



CONTADOR PUBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

PRÁCTICAS ILEGALES PARA LIBERAR LA CARGA TRIBUTARIA

Autores:

Caligoli, Ana Paula

Registro n° 29.439

E-mail: ana.caligoli@fce.uncu.edu.ar

Videla, Noelia Yanela

Registro n° 29.678

E-mail: noelia.videla@fce.uncu.edu.ar

Zenocratti, María Eugenia

Registro n° 29.690

E-mail: maria.zenocratti@fce.uncu.edu.ar

Profesor tutor:

Cdor. Papirman, Mariano Fabián

Mendoza, 2022



RESUMEN TÉCNICO

Es de público conocimiento escuchar que diversos contribuyentes han sufrido algún tipo de sanción por haber empleado diversos métodos para liberar la carga impositiva. Sin embargo, poco es lo que se menciona sobre cuáles son esos métodos empleados.

El presente trabajo, tiene un enfoque casi totalmente práctico, donde se buscará investigar cuales son las prácticas ilegales ejecutadas con mayor frecuencia, como así también investigar, analizar y concluir sobre otras formas de reducir la carga tributaria de manera ilegal.

Con la presente investigación, se busca indagar sobre los vacíos legales existentes en la normativa tributaria vigente, que podrían ser el puntapié inicial para cometer delitos tributarios como la elusión de impuestos. Otro de los objetivos planteados es determinar el impacto económico que deberían soportar los contribuyentes por implementar diversos métodos que tengan como finalidad la liberación de la carga fiscal.

Como ya se mencionó anteriormente, se cuenta con poca bibliografía por su enfoque práctico más que teórico, por lo tanto, para recolectar información se recurrirá a las siguientes herramientas para la obtención de información: publicaciones oficiales de diversos organismos públicos y su análisis e investigaciones realizadas por profesionales en materia similar.

Con los resultados que se obtengan se busca:

1. Demostrar la existencia o no de determinadas actividades o negocios dónde se produce un mayor perjuicio al fisco.
2. Concluir sobre las razones por las cuales tanto empresas como personas humanas buscan cómo evadir impuestos.
3. Determinar el impacto económico, en el corto como en el largo plazo, de la aplicación de prácticas ilegales para liberar la carga tributaria.

1.5. Palabras claves: evasión, elusión, tributos, sanciones, incidencia, contribuyente, fisco.

INDICE

RESUMEN TÉCNICO.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPITULO I.....	7
CAPITULO II.....	14
2.1 Prácticas en materia tributaria.....	14
2.2 Prácticas en materia laboral.....	18
CAPITULO III.....	22
3.1 Normativa Nacional.....	22
3.2 Normativa Provincial.....	28
3.3 Normativa Profesional.....	28
CAPITULO IV.....	33
4.1 Impacto económico desde el punto de vista del fisco.....	33
4.2 Impacto económico desde el punto de vista del contribuyente.....	41
CAPITULO V.....	44
5.1 Juicios en materia tributaria.....	45
5.2 Juicios en materia previsional.....	48
CONCLUSIÓN.....	51
BIBLIOGRAFÍA.....	53

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está enfocado en mostrar cuáles son las características del Sistema Tributario del país que lleva a los contribuyentes a cometer las denominadas “prácticas ilegales para liberar la carga tributaria”, que, aunque no debería serlo, son moneda corriente en la actualidad. Buscamos describir aquellas prácticas, pero no con el fin de incentivar su utilización, sino de dar a conocer el riesgo que corren los contribuyentes y las consecuencias económicas que pueden sufrir, ya que están fuertemente penadas por la legislación argentina.

Como todos conocemos, en Argentina rige como ley suprema la Constitución Nacional¹, siendo la base de todos los sistemas. Contiene los derechos, obligaciones y libertades de las personas y regula la organización y el ejercicio de los tres poderes del Estado. De allí surge el artículo 4, el cual cita:

*“El gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de Derechos de Importación y Exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos **de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General** y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso...”*

El mismo da a conocer la potestad del Estado para poder fijar contribuciones a la población para poder cubrir los gastos de la Nación y satisfacer las necesidades del pueblo.

Todo este Sistema y la organización que viene dada por la ley suprema, y que frecuentemente va sufriendo modificaciones, es lo que hoy en día genera una fuerte presión en los contribuyentes, perjudicando e impidiendo en algunos casos, que puedan sacar adelante su economía, y la del país en consecuencia.

Todas estas fallas percibidas, nos llevaron a investigar diversos autores como lo son Villegas, H. en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (2001); Nuñez Miñana en su libro Finanzas Públicas (1998); Atchabaian A. en Régimen Jurídico de la Gestión y Control de la Hacienda Pública (2012); todos ellos en primer lugar para conocer la estructura del Sistema tributario, como está compuesto, conceptos básicos como lo son la Elusión y Evasión.

Indagamos en artículos de revistas científicas para conocer más sobre la actualidad, cuales son las prácticas utilizadas para liberar la carga tributaria, los efectos que producen y cuál es la situación actual del país respecto a su estructura impositiva y las características de la misma.

¹ Ley N° 24.430, sancionada el 14/12/1994, B.O N° 28.057



Por último, pero como fuentes principales de nuestro trabajo, utilizamos como respaldo, diversas leyes Nacionales en materia Civil, Tributaria, Penal, de la Seguridad Social y también normativa de la Provincia de Mendoza.

A raíz de las frecuentes modificaciones al sistema tributario, mencionadas en los párrafos anteriores, es que se va complejizando la estructura del mismo. De allí surge la problemática para los contribuyentes de no poder afrontar sus obligaciones como marca la ley - que suele ser muy rigurosa -. Esta imposibilidad de cumplimiento, es lo que los lleva a realizar diversas prácticas para poder ir sobrellevando su actividad, lo cual siempre termina en obligaciones a pagar excesivamente mayores a las originales como consecuencia de la imposición de multas, y hasta cumplir con penas de cárcel. Todas éstas sanciones no solo son para los contribuyentes, sino también para los profesionales que aportan necesariamente sus conocimientos para poder lograrlo.

El desarrollo del trabajo se basa en ir profundizando sobre nuestros objetivos planteados, para luego obtener el resultado final. En primer lugar, mostrar las características del sistema tributario, sus complejidades y fallas que posee, lo cual nos permite obtener una idea de la complejidad y la fuerte incidencia de la carga tributaria en los contribuyentes.

En segundo lugar, mostrar cuáles son esas prácticas que realizan para mitigar los efectos que producen las complejidades del sistema.

Continuamos con un análisis de la normativa Nacional y Provincial referida a las sanciones por llevar a cabo las prácticas. Estas sanciones son dirigidas a los contribuyentes y a los profesionales involucrados. La determinación de sanciones y multas permite analizar los impactos económicos que van a sufrir los contribuyentes. Para continuar con el análisis económico, incluimos también los efectos que va a sufrir el fisco como consecuencia de las modificaciones en los recursos que el Estado prevé recaudar, que se verán afectados por estas prácticas.

Para finalizar realizamos un análisis de casuística judicial reconocida referida, principalmente, al mecanismo “más común” de estas prácticas ilegales, que es la emisión de facturas apócrifas y otro caso relacionado a los mecanismos utilizados en materia de Seguridad Social.

Para cumplir con la hipótesis definida, la cual establecimos como: **“En el afán de obtener una mayor rentabilidad y a su vez, alivianar la carga tributaria, los contribuyentes recurren a la aplicación de prácticas ilegales, sin considerar el posible impacto económico que podrían sufrir ante inspecciones o requerimientos de los órganos de recaudación”** y con los objetivos planteados, realizamos una investigación de tipo descriptiva bajo un enfoque cualitativo. La elección del tipo de investigación está dada por el tipo de información disponible para la investigación, la cual se centra en textos de libros, artículos científicos y fundamentalmente leyes. No es una investigación que se centre



en obtener datos numéricos, sino de proporcionar información a los usuarios (en este caso contribuyentes y profesionales) que les sea útil al momento de tomar decisiones.

Con el presente trabajo buscamos crear una herramienta que sea útil para los estudiantes, contribuyentes, profesionales y para el público en general. Queremos contribuir a un mayor conocimiento del Sistema Tributario y sus características, y porque no, llegar a los máximos niveles de mando para que de alguna manera se comprenda la realidad actual y contribuir a posibles mejoras.



CAPÍTULO I – INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

A lo largo de nuestra carrera profesional, nos encontramos con el desarrollo de diversas actividades económicas, algunas tradicionales mientras que otras más innovadoras, conforme los tiempos que actualmente corren.

Sin embargo, frente al desarrollo de cualquier actividad económica, el contribuyente se encuentra frente a los diversos impuestos que gravan la actividad desarrollada. Esto implica que los niveles de rentabilidad de las actividades disminuyan, mientras que las recaudaciones del Estado se ven o deberían verse incrementadas.

Si nos remontamos al artículo 4 de la Constitución Nacional, la cual cita “El gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de Derechos de Importación y Exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos **de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General** y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso...” Podemos ver que ya en la carta Magna se hace mención, no sólo al poder de imperio del Estado en la aplicación de contribuciones, sino también se menciona a los tributos que gravan diversos tipos de renta que obtienen los contribuyentes.

El Estado, a través de la *competencia tributaria* que goza, tiene la potestad de determinar los recursos con los que va a afrontar los gastos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos, como lo son: salud, educación, justicia, seguridad, entre otros, todo ello para lograr el bienestar común de sus habitantes. Entre esos recursos, el que conocemos por excelencia, y que el común de la gente utiliza para referirse a la generalidad sin hacer la distinción adecuada, es el *impuesto*, pero existe una clasificación de los mismos.

De acuerdo a su naturaleza -clasificación más importante-, los recursos pueden ser: *tributarios* y *no tributarios*. Dentro de ellos, los recursos tributarios cobran mayor interés, definiendo al *tributo* como “toda prestación patrimonial obligatoria - generalmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados” según Villegas H.

A su vez, dentro de los tributos nos encontramos con los mencionados *impuestos*, las *contribuciones* y *tasas*, los cuales el autor Nuñez Miñana, H. define:

“Impuestos: recaen sobre cada contribuyente sin tener en cuenta los beneficios individuales recibidos de bienes públicos financiados con estos impuestos. Es posible establecer una correlación entre contribuyentes y beneficiarios de gastos financiados con dicho impuesto.

Contribución: son todos aquellos tributos recaudados del grupo de contribuyentes que se benefician directamente del gasto público.

Tasa: apunta al tipo de obligación tributaria, fijada sobre un contribuyente individual, en oportunidad de la prestación de un servicio estatal. Se calcula para retribuir el costo de prestación del servicio, distribuido en proporción a los beneficios individuales recibidos.”

(Nuñez Miñana, H, (2da Edición, 1998) Finanzas Públicas.

El autor Villegas, H. en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (2001), basándose en la propuesta del profesor brasileño Geraldo Altaliba, hace referencia a que, en ésta clasificación, la diferencia radica en la vinculación que tienen con el hecho generador. Por ello, considera que tanto las tasas como las contribuciones, son *tributos vinculados*, ya que van a depender de la ocurrencia del hecho generador que en éstos casos sería el desempeño de una actuación estatal.

Por el contrario, el impuesto se considera un *tributo no vinculado*, ya que el hecho generador está totalmente desvinculado a una actuación estatal. Villegas H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Pese a la variedad de recursos con los que cuenta un Estado, el *impuesto* -además de ser el más reconocido-, es la principal fuente de financiamiento; y a su vez es él mismo Estado, quien, por su poder de imperio, podrá establecerlos por ley.

El mismo autor se refiere al *impuesto* como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.

Estos hechos imponibles que menciona, son los que las leyes respectivas definen como tales y que variarán según las diversas actividades con las que nos encontramos.

Al decir “...hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”, el autor hace referencia a que el impuesto va a corresponder pura y exclusivamente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma, el que será una situación relativa al contribuyente, ajeno a una actividad estatal como es el caso de las tasas y contribuciones.

Una situación muy cuestionable en la actualidad de nuestro país, es la complejidad que el sistema tributario posee. Es un problema que va más allá de cuestiones ideológicas o partidarias, independientemente del gobierno de turno, esta situación está produciendo una gran falta de crecimiento económico, desmotivación al momento de querer invertir y no exclusivamente de inversión con capitales extranjeros, sino la misma inversión privada local.

Es un sistema tributario que se caracteriza por su complejidad, ineficiencia y falta de equidad, a lo que muchos profesionales denominan “**un sistema tributario perverso**”.

Actualmente, la estructura tributaria en Argentina está compuesta por 165 tributos, que abarcan impuestos, tasas y contribuciones, por lo que 95 de ellos corresponden a los municipios; encontrándose en discusión la implementación de un nuevo impuesto “a la renta inesperada”, el cual se espera que no prospere, por considerarse inadmisibles sus propuestas.

Esta cantidad desmedida, que hace a un sistema burocrático y complejo, convierte al Estado en socio mayoritario de los privados, tal cual lo expresa el Tributarista Cesar Litvin.

Todas estas características, desfasajes y complejidades del sistema tributario, generan en los contribuyentes una alta *presión tributaria*.

Para entender mejor este concepto de presión tributaria, recurrimos a la definición formal que expresa el autor Dino Jarach

“El concepto de presión tributaria surge de la analogía con el mundo físico. Del mismo modo que en física se habla de presión, significándose la relación entre fuerza o, particularizando, peso y superficie sobre la cual la fuerza, o el peso, se ejercita y carga, así en finanzas, partiendo de la concepción de que el tributo o el complejo de tributos constituye un peso que gravita sobre las varias economías individuales o sobre su conjunto, se habla de presión tributaria (P) para indicar la relación entre la suma de los tributos (T) y la riqueza nacional (R). Tal relación puede expresarse con la fórmula:

$$P = \frac{T}{R}$$

Jarach D. (1941, 2DO TRIMESTRE). Concepto de presión tributaria y presión financiera. Revista de Economía y Estadística, 3, 15-39.



Además, aclara que, si bien es un concepto científico y no contiene ninguna norma de conducta, dentro de sus funciones, está la de indicar a estudiosos o políticos cual es la situación financiera del país o confrontar situaciones de países diversos.

En un enfoque menos conceptual, otros especialistas aportan que *“la presión tributaria o presión fiscal es un término económico para referirse al porcentaje de los ingresos que los particulares y empresas aportan efectivamente al Estado en concepto de tributos en relación al producto bruto interno. De ese modo, la presión tributaria de un país es el porcentaje del PBI recaudado por el Estado por impuestos, tasas y otros tributos; siendo que los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos públicos de un Estado”*. Ameriso C & Treboux J. (2021). Presión Tributaria Sobre La Actividad Económica Nacional-Provincial Argentina. *Fiscalidad y Gobiernos locales*, 3, 7-8.

