

# Evación tributaria y previsional

Estado actual de las investigaciones



Evasión tributaria y previsional  
Estado actual de las investigaciones  
Período 2003-2005

2006/2007

Propietario  
Unidos por la Justicia Asociación Civil

Estado actual de las investigaciones de evasión tributaria y previsional  
2007 - Unidos por la Justicia Asociación Civil  
Arguibel 2860  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires  
Argentina  
C1426DKB  
+54 +11 4779-6353  
info@unidosjusticia.org.ar  
www.unidosjusticia.org.ar

Impreso en Talleres Cruzmar S.A.

Impreso en septiembre de 2007

## **Equipo de trabajo**

### **Director**

Dr. Alan Martín Nessi (Responsable Área Penal de Unidos por la Justicia)

### **Coordinación**

Dr. Mariano Scotto (Vicepresidente Unidos por la Justicia)

Dr. Miguel Kessler (Investigador Unidos por la Justicia)

### **Investigadores**

Dr. Juan A. Moldes (Investigador Unidos por la Justicia)

Dra. Soledad F. Maldini (Investigador Unidos por la Justicia)

Dra. Mariela Mazzón (Investigador Unidos por la Justicia)

Dra. Paola Baccello Saavedra (Investigadora Unidos por la Justicia)

### **Economistas**

Lic. Silvina Hoffman

Lic. Yanina Cotti Milutinovic

### **Diseño de Instrumentos y Análisis de la Información**

Lic. Liliana Raminger (Investigadora Unidos por la Justicia)

### **Asistencia**

Dr. Martin Gershanik (Director Ejecutivo Unidos por la Justicia)

Federico Compeano (Investigador Unidos por la Justicia)

Guido Valenti (Investigador Unidos por la Justicia)

María Sol Basolo (Investigadora Unidos por la Justicia)

Mariano Kaplan (Investigador Unidos por la Justicia)

## **Agradecimientos**

A los titulares de los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario N° 1, Dr. Javier Lopez Biscayart, N° 2 Dr. Diego Garcia Berro y Dra. Karina Perilli, y N° 3 Dra. Verónica Straccia; a los titulares de las Fiscalías Nacionales en lo Penal Tributario N° 1 Dr. Claudio Navas Rial; N° 2 Germán Bincaz, y N° 3 Jorge Dahl Rocha, quienes autorizaron y brindaron su colaboración para poder acceder a las bases de información, de las cuales se nutrió la presente información.

Al Defensor Oficial ante los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario, Dr. Hernan de Llano quien efectuó interesantes aportes a lo fines de la conformación de la base de datos a recabar.

**Esta publicación ha sido posible gracias al apoyo de la Embajada Británica en Argentina. El contenido de la misma ha sido elaborado por Unidos por la Justicia y sus conceptos y conclusiones son responsabilidad exclusiva de los autores.**

## INSTITUCIONAL

### **Acerca de Unidos por la Justicia**

La misión de Unidos por la Justicia es trabajar para afianzar el estado de derecho, fortalecer el sistema democrático y elevar los niveles de seguridad física y jurídica, tanto en el país como en la región, proponiendo e impulsando los cambios necesarios para que el sistema judicial sea accesible, ágil, eficaz y confiable.

Asimismo procura generar un espacio para la discusión e intercambio de ideas sobre los cambios necesarios en el sistema judicial y, en definitiva, establecer un centro “para la acción”, con un alto nivel de compromiso con las ideas que se proponen para elevar la calidad de vida democrática y hacer valer los derechos de la comunidad en su conjunto.

Con un alto nivel técnico y total independencia de criterio ya sea de intereses corporativos y/o partidarios, Unidos por la Justicia reúne a destacados expertos e investigadores con experiencia directa en las distintas áreas, que conforman el sistema jurídico/legal de Argentina. Esta capacidad y conocimiento, sustentados en investigaciones y consultorías previas en la materia, hacen de Unidos por la Justicia una institución con un elevado know how en la reforma tanto del sistema legal y judicial como del sector público en general.

La experiencia de sus expertos, a través de la concepción e implementación de ideas innovadoras para la solución de problemas de alta complejidad es un factor decisivo a la hora de conducir estudios de campo que permitan conocer con profundidad y detalle el funcionamiento real de las organizaciones e instituciones involucradas.

