora de crear el articulado ha generado toda esta confusión, y abre la puerta a las diversas interpretaciones de los doctrinarios, ya que tasa por la propia ambigüedad de término, puede ser interpretada como tributo o como alícuota.

No voy a continuar con este punto ya que como lo dije la Corte Suprema de Justicia dijo que se trata de un tributo y no de una sanción y por ende nos interesa este en materia penal.

Para adentrarnos en las salidas no documentadas me pareció interesante leer la publicación realizada por el Ministerio de Economía<sup>7</sup> al momento de su sanción. Su lectura es útil, ya que de allí se advierte con claridad la finalidad para la cual fueron concebidas las salidas no documentadas y por ende puede ser orientador para los jueces a la hora de resolver en los casos concretos:

*“Soluciona en forma justa y equitativa –para el contribuyente y para el fisco– un problema muy común en el comercio, la industria y demás explotaciones.*

*Situaciones especiales hacen que los contribuyentes carezcan, en muchos casos, de los comprobantes de compras, gastos u otras salidas de dinero, que pueden ser o no deducibles a los efectos de la*

3. Marcelo V. Gaumet “Errepar” Capítulo 4 Impuesto a las salidas no Documentadas

4. “... el Poder Judicial no puede ser sustituido o restringido en su responsabilidad de determinar la real ocurrencia de los hechos particulares. Esa responsabilidad es lo que lo hace genuinamente independiente y la que lo habilita para llegar a soluciones justas en los casos particulares. Como dice Ferrajoli, la verdadera independencia del Poder Judicial está fundada en que él se guía por el principio veritas, non auctoritas facit iudicium, invirtiendo el principio hobbesiano, válido para la legislación, auctoritas non veritas facit legem; esto implica que el consenso democrático no puede funcionar como criterio de verdad fáctica para fundamentar la legitimidad jurisdiccional. Son incompatibles con los principios de una democracia liberal las leyes que preconstituyen hechos particulares, creando ficciones o presunciones iuris et de iure, como los llamados “delitos de peligro abstracto”; ellas implican que los poderes políticos se arrogan una función inherente al Poder Judicial.” Nino, Carlos Santiago “Fundamentos de Derecho Constitucional”, editorial Astrea, 3ª reimpression, Buenos Aires, págs. 449/50.

5. Catalina García Vizcaino “Derecho Tributario” Tomo III.

6. Muchas veces veremos en fallos que al no alcanzar el monto, es decir el elemento objetivo pero si verificarse el elemento subjetivo muchas salas han optado por encuadrarlo bajo el delito de falsificación de documento, , sobretudo en el tema que estudiamos con las SND. Es interesante recordar para estos casos que la CNAPE en la causa “Moro Francisco” ya que no es la finalidad de esta ley castigar penalmente a pequeños evasores ergo no debemos aplicar subsidiariamente este el artículo 292 de Cp ya que atentaría con lo buscado por la propia ley.(Moro Francisco, lexix Nexis Nro. 0003/1500010)

7. “Modificación de las leyes 11.682 (T.O.) y 11.683 (T.O.) y Decreto Ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias Texto y comentario de las nuevas disposiciones” editado por el Ministerio de Hacienda de la Nación, Buenos Aires 1946, págs. 58/60.

confección del balance fiscal.

(...)

Con la disposición incorporada al texto legal, **el Fisco se pone a cubierto del impuesto que puede dejarse de ingresar**, por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener y conservar réditos gravados (a cuyo efecto impugna la salida en el balance impositivo del contribuyente) y por ser, asimismo, rédito total para el beneficiario (para lo cual obliga al que paga a ingresar el 27%).

Sin embargo, el temperamento expuesto en el párrafo precedente puede cambiar fundamentalmente –y hasta desaparecer– si el contribuyente demuestra, en alguna forma, que la erogación es necesaria para obtener, mantener y conservar los réditos gravados (en cuyo caso se admite la salida a los efectos de su balance fiscal) y que, asimismo, responde a adquisición de mercaderías, por ejemplo (en cuyo caso, no efectuará el ingreso del 27% citado).

Además de las situaciones extremas expuestas en los párrafos precedentes, existe una intermedia que, no obstante no estar expresamente contemplada en el artículo que se comenta, está en el espíritu del mismo. Se refiere a aquellos casos en que, pese a la falta de individualización del beneficiario del pago, existen hechos que demuestran que ha sido necesario para obtener, mantener o conservar réditos gravados, siendo por tanto deducible en el balance impositivo del contribuyente, y asimismo, en atención a la naturaleza del pago, es rédito para el beneficiario, sujeto a la retención del 27%.”

Es claro para que se crea el artículo en sus orígenes y cual era su finalidad en el marco histórico de su incorporación.

Como vemos no son pocas las aristas para analizar este tema y es por esto que las salidas no documentadas se han tornado de gran interés para los estudiosos y se han generado grandes controversias tanto el la doctrina como el los tribunales.

Desde el foco que deseo analizar el tema, veremos que según como se computen las SND, sea como parte del IG o sea en forma autónoma, se determinara si se llega o no al monto requerido para el tipo, para poder hablar recién ahí de un delito en la esfera penal.

Como fue explicado mas arriba, los tributos deben computarse en forma separada, por tributo y siendo las SND un tributo tal como se ha pronunciado en reiterados fallos la CSJN<sup>8</sup>, estos deben computarse para la determinación del tipo que tratamos.

Este cómputo no debe excederse del periodo fijado por la normativa “**forma anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año**”. Deviniendo el aspecto temporal fundamental y muchas veces en muchas resoluciones dejado de lado<sup>9</sup>, digo esto y solo a modo de llamado de atención ya que en el transcurso de mi investigación he visto que existen tribunales que dejando de lado el aspecto temporal exigido por la norma han considerado los fines de correr los plazos para el computo de la prescripción que se trata de un “delito continuo” lo cual atenta contra lo estipulado por el artículo, generando un grave peligro a la hora las consecuencias que esto acarrea para el imputado

Según lo que surja de la determinación, pueden darse un universo de situaciones diferentes. Alguna de las posibilidades a modo de mención pueden ser, si se computa SND e IG en forma separada, quedar fuera de la esfera penal o quedar por debajo del artículo 2, de evasión agravada o quedar imputado por dos hechos debiendo computarse como un concurso real aumentando el tope para este delito a 12 años si ambos quedan dentro del art 1. Si se computan en forma conjunta podemos ser imputados en los términos del artículo 1 o 2 más fácilmente pero por un solo delito lo cual nos beneficia a la hora del tope en la pena máxima. Y así hay un universo de posibilidades que luego traeré a nuestro análisis con más detalle.