Para abordar de una mejor manera el concepto anterior, acudimos a la definición de *Producto Bruto Interno* según el economista Gregory Mankiw que establece que es *“el valor de mercado de todos los bienes y servicios finales producidos dentro de un país, en un periodo determinado”* Mankiw G. (2012). *Principios de la Economía*. Distrito Federal, Mexico: Cengage Learning Editores.

Siguiendo con la línea anterior, resulta importante exponer la situación y efectos reales de esta presión tributaria producidos en el país en el último tiempo. Para ello acudimos a un análisis realizado por el portal El Economista², basado en un informe elaborado por la consultora Ecolatina, radicada en el país.

En el mismo, hace referencia a que *“en 2021 la presión tributaria se mantuvo “estable” en comparación al 2020. Sin embargo, aseguraron que mostró un aumento de 1,3 puntos porcentuales del PBI, producto de los incrementos en los impuestos nacionales y provinciales. Para ser exactos, en 2021, la presión tributaria de impuestos nacionales correspondió al 24,5% del PBI, nivel similar al del año en el que comenzó la pandemia (2020)”*.

Respecto a la presión tributaria consolidada, que incluye además de los impuestos nacionales, a los provinciales, *“representó un 29,5% del PBI en 2021, similar al año anterior”*.

La consultora además agrega que *“en el año 2020, respecto al año 2019, la presión tributaria mostró un aumento de 1,3 puntos porcentuales del PBI. El aumento correspondiente a los impuestos nacionales (1,1 puntos porcentuales), se debió principalmente a las modificaciones en la normativa producidas a*

² "Si bien el portal "El Economista" (<https://eleconomista.com.ar/>) no es una fuente académico científica, es una fuente confiable y de referencia para los/as profesionales de las ciencias económicas".

finés de 2019 referidas a: recaudación de retenciones, bienes personales e impuesto PAIS (Por una Argentina Inclusiva y Solidaria)”.

En lo referido al futuro, indican que *“Hacia adelante hay dificultades para que continúe aumentando. Esto se debe a que los recursos del comercio exterior tienden a la baja y también a la paridad de fuerzas en el Congreso, que le complicaría al oficialismo votar nuevas subas de impuestos”.*

Como es de público conocimiento, y así también afirman los especialistas, el nivel de presión tributaria en nuestro país es históricamente elevado, siendo de los primeros en el ranking de América Latina.

Además de lo mencionado anteriormente, hay otros factores que contribuyen a la denominada “perversidad” del sistema tributario. Existen situaciones que se suman a la excesiva cantidad de tributos y que generan una imposibilidad de cumplimiento por parte del contribuyente.

El accionar del fisco es muy exigente con los sujetos en lo referido a vencimientos de las obligaciones, posteriores generaciones de multas por incumplimientos, intereses desmedidos, suspensiones, clausuras, bajas de CUIT y demás acciones, que, dependiendo las circunstancias, suelen ser muy agresivas en algunos casos.

Todas estas trabas, la asimetría absoluta en el sistema y la gran inseguridad jurídica que se genera por el constante cambio en las normas, parches y adiciones que se realizan sobre la normativa vigente, llevan a los contribuyentes, en muchas ocasiones, a tener que cerrar sus negocios y culminar con sus actividades por la imposibilidad de cumplir con todo lo exigido. Si no llegan a ese punto, suelen tomar el camino de las prácticas ilegales que son el centro de nuestro trabajo, sabiendo que generarían futuras consecuencias.

Otro punto importante de destacar, en relación a los perjuicios que lleva este sistema, es la confusión que suele generar la normativa que en ocasiones está redactada por legisladores que no poseen el conocimiento necesario del ámbito impositivo para tal fin.

Como mencionamos, los contribuyentes acuden a las prácticas ilegales, con el fin de disminuir la carga impositiva que sobre ellos recae. Con esto, nos referimos a las conocidas *evasión fiscal* y *elusión fiscal*.

“Evasión: Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales.”. (Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediciones JJCPM/MI., p.377)



“Elusión: es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito. La elusión tributaria es siempre antijurídica, sea que se vulneren principios de derecho (como la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.) o normas jurídicas que establezcan medidas antielusión”. (Coronado Rivas, N., Paillacar Silva, Carlos. (2007) Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la renta de Chile. Capic Review. Volumen (5), 19-32.

Además, Villegas Héctor en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, menciona *“La elusión fiscal es siempre fraudulenta y una conducta antijurídica, concibiendo la antijuricidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas.”* (Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma, p.388.

La diferencia entre estas conductas radica en que en la evasión se buscan técnicas para evitar o disminuir la carga tributaria que le corresponde por existir el hecho imponible, es decir, estando dentro de la obligación tributaria. En cambio, en la elusión, se buscan las técnicas que le permitan directamente no incurrir en la obligación tributaria. En este último caso, la mencionada inseguridad jurídica que existe en nuestro país y la falta de conocimiento de quienes crean la legislación, es algo que incrementa la posibilidad de cometer este tipo de ilícito.

Para llegar a cometer estos ilícitos, los contribuyentes acuden a diversos métodos ilegales en la práctica, los cuales se abordarán en profundidad en el siguiente capítulo.

A pesar de ser estas prácticas muy conocidas y utilizadas por los contribuyentes, lejos está de que sea un actuar correcto. Todas estas maniobras están penadas fuertemente por la ley de forma pecuniaria y hasta con cárcel, y son de público conocimiento diversas causas judiciales en la materia, ya cerradas o en curso.

Cabe destacar, que para que se puedan lograr estas maniobras, los contribuyentes necesitan de la actuación de profesionales expertos en la materia, los cuales sufren graves consecuencias que son penadas en materia civil, penal y profesional. Todo ello será abordado en profundidad en los subsiguientes capítulos.

En lo que respecta a aspectos laborales, nos encontramos con que también se busca a través de prácticas ilegales disminuir el costo laboral de contar con empleados en relación de dependencia. Todo ello es generado por la gran carga que implica poder cumplir con estas exigencias.

Actualmente, las Contribuciones a la Seguridad Social forman parte de uno de los pilares fundamentales de recaudación del sistema tributario, junto al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado.

El costo de contar con personal en relación de dependencia es realmente elevado (%), por lo que, si los contribuyentes cumplen con todas las exigencias del fisco y, además, teniendo en consideración la situación económica real del país, terminan en la quiebra. Para no llegar a ese punto, optan por recurrir a estas prácticas que liberan su carga tributaria, por lo general recurriendo al método de encubrimiento del carácter de dependencia de la relación laboral bajo una contratación como prestación de servicios o bien mediante una registración laboral defectuosa respecto del tiempo realmente trabajado.

La situación descripta anteriormente genera un incumplimiento ante el fisco, pero, además, produce un gran perjuicio al trabajador por no hacer valer realmente sus derechos.

A modo de conclusión, podemos decir que, considerando la estructura que en general posee un sistema tributario, el cual está compuesto por diversos tributos como: impuestos, tasas y contribuciones, algunos de ámbito nacional y otros repartidos entre las provincias y municipios, el sistema de nuestro país posee algunas características en particular.

Es una estructura compleja, formada por una cantidad excesiva de tributos y de exigencias, desfasajes e inequidad del fisco y de la legislación hacia los contribuyentes, que lo transforman en un “sistema perverso”. Esta perversidad recae sobre el contribuyente, generando en ellos una alta presión tributaria, que implica que debieran destinar gran parte de sus ingresos al fisco y transformando en pérdidas los resultados que espera obtener y a veces llegar hasta su quiebra.

Para no llegar a ello, los contribuyentes en conjunto con profesionales que aportan necesariamente sus conocimientos, suelen optar por el camino de las prácticas ilegales para disminuir esa carga. Recurren a técnicas que les permitan evadir los tributos, que implica la disminución o eliminación del monto debido; o eludirlos directamente, lo que sería evitar el nacimiento de la obligación.

Todo ello puede dar los resultados esperados en el momento, pero no se debe perder de vista que todas estas maniobras, que se dan tanto en el ámbito impositivo como en el laboral, están penadas fuertemente por la ley, tanto para el contribuyente como para el profesional.

CAPITULO II – PRÁCTICAS PARA LIBERAR LA CARGA TRIBUTARIA

2.1 PRÁCTICAS EN MATERIA TRIBUTARIA

En lo que respecta a materia tributaria, podemos mencionar como prácticas más comunes las siguientes: alteración de registros de compras y ventas; ventas sin facturar; facturas apócrifas y duplicación de comprobantes.

Para poder ahondar mejor en lo que implica cada una de ellas, partiremos de las siguientes definiciones:

- Manipulación de Registros: al hablar de registros, hacemos referencia a los registros de compras y ventas, conocidos también como “Libro IVA Compras y Libro IVA Ventas”. En todos estos registros podemos encontrar las facturas de compras y ventas, los cuales podrían haber sufrido modificaciones, tanto en los créditos computables para el Impuesto al Valor Agregado como en los débitos originados en las ventas.
- Por otro lado, y en concordancia a la adulteración de registros, podemos tomar como ejemplo el uso de facturas apócrifas para contar con un mayor gasto deducible en el Impuesto a las Ganancias o bien contar con mayor crédito para disminuir el importe de la Declaración Jurada mensual de IVA. El contador Bugner, José María en su artículo para Diario Rio Negro Online (2009), las define como: *“Aquella que es emitida por un sujeto que no tiene capacidad operativa para realizar la prestación o venta facturada y que es incumplidor contumaz de sus obligaciones fiscales como aquella que si bien es emitida por sujetos con capacidad operativa y aceptable cumplimiento fiscal no responden a operaciones reales”*
- Otra de las prácticas empleadas para la declaración en menos de ventas, es la omisión de facturar las mismas. Con esta práctica son muchos los contribuyentes que buscan aparentar la generación de ingresos, lo que implica un perjuicio para el fisco provincial por la baja generada en las recaudaciones de Ingresos Brutos mientras que, para el fisco nacional, le ocasiona un perjuicio en dos impuestos principalmente, IVA y Ganancias. Es menester destacar que los impuestos anteriormente mencionados son los que gravan una gran cantidad de actividades, pero no son los únicos. De acuerdo al tipo de actividad que se ejerza, pueden existir otros tributos que se deban ingresar, tales como Impuestos Internos, si la actividad económica queda encuadrada en alguno de los regímenes impositivos vigentes.

No debemos dejar de mencionar el caso de las exportaciones que las mismas se encuentran exentas en el Impuesto a los Ingresos Brutos en la provincia de Mendoza, de acuerdo al Artículo

189³ del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, previo cumplimiento de los requisitos de la normativa vigente; mientras que, para el caso del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran exentas conforme el artículo 7 de la Ley de IVA 23.349.⁴

- Como última práctica ilegal a ser investigada y desarrollada en el presente trabajo, encontramos a la duplicidad de comprobantes, con la misma finalidad que la descripta anteriormente para las facturas apócrifas. Un caso que podría darse en la actualidad es la declaración en el Portal IVA Digital de una Factura A con un determinado importe y además cargar la misma factura, en el mismo periodo o en uno diferente, pero consignando como tipo de comprobante “Ticket Factura A”. Frente a esta situación nos encontramos con comprobantes gemelos, los cuales dan lugar a cometer ilícitos tributarios.

Considerando las diversas prácticas en materia tributarias mencionadas, el presente capítulo tendrá un mayor enfoque en el empleo de facturas apócrifas y el perjuicio que las mismas le ocasiona al fisco y por ende a la población en general.

Uno de los grandes desafíos que afronta la AFIP, es la lucha contra las facturas apócrifas. Las mismas se han convertido en el mayor elemento perseguido por el organismo, a efectos de realizar fiscalizaciones y denuncias penales.

Los adquirentes de las mismas, suelen utilizarlas para influir sobre la Base Imponible de determinados tributos, como puede ser: la obtención de un Crédito Fiscal, en relación con el IVA; o un gasto computable, en relación con el Impuesto a las Ganancias, que los mismos no se corresponderían con la realidad, ya que la operatoria en sí, jamás acaeció.

Esta operatoria no es nueva, sino que en la década del 70 ya había iniciado dicha práctica cuando aún la tecnología no se encontraba presente en gran medida en nuestra profesión como lo es hoy.

El crecimiento en la utilización de facturas apócrifas en el país, considerada una práctica fraudulenta que lesiona los intereses de la Hacienda Pública, llevó a los legisladores a incluir en el Régimen Penal Tributario, con el grado de agravante, la evasión fiscal generada por la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos. La relevancia de esto en los últimos años, está dada a conocer por las numerosas causas judiciales iniciadas en la materia, tema a desarrollarse en el capítulo 5.

Una de las formas de llevar a cabo operaciones que involucren facturas apócrifas es a través de lo que se conoce como “Usinas”. Estos sujetos, generalmente constituyen sociedades comerciales en los papeles, pero que no poseen ninguna existencia material verídica dedicándose a la venta de facturas

³ Ley N° 4.362, sancionada el 18/11/1993, B.O N°28.061

⁴ Ley N° 23.349, sancionada el 07/08/1986, B.O N° 25.978



apócrifas, las cuales falsifican o emiten facturas falsas a cambio de un porcentaje del monto de las mismas.

El formato de la Usina no es el único medio para realizar estas operaciones. Las mismas pueden ser emitidas por una empresa con actividad y clientes verídicos, pero que emiten comprobantes en exceso del valor real de las operaciones o que emiten comprobantes pequeños solo a los efectos apócrifos. Tienen los mismos fines que las Usinas, pero al ser el marco de acción más acotado, su detección y control por parte del fisco, resulta ser más dificultoso. Otra metodología que podría presentarse es la facturación por parte de pequeños contribuyentes incluidos en el Régimen Simplificado quienes ofrezcan facturas a efectos de generar mayores gastos a responsables inscriptos o bien, una persona jurídica que deba tributar ganancias. (Hacemos la aclaración de personas jurídicas que deban tributar ganancias, ya que de acuerdo al tipo de personalidad jurídica podría encontrarse exento en Impuesto a las Ganancias como lo es el caso de las fundaciones). Dicho comprobante debería estar relacionado con la fuente generadora de ingresos, a efectos de poder deducirlos al momento de presentar la declaración jurada anual. Frente a esta situación, no hacemos referencia al impuesto al valor agregado, ya que los contribuyentes monotributistas no pagan IVA y por lo tanto quien les realiza una compra, no puede tomarlo como crédito fiscal.