### **Autoridades de Unidos por la Justicia**

#### **Presidente**

Gustavo A. H. Ferrari

#### **Vice Presidente**

Mariano A. Scotto

#### **Secretario**

Martín Nessi

#### **Tesorero**

Hernán Dalla Lana

#### **Director Ejecutivo**

Martín Gershanik

## Tabla de contenidos

Equipo de trabajo .....	3
Agradecimientos .....	4
<b>INSTITUCIONAL .....</b>	<b>5</b>
Acerca de Unidos por la Justicia .....	5
Autoridades de Unidos por la Justicia .....	5
<b>PRÓLOGO .....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>12</b>
<b>LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>14</b>
Objetivos.....	14
Metodología .....	14
Universo y muestra.....	14
Muestra: .....	14
Instrumento de recolección de datos.....	15
Trabajo de campo .....	16
Marco contextual.....	16
Análisis de los datos .....	17
Fase cualitativa: .....	17
Fase cuantitativa:.....	17
Aclaraciones previas.....	17
El proceso penal .....	17
Los impuestos nacionales y los recursos de la Seguridad Social .....	21
Impuesto al Valor Agregado.....	21
Impuesto a las Ganancias.....	23
Impuesto a las Salidas no Documentadas .....	25
Seguridad Social.....	26
<b>PRESENTACIÓN DE RESULTADOS .....</b>	<b>28</b>
<b>CONTEXTO MACROECONÓMICO: PERÍODO 1997-2005 .....</b>	<b>92</b>
1997-2001: Recuperación, recesión y el camino hacia el fin del modelo de la convertibilidad.....	92
2002-2005: Emergencia económica y social, recuperación y crecimiento económico.....	94
Evaluación de la recaudación y de las denuncias de evasión durante el período 1997-2005 .....	95
Impuesto a las ganancias .....	98
Principales características .....	98
Evolución de la Recaudación del Impuesto a las Ganancias en Argentina .....	98
Aportes y contribuciones a la seguridad social .....	101
Principales Características .....	101
Impuesto al valor agregado (IVA) .....	105
Principales características .....	105
Conclusiones generales desde el punto de vista macroeconomico .....	108
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>112</b>
Referencias bibliográficas: .....	115
<b>ANEXO I.....</b>	<b>120</b>
Ficha de relevamiento .....	120
Publicaciones de Unidos por la Justicia.....	124

# PRÓLOGO

por **DIEGO GARCÍA BERRO**

I.

La actividad económica de una sociedad consiste en el conjunto de operaciones por las cuales sus miembros obtienen, se distribuyen y consumen los bienes materiales para satisfacer sus necesidades individuales y colectivas. Un sistema económico, por su parte, es la combinación de estas tres estructuras: producción, distribución y consumo<sup>1</sup>.

Ahora bien, el Estado no tiene una relación de exterioridad con el orden económico, pues éste último no configura un espacio autorregulable, autorreproducible y sometido a su propia combinación interna. El Estado interviene en el orden económico, aunque en distintos grados o mediante diferentes variantes<sup>2</sup>.

No es este el espacio para extenderme en las distintas formas que puede asumir tal intervención estatal, pero sí es útil destacar que el derecho penal económico que es la rama del derecho penal a la que indudablemente pertenece el derecho penal tributario<sup>3</sup> es una de las maneras de tutelar dicha intervención<sup>4</sup>.

II.

Desde otro ángulo, son importantes los efectos que los delitos económicos y, en virtud de lo dicho, los delitos tributarios tienen sobre la economía. En efecto, mediante algunas definiciones de esta clase de ilícitos se enfatiza sobre la mencionada característica, señalándose que el delito económico es la conducta punible que produce una ruptura en el equilibrio que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico; o bien la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas y que, como consecuencia, ocasiona daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño<sup>5</sup>.

Asimismo, se ha puntualizado sobre el efecto de “resaca” o “espiral” de este tipo de delitos, por el cual se desencadena una práctica de naturaleza análoga forzándose a los competidores a actuar del mismo modo; como así también sobre el efecto en “cadena”, por el cual el primer eslabón perjudicado tratará de trasladar y repercutir la crisis a sucesivos interlocutores económicos<sup>6</sup>.

1       confr. GODELIER, Maurice, “Racionalidad e irracionalidad en la economía”, trad. de Nicole Blanco, Ed. Siglo XXI, México, 1966, pág. 259, cit. por BAIGÚN, David en “El bien jurídico orden económico”, publicado en “Estudios sobre Justicia Penal”, ed. Del Puerto, pág. 14.

2       confr. BAIGÚN, David, art. cit., pág. 18.

3       confr. HORNOS, Roberto Enrique, en su prólogo al libro “Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas”, ed. Rubinzal Culzoni, pág. 10.