La otra implicancia que no alcanzare a ver en profundidad en esta tesina pero sobre la cual me interesa dejar abierta la puerta para la reflexión es que la forma de considerar a las SND sea como tributo autónomo sea como parte del régimen legal de IG el influye a la hora de que empieza a correr el plazo para la prescripción de la acción. En torno al tema, solo mencionaré en forma breve algunas de la formas que las cámara penal económica ha tratado a éste al momento de resolver los conflictos que se le presentan.

Empezaré entonces por fijar cual será el marco legal para encuadrar el tema, luego daré una breve reseña de lo que a fijado como base nuestra Corte Suprema de Justicia adhiriendo a esto el debate doctrinario que existía alrededor del tema, para poder adentrarnos luego y entender lo que se debate en nuestros tribunales y en las instancias superiores. Al final de este recorrido trataré de llegar a una conclusión reflejo del recorrido realizado. .

8. Fallos 275:83, Fallos 326:2987., Fallos 323:3377

9. Fallo “Matta Carlos Manuel y otros- Contribuyente: INDUMAS- sobre infracción ley 24769” da la CNAPE sala A del

### 3. Marco legal

El instituto Salidas no Documentadas se haya dentro del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias que junto a artículos 38, 138 y 55 del decreto reglamentario dan el marco legal. Asimismo, la Resolución General AFIP N° 893 del año 2000 dispone las formas y procedimientos para el ingreso del importe determinado a las arcas estatales, así como también los plazos en cuanto se debe cumplimentar la obligación.

En el ámbito Penal tributario van a afectar para este análisis al Art 1 y 2 ley 24769.

El artículo 37 de la ley 20.628 que establece que: si a) la erogación carece de documentación, y b) no se puede probar por otros medios que fue realizada para obtener, mantener, conservar o percibir ganancias gravadas, ese gasto no será deducido de la materia imponible y el contribuyente deberá abonar una tasa sobre esa salida correspondiente al 35% del monto de la erogación.

Tanto en el artículo 38 de la ley 20.628 como en el artículo 55 del decreto 1344/98 reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias se establecen excepciones a la imposición de la tasa del 35% respecto de la erogación indocumentada. El primer grupo lo establece el artículo 38, que dispone la liberación del pago de esa tasa si el organismo recaudador presume que: a) los pagos fueron realizados para adquirir bienes –entendidos éstos como los elementos afectados al giro de la empresa– y b) si por su monto las sumas de dinero no llegan a ser gravables en manos del beneficiario.<sup>10</sup>

El artículo 55 del decreto establece una excepción que va más allá de lo dispuesto por el artículo 38 al disponer no sólo que no se ingrese la tasa del 35% sino también la posibilidad de deducir la salida de dinero del balance fiscal en los casos en los que se presuma que la erogación no llega a ser una ganancia imponible en manos del beneficiario.<sup>1112</sup>

Respecto del primero de los requisitos establecidos en el artículo 37 de la ley 20.628, una erogación va a ser considerada carente de documentación no sólo en aquellos casos en los que el destinatario sea desconocido sino también en aquellos casos en los que la operación comercial, a pesar de encontrarse documentada, no sea idónea para determinar el destinatario o beneficiario conforme a la doctrina sentada por la Corte Suprema de la Nación<sup>13</sup>

El segundo de los requisitos se refiere a cuestiones probatorias: la aplicación o no de la figura se encontrará supeditada a que se demuestren ciertas circunstancias respecto de las erogaciones, ya sea que éstas sean para adquirir bienes o que no lleguen a ser consideradas por su monto como ganancias gravables en manos del beneficiario.

Todo lo referido a las erogaciones no documentadas debe desarrollarse en el marco de un proceso determinativo de oficio. Ello se debe a que a fin de precisar la aplicación de lo establecido en el artículo 37 de la ley 20.628 el organismo recaudador deberá primero impugnar las erogaciones realizadas, las que serán exteriorizadas en la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias<sup>14</sup>.

El decreto reglamentario 1344/98 delegó en la AFIP la facultad de establecer el vencimiento del pago de las salidas no documentadas, el que fue regulado algunos años después de la sanción del decreto mediante la RG n° 893/00 de la AFIP, que lo fijó en el décimo quinto día hábil posterior a producida la erogación indocumentada.

10

11. Lucio Simoneti "[LA \(I\)RELEVANCIA PENAL DE LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS](#)"

12. Artículo 55 del Reglamento de la L.I.G. erogaciones no son computables cuando: se carezca de documentación y se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las erogaciones sin documentar destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas: se admite la deducción en el balance impositivo y procede el pago del impuesto del art. 37 de la L.I.G. Si se presume que las erogaciones sin documentar no llegan a ser ganancias gravadas en cabeza del beneficiario -con fundamento en la modalidad del negocio- :Se admite deducción en el balance impositivo. No procede el pago del impuesto del art. 37 de la L.I.G.

No corresponde el pago del impuesto del art. 37 de la L.I.G. cuando existan indicios suficientes que han sido destinadas a la adquisición de bienes (para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas).

-En caso de duda debe consultarse a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

-El impuesto del art. 37 de la L.I.G. Será ingresado dentro de los plazos que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

13. Fallo "Red Hotelera Iberoamericana" de la CSJN

14. "... se constata una erogación sin respaldo documental, pero hasta tanto no haya tomado partido el ente fiscal impugnando el gasto, no podemos hablar del impuesto, pues a diferencia de los demás impuestos, al estar ante una presunción habrá que esperar a que éste decida si le cree o no al contribuyente, quien hasta ese momento permanece en estado de incertidumbre acerca de si su explicación podrá satisfacer a los inspectores del organismo estatal." Emilio Cornejo Costas y Agustina O'Donnell "La aplicación de la Ley Penal Tributaria a las salidas no documentadas", en ED n° 12.224.

## En el marco de la ley penal Tributaria

### Evasión simple

**ARTICULO 1°** — Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

### Evasión agravada

**ARTICULO 2°** — La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

Ahora que ya explique el objetivo de este trabajo, porque mi interés y encuadre el tema en el marco legal al cual pertenece creo que podemos adentrarnos a ver las diversas formas de tomar este impuesto a la hora del cómputo del monto requerido por el artículo 1 de la ley 24769 por nuestros tribunales, pero antes hay que examinar que ha dicho la CSJN al expedirse sobre este “tributo” y porque estos fallos han generado diversas interpretaciones en las instancias inferiores al momento de resolver los problemas que se le plantean.

#### a. Como se resolvió esto en la Corte Suprema de Justicia

Nuestra Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en tres ocasiones sobre el tema.