La normativa vigente en nuestro país hace mención al empleo de facturas o comprobantes apócrifos y las sanciones aplicables por la utilización de los mismos. El inciso d) del Art. 2 de la ley penal tributaria al hablar sobre la falsedad de las facturas o documentos equivalentes establece que estos deben ser ideológica o materialmente falsos. La falsedad ideológica consiste en insertar o hacer insertar en un instrumento declaraciones falsas referidas a un hecho que el documento deba probar, más allá de la formalidad de los mismos, se ocultan operaciones inexistentes. En el documento ideológicamente falsificado hay una forma auténtica y un contenido falso. Por otra parte, la falsedad material consiste en hacer en todo o en parte un documento falso o adulterar uno verdadero de manera que induzca a error sobre su autenticidad. *“La falsedad material se refiere esencialmente a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o, si se quiere, de quien aparece como tal”*. (Fontán Balestra, C., Derecho Penal Parte Especial, LexisNexis, p. 976)

Así mismo, el artículo mencionado anteriormente, hace referencia a la utilización de “documentos equivalentes”, los cuales no se encuentran definidos por la norma. Considerando esta situación, es necesario recurrir a fuentes inferiores a la ley para interpretar cuáles son los instrumentos alcanzados por ella. Por su parte, el artículo número 9 de la Resolución General de AFIP 1415⁵, establece que *“Será considerado como documento equivalente de acuerdo con los usos y costumbres, haga las veces o*

⁵ Resolución General N° 1415, sancionada el 07/01/2003, B.O N° 30.246

sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos, para cada caso, en este título y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor”. Se encuentran incluidos en este artículo, entre otros, los siguientes: certificados de obra; cuentas de venta y líquido producto, comprobante y liquidaciones que se emitan de acuerdo con lo previsto en el Anexo I, Apartado 2 “A” inciso f) —venta de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca—; Certificaciones Primarias de Depósito de Granos”, “Liquidaciones Primarias de Granos” y “Liquidaciones Secundarias de Granos”, utilizados en las operaciones de depósito, compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra —cereales y oleaginosos— y legumbres secas —porotos, arvejas y lentejas—; Carta de porte y los comprobantes que se utilicen en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamentan el traslado y entrega de bienes; Guía aérea, carta de porte, etc., siempre que su uso obligatorio tenga origen en convenios internacionales o en normas nacionales.

En conclusión, para que un instrumento quede alcanzado por la norma, debe ser susceptible de generar un impacto tributario, o sea que tenga la aptitud de disminuir la liquidación de algún impuesto, facilitando de esta forma la evasión tributaria.

Para el cierre del tema desarrollado en el presente capítulo, consideramos que los objetivos de los contribuyentes en el empleo de comprobantes apócrifos son:

- En el Impuesto al Valor Agregado (IVA): Cuando un contribuyente registra facturas apócrifas abulta ficticiamente sus créditos fiscales, disminuyendo la carga tributaria respecto del impuesto que le correspondería ingresar.
- En el Impuesto a las Ganancias: Al establecer que la Ganancia Neta resulta de deducir de la Ganancia Bruta, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, mientras más abultados sean los gastos, menor será la Ganancia Neta.
- Impuesto a las Salidas No Documentadas: El artículo 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias, grava las erogaciones o salidas de dinero carentes de documentación o respaldadas por documentación falsa. No se admite la deducción del gasto en el Balance impositivo y está sujeta a la tasa máxima del impuesto, considerándose dicho pago como definitivo. Se utilizan facturas apócrifas para cubrir erogaciones carentes de documentación respaldatoria.

Los sujetos pasivos de los diversos impuestos recurren al uso de facturas apócrifas, para cumplir con su objetivo de alivianar la carga tributaria, pese a tener conocimiento que el mismo implica la comisión de un ilícito tributario, cuyas penas y sanciones se encuentran contempladas en el Régimen Penal

Tributario, Ley de Impuesto a las Ganancias⁶, Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo⁷, entre otras, tema que se desarrollará con profundidad en el siguiente capítulo.

2.2 PRÁCTICAS EN MATERIA LABORAL

Como se mencionó en el capítulo I, en materia laboral nos encontramos con que, en diversos rubros y actividades, los empleadores aplican técnicas ilegales con fines de ingresar menos cargas sociales que las que debieran, por contar con personal en relación de dependencia.

Mensualmente, un empleador debe pagar a sus empleados, no solamente el sueldo conforme las escalas vigentes de los Convenios Colectivos de Trabajo más todos los adicionales según actividad, puesto y tiempo que lleva trabajando; sino que además debe pagar los conceptos incluidos en el Formulario 931.

De acuerdo a la Ley 24.557⁸ – Ley de Riesgos del Trabajo, quienes contraten empleados en relación de dependencia, están obligados a contratar una Aseguradora de Riesgos de Trabajo – A.R.T o bien, pueden optar por autoasegurarse siempre que cumpla con el Artículo 3 inciso 2, el cual menciona “*Los empleadores podrán autoasegurar los riesgos del trabajo definidos en esta ley, siempre y cuando acrediten con la periodicidad que fije la reglamentación;*

a) Solvencia económico-financiera para afrontar las prestaciones de ésta ley; y b) Garanticen los servicios necesarios para otorgar las prestaciones de asistencia médica y las demás previstas en el artículo 20 de la presente ley.”

En función a lo mencionado, se adiciona el concepto de A.R.T que deben pagar los empleadores por los trabajadores en relación de dependencia, aumentando así los costos del negocio y, por ende, disminuyendo la rentabilidad del mismo.

Como último concepto de la declaración mensual de trabajadores en relación de dependencia, nos encontramos con el Seguro Colectivo de Vida Obligatorio o bien como puede encontrarse, S.C.V.O de acuerdo a sus siglas. La falta de contratación del seguro deriva en infracción por parte del empleador, quien deberá abonar el beneficio en caso de muerte del empleado en relación de dependencia. El mencionado seguro, no cubre los riesgos relacionados con invalidez total, absoluta, permanente e irreversible, sino que solo cubre los riesgos por muerte del empleado.

⁶ Ley N° 27.430, sancionada el 27/12/2017, B.O N°33.781

⁷ Ley N° 11.683 sancionada el 30/12/1.932, B.O N°11.586

⁸ Ley 24.557, sancionada el 13/09/1995, B.O N°28.242



En atención a lo descrito anteriormente, sólo en conceptos relacionados con los sueldos, toda persona, sea humana o jurídica, debe contar con un importe considerable para poder cumplir con sus obligaciones laborales. Considerando la crisis económica actual, causada entre otros factores por el Covid - 19, la cual ha afectado los niveles de facturación; se producen moras en el pago de los conceptos mencionados, y la búsqueda de alternativas ilícitas que permitan alivianar los costos a los que se enfrentan por haber celebrado contratos de trabajo en sus empresas o negocios.

Para poder comprender mejor, debemos definir los conceptos de Contrato de Trabajo y Relación Laboral, para lo cual nos remontamos a la Ley 20.744 ⁹– Ley de Contrato de Trabajo, la cual en su artículo 21 define: *“Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma y condiciones de la prestación, quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres.”*; mientras que en el artículo 22, define a la relación laboral de la siguiente forma: *“Habrá relación de trabajo cuando una persona realice actos, ejecute obras o preste servicio en favor de otra, bajo la dependencia de ésta en forma voluntaria y mediante el pago de una remuneración, cualquiera sea el acto que le dé origen.”*

A partir de la definición del artículo 21, podemos ver en el ejercicio profesional que nos encontramos con muchas de estas situaciones, donde presumiendo la existencia de un contrato de trabajo, el mismo no existe, sino que han celebrado “contratos de prestación de servicios”, respecto de los cuales muchas veces no se han formalizado por escrito y la persona contratada se encuentra inscripta en el régimen de pequeños contribuyentes y no como empleado en relación de dependencia.

En diferentes empresas, sin tomar en consideración el tamaño de las mismas, podemos encontramos con que hay personas que realizan trabajos bajo la subordinación del empleador, cumplimentando horarios, con un lugar de trabajo determinado, mediante el pago de una remuneración, disfrazada de retribución por los servicios brindados.

Frente a esta situación, vemos que existe un encubrimiento de relaciones laborales, ya que de esta forma se abona solamente la remuneración convenida sin considerar importes adicionales de acuerdo al convenio colectivo aplicable, como así también, la omisión del ingreso de cargas sociales, por lo que el costo de los empleadores se ve disminuido.

⁹ Ley N° 20.744 sancionada el 05/09/1974, B.O N° 23.003



Considerando las características bajo las cuales se prestan servicios, no hay dudas de que existe una relación de dependencia y no un contrato de prestación de servicios. Sin embargo, en diversas ocasiones, no se realizan denuncias ante la Subsecretaría de Trabajo a fines de que el empleador registre la relación laboral, ya que, ante la falta de empleo, son muchas las personas que deciden continuar trabajando así, pese a que en un futuro se podrán ver perjudicadas al momento de realizar sus trámites jubilatorios por la falta de aportes a la seguridad social. Esta situación podría verse revertida si el empleado ha realizado por su cuenta las inscripciones a los regímenes de monotributo o bien de autónomos, para aportar a su futura jubilación, situaciones que van más allá del objeto de investigación del presente trabajo.

Sin embargo, en un futuro el empleado así contratado, podría denunciar a su empleador por la falta de registración de la relación laboral, situación que quedaría encuadrada en el artículo **8 de la Ley 24.013**¹⁰ – Ley de empleo, la cual describe *“El empleador que no registre una relación laboral abonará al trabajador afectado una indemnización equivalente a una cuarta parte de las remuneraciones devengadas desde el comienzo de la vinculación, computadas a valores reajustados de acuerdo a la normativa vigente. En ningún caso, esta indemnización podrá ser inferior a tres veces el importe mensual del salario que resulte de la aplicación del artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo”*.

Es decir, a efectos financieros, cualquier empleador que tenga a sus trabajadores sin registrar, deberá considerar que por cada año que su empleado o empleados le presten servicios y cuya relación laboral no se haya registrado, además de las remuneraciones devengadas por año, deberá considerar la posibilidad de que ese monto se vea incrementado un 25% por la indemnización que podría ser intimada por el trabajador. Por lo tanto, si luego de un año de trabajo un empleado denuncia a su empleador por no haber registrado su relación laboral conforme la normativa vigente, el costo de remuneraciones se incrementará; considerando que en caso que el empleador regularice esta situación deberá realizar una rectificación de todas las declaraciones mensuales del 931, por lo que el costo no solo será del 25% sino que deberá abonar los conceptos de Seguridad Social, Obra Social, ART y S.C.V.O, mencionados anteriormente con más los intereses pertinentes.

Sin embargo, el encubrimiento de relaciones laborales, donde los empleados se encuentran bajo el régimen de la **Ley 26.565** – Ley de Monotributo, no es la única práctica ilegal empleada para disminuir los costos por tener empleados en relación de dependencia, sino que además se recurre a la registración cuyos datos no son verídicos en su totalidad como así también la omisión de registrar empleados. Respecto a datos no verídicos podríamos encontrar: fechas de ingresos posterior a la real, remuneración

¹⁰ Ley N° 24.013, sancionada el 13/11/1991, B.O N° 06/12/1991

menor a la percibida y tiempo de la jornada laboral, sobre el cual podemos ver con frecuencia en nuestra práctica profesional.

Otro de los motivos, por los cuales las personas que han celebrado contratos de trabajo recurren a registraciones defectuosas, es que los conceptos de Jubilación y PAMI son términos porcentuales calculados sobre las remuneraciones brutas. por lo tanto, si la remuneración bruta es por media jornada, los conceptos mencionados anteriormente, disminuirán, arrojando un menor importe a ingresar.

En lo que respecta a la obra social, de acuerdo a la Ley 23.660 – Obras Sociales, ¹¹en su artículo 16 se definen los términos porcentuales de Aportes y Contribuciones a la obra social a ingresar por cada empleado. Por su parte en su artículo 18, la ley establece que los importes a ingresar por empleados en relación de dependencia que presten servicios por media jornada, deberán ser los mismos que para los casos de jornada completa; lo que implica que el costo laboral será igual independientemente del tiempo trabajado.

Para finalizar el tema de prácticas ilegales en materia laboral, concluimos que *“El incumplimiento de las obligaciones del empleador respecto de la registración laboral, es un acto evasivo de los deberes legales de dichos sujetos en busca de beneficios económicos o reducción de costos que no contempla la generación de pasivos contingentes de esas acciones”*. Krause L. (2018). La Evasión Laboral como Pasivo Contingente y su Impacto en los Resultados de las Empresas. Córdoba, Argentina: Universidad Siglo XXI

Como conclusión final, podemos ver que en Argentina se llevan a cabo distintos tipos de prácticas con la intención de liberar carga tributaria. Desde el punto de vista laboral, lo podemos ver en cabeza del empleador a través del encubrimiento de relaciones laborales. Uno de los casos se daría cuando se le solicita al empleado que se registre como Monotributista con la intención de ocultar la relación laboral en una prestación de servicios, como también la omisión del ingreso de cargas sociales con el fin de disminuir el costo de los empleadores.

Desde el punto de vista tributario, la intención de liberar carga tributaria la podemos ver en cabeza del contribuyente en donde una de las prácticas más usuales es el empleo de facturas apócrifas, utilizadas con el fin de influir en las bases imponibles.

Es importante destacar que dichas prácticas son perseguidas por los organismos de contralor con la intención de realizar fiscalizaciones y denuncias, por lo que es necesario tener en cuenta las multas y sanciones que se encuentran previstas en distintas leyes.

¹¹ Ley N° 23.660 sancionada el 29/12/1988, B.O N°28.057



CAPITULO III - LEYES Y NORMATIVA VIGENTE

Tanto a nivel nacional como provincial, podemos encontrar diversas leyes que se encargan de aplicar sanciones a quienes lleven a cabo prácticas para liberar la carga de sus impuestos.

Es importante destacar, que, de acuerdo al rol de las personas involucradas, se aplican normas particulares. Esto se debe, a que, por ejemplo, en situaciones donde se necesite la intervención de un profesional como un Contador Público Nacional, el código de ética será elemental para aplicar las correspondientes sanciones. Mientras que en los casos de que se trate de contribuyentes en su rol de tales, serán sancionados con las leyes en materia impositiva o previsional vigentes, de acuerdo al tipo de práctica ilegal aplicada.