4       confr. BACIGALUPO, Enrique, “Cuestiones penales de la nueva ordenación de las sociedades y aspectos legislativos del derecho penal económico”, Astrea, Buenos Aires, 1974, págs. 59 y 60; en sentido análogo, JESCHECK, Hans Heinrich, “El derecho penal económico alemán”, Cuadernos de los Institutos, N° 74, Instituto de Derecho Penal, N° XIII, trad. Luis Martínez Gavier y Juan vos Haeseler Langjahr, Dirección General de Publicaciones, UNC, Córdoba, 1963, pág. 74; TIEDEMANN, Klaus, “El concepto de delito económico y de derecho penal económico”, Nuevo Pensamiento Penal, trad. Leopoldo Schiffrin, año 4, 1975; todos según citas de BALCARCE, Fabián I. en “Derecho Penal Económico”, ed. Mediterránea, Córdoba, 2003, págs. 25, 37 y 45.

5       confr. GALLINO, Miranda, “Delitos contra el orden económico” Pannedille, pág. 25, cit. por CATANIA, Alejandro en “Derecho Penal Tributario”, ed. del Puerto, pág. 32.

6       confr. sobre estos conceptos: Antonio García-Pablos de Molina, en “Reflexiones criminológicas y político-criminales sobre la criminalidad de ‘cuello blanco’”, en “El Derecho Penal de hoy”, Homenaje al Prof. David Baigún, Ed. del Puerto, págs. 546/547 y sus citas; FELLINI, Zulita, “Temas de Derecho Penal Económico”, Tomo I, Grün editora, págs. 51/52 y sus citas; BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 43 y sus citas.

## III.

En igual sentido no es posible soslayar una de las principales características de la reacción penal ante la posible comisión de delitos, esto es, el modo “selectivo” con el que opera la etapa secundaria del proceso de criminalización<sup>7</sup>, en detrimento del principio de igualdad ante la ley.

Por su parte, en cuanto a la orientación de tal selectividad, es elocuente la sentencia atribuida a Solón por Diógenes Laercio: “Las leyes son como las telas de araña, que aprisionan a los pequeños, pero son desgarradas por los grandes.”<sup>8</sup>, lo cual es suficientemente demostrativo en cuanto a que la reacción penal pública es mucho menos eficaz cuando se trata de delitos económicos de sofisticada comisión en comparación a cuando se trata de delitos groseros o de “operas toscas”.<sup>9</sup>

Muchos y muy variados son los sectores involucrados en el referido problema de la selectividad en el sentido indicado y ello se debe, no sólo a que este problema no es de carácter nacional sino mundial<sup>10</sup>, sino también a que tiene un origen multicausal. Inciden en su conformación: las características generales de quienes cometen los delitos económicos (inteligentes, avezados en los negocios, concededores de las leyes, los reglamentos y las artimañas para eludir sanciones, influyentes en ciertos espacios de poder<sup>11</sup>, pertenecientes a un elevado status social y de gran poder adquisitivo<sup>12</sup>, carentes de conciencia de culpabilidad en función del escaso rechazo social<sup>13</sup>); el influjo corruptor de estos ilícitos (que puede penetrar en las esferas de la administración pública, de cuya connivencia incluso suele depender<sup>14</sup>); las deficientes técnicas legislativas en la materia (imposición de requisitos genéricos, peligros de imposible prueba, afectaciones de imposible cálculo, resultados de imposible atribución individual, legislación de simple función simbólica<sup>15</sup>, las lagunas, las contradicciones y el caos de la normativa extrapenal<sup>16</sup>, a lo que correspondería agregar su carácter hiperdinámico); las características de los delitos económicos en general (apariencia de neutralidad y licitud<sup>17</sup>, distanciamiento entre el autor y la víctima<sup>18</sup>, comisión mediante el abuso de modernos instrumentos de la vida económica<sup>19</sup>, dificultades para su prueba<sup>20</sup>, transnacionalización<sup>21</sup>); las funciones que en ocasiones cumplen los forjadores de la opinión pública (mediante técnicas de autojustificación o de neutralización

7 “Criminalización primaria es el acto y el efecto de sancionar una ley penal material, que incrimina o permite la punición de ciertas personas. Se trata de un acto formal, fundamentalmente programático, pues cuando se establece que una acción debe ser penada, se enuncia en un programa, que debe ser cumplido por agencias diferentes a las que lo formulan. Por lo general, la criminalización primaria la ejercen agencias políticas (parlamentos y ejecutivos), en tanto que el programa que implican lo deben llevar a cabo las agencias de criminalización secundaria (policías, jueces, agentes penitenciarios). Mientras que la criminalización primaria (hacer leyes penales) es una declaración que usualmente se refiere a conductas o actos, la criminalización secundaria es la acción punitiva ejercida sobre personas concretas...”, confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, “Derecho Penal. Parte General”, Ediar, Buenos Aires, pág. 7 y sus citas.

8 confr. citas de ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 11.

9 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 10.

10 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 12.