El 15 de octubre de 1969 en el fallo Geigy Argentina S.A. sobre apelación-impuestos a los réditos y de emergencia “y en su considerando 6 sostuvo “...Que corresponde decir entonces, si el gravamen especial creado por el artículo 34 de la ley 11.682` constituye o no “el impuesto de esta ley”. Debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, que es lo que exige el art. 3 de la misma ley`. En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio´...”<sup>15</sup>

Esta forma de resolver la cuestión es clara de entender si vemos cual era el contexto socio económico de la época. 1969 no eran nuestros días, el país se estaba aun formando, una ola de inmigrantes que llegaban de Europa a raíz de la segunda guerra mundial, una economía marginal creciente pero que aun no se encontraba formalizada en condición de formalizar su situación y poder contribuir en forma directa como obligados directos. La única forma de hacerla partícipe a la hora de recaudar era a través de terceros, que por sus años en el país, y la envergadura que habían tomado sus negocios, tributaban por otros, que eran con quienes realizaban transacciones pero que aun no estaban inscriptos. La economía emergente formada por los pequeños artesanos, carpinteros, zapateros, sastres orfebres que poco a poco tomaban un lugar más preponderante fue integrada de esta manera. Esto es a mi criterio la famosa “particular situación que mencionaran los próximos fallos pero sin recordarla.”<sup>16</sup>

31 años más tarde, el 9 de noviembre de 2000 en una Argentina totalmente diferente, en el marco de la causa “Radio Emisora Cultural S.A.”<sup>17</sup> La Corte sostuvo, que “...Se trata de la imposición de un tributo y el derecho del organismo recaudador se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita. En consecuencia, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal -sin perjuicio de la multa prevista por el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1978) - se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación”.

El fallo más reciente del 26 de agosto de 2003 caratulado “Red Hotelera Iberoamericana”<sup>18</sup> se pronunció la Corte nuevamente y dijo que “...el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por

15. Geigy S.A. Fallo

16. “Modificación de las leyes 11.682 (T.O.) y 11.683 (T.O.) y Decreto Ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales. Texto y comentario de las nuevas disposiciones” editado por el Ministerio de Hacienda de la Nación, Buenos Aires 1946, págs. 58/60

17. Radio emisora Cultural Fallo:

18. Red Hotelera Iberoamericana

el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, 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 (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

A raíz de estos fallos podemos concluir que las SND son

- La obligación de pago de la tasa máxima ante una erogación indocumentada no es una sanción sino un tributo
- Es responsable del pago del tributo quien efectúa la erogación.
- La responsabilidad es a título propio y no como responsable sustituto del beneficiario

Estas son las bases con las que cuentan nuestros tribunales para resolver las diversas situaciones que se les plantean a diario.

En el 2002 se crea el fuero Penal Tributario conformado por tres tribunales que han ido resolviendo en forma distinta este tema.

Trataré de dar una pequeña evolución cronológica de alguno de las resoluciones donde se manifiesta la opinión de nuestros jueces a la hora de tratar el tema.

Entonces y para volverlo a recordar la pregunta es, ¿Integran las SND a la hora del computo para configurar la condición objetiva de punibilidad parte del impuesto a las ganancias o son un impuesto autónomo?

La respuesta dependerá que se considere al tributo como un concepto más del mismo impuesto a las ganancias o como un impuesto distinto del impuesto del sujeto que efectúa la salida y todo esto deberá ser sustentado sin dejar de lado lo dicho por la CSJN.

Luego del ultimo fallo de la Corte, en el 2004 el JPT N° 1 a cargo del Dr. J. López Biscayart en los fundamentos de una resolución en el marco de la causa "Brandi Marcelo A. y otros: DECAVIAL S.A.I.C.A.C.- sobre evasión tributaria simple"<sup>19</sup> Causa 1184/03 sostuvo que de la lectura de fallo de la CSJN "Red Hotelera Iberoamericana" no surge la autonomía del IG. tampoco se desprende de la ley 20628 la voluntad del legislador de instituir un impuesto distinto al creado al sancionar dicha ley y que si bien es claro que gravan hechos imponibles diferentes como ser por un lado el incremento patrimonial propio IG, o el incremento patrimonial ajeno derivado del egreso de fondos a favor de un tercero no individualizable ya que no es la única ley que grava hechos imponibles diversos en un mismo régimen legal. Menos aun debe derivarse la autonomía de las SND basándose en el aspecto temporal impuesto por decreto reglamentario donde las obligaciones formales quedan fijadas en diferentes plazos dado a que esto no da lugar a concluir que nos hayamos ante impuestos diferentes menos aun en base a que este impuesto sea creado por un decreto reglamentario lo cual sería netamente inconstitucional.

El 26 de octubre de 2007 en la causa "NN- contribuyente V & R Editoras S.A. sobre evasión tributaria simple" mantuvo su postura y volvió a manifestarse diciendo que de los fallos de la corte no se deriva que haya sido la intención del legislador crear un régimen tributario diferente al de la ley marco 20628.

Defendiendo su postura, no dejo de lado la razón por la cual otros tribunales han computado el monto de manera diferente y dijo, que la base del cómputo no debe basarse en el aspecto subjetivo del tributo dado que si bien los hechos imponibles son diferentes ya que por un lado se grava el incremento patrimonial por otro los egresos indocumentados, no es la única ley que grava hechos imponibles diferentes y nadie por eso los toma como impuestos separados.

Que cuando se basan en el aspecto temporal que por decreto se ha impuesto para dicha obligación obligaciones formales en tiempos diferentes esto no autoriza a concluir que por vía reglamentaria se haya querido desnaturalizar la ley de impuesto a las ganancias.

En cambio si fijamos nuestra mirada en el aspecto personal es el mismo individuo contribuyente obligado al pago de la ley IG el que produjo la salida dineraria indocumentada (Grant Federico y otros- Contribuyente: Prosper Argentina" 29 de julio de 2005)

El 22 de mayo de 2007 en la causa "Vago Gustavo Ángel y otros- contribuyente: Skanska S.A.- sobre evasión tributaria agravada vuelve a pronunciarse diciendo "...No parece lógico que el legislador al señalar que ley monto evadido se debe computar por tributo y por ejercicio anual aun cuando se trata de tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior.....", haya querido separar los distintos subcontextos de cada régimen legal para que se los considere aisladamente y así multiplicar las imputaciones legislativas. Si se advierte que en el caso de IVA, en puridad sustantiva, cada obligación mensual constituye un tributo distinto, que además la ley de IVA prevé también obligaciones instantáneas y al menos una anual que, pero a todo ello, pacíficamente se considera que el monto penalmente relevante es el resultante de la suma de todas las obligaciones establecidas en la ley del tributo acaecidas en un mismo ejercicio comercial anual, no sería razonable desglosar la ley del impuesto a la ganancia en sus distintos subconceptos. La excusa en el sentido que la obligación del art. 37 debe separarse de la obligación anual porque es instan-

19. "Brandy Marcelo s/ evasión tributaria simple" JPT N°1

tánea, no resiste la inspección de la letra MISMA DE LA LEY que manda a soslayar el aspecto temporal-, NI GUARDA COHERENCIA EN EL TRATAMIENTO DISPENSADO JURIDISPRUDENCIALMENTE AL IVA. Por lo demás, la consideración separada de los distintos subconceptos del impuesto a la ganancia a los fines del art 1 de la ley 24769, la mas de las veces- y particularmente en este caso- resulta mas gravosa puesto que se multiplicarían los hechos con el efecto que ello tiene por aplicación del art 55 del código penal ( mas teniendo en cuenta que, en virtud de la prohibición del artículo 15, inc. b, de la ley de la especialidad, la pena mínima que cabría en caso de condena sería inferior a cuatro años de prisión).