Para finalizar y no menos importante, el hecho de que exista la aplicación del código de ética o bien de otro tipo de normativa específica, no implica que sea la única ley a aplicar; ya que las normas no son excluyentes entre sí.

3.1 Normativa Nacional

3.1.1 Normativa Tributaria

Para poder adentrarnos al tratamiento de la normativa vigente, podemos remontarnos a la Ley de Procedimiento Fiscal Administrativo.

En los primeros artículos, la norma antes mencionada hace referencia a situaciones en las cuales un contribuyente responde tanto por sus propias deudas, como por deudas ajenas, cuando así corresponda.

Para dar comienzo al análisis de la normativa vigente, iniciaremos con el artículo 5 de la Ley 11.683, donde encontraremos todas aquellas situaciones en las cuales un sujeto es responsable por deuda propia.

Para que una deuda tenga el carácter de propia, debe verificarse la existencia del hecho imponible a un determinado sujeto, conforme la ley que regule el tributo en cuestión. Siguiendo con los lineamientos de quienes pueden ser deudores por cuenta propia, nos vamos a encontrar que los mismos pueden ser Personas Humanas, que actúen en nombre propio o aquellos contribuyentes que sean representados por otra persona, por un mandato específico otorgado o porque así lo requiera la operación en cuestión; Personas Jurídicas sean las mismas de carácter público o privado o las sucesiones indivisas.

Sin embargo, no es el único camino que existe para ser responsable de una deuda, sino que de acuerdo al artículo 6 de la mencionada norma, encontramos de forma taxativa todas aquellas situaciones donde una persona es responsable por deuda ajena.

Al sólo efecto enunciativo, mencionaremos los supuestos en los cuales se es responsable por deuda ajena:

1. *“El cónyuge: frente a las rentas que perciba y además disponga de las mismas. Frente a esta situación deben darse en forma concurrente.*
2. *Padres tutores y curadores de menores o personas incapaces o con capacidad restringida.*
3. *Síndicos y liquidadores de quiebras o concursos.*
4. *Directores, gerentes y administradores de Personas Jurídicas*
5. *Administradores de patrimonios o bienes, que puedan determinar en forma íntegra la materia imponible.*
6. *Agentes de retención y percepción de tributos.”*

Todos los aquí mencionados responsables por deuda ajena deben cumplir con las obligaciones tributarias que surjan de los bienes o patrimonios que deban administrar.

Traemos a colación quienes son responsables de deudas de origen tributaria ya que, por analogía, en el caso de que el responsable de algún tributo, cometa ilícitos tributarios para liberarse de los mismos, será responsable, en nombre propio o por los bienes de terceros bajo su administración.

Además y no menos importante, la ley 11.683 habla sobre la responsabilidad en forma personal y solidaria con los deudores de un tributo y en relación con el eje principal del presente trabajo de investigación, tenemos el siguiente caso de responsabilidad: *“Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley”.*

En relación con lo mencionado en el párrafo precedente, podemos remitirnos a la Ley de Impuesto a las ganancias, la cual en su artículo 37 menciona las sanciones para las salidas no documentadas.

Cuando la normativa habla de salidas no documentadas, hace referencia a todas aquellas erogaciones que han sido tomadas como deducción del balance impositivo pero que no puede demostrarse bajo ningún medio su relación con la obtención, conservación y/o mantención de las rentas gravadas.



En aquellos en los casos en los que se demuestre la existencia de una salida no documentada, se deberá abonar un treinta y cinco por ciento del importe de la salida, siendo además que no podrá deducirse del balance impositivo.

La ley de Impuesto a las Ganancias, menciona también el tratamiento que debe darse en el caso de existan salidas no documentadas vinculadas con ganancias de fuente extranjera. En aquellos casos en los que se determine que existen salidas cuya deducción no puede tomarse en el balance impositivo por falta de respaldo documental o bien por ser insuficiente el mismo y fueron realizadas para la obtención de rentas en moneda extranjera, deberá seguirse el tratamiento dispuesto en el artículo 37 de la mencionada norma, con la única diferencia que no deberá ingresarse el tributo del treinta y cinco por ciento; sino que sólo no se admitirá su deducción impositiva.

3.1.1.1 Multa y Sanciones Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal y Administrativo

a. Artículo 40: Clausura

Dentro de la ley sobre la cual trata el presente apartado, nos encontramos con todo un capítulo de multas y sanciones por diversas actuaciones de los contribuyentes.

En lo que respecta a nuestro interés, en el artículo 40, encontramos tres situaciones relacionadas con nuestra investigación. Las situaciones a describir son motivo de clausura del local comercial de dos a seis días.

El primer inciso, hace referencia a todas aquellas situaciones en las cuales un contribuyente que realice la comercialización de bienes o prestación de servicios, omita la emisión de facturas o comprobantes similares que respalden la operación realizada. Esta situación es muy común, independientemente del tipo y tamaño del local comercial. No sólo es obligación del vendedor o prestador emitir una factura, sino que el comprador o locatario tiene el derecho de recibir la misma.

La no emisión de comprobantes que respalden operaciones de ventas es una de las prácticas más habituales en la vida cotidiana que tiene como finalidad la evasión de impuestos; ya que, al no existir registro documental de la operación, el contribuyente no tiene, en principio, la consumación de un hecho imponible por el cual deba tributar.

En el inciso E del mencionado artículo, menciona que es motivo de clausura, la no conservación de comprobantes que respalden la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de la actividad económica. Este inciso nos interesa porque dentro de los balances impositivos o bien de las diversas declaraciones juradas, se imputan gastos o bienes como deducción de las rentas gravadas, respecto de los cuales deben haber existido y ser reales para no caer dentro de delitos de evasión tributaria.



Además, es también causal de la misma sanción, cuando existan al menos 10 empleados en relación de dependencia y al menos el 50% no se encuentre debidamente registrado conforme las normas de registración laboral. La no registración de empleados y la sanción de clausura no es la única dentro del artículo. Ya que aquellos empleadores que no tengan a sus empleados registrados conforme lo determina la ley, serán sancionados con una multa económica que se graduará entre tres mil y cien mil pesos.

La omisión de registración de empleados o bien, la registración en forma deficiente de los mismos es otra de las prácticas más cotidianas que podemos encontrar en el ejercicio de nuestra profesión. Como ya ha sido mencionado a lo largo del presente trabajo de investigación, los costos laborales representan una de las mayores cargas que tiene un contribuyente, por lo que, para poder liberarse en forma parcial de las mismas, optan por realizar estos ilícitos. Frente a las registraciones laborales deficientes, no se suele tomar conciencia del impacto económico.

Para cerrar con las multas del mencionado artículo, podrá sancionarse con la suspensión del uso de matrículas o licencias necesarias para determinadas actividades cuando las mismas fuesen otorgadas por el Poder Ejecutivo de la Nación.

b. Artículo 45: Omisión de Impuestos

Aquellos contribuyentes que omitan la presentación de Declaraciones Juradas o bien sean inexactas las presentadas; quienes debiendo actuar como agentes de retención de tributos omitieran hacerlo o quienes omitan ingresar sus pagos a cuenta, serán sancionados con una multa del 100% del gravamen dejado de pagar o de retener. Una multa del 100% se refiere a que el contribuyente no sólo debe ingresar el impuesto determinado – sea en forma autodeterminativa o mediante determinación de oficio -, sino que además deberá ingresar un monto igual en concepto de multa.

Este importe de la sanción, podrá duplicarse cuando las operaciones se vinculen con sujetos residentes o sociedades del exterior.

En todos aquellos casos en los cuales el contribuyente fuese reincidente, es decir, comita la misma sanción dentro de los dos años del primer delito, el importe de la multa se incrementará no a un 100% sino que a un 200% o 300% según sea el caso.

c. Artículo 46: Defraudación. Sanciones

Todo contribuyente que se vea beneficiado con el uso indebido de quebrantos, reintegros o cualquier tipo de beneficio fiscal, será reprimido con una multa graduable de dos a seis veces el monto indebido.

En lo que respecta a las aplicaciones de sanciones por defraudación, la ley determina de forma taxativa las situaciones en las cuales se presentan indicios de declaraciones engañosas o bien ocultaciones maliciosas.

En base las diversas situaciones mencionadas en el artículo, nos interesan dos puntos:

Inciso c: en aquellos en los cuales el fisco, mediante inspección determinará que las declaraciones juradas o bien los documentos de respaldo fuesen inexactos y presentaren disconformidades con las normativas legales aplicables.

Inciso e: cuando se declaren estructuras jurídicas inadecuadas o impropias a las prácticas del comercio.

En lo que respecta al inciso e, tenemos una gran relación con las sociedades ficticias mencionadas y desarrolladas en el capítulo V.

d. Artículo 48: Multa para agentes de retención o percepción.

Aquellos contribuyentes, que de acuerdo al tipo de actividad desarrollada o bien, conforme a la normativa vigente, deban actuar como agentes de retención o percepción de diversos tributos y habiendo retenido o percibido los mismos, no los ingresen en los plazos previstos, serán también sancionados. La multa a la cual deberán hacerle frente será por un monto que se determinará de dos a seis veces los importes retenidos/percibidos no ingresados.

Respecto de los artículos 40 y 48 tenemos la diferencia que, en el primero, el contribuyente, estando obligado a actuar como agente, omitió hacerlo; mientras que, en el segundo supuesto, habiendo actuado como tal, no ingresó al fisco los importes correspondientes.

Si bien ambos supuestos son penados como multa, el hecho de actuar como agente, entregar las constancias pertinentes a los sujetos retenidos y/o percibidos y no ingresarlos al fisco, resulta ser más grave porque se está perjudicando a otro contribuyente, quien sobre esas retenciones o percepciones tiene un derecho y las mismas debieran ser computadas en las declaraciones juradas pertinentes.

3.1.2 Ley N° 24.013 - Ley Nacional de Empleo

La ley de empleo sancionada hace más de veinte años tiene diversos objetivos, descriptos en el artículo número 2. Sin embargo, el de mayor relevancia para nuestra investigación lo encontramos en el inciso j el cual cita “*Promover la regularización de las relaciones laborales, desalentando las prácticas evasoras*”.

En función a este objetivo nos centraremos en el desarrollo de sanciones que puede sufrir un empleador en aquellos casos en que, con el objetivo de liberar cargas sociales, haya optado por llevar adelante registraciones defectuosas de sus relaciones laborales.

Para lograr comprender mejor el término “relaciones defectuosas”, podemos definir los siguientes conceptos:

1. De acuerdo a la ley de contrato de trabajo, constituye trabajo toda aquella actividad lícita que se preste en favor de quien tiene facultad de dirigirla, mediante remuneración. En función a ello, deriva que la **relación laboral** se encuentra configurada por dos partes, el empleador siendo la persona que contrata y el empleado, actuando bajo subordinación del empleador y obteniendo una retribución a cambio de sus servicios; relación que debe estar registrada conforme la legislación vigente.
2. De la última mención del párrafo precedente, encontramos que el empleador se encuentra obligado a cumplir con las leyes, caso contrario infringirá las mismas, siendo pasible de multas y sanciones.

De acuerdo a lo que establece la ley 24.013 y siguiendo con los lineamientos de la posibilidad de que un empleador sea sancionado por no registrar las relaciones laborales conforme lo determina la legislación laboral pertinente, podemos hacer mención a las siguientes situaciones.

De acuerdo al artículo 8 de la mencionada ley, cuando un empleador no registre a sus empleados, deberá abonarles una indemnización que equivale al 25% de las remuneraciones devengadas desde el momento en que se inició la relación laboral. La indemnización descripta precedentemente no es la única, ya que en el caso de que un empleado haya sido registrado, pero con una fecha laboral posterior a la real, tiene derecho a una indemnización equivalente al 25% de las remuneraciones devengadas entre la fecha real de ingreso y la fecha que consta en los registros laborales.

Como última sanción al empleador, en aquellos casos en los cuales se efectúe el registro de una remuneración menor a la realmente percibida por el empleado, el empleador deberá abonar una indemnización igual a la cuarta parte de las remuneraciones devengadas y no registradas.

En los tres casos mencionados, la ley establece que las indemnizaciones deberán ser reajustadas. Sin embargo, este reajuste no se aplica y las mismas son calculadas a sus valores históricos. Esto quiere decir que, para poder establecer el monto a pagar en concepto de indemnización, se deberá contar con las escalas salariales conforme el convenio salario aplicable según sea el caso.



Es menester destacar, que estas sanciones no operan de pleno derecho y para que las mismas surtan efectos, debe intimarse al empleador y además remitir la intimación a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de las 24 horas de producirse la misma. Estas dos acciones deben producirse en forma conjunta, caso contrario quedan sin efecto.

3.2 Normativa Provincial

A nivel provincial, la normativa vigente en cuanto a sanciones por aplicar técnicas ilegales para liberar la carga tributaria es meramente impositiva, ya que, en materia laboral, la legislación corresponde a la Nación.

En el código fiscal de la Provincia de Mendoza, podemos encontrar una serie de infracciones y las multas relacionadas con las mismas a partir del artículo 66.

En lo que respecta al eje de estudio de nuestro trabajo de investigación nos centraremos en los incisos 2 y 4 del artículo 66.

En el inciso dos se hace mención a la no emisión de facturas o comprobantes equivalentes por la compra de bienes o adquisición de servicios; o bien en aquellos casos en los cuales el vendedor o prestador no cuente con comprobantes que respalden la operación realizada.

Mientras que en el inciso cuatro, especifica que habrá sanción cuando se encuentre discordancia entre los comprobantes originales y sus duplicados o bien se detecte la existencia de maniobras administrativas que impliquen maniobras evasivas.

Considerando estas dos situaciones, nos remitimos al artículo 67 dónde se establecen las posibles multas a aplicar a aquellos contribuyentes encuadrados dentro del artículo 66.

Las multas que podrá aplicar la Administración Tributaria Mendoza serán pecuniarias, graduables conforme lo determine la ley impositiva del año en curso. Esto quiere decir que no contamos con montos o bien porcentajes fijos e iguales año tras año, sino que debemos recurrir a la ley mencionada.

Por otro lado, los contribuyentes que incumplan con la normativa y se les detecten situaciones mencionadas en el artículo 66, serán sancionados con la clausura de sus locales comerciales, cuyo tiempo de clausura será de entre dos a siete días corridos. Sin embargo, cuando se detecte que existe reincidencia dentro del plazo de años, los tiempos de clausura se duplicarán.