Asimismo el Juzgado en lo Penal tributario N° 1 el 21 de mayo de 2007 volvió a expedirse en el marco de la causa 825/06 int. 704 "Gonzales Paula Alejandra contribuyente. ARGENTIFILMS S.A." sobre evasión tributaria simple" y manifestó en su acápito n° 6 y luego de haber citado los ya nombrados fallos de la CSJN, 323:3376y 275:83 que aun desconsiderando lo expuesto en los fallos precedentes no se deriva que haya sido la intención de nuestro legislador crear un régimen tributario distinto al de la ley marco 20689. Aclarando que si bien es verdad que los hechos imponible en ambos casos difieren esto no significa que los montos deban calcularse en forma independiente ya que no es el único caso que un régimen impositivo grava hechos imponibles diversos. Y menos aun cuando esta interpretación se basa en los diversos plazos para ingresar el tributo derivados del decreto reglamentario que nunca es fuente de creación de leyes. Es más el JPT n° 1 basándose en la resolución General AFIP 893/2000 artículo 1 mostro la claridad de su postura.

El Juzgado Penal Tributario N° 2 y el 3 no se han expedido sobre el tema, pero a la hora del cómputo en las causas que han ido resolviendo, lo computan en forma separadas.

### c. Nuestra Cámara Penal económica

#### Sala A

El 21 de agosto de 2007 en el marco de la causa "ARGENTIFILMS sobre evasión tributaria simple **confirma** la resolución apelada por el Fiscal General y alinea su criterio con a lo resuelto por el JPT N° 1<sup>20</sup>

En el marco de la causa "Mata Carlos Manuel y otros- Contribuyente: INDUMAS- sobre infracción ley 24769" al momento de expedirse en un recurso de apelación contra la resolución que dispuso "...por un lado sobreseer y por otro lado procesar a las mismas personas, por la evasión al impuesto de tercera categoría" sostuvieron los tres jueces, Dr.Repetto, Dr. Hendler y el Dr.Bonzon que " esa manera de resolver,...obedece a la discriminación de las distintas obligaciones que la ley tributaria establece, por un lado la obligación de tributar sobre las ganancias propiamente dichas y por otro las salidas no documentadas....que la orden debe entenderse ajustada a derecho. Que el sobreseimiento referido a la evasión de la misma obligación tributaria...es un pronunciamiento ocioso puesto que lo que está en juego en el proceso penal no es el carácter de las obligaciones evadidas sino el hecho de FRAUDE CON EL QUE SE EVADE TODOS O PARTE DE LOS TRIBUTOS ADEUDADOS" la mayúscula es de la presente. <sup>21</sup>

El 31 de octubre de 2008 en el marco de la causa "NN –contribuyente: Constructora Sudamericana SACIF Inm y Agrop- sobre evasión tributaria simple"<sup>22</sup> sostuvo en los considerandos del voto del Dr. Repetto que "...lo resuelto se funda en que luego de considerar por separado cada uno de los impuestos que se reputan evadidos y cada uno de los períodos fiscales investigados, el plazo legal de prescripción de la acción penal habría transcurrido. En este sentido, se habría extinguido la acción respecto del impuesto a las ganancias concerniente al ejercicio fiscal año 2000, el impuesto al valor agregado de c1999, 2000, 2001 y, por ultimo, las "salidas no documentadas" del periodo 2000...", lo interesante de este considerando es lo siguiente que paso a transcribir, "...En definitiva, mas allá de la diversidad de tributos adeudados lo trascendente a los efectos del computo del plazo de prescripción, es el hecho del fraude fiscal con el que se habrían evadido todos o parte de esos impuestos y si la sucesión de esa defraudación durante varios períodos fiscales, constituyen hechos independientes o conforman "un delito continuado", de ahí el Dr. Repetto pasa a considerar que existe una única maniobra delictiva, dado a que hay una unidad en cuanto al tiempo, modo y personas y debe considerarse como fecha para el inicio del computo de la prescripción mayo del 2003 momento que cesó la maniobra delictiva.

El Dr. Hendler adhiere al voto pero sostiene que no es necesario diferenciar si es un delito continuo para el cómputo de la prescripción ya que si se tratase de hechos independientes, el curso de la prescripción debe computarse desde el último hecho.

20. Incidente de excepción de falta de acción-Gonzalez paula Alejandra sobre infracción ley 24769" Causa N° 56719 Folio 340, N° de orden 24.915

21. Incidente de Apelación del auto de Fs. 1758/1783 Causa N° 1737/04 (230) MATA Carlos Manuel Antonio; Domínguez Luis; Uriz Roberto; INDUMAS sobre infracción ley 24769"

22. Incidente de prescripción de la acción penal respecto de Rudi Guido Bogiana en la causa N° 144 Caratulada "NN- contribuyente: Constructora Sudamericana SACIF Inmob. Y Agrop sobre evasión tributaria simple" Causa 58635, Folio N° 149 n° de orden 25836 del JPT n° 1

El Dr. Bonzon sostiene que si bien son hechos independientes están vinculados entre si, ya que se advierte en el imputado la conducta reiterada y sostenida como parte de un plan preconcebido pudiendo sostener que hay un delito continuado sui generis. Pero a la hora de analizar el tema, examina impuesto por impuesto y fija para cada uno un plazo de prescripción independiente fundándose en ser esta forma de resolver la más beneficiosa para el imputado ya que de no ser así se estaría frente a un concurso real con la implicancia que esto deriva a la hora del cómputo para la prescripción.

El 17 de septiembre del 2009 en el marco de la causa "Ya Sistemas Informática de computación S.A. sobre infracción ley 247692"<sup>23</sup> en el incidente de extinción de la acción por prescripción en el cual el apelante funda su agravio en considerar prescripta la acción para perseguir la evasión imputada, en razón de encontrarse firme la prescripción referente a la imputación de salidas no documentadas. El Dr. Bonzon en su voto dijo que resulta improcedente declarar extinguida por prescripción la acción penal entablada respecto de contribuyente que dedujo del Impuesto a las Ganancias el importe abonado en concepto a las salidas no documentadas, pues, el término prescriptivo debe analizarse exclusivamente con relación al impuesto a las ganancias, en tanto se trata de dos tributos diferentes, el cual se interrumpió con el llamado a prestar declaración indagatoria. Y manifiesta a modo de aclaración que "...si se enrola en la teoría de que el impuesto a las salidas no documentadas forman parte del impuesto a las ganancias, debe concluirse que se está frente a un único hecho. Si por el contrario, se inclina por considerar las salidas no documentadas son un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, pero contenidas en la ley del mismo, distinta es la conclusión de que son dos hechos distintos que pueden dar lugar a distintas imputaciones tributarias y también infraccionales. Por último si el pago definitivo del 35% se considera sanción, ello impediría encuadrar su deducción en el balance impositivo de tal importe, en los tipos previstos por la ley 24769 y tampoco la infracción.....Para finalizar, cabe hacer notar que invariablemente nuestro más Alto tribunal se ha expedido concretamente, de que las salidas no documentadas son un impuesto distinto que el impuesto a las ganancias (causa "RADIO Emisora Cultural, 9 de noviembre de 2000, Fallos 323.3376 y "Red Hotelera Iberoamericana S.A., 26 de agosto de 2003 fallo 326:2987 entre otros) y que las instancias inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias en los casos similares (Fallos 307:1094; 312:2007, 316:221; 318:600; 321:2294 entre otros)..."

El Dr. Repetto sin expedirse en profundidad también hace lugar a la resolución apelada.

### La Sala B

El 29 de julio del 2007 en el marco de la causa Grant Federico M y otros-contribuyente: Prosper- sobre evasión tributaria confirmó el auto de procesamiento basado en el criterio de cómputo fijado por el JPT N° 1<sup>24</sup>

El 27 noviembre de 2008 en el marco de la incidencia creada en la causa 1705/05 (644) "NN-contribuyente V& R EDITORAS S.A. sobre evasión tributaria"<sup>25</sup> simple sostuvo alineándose a lo dicho en Casación Penal en el marco de la causa Iglesia Saúl Osvaldo y basó su postura dándole importancia al aspecto material del tributo "el hecho imponible". Transcribo lo relevante del fallo para clarificar la postura TRINIDADVERGARA CRUZ Y LIDIA MARIA RIBA EN CAUSA No 1707105INT. 644, IMPUTADON.N. CONTRIBUYENTE V&R EDITORAS S.A.S~EVASION TRIBUTARIA SIMPLE. J.N.P.T. No 1 SALA "B" sostuvo en el voto de los Dres. Roberto Enrique HORNOS y Carlos Alberto PIZZATELIX -"en su considerando 4) Que, por el art. 1 de la ley No 24.769 se establece: "*Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones .engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco Nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100.000) cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. (Lo resaltado corresponde a la presente). 5) Que, por el pronunciamiento del Reg. No610107 de esta Sala "B", se estableció: "...en función de la naturaleza tributaria que revisten las Salidas No Documentadas, la evasión de aquel tributo puede dar lugar a una investigación por infracción al Régimen Penal Tributario..." (lo resaltado corresponde a la presente). En consecuencia, **toda vez que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un tributo distinto del Impuesto a las Ganancias, corresponde que la deuda correspondiente a aquellos tributos se liquide como se establece por el art. 1 de la ley 24.769.** 5° Que, en sentido similar se ha expedido recientemente la Sala 11 de la Cámara Nacional de Casación Penal por el pronunciamiento del Reg. No 11.874108, en la causa No 7904 "IGLESIAS Saúl Osvaldo sobre recurso de casación".*

El Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER expresó: en su considerando dos "...que los montos cuya evasión se imputa a las nombradas no alcanzarían el que se establece por el art. 1º de la ley 24.769. 3º) Que,

23. "Ya sistemas Informática de Computacion S.A." 17/9 /2009 CNAPE :Sala A

24. Grant Federico M y otros-contribuyente: Prosper- sobre evasión tributaria

25. Incidente de Apelación del auto de procesamiento por la defensa de Trinidad Vergara Cruz y Lidia María Riba causa N| 1705/05 int. 644 Imputado NN :contribuyente V&R Editoras S.A sobre evasión tributaria simple" Sala b N° 57449 F° 051 orden N° 21.582

en cuanto a los importes que se imputan evadidos, del informe 1 efectuado por la A.F.1.P.-D.G.1 a fs. 2 1012 11 vta. de los autos surge que los montos presuntamente evadidos en concepto de Impuesto al Valor Agregado, impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Salidas No Documentadas, no alcanzarían el monto que se establece por el art. 1 de la ley N° 24.769. 4°) Que, ante un nuevo examen de la cuestión traída a estudio de este Tribunal, se advierte la inconveniencia del mantenimiento del criterio expresado por quien suscribe por el pronunciamiento del Reg. No276198 y la necesidad de la modificación de este Último temperamento con arreglo a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de los pronunciamientos de Fa11 275:83,323:3376 y 326:2987. 5°) Que, por las decisiones citadas por el considerando anterior, el más Alto Tribunal argentino estableció que la obligación de pago prevista por el art. 3°, de la Ley de Impuesto a las Ganancias para los supuestos de salidas no documentadas reviste naturaleza tributaria y no sancionatoria. En efecto, por el pronunciamiento de Fallos 326:2987, se estableció: "... el instituto de las salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibió, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (confr. en el mismo sentido, Fallos : 275:83.; 1; y: "...la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria...". Asimismo, por el pronunciamiento de Fallos 123:3376, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció, con relación al art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias: "...se trata de la imposición de un tributo...". 6°) Que, una vez establecida la naturaleza tributaria del Impuesto a las Salidas No Documentadas, corresponde citar lo expresado por el más Alto Tribunal argentino por el pronunciamiento de Fallos 275: 83: "...corresponde decidir...si el gravamen especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 constituye o no "el impuesto de esta ley". Debe partirse de la base de que no grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago, que es lo que exige el art. 3° de la misma ley. En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación remitió a los fundamentos de la sentencia apelada, entre los cuales se expresó: "...este tributo para quien lo abona no es 'el impuesto de esta ley... a que se refiere el artículo 66 inc. d), o sea, el que grava los réditos de fuente argentina ... (art. 1 O) o la ganancia obtenida...por persona o entidad ...' (art 3O)...7°) Que, atento a lo que surge de la decisión que se transcribió parcialmente por el considerando anterior, por la cual se examinó una norma análoga a la ley de Impuesto a las Ganancias (precisamente el art. 34 de la ley 11.682), corresponde establecer que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un impuesto distinto del Impuesto a las Ganancias. 8) Que, toda vez que el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un impuesto distinto del Impuesto a las Ganancias, debe considerarse por separado el monto evadido en uno u otro concepto, en los términos previstos por el art. 10 de la ley No 24.769 11°) Que, en sentido similar se ha expedido recientemente la Sala Nacional de Casación Penal por el pronunciamiento del Reg. No en la causa No7904 "IGLESIAS Saúl Osvaldo sobre recurso de casación...."