Las multas pecuniarias y de clausura no en todos los casos son aplicadas en forma conjunta; ya que la misma ley determina que para aquellos contribuyentes de escasa capacidad contributiva podrá aplicarse

sólo una sanción económica, siempre que no haya existido reincidencia dentro de los últimos doce meses.

Frente a aquellas situaciones en las cuales se inicie una acción administrativa, donde se detecte que existen diferencias en el débito tributario determinado, el contribuyente será sancionado con una multa graduable entre un diez y un doscientos por ciento del débito tributario determinado según el artículo 31 del código fiscal.

Dentro del artículo 31 encontramos que la determinación de los débitos tributarios se realizará conforme las bases imposables pertinentes, alícuotas vigentes, impuestos mínimos a ingresar, conforme lo determine la ley impositiva del año fiscal en curso.

Recapitulando con las multas y sanciones que centran nuestro estudio, en aquellos casos en los cuales, mediante acción administrativa, se detecte que se han producido maniobras dolosas con el fin último de evadir impuestos, los contribuyentes, responsables o terceros involucrados, serán sancionados con una multa graduable entre doscientos y ochocientos por ciento del débito evadido en forma total o parcial.

En lo que respecta a Agentes de Retención y/o Percepción, será sancionados con una multa graduable entre un treinta y un ochocientos por ciento por los montos retenidos no ingresados a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, respecto de esta multa, la misma no se aplicará en aquellos casos en los cuales la demora en el ingreso no supere los cinco días hábiles, el ingreso sea en forma espontánea y además no se haya producido esta misma situación en el período fiscal.

3.3 Normativa Profesional

3.3.1 Actuación del Contador y su consecuente responsabilidad

Para poder desarrollar el tema de la importancia que tiene un profesional, como así también la responsabilidad del mismo, procederemos a realizar la definición de algunos conceptos.

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, la responsabilidad en el Derecho *“es la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente”*. También, la misma RAE define que *“es una deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal”*.

En base a estas definiciones, la responsabilidad del Contador Público, asume un rol de suma importancia en la prevención de delitos tributarios, como así también en la ejecución en sí del delito.

En lo que respecta a la Responsabilidad, el contador se puede encontrar frente a diferentes escenarios sobre el carácter de la misma. Con ello nos referimos a que de acuerdo al tipo de ley en la que nos respaldemos, será el tipo de Responsabilidad que tendrá un profesional.

De acuerdo a lo normado en el artículo 1724 del Código Civil y Comercial de la Nación¹², existen factores subjetivos de atribución de la responsabilidad, siendo los mismos el dolo y la culpa.

Se realizan actos con culpa en aquellas situaciones en las cuales no se actúa con la debida diligencia, comprendiendo la imprudencia, negligencia e impericia.

Mientras que en los casos en los cuales se actúa con dolo, existió intención de provocar un daño de manera intencional o con indiferencia frente a los intereses de terceros.

Considerando estas dos situaciones, el hecho de actuar con dolo consiste en un agravante de las operaciones llevadas a cabo, dado que el Contador tuvo intención de provocar un daño, en los casos estudiados, un perjuicio al Fisco.

Continuando con el tema responsabilidad, de la responsabilidad civil de haber actuado con culpa, podemos derivar en casos de responsabilidad ética.

De acuerdo a lo declarado en el prólogo del Código de Ética¹³ unificado de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas – F.A.C.P.C.E; la calidad ética es una necesidad de cada uno y de todos los profesionales, haciendo referencia al bien y el mal, lo lícito de lo ilícito, la responsabilidad de la irresponsabilidad.

Siguiendo con la misma norma, en su artículo 5 se menciona la capacitación continua. *“Los profesionales deben atender los asuntos que les sean encomendados con responsabilidad, diligencia, competencia y genuina preocupación [...]”*.

Tomando en consideración lo descripto en el párrafo precedente, nos encontramos frente a la forma en que debe actuar un profesional y frente a una omisión de la misma, hay un incumplimiento de las normas éticas y, en consecuencia, una responsabilidad ética.

Por otro lado, el hecho de actuar con debida competencia no es la única regla que el profesional debe cumplir. Esto se debe a que si bien el Contador debe respetar el secreto profesional de la relación que tiene con sus clientes, en aquellos casos en los cuales detectase que existen facturas o comprobantes apócrifos, puede revelar el secreto frente a quien corresponda. El inciso d del Artículo 32 de la

¹² Ley N° 26.994, sancionada el 01/10/2014, B.O N° 32.985

¹³ Resolución N° 204, sancionado el 07/04/2000



Resolución 204 – Código de ética unificado, nos permite hacerlo, mencionando lo siguiente “*cuando guardar el secreto profesional propiciase la comisión de un delito que en otro caso se evitaría*”. Hacemos mención a esto, porque el Contador podría encontrarse desarrollando su profesión de acuerdo a la normativa vigente, mientras que fuese su cliente quién sea parte de una asociación ilícita o bien se encuentre realizando actividades con comprobantes apócrifos.

Y para poder culminar con la responsabilidad que podría tener un contador, cerramos con la responsabilidad penal. Podemos estar frente a la misma por ser parte de una Asociación Ilícita, conforme lo determina el artículo 210 del Código Penal ¹⁴de la Nación.

En el artículo mencionado en el párrafo precedente se habla de la asociación ilícita, cómo se encuentra compuesta la misma y cuáles son las condenas que sufrirá quien sea miembro de ella.

Dada esta situación, debemos destacar que en los juicios mencionados en el capítulo V del presente trabajo, algunos de los miembros eran contadores, por lo que, en cuanto a temas de responsabilidad, podemos aplicar también el régimen penal.

Sin embargo, la responsabilidad penal sobre la que se habló anteriormente, no es la única que existe a nivel penal. De acuerdo al Régimen Penal Tributario, incorporado a la Ley 27.430 con la reforma tributaria del año 2.019, se aplicarán sanciones penales a quienes dieran fe de documentación para facilitar delitos de evasión tributaria o de recursos a la seguridad social.

A través de este capítulo hemos realizado un análisis pormenorizado de la naturaleza jurídica de las prácticas ilegales para liberar carga tributaria. A nivel Nacional se han tratado la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo) y la Ley 27.430 y sus modificatorias (Ley de Impuesto a las Ganancias), donde encontramos distintas sanciones que puede tener el contribuyente por diversas actuaciones.

Además, analizamos la Ley 24.013 (Ley de Empleo) en la cual ahondamos en aspectos de regularización de relaciones laborales, desalentando así cualquier tipo de práctica ilegal o de encubrimiento de las mencionadas relaciones.

Mientras que, a nivel provincial, hicimos hincapié a las multas y sanciones que determina el código fiscal de la provincia de Mendoza.

Por último, y no menos importante, destacamos la importancia del rol del Contador Público en prevención de prácticas ilegales como así también las sanciones que podría afrontar al ser partícipe

¹⁴ Ley N° 11.179, sancionada el 29/10/1921, B.O N° 8.300

necesario en las mismas; es por ello que hemos llevado a cabo nuestra investigación tomando como base el Código Civil y Comercial de la Nación como así también el Código de Ética Unificado.



CAPITULO IV- IMPACTO ECONÓMICO SOBRE EL FISCO Y EL CONTRIBUYENTE

4.1 Impacto económico desde el punto de vista del fisco

La evasión de impuestos es una práctica que afecta a todos los países del mundo en mayor o menor medida, pero ninguno se encuentra exento.

En países emergentes, como es el caso de Argentina, las prácticas evasivas se dan con mayor frecuencia. Desde la falta de control hasta las malas gestiones administrativas llevadas a cabo por los gobiernos, todas las situaciones mencionadas influyen en la evasión y otras prácticas como la elusión, por parte de los contribuyentes.

En el presente capítulo, se busca demostrar el impacto económico que tiene la evasión sobre las rentas del Estado Argentino y como la misma afecta a otros sectores.

Para poder desarrollar el Impacto Económico, es necesario tener presente la magnitud total que tienen los tributos en relación a la totalidad de recursos con los que cuenta el Estado.

Remontando a capítulos anteriores, hemos mencionado que en el Artículo 4 de la Constitución Nacional, se encuentran detallados en forma taxativa los recursos del Estado y dentro de esa numeración, encontramos a los Impuestos, Tasas y Contribuciones.

En el proyecto de Ley de Presupuesto del año 2.021¹⁵, en las Planillas N°4, N°4A y N°4B se describen la totalidad de Recursos clasificados por carácter económico y fuente de financiamiento con los que cuenta la Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Seguridad Social para poder llevar a cabo la totalidad de sus objetivos.

Se adjuntan las mencionadas planillas a fines de proseguir con el desarrollo del presente capítulo.

¹⁵ Ley N° 27.591, sancionada el 17/11/2020, B.O N°34.540



TÍTULO II
Planilla N° 4
Anexa al Título II

ADMINISTRACIÓN CENTRAL
COMPOSICIÓN DE LOS RECURSOS POR CARÁCTER ECONÓMICO Y FUENTE DE FINANCIAMIENTO
(en pesos)

CARÁCTER ECONÓMICO	FUENTE DE FINANCIAMIENTO	TESORO NACIONAL	OTRAS FUENTES DE FINANCIAMIENTO	IMPORTE
Ingresos Corrientes		3.267.719.549.387	292.451.972.689	3.560.171.522.076
Ingresos Tributarios		2.419.631.052.387	2.655.389.792.783	2.655.389.792.783
Impuestos Directos		644.200.969.939	1.795.140.661	645.996.110.600
Impuestos Indirectos		1.775.430.082.448	233.963.599.735	2.009.393.682.183
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social		0	130.000.000	130.000.000
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social		0	130.000.000	130.000.000
Ingresos No Tributarios		10.644.823.286	39.905.123.171	50.549.946.457
Tasas		577.802.000	21.703.091.121	22.280.893.121
Derechos		231.057.000	1.071.545.725	1.302.602.725
Otros No Tributarios		9.835.964.286	17.130.486.325	26.966.450.611
Ventas de Bienes y Serv. de las Administraciones Públicas		0	7.056.753.717	7.056.753.717
Ventas de Bienes y Serv. de las Administraciones Públicas		0	7.056.753.717	7.056.753.717
Rentas de la Propiedad		828.693.731.714	15.788.000	828.709.519.714
Intereses		28.421.858.000	0	28.421.858.000
Utilidades		800.234.096.000	0	800.234.096.000
Arrendamiento de Tierras y Terrenos		37.777.714	15.788.000	53.565.714
Transferencias Corrientes		4.942.900.000	1.170.557.000	6.113.457.000
Del Sector Privado		0	2.263.000	2.263.000
Del Sector Público		4.942.900.000	15.000.000	4.957.900.000
Del Sector Externo		0	1.153.294.000	1.153.294.000
Contribuciones Figurativas para Financiaciones Corrientes		3.807.042.000	8.415.010.405	12.222.052.405
De la Administración Nacional		3.807.042.000	8.415.010.405	12.222.052.405
Recursos de Capital		60.531.429	1.839.973.444	1.900.504.873
Recursos Propios de Capital		57.531.429	188.526.000	244.057.429
Venta de Activos		57.531.429	188.526.000	244.057.429
Transferencias de Capital		0	727.157.000	727.157.000
Del Sector Público		0	262.688.000	262.688.000
Del Sector Externo		0	464.469.000	464.469.000
Disminución de la Inversión Financiera		0	151.000.000	151.000.000
Recuperación de Préstamos de Largo Plazo		0	151.000.000	151.000.000
Contribuciones Figurativas para Financiaciones de Capital		3.000.000	775.290.444	778.290.444
De la Administración Nacional		3.000.000	775.290.444	778.290.444
TOTAL RECURSOS CORRIENTES, DE CAPITAL Y CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS		3.267.780.080.816	294.291.946.133	3.562.072.026.949

TÍTULO III
Planilla N° 4A
Anexa al Título III

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS
COMPOSICIÓN DE LOS RECURSOS POR CARÁCTER ECONÓMICO Y FUENTE DE FINANCIAMIENTO
(en pesos)

CARÁCTER ECONÓMICO	IMPORTE
Ingresos Corrientes	484.127.377.534
Ingresos Tributarios	54.413.388.177
Impuestos Directos	2.276.083.645
Impuestos Indirectos	52.137.304.532
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	29.840.398.953
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	29.840.398.953
Ingresos No Tributarios	55.179.642.372
Tasas	41.447.956.372
Derechos	10.826.636.000
Otros No Tributarios	2.905.050.000
Ventas de Bienes y Serv. de las Administraciones Públicas	5.675.116.582
Ventas de Bienes y Serv. de las Administraciones Públicas	5.675.116.582
Rentas de la Propiedad	7.809.032.375
Intereses	7.694.672.375
Utilidades	42.000.000
Arrendamiento de Tierras y Terrenos	72.360.000
Transferencias Corrientes	1.271.550.300
Del Sector Privado	1.000.000
Del Sector Público	1.159.264.300
Del Sector Externo	111.286.000
Contribuciones Figurativas para Financiaciones Corrientes	329.938.248.775
De la Administración Nacional	329.938.248.775
Recursos de Capital	128.864.479.078
Recursos Propios de Capital	150.502.000
Venta de Activos	150.502.000
Transferencias de Capital	13.977.562.000
Del Sector Público	13.923.913.000
Del Sector Externo	53.649.000
Disminución de la Inversión Financiera	55.999.342
Recuperación de Préstamos de Corto Plazo	9.047.000
Recuperación de Préstamos de Largo Plazo	46.952.342
Contribuciones Figurativas para Financiaciones de Capital	114.680.415.736
De la Administración Nacional	114.680.415.736
TOTAL RECURSOS CORRIENTES, DE CAPITAL Y CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	612.991.856.612



TÍTULO III
Planilla N° 4B
Anexa al Título III

INSTITUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL
COMPOSICIÓN DE LOS RECURSOS POR CARÁCTER ECONÓMICO Y FUENTE DE FINANCIAMIENTO
(en pesos)

CARÁCTER ECONÓMICO	IMPORTE
Ingresos Corrientes	4.385.264.132.874
Ingresos Tributarios	1.152.908.690.316
Impuestos Indirectos	1.152.908.690.316
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	1.809.592.358.271
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	1.809.592.358.271
Ingresos No Tributarios	1.264.510.006
Otros No Tributarios	1.264.510.006
Rentas de la Propiedad	260.094.208.137
Intereses	260.094.208.137
Transferencias Corrientes	4.302.600
Del Sector Externo	4.302.600
Contribuciones Figurativas para Financiaciones Corrientes	1.161.400.063.544
De la Administración Nacional	1.161.400.063.544
TOTAL RECURSOS CORRIENTES, DE CAPITAL Y CONTRIBUCIONES FIGURATIVAS	4.385.264.132.874

Fuente: Ley de Presupuesto 2021

Considerando los datos presupuestados, podemos observar que los ingresos tributarios son una de las mayores fuentes de financiamiento con que cuenta el Estado.