El 30 de abril de 2009, en un incidente de extinción de la acción penal por prescripción en la causa N° 1479/03 (int. 29) "NN-contribuyente ADANTI SOLAZZI Y CIA. SACI sobre evasión tributaria simple"<sup>26</sup> sostuvo, manteniendo el criterio pronunciado en Reg. 765/08 de la sala B, "...el impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto distinto del impuesto a las ganancias...." y revocan la resolución dictada por el tribunal inferior. (Voto conjunto de los tres Jueces)

Buenos Aires, 20 de octubre de 2009 en el marco del "INCIDENTE DE EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN PROMOVIDO POR LA DEFENSA DEL SEÑOR HUGO RODOLFO MUNICH EN CAUSA W 225/2007 (672) CARATULADA "CERÁMICA ASTROS S.R.L. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769". J.P.T. N° 2. SALA "B". CAUSA 58.003. ORDEN N° 21.877. Con un fallo con el voto conjunto de los tres camaristas sostuvieron en los considerandos que: "...5°) Que, por la resolución recurrida se estableció: "...con relación al riesgo de doble punición invocado por los presentantes, en primer lugar debemos destacar que el objeto de la presente involucra una imputación plural, integrada por hechos distintos e independientes, de la que resulta la presunta evasión de diferentes impuestos -Impuesto a las Ganancias, Impuesto a las Salidas No Documentadas e Impuesto al Valor Agregado durante distintos períodos (2002, 2003 Y 2004), resultando a su vez para ellos momentos de consumación distintos. Es así que, podemos afirmar que la imputación de hechos independientes (como acontecimientos históricos reales, distintos) habilita la posibilidad de una persecución penal múltiple, debiendo desecharse la aplicación de la regla que rige el principio bajo análisis, pues no se trata de un mismo hecho ...en este orden de ideas, resulta preciso

26. "Incidente de extinción de la acción penal por prescripción a favor de Edgardo Amadeo Coppola en la casua N| 1479/03 int 29 caratulada 2Adanti Solazzi y CIA SACI y F sobre evasión tributaria simple" JPT n° 1, sala b N| 58.549, folio N|142 orden N° 22.168

señalar que el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a las Salidas no Documentadas parten de hechos imponible distintos, toda vez que, por un lado la ley del impuesto a las ganancias grava el propio incremento o acrecentamiento patrimonial de cualquier tipo producido en un determinado lapso, y por otro los egresos indocumentados (art. 37 de la ley 20.698) ... el delito que involucra la evasión del Impuesto a las Salidas no Documentadas, no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar el momento en que la obligación tributaria se ha tornado exigible y al momento del incumplimiento posterior de aquella ...que en abstracto importa un momento de consumación distinto que los demás impuestos involucrados ... "(confr. Considerando s XII y XIII de la resolución apelada; la transcripción es copia textual del original). Por consiguiente, independientemente de la coincidencia, o no, de este Tribunal con aquellas conclusiones, se advierte que por la resolución apelada no se ha eludido el tratamiento preciso de la cuestión planteada, como se invocó por el recurso de apelación en trato (confr. punto b) del considerando 3° de la presente). 6°) Que, con relación a la identidad de los hechos invocada por el apelante y a la violación de la garantía constitucional por la cual se prohíbe la múltiple persecución penal por el mismo hecho, corresponde expresar que conforme se ha establecido por numerosos pronunciamientos anteriores de esta Sala "B", para determinar si existe persecución penal múltiple se requiere la conjunción de tres identidades: identidad de la persona perseguida ("eadem persona"), identidad del objeto de persecución ("eadem res") e identidad en la causa de persecución penal ("eadem causa petendi") -confr. Regs. Nos. 21/00, 170/00, 800/00, 371/06, entre otros, de esta Sala "B"-.

7°) Que, con relación a la identidad del objeto de persecución ("eadem res"), se ha establecido: "...para que la regla funcione y produzca su efecto impidiendo característico la imputación tiene que ser idéntica, y la imputación es idéntica cuando tiene por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona (identidad de objeto = eadem res) ... Dos objetos procesales son idénticos, y no permiten persecuciones penales distintas simultáneas o sucesivas, cuando la imputación consiste en la misma acción u omisión concreta aun cuando sólo afirmadas hipotéticamente como ciertas." (Confr. Julio B. J. MAIER, "Derecho Procesal Penal", Tomo 1 Fundamentos, Editores del Puerto, 2° edición, 3° reimpresión, Buenos Aires, 2004, págs. 606/608; el resaltado no corresponde al texto original). 8°) Que, por la lectura de la reseña de los hechos imputados a Hugo Rodolfo MUNICH en las actuaciones principales efectuada por el considerando 1° de la presente, se advierte que el hecho descripto por el punto b) no consiste en "la misma acción u omisión concreta" que aquélla que se describe por el punto a), pues el primero se trata de en una omisión de presentar una declaración jurada dentro de los 15 días de la producción de una erogación carente de respaldo documental válido, de conformidad con lo establecido por el arto 37 de la ley 20.628 y la Resolución General A.F.I.P. N° 893/2000, Y de pago del impuesto correspondiente, mientras que el segundo se trata de una acción consistente en la presentación de una declaración jurada presuntamente engañosa por la cual se habrían deducido gastos supuestamente inexistentes. Por consiguiente, el agravio detallado por el punto e) del considerando 3° de la presente tampoco puede tener recepción favorable. ..."

El 30 de noviembre del 2009 en el marco de el incidente de prescripción de la acción penal en la causa "Guzmán Macica S.A: sobre infracción ley 24769" la cámara al tratar el tema tomó a las SND en forma independiente y debe considerarse como fecha de consumación del hecho, aquella en el cual se produjo el vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental. Es decir según surge de la resolución 893/00 a los 15 días de realizada la erogación.

El mismo día pero en el marco de la causa "Blue Film S.R.L. sobre infracción ley 24769" por un incidente de las mismas características se expide de igual forma.

#### **d. Casación Penal**

La Cámara Nacional de Casación Penal el 21 de mayo de 2008 en marco de la causa "Iglesias, Saúl Osvaldos" sostuvo que el Impuesto a las Ganancias y las Salidas no documentadas eran impuestos separados a la hora del computo y basó su postura en el período en que ambos hechos imponibles se verifican sosteniendo en su fallo que:

"...de esta forma, entiendo que las argumentaciones efectuadas por el representante del Ministerio Público Fiscal, no denotan un fundamento que conmueva el criterio sentado por el Mas Alto Tribunal, ni demuestra vicio alguno respecto del pronunciamiento de la Sala II de la Cámara Federal de Bahía Blanca, pues siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias, no corresponde sumar los montos evadidos. Sino antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes....."

"...la imposibilidad de contabilizar del modo conjunto el impuesto a las ganancias y las salidas no documentadas se decantan lógicamente, puesto que la verificación del hecho imponible en la salidas no documentada es necesariamente posterior a la presentación de la rendición de ganancias...",

El 19 de mayo de 2008 la sala IV de la cámara nacional de Casación Penal integrada por el Dr. Hor-

nos Gustavo como Presidente y los doctores Augusto Diez Ojeda y Mariano González Palazzo como vocales a los efectos de resolver un recurso de casación interpuesto en fs. 78/80 en el marco de la causa “Negri, Julio Fernando y otro sobre recurso de casación” sostuvo en su considerando primero que no correspondía acumular el monto adeudado en concepto al impuesto a las ganancias con el de salidas no documentadas atento a la distinta naturaleza jurídica del instituto.

El Dr Palazzo dijo que la Corte Suprema de Justicia estableció que la obligación del art 37 (ley 20628) constituye una imposición tributaria y no una sanción. Y que la Corte Suprema de Justicia no ha dicho que el impuesto a las salidas no documentadas integre el impuesto a las ganancias. Por el contrario, definió claramente el supuesto fáctico en el que se aplica la previsión del citado artículo 37, en clara distinción con el hecho imponible típico del régimen de ganancias. Sobre este aspecto debiese tener en cuenta también como distintivo- que las erogaciones no documentadas son deducibles del balance fiscal (fallo 275:83) mientras que el impuesto a las ganancias es de imposible deducción en virtud de la prohibición contenida por el art. 88 inc. D) de la ley 20628, por lo que no puede considerarse que en ambos casos se trate de un mismo tributo. Se trata de un impuesto sui generis (Guilliani Fonrouge-Navarri) que se aparta del carácter personal de ganancias (adoptado en forma de tipo real); instantáneo, pues la obligación es única, y si el hecho imponible se repite generará una obligación distinta a la primera (no es periódico, como el que grava la renta)...las salidas no documentadas constituye un tributo distinto y sui generis de tipo real, instantáneo y no periódico como el que grava la renta. Los restantes jueces adhirieron a su voto.

Esto es una breve muestra de lo dicho por nuestros jueces en las diferentes instancias hasta ahora.

Existe también otros organismos que se han expedido como ser la Unidad Fiscal que por medio de una News letter dio su punto de vista sobre el tema y analizó las SND a la luz del artículo 1 ley 24768. Examinó las condiciones objetivas de punibilidad en la evasión del Impuesto a las salidas no documentadas y del impuesto a las ganancias. Sostuvo la improcedencia de sumar los montos evadidos entendiendo que el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo distinto al impuesto a las ganancias.

La fuente utilizadas fueron: el Dr. Corti, Arístides Horacio M. Calvo, Rubén A. Luis, Claudio E.: *“El impuesto especial a las salidas no documentadas”*, La Ley, 2008.11.11 en el cual éstos realizan un análisis propio del instituto de las salidas no documentadas recorriendo las cuestiones interpretativas que fueron objeto de pronunciamientos judiciales, para demostrar la improcedencia de sumar los montos del impuesto a las ganancias y el impuesto a las salidas y cierran el tema con el siguiente cuadro.

Sistematización de las diferencias destacadas por los autores, entre el impuesto a las ganancias y el instituto de las salidas no documentadas, que fueron desarrolladas in extenso con citas de jurisprudencia y doctrina, para demostrar que se trata de impuestos diferentes, lo que determina la improcedencia de sumarlos a los efectos de establecer si se superan o no las condiciones objetivas de punibilidad. Tema	Impuesto a las ganancias	Impuesto a las salidas no documentadas
<b>Naturaleza del impuesto</b>	Se trata de un impuesto de ejercicio	Para el autor de la salida se trata de un impuesto especial, real, proporcional e instantáneo  El autor de la salida es un responsable a título propio, sobre quien pesa una obligación resarcitoria del impuesto a las ganancias del beneficiario no individualizado.

<b>Materia gravada</b>	Grava en cabeza del contribuyente incrementos patrimoniales propios.	Se trata de ganancias (incrementos patrimoniales) del beneficiario no identificado.
<b>Deducibilidad como gasto en el impuesto a las ganancias</b>	Su deducción está prohibida por el art. 88 inc d) en cuanto establece dentro de las deducciones no admitidas “el impuesto de esta ley”	Para el autor de la salida no es “el impuesto de esta ley” cuya deducción prohíbe la LIG, art. 88, inc. d)  Para el autor de la salida el impuesto a las salidas no documentadas es deducible como gasto, no operando a su respecto la limitante del art. 88, inc. d)
Supuestos de inexigibilidad del impuesto a la salida no obstante la inexistencia de documentación:	Porque existen supuestos específicos previstos tanto en la ley del impuesto como en el Decreto Reglamentario.	
<b>Efectos que se derivan del hecho de que antes o después de efectuado el pago del impuesto a las salidas no documentadas se acredite la identificación del beneficiario de la salida</b>	El accionante deberá rectificar sus DD. JJ. Del impuesto a las ganancias excluyendo la deducción como gasto que hubiese hecho del impuesto especial en trato.	La identificación del beneficiario hace cesar la responsabilidad propia u obligación resarcitoria del autor de la salida.  De haberse efectuado el pago del impuesto especial a la salida, su autor tendrá una acción de regreso o restitución del pago efectuado contra el beneficiario

Como hemos podido ver, existen varias formas de entender como debe ser considerado este “tributo” y esto se debe en gran parte a la ambigüedad que conlleva el propio término “tributo”. Según como sea interpretado y el aspecto que se tome como relevante, será el modo que determine su imputación.

Es el derecho tributario material el que regula los aspectos sustanciales del vínculo jurídico entre el Estado y los sujetos pasivos, sometidos al poder de imperio, con motivo de los tributos. Este nos dice que la obligación tributaria está compuesta por dos elementos básicos, el sujeto y el objeto.

Los sujetos pasivos y activos de la relación y el objeto que es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el “tributo”.

La fuente de esta obligación debe estar constituida por la ley, salvo que las cuestiones estén reguladas por tratados internacionales, ya que estos tienen jerarquía superior a las leyes.

El hecho imponible constituye así la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación, si no se dan ninguna hipótesis neutralizante.