Hemos volcado los datos en la siguiente tabla, con el objetivo de visualizar en términos porcentuales, lo que significan los recursos tributarios para el Estado.

ADMINISTRACIÓN CENTRAL			ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS			INSTITUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL		
Carácter Económico	Total en pesos	Términos Porcentuales	Carácter Económico	Total en pesos	Términos Porcentuales	Carácter Económico	Total en pesos	Términos Porcentuales
Ingresos Corrientes			Ingresos Corrientes			Ingresos Corrientes		
Ingresos Tributarios	\$ 2.655.389.792.783,00	74,5462%	Ingresos Tributarios	\$ 54.413.388.177,00	8,8767%	Ingresos Tributarios	\$ 1.152.908.690.316,00	26,2905%
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	\$ 130.000.000,00	0,0036%	Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	\$ 29.840.398.953,00	4,8680%	Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	\$ 1.809.592.358.271,00	41,2653%
Ingresos No Tributarios	\$ 50.549.946.457,00	1,4191%	Ingresos No Tributarios	\$ 55.179.642.372,00	9,0017%	Ingresos No Tributarios	\$ 1.264.510.006,00	0,0288%
Ventas de Bienes de Uso	\$ 7.056.753.717,00	0,1981%	Ventas de Bienes de Uso	\$ 5.675.116.582,00	0,9258%	Ventas de Bienes de Uso	\$ -	0,0000%
Rentas de la propiedad	\$ 828.709.519.714,00	23,2648%	Rentas de la propiedad	\$ 7.809.032.375,00	1,2739%	Rentas de la propiedad	\$ 260.094.208.137,00	5,9311%
Transferencias Corrientes	\$ 6.113.457.000,00	0,1716%	Transferencias Corrientes	\$ 1.271.550.300,00	0,2074%	Transferencias Corrientes	\$ 4.302.600,00	0,0001%
Contribuciones figurativas para Financiaciones Corrientes	\$ 12.222.052.405,00	0,3431%	Contribuciones figurativas para Financiaciones Corrientes	\$ 329.938.248.775,00	53,8242%	Contribuciones figurativas para Financiaciones Corrientes	\$ 1.161.400.063.544,00	26,4842%
Recursos de Capital			Recursos de Capital			Recursos de Capital		
Recursos Propios	\$ 244.057.429,00	0,0069%	Recursos Propios	\$ 150.502.000,00	0,0246%	Recursos Propios	\$ -	-
Transferencias de Capital	\$ 727.157.000,00	0,0204%	Transferencias de Capital	\$ 13.977.562.000,00	2,2802%	Transferencias de Capital	\$ -	-
Disminución Inversión financiera	\$ 151.000.000,00	0,0042%	Disminución Inversión financiera	\$ 55.999.342,00	0,0091%	Disminución Inversión financiera	\$ -	-
Contribuciones figurativas para Financiaciones de Capital de la Adm Central	\$ 778.290.444,00	0,0218%	Contribuciones figurativas para Financiaciones de Capital de la Adm Central	\$ 114.680.415.736,00	18,7083%	Contribuciones figurativas para Financiaciones de Capital de la Adm Central	\$ -	-
Totales	\$ 3.562.072.026.949,00	100%	Totales	\$ 612.991.856.612,00	100%	Totales	\$ 4.385.264.132.874,00	100%

LEY DE PRESUPUESTO 2021		
Ingresos Corrientes		
Ingresos Tributarios	\$ 3.862.711.871.276,00	45,1234%
Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	\$ 1.839.562.757.224,00	21,4894%
Ingresos No Tributarios	\$ 106.994.098.835,00	1,2499%
Ventas de Bienes de Uso	\$ 12.731.870.299,00	0,1487%
Rentas de la propiedad	\$ 1.096.612.760.226,00	12,8104%
Transferencias Corrientes	\$ 7.389.309.900,00	0,0863%
Contribuciones figurativas para Financiaciones Corrientes	\$ 1.503.560.364.724,00	17,5643%
Recursos de Capital		
Recursos Propios	\$ 394.559.429,00	0,0046%
Transferencias de Capital	\$ 14.704.719.000,00	0,1718%
Disminución Inversión financiera	\$ 206.999.342,00	0,0024%
Contribuciones figurativas para Financiaciones de Capital de la Adm Central	\$ 115.458.706.180,00	1,3488%
Totales	\$ 8.560.328.016.435,00	100%

Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar, los ingresos tributarios representan un el 45,1234% de los recursos totales presupuestados, lo que implica que, si se produce un menor ingreso de los mismos, generará un gran impacto en el cumplimiento de metas y políticas públicas.

Para poder continuar con el desarrollo del análisis del Impacto Económico que las prácticas ilegales para liberar la carga tributaria tienen sobre el fisco, analizaremos los datos estadísticos publicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Se adjunta al presente capítulo, el detalle de ingresos registrados por AFIP mes a mes, con la finalidad de proseguir con el desarrollo del presente trabajo.



RECAUDACION POR IMPUESTO, RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y ADUANAS
AÑO 2021
Millones de pesos

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICEMBRE	TOTAL
TOTAL GENERAL	847.396	776.442	827.846	883.502	929.456	991.092	1.027.723	1.082.636	1.056.068	1.097.622	1.117.554	1.269.391	11.906.731
IMPUESTOS 1/	481.847	477.738	498.005	542.876	568.482	641.217	587.522	694.887	667.403	686.652	702.059	816.098	7.364.785
IVA Bruto 2/	240.332	215.643	250.590	252.298	242.394	264.725	273.528	283.859	310.775	295.669	319.196	356.998	3.306.008
Pagos directos y retenciones - Impositivo	157.595	139.813	150.381	164.396	151.073	155.695	167.756	179.941	192.590	182.586	192.110	213.944	2.047.881
Pagos directos y retenciones - Aduanero	82.737	75.830	100.209	87.903	91.321	109.030	105.772	103.918	118.185	113.083	127.086	143.054	1.258.128
IVA Neto de Devoluciones	232.832	212.043	247.490	250.798	239.694	261.725	269.528	277.859	303.775	285.669	312.196	349.998	3.243.608
Ganancias	149.585	146.917	140.840	145.980	214.548	221.257	181.315	231.333	205.190	221.446	228.250	259.595	2.346.646
Pagos directos y retenciones - Impositivo	138.276	136.010	126.543	131.163	199.370	203.033	163.635	214.226	182.372	203.235	208.734	236.293	2.145.890
Retenciones - Aduanero	11.309	10.907	14.297	14.817	15.178	18.224	17.681	17.106	19.808	18.611	19.516	23.302	200.756
Cuentas Corrientes Ley 25413	48.171	45.790	49.549	57.249	58.540	58.795	67.216	63.923	72.893	70.828	72.198	85.261	750.414
Combustibles Total	18.992	25.074	23.871	27.490	24.774	27.292	30.505	34.687	35.104	34.207	31.144	43.133	356.273
Internos	17.777	19.987	21.500	22.061	17.957	20.386	19.129	21.415	22.563	23.505	27.311	26.985	260.576
Tabacos	10.188	11.602	12.652	11.820	11.344	10.530	11.248	12.004	12.221	13.008	15.020	14.561	146.198
Resto	7.590	8.385	8.848	10.241	6.613	9.856	7.881	9.411	10.341	10.497	12.292	12.424	114.378
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	1.450	1.443	1.576	1.482	1.534	1.299	1.402	1.607	1.534	1.711	1.881	1.822	1.874
Bienes personales	5.652	21.125	7.291	33.606	5.241	42.034	7.927	53.727	18.103	38.186	13.105	32.773	278.770
Ganancia mínima presunta	48	48	-128	2	29	85	41	22	5	-158	29	26	51
Monotributo - Recursos Impositivos	2.128	2.172	2.472	2.526	2.488	1.969	2.624	3.813	2.852	2.702	2.828	2.925	31.500
Impuesto Solidario (PAIS)	8.347	5.987	5.786	4.962	5.497	6.857	9.987	8.705	9.600	13.299	15.310	17.100	111.438
Resto	2.365	1.951	2.156	2.319	3.030	2.518	2.848	2.996	2.796	2.855	3.407	3.479	32.719
Impuesto a los servicios de comunicación audiovisual - Ley 26.522	715	671	673	725	742	750	816	898	892	922	931	906	9.641
Impuesto a la transferencia de inmuebles	850	477	652	771	766	766	919	837	870	871	976	1.020	9.796
Fdo. p/ Educación y Prom. Cooperativa	436	235	296	290	780	330	308	291	283	270	819	420	4.699
Impuesto a los premios de juegos de azar	91	217	174	219	179	108	215	325	207	264	127	469	2.594
Impuesto s/las entradas cinematográficas y s/los videos	4	6	14	30	9	8	51	61	37	43	53	99	414
Otros 3/	270	345	346	324	554	555	538	585	507	486	500	564	5.574
Devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos (-)	13.000	8.400	7.500	7.100	7.550	6.000	9.000	11.200	14.000	18.000	12.600	14.000	128.350
Devoluciones	7.500	3.600	3.100	1.500	2.700	3.000	4.000	6.000	7.000	10.000	7.000	7.000	62.400
Reintegros fiscales	5.500	4.800	4.400	5.600	4.850	3.000	5.000	5.200	7.000	8.000	5.600	7.000	65.950
SEGURIDAD SOCIAL	256.299	209.524	216.231	226.795	231.357	231.128	325.559	263.308	272.616	276.720	289.195	300.930	3.099.663
Contribuciones 4/	111.445	94.059	96.005	102.660	104.391	102.780	142.865	115.723	121.129	122.800	128.781	133.327	1.375.966
Aportes	77.305	61.932	64.182	66.504	69.597	69.598	98.012	79.298	82.845	84.002	87.516	91.555	932.106
Obras sociales	43.603	33.684	34.806	36.150	36.483	37.270	55.308	41.889	42.300	43.409	45.786	47.263	497.951
Riesgos del trabajo	19.247	15.289	15.971	16.578	16.378	17.106	23.890	19.304	19.630	19.891	21.018	21.504	225.805
Monotributo - Recursos de la Seguridad Social	4.578	4.435	5.140	4.749	4.355	4.453	5.323	6.934	6.549	6.457	5.931	7.113	66.016
Seguro colectivo de vida	121	125	128	155	155	160	159	161	163	159	163	169	1.819
Facilidades de Pago pendientes de distribución 5/	-1.026	-3.057	4.850	-364	4.364	-8.730	-1.421	98	-4.594	-2.328	1.683	14.770	4.244
RECURSOS ADUANEROS 6/	110.276	92.237	108.761	114.196	125.254	127.477	116.063	124.343	120.642	136.579	124.618	137.593	1.438.039
Comercio Exterior	103.865	86.142	100.432	106.670	117.401	118.186	107.235	115.739	110.534	127.231	114.451	126.242	1.334.128
Derechos a la Exportación	79.423	64.434	71.243	79.771	91.034	86.236	76.593	85.873	73.692	92.820	78.674	83.324	963.117
Derechos a la Importación	20.249	18.148	24.217	22.287	21.543	26.079	24.999	24.374	30.202	28.249	29.439	35.912	305.698
Estadística de Importación	4.193	3.560	4.972	4.611	4.823	5.672	5.643	5.492	6.640	6.152	6.338	7.006	65.312
Factor de convergencia neto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tasas Aduaneras	1	1	2	1	1	0	0	1	0	5	0	2	14
Ingresos brutos	6.246	5.878	8.127	7.332	7.616	8.996	8.620	8.486	9.820	9.142	9.914	11.048	101.224
Resto	163	216	200	192	237	295	208	117	288	201	253	302	2.673
RECURSOS TRIBUTARIOS 7/	772.860	716.595	763.858	817.882	862.480	922.853	933.200	1.005.306	976.314	1.018.783	1.034.858	1.179.890	11.004.880

Fuente: Serie Anual Estadística Tributaria 2021

De acuerdo a los datos publicados por la A.F.I.P en el año 2021, se recaudaron en conceptos de Tributos un total de \$11.004.880.000.000. En términos nominales, la recaudación fue un 284,91% superior, lo que no implica que la situación final y real haya sido de superávit fiscal.

4.1.2 Análisis económico financiero ejercicio fiscal 2021

De acuerdo a los datos publicados por el Ministerio de Hacienda, para el ejercicio fiscal 2021, los gastos corrientes fueron superiores a los recursos efectivamente ingresados en un 13%.

Considerando lo mencionado anteriormente, nos centraremos en analizar cuáles son las causales que produjeron que existan mayores gastos que ingresos y la incidencia que, prácticas ilegales como la evasión y/o la elusión, tuvieron en este desequilibrio de recursos-gastos.

Si bien a lo largo de un ejercicio fiscal pueden existir muchos factores que incidan en la recaudación del Estado, consideramos que la comisión de ilícitos tributarios tiene un grave impacto en las arcas del estado, privando al gobierno de recursos cruciales para financiar servicios públicos y proyectos de desarrollo económico-social.

Como consecuencia de la falta de recursos, el Estado tiene dos posibles alternativas:

- Buscar otros medios de financiamiento como la emisión monetaria, la toma de deuda a corto o largo plazo; ya sea mediante la emisión de letras o bonos del tesoro o bien, tomando deuda con organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, entre otros organismos.
- No poder cumplimentar con los objetivos establecidos en la ley de presupuesto, dejando de cumplir con programas de diversa índole o no realizando inversiones programadas.

Considerando la primera alternativa mencionada, procederemos a definir diversos conceptos a fines de lograr un mejor entendimiento del efecto económico a corto y largo plazo.

La **emisión monetaria** surge como consecuencia de la necesidad que poseen los gobiernos de cubrir el déficit generado por diversas situaciones, como puede ser el déficit que genera la evasión impositiva. La emisión en sí misma, consiste en que el gobierno imprima una mayor cantidad de billetes con el fin último de pagar el gasto público.

Al existir en la economía una mayor cantidad de pesos en circulación, este pierde valor por las simples reglas de oferta y demanda del mercado.