Este hecho imponible está formado por un aspecto material, que es la descripción objetiva de un hecho; personal, temporal que es el momento en que queda configurada la realización del hecho imponible y espacial

En los fallos cada tribunal basó sus fundamentos dando importancia a uno u otro de los aspectos mencionados del tributo.

Por ejemplo en el marco de la causa “Iglesia S.O.” se dió preponderancia al aspecto personal del tributo y se sostuvo que la CSJN había dicho que era un “tributo propio”.

Dando importancia al aspecto sustantivo del tributo se resolvió en Adanati Solazzi<sup>27</sup> del 2007 cuando falla la sala B, y dice que deben computarse por separado ya que el hecho imponible<sup>28</sup> en el Impuesto a las SND es diferente del Impuesto a las ganancias. Las bases de esta postura pueden fundarse en el fallo de la CSJN Geigy S.A.<sup>29</sup> Otros le han dado importancia al aspecto formal, en cuanto a el régimen legal en el que fuese este artículo creado<sup>30</sup>

Y tomando como base el marco legal, y siguiendo este enfoque, desde un criterio Formal – legislativo, en base a que es potestad del legislador crear las leyes y encuadrarlas según estos crean convenientes

27. Adanati Solazzi

28. Poner referencia de Garica Viscaino sobre aspecto sustancial del tributo

29. Geigy S.A del 15 de octubre de 1969

30. El juzgado Penal tributario N° 1 , a cargo del Juez Lopez Biscayart

acorde a la finalidad buscada, nos encontramos con la lectura de diversos fallos del juzgado Penal Tributario N° 1<sup>31</sup>.

Me parece importante en relación a esta postura lo dicho por el Dr. Lucio Simonetti atento al dolo requerido por esta artículo 1, "...parece imposible suponer que se puede dar un ardid respecto de las salidas no documentadas de forma autónoma, ya que la tasa depende siempre de la posibilidad –o no– de deducir ese gasto. Como consecuencia de ello, colocar el ardid típico en la falta de presentación del volante de pago no es otra cosa que un recurso artificial al que se acude cómo consecuencia de sostener la autonomía del tributo. Si fuese así al existir un único ardid, la imputación penal sólo podrá ser efectuada respecto de la conducta principal por las reglas del artículo 54 del CP, al tratarse de lo que la doctrina denomina como concurso ideal homogéneo, que se resuelve por las reglas del artículo 41 del CP al tratarse de la misma escala penal..."<sup>32</sup>.

Como vemos son muchas las formas de fundamentar la forma de su cómputo, pero de cada resolución que se tome afectará de forma distinta al imputado.

Veamos el siguiente cuadro

Impuesto	Impuesto a las ganancias	Salidas no documentada	Juntos	Delito	Condena
Juntos	50001	50000	100001	Art 1	2 a 6
Separados	50001	50000		No hay delito	
Juntos	500000	500001	1.000.001	Art 2	6 a 9
Separados	500000	500001		Concurso real Art 1	2 a 12

Del cuadro podemos ver las diferentes consecuencias que generan en cuanto a la condena que sería pasible el sujeto imputado según el criterio que adopte el juzgado.

Si nos inclinamos por considerar las salidas no documentadas son un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, pero contenidas en la ley del mismo, derivamos en que son hechos distintos y merecen distintas imputaciones penales lo que de darse juntas llevarían a un concurso real que agravaría el monto de la condena.

Diferente sería si fueran un único hecho, siempre que esto no derive en que se pase una evasión simple a una agravada por la sumatoria.

Ahora bien no debemos dejar de lado el basamento de la Sala A que al considerar el fraude como elemento central, si bien considera a estos tributos como impuestos independientes, a la hora de encuadrar la figura considera que hay un delito continuo afectando los plazos de prescripción que autónomamente tendrían cada uno de estos tributos ya que termina corriendo los plazo desde el último hecho para todos los impuestos adeudados.

Por ende, aun considerándolos separados podemos arribar a diversas conclusiones.

Miremos el siguiente cuadro teniendo ahora como miras la prescripción

Prescripción	IG	SND	
Tributos separados	Presentación y pago	Según decreto 893/00 15 días de erogación	Dos hechos independientes
Tributos separados pero considerados como un delito continuo	Desde el la medianoche del ultimo hecho	Desde el la medianoche del ultimo hecho	Delito continuo
Juntos	Desde la presentación de la declaración jurada y el pago de IG		

31. JNPT n° 1, causa número 2013/2003 (int. 684) "N.N. –contribuyente ORBINSA S.A.– s/evasión tributaria simple" del 15 de septiembre de 2006.

32. Zaffaroni, Alagia, Slokar, ob. cit., pág. 865.

Es decir que las salidas no documentadas según la forma de clasificarlas genera diversos efectos algunos más favorables para el imputado, otros parecerían no tanto en relación a la condena como al plazo del cómputo para la prescripción de la acción.

## 6. Conclusión

Kelsen<sup>33</sup> expresó que la seguridad jurídica consiste en que las decisiones de los tribunales sean pre- visibles hasta cierto grado, y calculables, de suerte que los sujetos sometidos al derecho puedan orientar su comportamiento según las decisiones judiciales predecibles.

El art 37 de la ley de impuesto a las ganancias generó una variedad de criterios entre nuestros tribuna- les Nacionales y Federales, evidenciando el grado de confusión al cual se puede llevar al contribuyente.

Como sabemos la doctrina de la Corte Suprema de Justicia no obliga sino en los casos en que fueron dictadas sus sentencias, pero los tribunales inferiores no pueden ser arbitrarios a la hora de apartarse, por este motivo deben manifestar en forma clara los nuevos argumentos en que se funden.<sup>34</sup>

Lo cierto es que si bien los fallos de la corte Suprema de Justicia pusieron claridad en cuanto a la naturaleza jurídica no lo hicieron en cuanto a que tributo son.

Lo que debemos recordar a la hora de tomar postura es, al ser el “tributo” un elemento normativo del tipo, recaen todas las exigencias del principio de legalidad que establece que ante posibilidades relativas a si es o no punible una conducta, se debe estar siempre a la interpretación más restrictiva posible, como consecuencia del principio de máxima taxatividad legal e interpretativa que obliga al intérprete a otorgarle a las palabras el significado más restrictivo o limitado para la criminalización de las acciones

Hasta la fecha, nuestros tribunales parecen inclinarse por la postura de la independencia de las salidas no documentas, pero debemos esperar que Nuestra Corte Suprema de Justicia vuelva a traer claridad sobre este tema, en miras a una mayor seguridad jurídica.

---

33. Cfr.KELSEN, hans, teoría pura del derecho pag 260

34. Fallo 307:1094; 311. 1644.