Si lo llevamos a situaciones de bienes, cuando en el mercado, la oferta de un determinado bien supera a la demanda, el precio tiende a bajar porque el bien en cuestión es de fácil acceso y por lo tanto se obtiene de manera sencilla. Lo mismo ocurre con la oferta de pesos argentinos, al existir una mayor cantidad de billetes en circulación, su valor baja, arrojando como consecuencia tasas inflacionarias más elevadas.

La inflación no es la única consecuencia de la emisión, sino que, además, el peso argentino deja de ser una moneda confiable, lo que lleva a buscar respaldo en otras monedas, como lo es el dólar estadounidense. Y frente al dólar, tenemos la otra cara de la moneda frente a las leyes del mercado, dado que, al aumentar la demanda de dólares, el precio tiende a subir, lo que genera también una mayor inestabilidad en la economía.

Por otro lado, el Estado tiene como alternativa la **toma de deuda** con el objetivo de poder cubrir el déficit fiscal.

De acuerdo al Artículo 57 de la ley 24.156¹⁶, el endeudamiento se denominará deuda pública y puede originarse en:

- Emisión y colocación de títulos, bonos u obligaciones de largo y mediano plazo, constitutivos de un empréstito.
- Emisión y colocación de Letras del Tesoro cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero
- Contratación de préstamos
- La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de un ejercicio financiero posterior al vigente; siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente.
- otorgamiento de avales, fianzas y garantías, cuyo vencimiento supere el período del ejercicio financiero.
- consolidación, conversión y renegociación de otras deudas.

En lo que respecta a la Emisión de letras del Tesoro, es importante considerar el artículo 82 de la mencionada ley, donde estipula que se podrán emitir letras siempre que las mismas sean reembolsables dentro del ejercicio fiscal y hasta el monto que defina anualmente la ley de presupuesto del ejercicio en curso. De superarse el lapso sin ser reembolsadas se transformará en deuda pública y deben cumplirse para ello con los requisitos que al respecto se establece en el título III de la ley

Por último, en lo que respecta al hecho de posponer objetivos establecidos en la ley de presupuesto del año en curso, nos paramos frente a una situación con mayor complejidad. Esto se debe a que existen dos grandes controles a los cuales el gobierno debe enfrentarse.

El primero de ellos lo encontramos en el artículo 95 de la ley 24.156, donde establece que el Gobierno deberá presentar la cuenta de inversión con un detalle pormenorizado de los acontecimientos acaecidos durante el año fiscal.

El artículo mencionado detalla lo siguiente:

“La cuenta de inversión, que deberá presentarse anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento, contendrá como mínimo:

- a) Los estados de ejecución del presupuesto de la administración nacional, a la fecha de cierre del ejercicio;*
- b) Los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la administración central;*
- c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta;*

¹⁶ Ley N° 24.156, sancionada el 30/09/1992, B.O N°27.503

- d) *Los estados contable-financieros de la administración central;*
- e) *Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.*

La cuenta de inversión contendrá además comentarios sobre:

- a) *El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto;*
- b) *El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública;*
- c) *La gestión financiera del sector público nacional.”*

Considerando la descripción del artículo mencionado, es que se publica el “Informe de Gestión para el Ciudadano”, redactado en un lenguaje accesible al público no especializado y con explicaciones que le permiten al lector una adecuada interpretación de la información que contiene, de manera tal de fomentar la participación y el control ciudadano.

Por otro lado, el Estado tiene otro control previo a llevar a cabo el desarrollo de obras públicas.

De acuerdo al artículo 1 de la ley 13.064¹⁷, es Obra Pública Nacional toda la construcción o trabajo o servicio de industria que se ejecute con fondos del Tesoro de la Nación, a excepción de los efectuados con subsidios, que se regirán por ley especial, y las construcciones militares, que se regirán por la ley 12.737¹⁸ y su reglamentación y supletoriamente por las disposiciones de la presente.

Continuando con la ley 13.064, la misma en su artículo 4 establece que previo a sacar una obra pública a remate o de contratar directamente su realización, se requerirá la aprobación del proyecto y presupuesto respectivo, por los organismos legalmente autorizados, que deberá ser acompañado del pliego de condiciones de la ejecución. Mientras que en el artículo 7 de la mencionada ley se establece que no podrán llamarse a licitación ni adjudicarse obra alguna, ni efectuarse inversiones que no tengan crédito legal.

Tomando como base la obligación que tiene el Estado de rendir cuentas finalizado el ejercicio fiscal, como así también la de contar con crédito fiscal previo a realizar cualquier obra pública; es que posponer el cumplimiento de objetivos no debería ser una alternativa, sin embargo, en más de una ocasión ha ocurrido.

A lo largo de la historia argentina, más de una obra quedó paralizada por falta de presupuesto o bien ni siquiera comenzaron por la falta del mismo. Por otro lado, considerando la rendición de cuentas, el Estado debe informar los no cumplimientos proyectos, lo que deriva en una falta de credibilidad a lo que año a año se propone el Gobierno, como así también en una falta de confianza en las leyes dictadas.

¹⁷ Ley N° 13.064, sancionada el 06/10/1947, B.O N°15.900.

¹⁸ Ley N° 12.737 30/09/1941, B.O N° 14.082

4.2 Impacto económico desde el punto de vista del contribuyente

En todos aquellos casos en los cuales un determinado contribuyente, mediante declaraciones juradas engañosas, falsificación de comprobantes de pago, utilización indebida de créditos fiscales, (cometa alguno de los ilícitos mencionados) será pasible de sufrir sanciones económicas.

Las mencionadas sanciones serán graduadas de acuerdo al tipo de impuesto evadido con más los accesorios que correspondan.

En lo que respecta a los diferentes tipos de sanciones que pueden sufrir los contribuyentes ya se hizo mención en el capítulo III del presente trabajo de investigación, por lo que en el siguiente apartado nos centraremos en la repercusión económica y financiera que estas sanciones podrían ocasionar en el flujo de cualquier sociedad o bien de cualquier persona humana.

En términos generales, las sanciones por evasión de impuestos se gradúan entre 2 a 6 veces del monto evadido, sin embargo, esto no será lo único.

Cualquier tipo de sanción pecuniaria que vaya a aplicar el Fisco, irá acompañado de intereses resarcitorios y en caso de no pagarse lo adeudado, podrá aplicar intereses punitorios una vez iniciado un juicio de ejecución fiscal.

La determinación de multas, excepto las multas automáticas, surgen en su mayoría de inspecciones realizadas por la A.F.I.P, por lo tanto, desde que se produce la evasión hasta que el órgano de contralor detecta el ilícito cometido hay lapsos de tiempo.

Esos lapsos de tiempo, generan intereses a favor del fisco, por lo tanto, el importe final a pagar por quien hay cometido un ilícito tributario será mayor que el impuesto evadido originalmente.

El artículo 37 de la ley 11.683 decreta: “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. Los intereses se devengarán sin perjuicio de la actualización del artículo 129 y de las multas relacionadas.

Por otro lado, el artículo 52 de la mencionada norma, establece “Cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutorias, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la interposición de la demanda.

Considerando los tipos de intereses a los que un contribuyente se ve expuesto, traemos a colación la Resolución General 559/2022¹⁹. En los artículos 2 y 3 de la normativa mencionada, se establece que a partir del 1 de septiembre del 2022 entrarán en vigencia nuevas tasas de intereses. En lo que respecta a intereses resarcitorios, se establece una tasa del 5.91% mensual; mientras que, para los intereses punitivos, las tasas serán del 7.37% mensual.

De acuerdo a estadísticas publicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, desde el momento en que se presenta una Declaración Jurada hasta tanto se efectúa la apertura de una Orden de Intervención, transcurre un plazo promedio de 24 meses.

Si tomamos como base el tiempo mencionado anteriormente, sumado a las diferencias que determine el fisco producto del uso de prácticas ilegales por parte del contribuyente con el único fin de liberar su carga tributaria, nos encontraremos con intereses que sumarán el 141.84% de las diferencias encontradas.

Por otro lado, en caso de que se determinen diferencias, las mismas sean intimadas y en el caso que no se obtenga respuesta por parte del contribuyente, podrá iniciarse acciones legales a fines de efectuar el cobro de lo evadido.

El cálculo de los intereses punitivos no se produce desde la determinación de oficio del Impuesto, sino que los mismos son calculados desde el momento en que el fisco interpone demanda judicial para el cobro de lo adeudado.

4.2.1 El anatocismo y el impacto económico - financiero sobre los contribuyentes

Para poder entender a que hace referencia el anatocismo, partimos de la siguiente definición: “*Por anatocismo se entiende el cálculo de intereses sobre el capital inicial más los intereses generados hasta el período inmediato anterior*” Biondo G (2003). Intereses, Capitalización y Anatocismo. Escritos Contables. N°44, p.6.

Traemos a colación la definición de anatocismo ya que el mismo es aplicado por el fisco nacional.

En aquellos casos donde un contribuyente realice la rectificación de una declaración jurada, cuyo saldo a pagar sea mayor al original, deberá abonar no sólo la diferencia con el importe original, sino los intereses que se hayan devengado.

¹⁹ Resolución General N° 559, sancionada el 23/08/2022, B.O N° 34.990



Partiendo de la base de que el importe a cancelar es mayor y el contribuyente decida realizar un plan de facilidades de pago, no sólo deberá cancelar el capital debido; sino que además deberá pagar los intereses por la financiación y también los intereses resarcitorios.

Sin embargo, el pago de los intereses resarcitorios no será en carácter de tal, sino que los mismos pasarán a formar parte del capital a cancelar mediante plan de pago.

Considerando la situación antes descrita, nos encontramos frente a un claro ejemplo de anatocismo, donde los intereses resarcitorios pasan a formar parte del capital, es decir se produce la capitalización de los mismos, generando así los intereses un doble interés.

También se hace mención al anatocismo en el artículo 770 del Código Civil y Comercial de la Nación, donde el mencionado artículo dispone que la capitalización se produce desde el momento en que el juez manda a pagar la suma resultante y el deudor es moroso en hacerlo.

De acuerdo al Artículo mencionado anteriormente, el anatocismo en obligaciones impositivas o previsionales surgirá luego de que el Fisco interpusiera demanda judicial, dando paso así a un Juicio de Ejecución Fiscal.

Al concluir este capítulo podemos ver los distintos efectos que tienen las prácticas tributarias ilegales tanto para el fisco como para el contribuyente.

Analizándolas desde el punto del fisco, la principal consecuencia la podemos ver en cómo se ven afectados los niveles de recaudación de recursos, lo que ocasiona inconvenientes a la hora de querer cumplir con los objetivos de la ley de presupuesto. Ante dicha situación el Estado debe buscar otros medios de financiamiento como puede ser la emisión monetaria o la toma de deuda. Mientras que, desde el punto de vista del contribuyente, resalta la desmotivación al liquidar impuestos debido al nivel de carga tributaria. Como consecuencia de esto es que el contribuyente toma la decisión de aplicar algunas de las prácticas ilegales con el fin último de pagar menos impuestos. Sin embargo, si el organismo de contralor, lleva a cabo una inspección, puede detectar alguna de dichas prácticas, por lo que el contribuyente se verá perjudicado por el paso del tiempo desde el momento del acto ilegítimo y la mencionada inspección.

Ante dicha situación, el contribuyente se verá obligado a cumplir no solo con el impuesto evadido, sino también deberá cumplir con los intereses, multas y recargos que se le habrán aplicado por el ilícito practicado.

CAPÍTULO V – JUICIOS Y CASOS RECONOCIDOS

A lo largo de los últimos años, se han llevado a cabo múltiples procesos judiciales por evasión de Impuestos a nivel nacional y/o provincial.

Considerando esta situación, existen causas cuyo conocimiento es mayor que otras por su impacto no sólo económico, sino que también social y una gran repercusión. Esto se debe a la exposición pública de algunos de los sujetos involucrados, ya sea como ejecutor directo de la evasión o bien como partícipe necesario en la causa.

Para poder adentrarnos aún más en las causas judiciales, es menester describir algunos conceptos relacionados con estos casos cuya resolución final se dio en un juzgado.

A continuación, se hará una breve descripción de:

- Apócrifo: De acuerdo a la Real Academia Española, *“es una característica de algo que es falso o bien, fingido”*.

Si esta definición la trasladamos a los comprobantes que respaldan operaciones económicas como lo son las facturas, estamos diciendo que la factura en sí es falsa, sea por el contenido de la misma o bien la transacción que dio origen a la misma es fingida o irreal.

- Usina: Si bien la R.A.E describe que *“se trata de una Instalación industrial importante, cuyo destino es la producción de gas, energía eléctrica, entre otros servicios”*, podemos realizar una analogía en materia fiscal/tributaria y decir que una usina se trata de una o más instalaciones que se dedica a elaborar y distribuir comprobantes.

Luego de haber realizado las descripciones anteriores, podemos obtener la definición de Usina de facturas apócrifas

“Instalación que se dedica a la elaboración y posterior distribución de facturas apócrifas”

Ahora bien, en función a las definiciones brindadas, nos adentraremos en el uso de las mismas en causas de evasión fiscal, motivos de su uso y resolución de causas judiciales sobre ellas.

5.1 Juicios En Materia Tributaria

5.1.1 Juicios en la Provincia de Mendoza

En el año 2.020, en un contexto de la pandemia causada por el COVID -19, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N°2 de Mendoza, mediante sistemas de video llamadas, condenó a una gran cantidad de personas acusadas de efectuar un fraude millonario a la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuyo monto ronda los doscientos veintidós millones de pesos.

El juicio en cuestión fue caratulado como “PRETE, Pablo y otros s/ Infr. Ley 24.769 y sus acumulados FMZ 11091213/2011/TO1, caratulados “PRETE LICATA, Pablo Gabriel s/ Infr. Art 293 del CP” Este perjuicio surge a través de una usina de facturas “truchas”, respecto de las cuales los integrantes de la organización ilícita, se dedicaban a comercializar y las mismas eran vendidas no solamente a la provincia de Mendoza, sino que además se determinó que eran compradas por contribuyentes de las Provincias de Buenos Aires, San Juan, Misiones, Neuquén.

El juzgado encargado de realizar la condena, como se mencionó precedentemente, fue el Juzgado Federal. Esto se debe a que en la República Argentina la organización judicial responde al carácter federal del Estado Argentino. De este modo, existe por un lado la justicia Federal con competencia en todo el país que atiende en materia de estupefacientes, contrabando, evasión fiscal, lavado de dinero y otros delitos que afectan la renta y la seguridad de la Nación; mientras que por otro lado la Justicia Ordinaria se encarga de sancionar delitos comunes, organizada con su propia normativa procesal y órganos judiciales.

Operatoria

La operatoria de esta asociación ilícita, consistía en elaborar facturas y comprobantes apócrifos, con la finalidad de entregar los mismos a diferentes contribuyentes quienes buscaban evadir sus impuestos, simulando una serie de gastos que fuesen deducibles en el Impuesto a las Ganancias o bien, logrando obtener crédito fiscal espurio en las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado.

La causa que da origen al juicio sobre el cual versa el inicio del presente capítulo, tiene su origen en una investigación realizada por la AFIP-DGI sobre la existencia de una organización ilícita cuyo objeto era la comercialización de facturas apócrifas. En el mes de junio del año 2.015, se produjo la intervención de líneas telefónicas y correos electrónicos a efectos de tomar conocimiento sobre el contenido de las comunicaciones que llevaban adelante los que serían miembros de esta organización ilícita.

De acuerdo a lo establecido en el Título IX – Régimen Penal Tributario de la ley 27.430, en el artículo 15, inciso C establece:

“Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, elaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido [...]”.

En lo que respecta a los delitos a los cuales hace mención el citado texto, podemos destacar: diere fe de documentación para facilitar la comisión de delitos relacionados con la evasión, fuese la misma simple o agravada; aprovechamiento indebido de delitos fiscales o tributos; obtención fraudulenta de beneficios fiscales, entre otros, todos debidamente tipificados por ley.

Al hacer hincapié en lo que dicen las normas legales, podríamos estar frente a cierto vacío legal en la comisión de delitos, dado que podría existir una situación tal que, fuese una sola persona/parte o hasta dos, que se dediquen a realizar actos fraudulentos contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y de ser así, no se encuadraría en “organización” por la cantidad de partes intervinientes.

Recapitulando con el juicio objeto de nuestra investigación, además de haber efectuado la intervención de diferentes vías de comunicación, se produjo el allanamiento del domicilio particular de una de las partes involucradas.

El mencionado allanamiento, derivó en otras fiscalizaciones de documentación que respaldaba diversas operaciones y pudo constatarse que existían facturas y otros tipos de comprobantes apócrifos, cuyas fechas databan del año 2.007, por lo que podemos concluir que la operatoria de esta asociación ilícita fue de larga data, lo que implica el perjuicio al Estado Argentino perduró en el tiempo.

Para poder llevar a cabo la investigación del caso, la AFIP-DGI, liberó más de un centenar de Órdenes de Intervención con el único objetivo de verificar la capacidad, fuese operativa, financiera o económica de las personas humanas o jurídicas actuantes como proveedores apócrifos.

De los resultados de las diversas órdenes de intervención, se produjeron ajustes impositivos por impugnación de créditos fiscales o bien gastos improcedentes al poder comprobarse el uso de documentos apócrifos.

Se liberaron más de 1.000 fiscalizaciones, ocasionando un perjuicio de doscientos veintiséis millones trescientos noventa y cinco mil quinientos cuarenta y cinco con treinta y tres, sin considerar ajustes de intereses ni actualizaciones.

Sin embargo, la prueba documental no fue la única empleada para poder arribar a una sentencia, sino que además se produjeron declaraciones testimoniales. Los testigos, negaron haber realizado inscripciones propias frente a la AFIP.

Para poder desarrollar los ilícitos, esta organización criminal contaba con diversos modus operandi, los cuales son descriptos a continuación:

1. Creación e Inscripción de empresas falsas: se dedicaban a facturar servicios inexistentes, con objeto de que las partes que realizan la compra de los comprobantes apócrifos tuviesen una mayor cantidad de gastos, y de corresponder, un mayor crédito fiscal.
2. Inscripción de contribuyentes que pudiesen emitir factura A: se realizaba el trámite de personas que tuviesen problemas económicos para que brinden su nombre y firma a cambio de dinero entregado una sola vez.
3. Falsificación de documentación de cualquier tipo, fuesen contratos de locación, poderes, escrituras públicas, resoluciones de la Dirección de Personas Jurídicas, entre otros.
4. Adulterar comprobantes emitidos por empresas o personas reales, con el único fin de luego adulterarlos y venderlos a los consumidores de documentos falsos.

5.1.2 Juicios en la Provincia de Santa Fe

En septiembre del año 2021, el Tribunal Oral N°3 de Rosario, condenó a dos contadores públicos acusados de Asociación Ilícita Tributaria, que además de la condena penal, fueron inhabilitados para el ejercicio de la profesión.

El inicio de la investigación se produce en el año 2017, cuando se detectó que se habían constituido sociedades ficticias cuyo objetivo era la comercialización de comprobantes apócrifos a contribuyentes reales, con el fin último de disminuir la base imponible del Impuesto a las Ganancias e IVA.

La operatoria de esta banda, según las investigaciones realizadas, se produjo entre 2015 y 2017, un tiempo mucho más acotado que el del primer juicio desarrollado precedentemente. Sin embargo, pese al menor tiempo, la operatoria era la misma, se inscribía a personas que tenían problemas económicos para que dieran su nombre y firma para inscribirlas como contribuyentes o bien como miembros de sociedades ficticias, que se encargaban de emitir facturas “truchas” para luego comercializarlas a contribuyentes reales.

Tanto en la primer como en la segunda sentencia, de la totalidad de los acusados, hay contadores públicos, que no sólo sufrieron sanciones penales, sino que además fueron condenados a inhabilitación del ejercicio profesional, por lo que destacamos la importancia de la responsabilidad del Contador Públicos en temas de evasión, tema que se desarrollará a continuación.

5.2 Juicios en materia previsional

La evasión impositiva no es el único tipo de omisión a los recursos del Estado que se produce en nuestro país. Otro de los grandes flagelos que sufre la economía nacional, es la omisión en el ingreso de los recursos de la seguridad. Esta situación afecta no sólo al Estado que ve disminuidos sus recursos, sino que, además, provoca grandes perjuicios en los trabajadores.

Estos perjuicios que mencionamos en el párrafo precedente, se producen en todas aquellas situaciones en las cuales, los empleados no se encuentran debidamente registrados.

Sin embargo, ¿A qué nos referimos con “no se encuentran debidamente registrados”? Al momento de contratar empleados en relación de dependencia, no es suficiente el mero acto de celebrar un contrato de trabajo entre las partes, el cuál podría ser escrito o bien tácito; es necesario cumplir con la reglamentación vigente.

A la hora de cumplir con la reglamentación vigente, es menester conocer en profundidad las leyes laborales, convenios colectivos de trabajo conforme la actividad desarrollada, normativa especial para proceder a realizar las liquidaciones, entre otros.

En diversas situaciones, podemos observar que existen irregularidades en los registros laborales de los empleados.

La práctica más habitual que podemos observar, es la registración por media jornada, cuando en realidad el empleado se encuentra desarrollando trabajos por jornada completa. Esta práctica suele ser desarrollada a fines de liberar los costos laborales que recaen sobre el empleador; perjudicando de esta forma a los empleados.

El gran perjuicio que sufren los empleados, están íntimamente relacionados con sus aportes a la Seguridad Social y que los mismos repercuten en la futura jubilación.

Por otro lado, la registración antes descripta, no es el único camino que empresas o empleadores eligen para evadir recursos de la seguridad social.

Otra práctica habitual, es la no registración de empleados y simulación de una prestación de servicios, existiendo o no contrato de servicios de por medio; donde el empleado, quien desarrolla actividades en relación de dependencia, recibe una remuneración a cambio de la emisión de una factura. Es decir, el empleado se encuentra registrado ante la AFIP como un monotributista o trabajador independiente.

Muchos son los empleadores que optan por esta práctica, asumiendo los costos del monotributo de sus empleados, mientras que otros empleadores no se hacen cargo del pago de los importes antes mencionados y sólo realicen el pago del supuesto servicio contratado.

La Administración Federal de Ingresos Públicos cuenta con diferentes mecanismos de investigación a fines de concluir si una determina persona, sea humana o jurídica cuenta con empleados en relación de dependencia quienes y realice un encubrimiento de las mismas.

En el mes de abril de 2022, debido a un cruce de información por la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social se detectó la existencia de una empresa gastronómica que no contaba con empleados registrados (alrededor de unos 25 empleados contratados de manera irregular).

La Dirección General de Recursos de la Seguridad Social determinó el pago de los aportes y contribuciones omitidos, fijando además la multa correspondiente.

También se detectó un 75% de trabajadores no registrados en talleres de confección y locales de venta de indumentaria del barrio de Flores (Buenos Aires). Además, se logró rescatar a más de 70 personas víctimas del trabajo ilegal y explotación laboral tanto en Córdoba como en Buenos Aires. Se detectaron distintas irregularidades como jornadas de trabajo superiores a las 12 horas, falta de registración y vestimenta inadecuada para las tareas.

La Dirección General de Recursos de la Seguridad Social realiza distintos controles con el fin de garantizar que los trabajadores accedan a sus derechos, cuenta con un Indicador Mínimo de Trabajadores (IMT) como una herramienta de fiscalización laboral que permite determinar la cantidad mínima de trabajadores para un sector, así como las remuneraciones correspondientes.

Como conclusión del presente capítulo, podemos destacar que las Asociaciones Ilícitas que se encargan de la comercialización de facturas apócrifas llevan adelante siempre la misma operatoria.

Se entablan relaciones con personas humanas que están atravesando problemas económicos, quienes, a cambio de dinero, ofrecen su nombre y firma para realizar la inscripción ante la AFIP, sea en nombre propio o como integrante de una sociedad.

Luego de ello, se comienza con la operatoria de emitir facturas que será compradas por diferentes contribuyentes reales, quienes las adquieren con el fin de disminuir la base de sus impuestos de manera fraudulenta, ocasionando así, perjuicios al fisco a lo largo del tiempo.



CONCLUSIÓN

Finalizado el desarrollo de la presente investigación, es menester reflexionar y concluir sobre los diversos puntos expuestos precedentemente.

Argentina es un país con una fuerte prestación de servicios por parte del Estado en forma gratuita, sin embargo, esos servicios como la salud pública o la educación tienen un elevado costo.

El costo de financiar las diversas prestaciones públicas a las que hace frente el gobierno, debe ser soportado de alguna manera y es allí donde entran en juego los tributos y la presión tributaria.

Debido al gran costo que tiene el Estado para cubrir diversas prestaciones, terminado siendo necesario que exista una mayor presión tributaria y fiscal sobre los contribuyentes, comparado con países donde las prestaciones públicas son nulas o escasas.

Consideramos que es importante destacar que bajo ningún punto de vista la aplicación de prácticas ilegales para liberar la carga tributaria es justificación para ejecutarlas, si consideramos que la presión tributaria es un motivo que conlleva a hacer usos de las mismas.

Independientemente del tributo del que se trate, en materia impositiva o previsional, existirán siempre diversas formas de liberar la carga fiscal de manera ilícita. Esto nos lleva a reflexionar la necesidad de reformar más de una ley.

Pero al hablar de reformas, sea impositiva o previsional, es necesario que las mismas sean realizadas por personal idóneo, capacitado en el tema, donde no existan confusiones ni muchos menos vacíos legales que puedan ser aprovechados en forma perjudicial al fisco.

Además, en lo que respecta a normativa vigente, tenemos una gran cantidad de sanciones de acuerdo al tipo de ilícito que se cometa; con multas económicas que han quedado desactualizadas como así también sanciones formales graves ante un mínimo incumplimiento.

Para poder identificar a una persona jurídica, siempre haremos referencia a su número de C.U.I.T, siendo el mismo único e irrepetible; sin embargo, ante algún incumplimiento formal o informativo, el mismo podría ser bloqueado de oficio por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.



En concordancia con el párrafo precedente, consideramos aún más necesaria una reforma impositiva y previsional. A nuestro entender, el hecho de bloquear el CUIT de una persona jurídica por el hecho de no presentar por ejemplo un régimen de información es una sanción con gran perjuicio al contribuyente.

Si por analogía aplicamos lo mismo a una persona humana, sería como dejar sin D.N.I a un ciudadano, dejándolo así sin identidad y sin poder acreditar la misma, viendo vulnerados sus derechos.

Los ilícitos tributarios tienen tanta historia, casi tanto como la historia de nuestro país, es por ello la importancia de poder combatirlos. El hecho de que nuestro país tenga una elevada presión tributaria y que la misma termine derivando en buscar alternativas con el fin último de pagar menos impuestos, no afecta sólo al Estado, sino que nos afecta a todos como ciudadanos, es por ello que debería ser tarea de todos como sociedad, evitar que esto suceda.

Para finalizar, también consideramos necesaria la necesidad de que exista una justicia que actúe rápido, protegiendo los derechos de los ciudadanos, asegurando condenas justas cuando así corresponda.

BIBLIOGRAFIA

- Ameriso C & Treboux J. (2021). PRESIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA NACIONAL-PROVINCIAL ARGENTINA. *Fiscalidad y Gobiernos locales*, 3, p.7-8.
- Atchabaian A, (2012). Régimen Jurídico de la Gestión y Control de la Hacienda Pública Buenos Aires: La Ley.
- Biondo G (2003). Intereses, Capitalización y Anatocismo. *Escritos Contables*. N°44, p.6. Recuperado de http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1514-42752003001100003
- Diccionario de la Real Academia Española (2022). Recuperado de <https://www.rae.es/>
- Fontán Balestra, C., *Derecho Penal Parte Especial*, LexisNexis, p 976. Recuperado de https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/obrasjuridicas/oj_20110107_01.pdf
- Fundamentos de la Sentencia N° 1887 (2020). Poder Judicial de la Nación. Buenos Aires, Argentina.
- Jarach D. (1941, 2DO TRIMESTRE). Concepto de presión tributaria y presión financiera. *Revista de Economía y Estadística*, 3, p. 15-39.
- Nuñez Miñana, H (2da Edición, 1998) *Finanzas Públicas*. Buenos Aires: ASAP
- Villegas, H, *Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (2001). Recuperado de <http://todosxderecho.com/recopilacion/Tratados%20y%20Manuales%20Basicos/Finanzas%20y%20Derecho%20Tributario/Villegas%20Hector%20%20Curso%20de%20Finanzas%20Derecho%20Financiero%20y%20Tributario%28full%20permission%29.pdf>

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.


Mendoza, 31 de Agosto de 2022.



Noelia Videla

Registro N°: 29.678


D.N.I: 40.272.419



Eugenia Zenocatti

Registro N°: 29.690

D.N.I: 40.372.485



Ana Paula Catigoli

Registro N° 29.439

D.N.I: 40.370.077