11 confr. BIELSA, Rafael, “Lineamientos de derecho penal fiscal”, L.L., T. 28, págs. 928/940, cit. por CATANIA, Alejandro, ob. cit., pág. 33; en sentido análogo, confr. BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 72.

12 confr. BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 30.

13 confr. MERGEN, cit. por FELLINI, Zulita, ob. cit., pág. 55.

14 confr. C.S.J.N., Fallos, 249:226, cit. por CATANIA, Alejandro, ob. cit., pág. 33.

15 confr. CATANIA, Alejandro, ob. cit., pág. 34.

16 confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 558.

17 como consecuencia de la ausencia de un enfrentamiento con la norma que resulte patente para el ciudadano medio, confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 551; en sentido análogo, confr. BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 72.

18 como consecuencia del anonimato del primero oculto generalmente tras el entramado de una persona de existencia ideal y el carácter anónimo, heterogéneo y sin conciencia de víctima de esta última, confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 552.

19 confr. BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 31.

20 confr. TIEDEMANN, cit. por BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 32.

21 confr. CATANIA, Alejandro, ob. cit., pág. 35 y sus citas; BALCARCE, Fabián I., ob. cit., págs. 43/44 y sus citas.

de los delitos económicos como, por ejemplo, la denominada “moral de frontera”<sup>22</sup>); el carácter disfuncional del proceso penal para este tipo de delitos (previsto y adecuado para el enjuiciamiento de delitos pertenecientes al derecho penal nuclear o clásico<sup>23</sup>); las deficiencias en la administración de justicia (tanto en lo que se refiere a su infraestructura como en lo que atañe a su especialización para procesar rápida y eficazmente esta clase de casos<sup>24</sup>), el carácter hipertrofiado del programa de criminalización primaria o la llamada “inflación” penal<sup>25</sup> (que ha llevado a sostener que nunca y en ningún país se pretendió llevarlo a cabo en toda su extensión<sup>26</sup>); la denominada “administrativización del derecho penal” (caracterizada por la pretensión de un uso indiscriminado del poder punitivo para reforzar el cumplimiento de ciertas obligaciones públicas, banalizando el contenido de la legislación penal, destruyendo el concepto limitativo del bien jurídico, profundizando la ficción de conocimiento de la ley y poniendo en crisis la concepción del dolo<sup>27</sup>); el menor desarrollo que tiene la dogmática penal nacional en el caso de los delitos tributarios en comparación con el que registra respecto de los delitos comunes<sup>28</sup>, etc.

#### IV.

El breve marco conceptual precedente tiene por objeto relacionarlo con el estudio al cual se refiere este prólogo.

Con la pretensión anunciada, respecto al objeto del trabajo, delimitado como “ESTADO ACTUAL DE LAS INVESTIGACIONES DE EVASIÓN TRIBUTARIA Y PREVISIONAL. INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA NACIONAL. PERÍODO 2003-2005”, cabe destacar que resulta sumamente atinado y por demás interesante, pues se orienta con muy satisfactorios resultados a exteriorizar datos relativos a la referida relación circular entre el orden económico, el Estado, su intervención, la protección de tal intervención, la infracción a aquellas barreras de protección y, finalmente (o nuevamente) el orden económico resultante de aquella afectación, pero con una específica vinculación a las variables concretas que se presentan en un lugar, período y estado de cosas determinados.

En cuanto al contenido del estudio, sólo ensayaré algunas reflexiones sucintas pues, encontrándose desagregado en capítulos posteriores una introducción y una descripción general de la investigación, incurriría en reiteraciones innecesarias si pretendiese una referencia también descriptiva que, con un pronóstico de escasa utilidad, conllevaría además un serio riesgo de desvalorizar la riqueza de su real sustancia.

En tal sentido, destacados que fueron los significativos efectos que los delitos económicos conjunto que lógicamente incluye a los delitos tributarios tienen sobre la economía; como así también el problema de la orientación selectiva de la criminalización secundaria y sus múltiples causas, es momento de resaltar el que a mi juicio constituye el mayor aporte del trabajo realizado a los fines de la solución de tan complejas cuestiones: la provisión de datos

22 sobre tales técnicas y el concepto de “moral de frontera” confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 553. Asimismo, sobre el rol de los medios de comunicación, confr. SUTHERLAND, cit. por BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 41.

23 confr. confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 556.

24 confr. Antonio García-Pablos de Molina, art. cit., pág. 557; en sentido análogo, confr. BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 72.

25 confr. HASSEMER, Winfried, cit. por BALCARCE, Fabián I., ob. cit., pág. 87.

26 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 7.

27 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 12.

28 Se ha destacado que el derecho penal tributario constituyó, desde siempre, un área de conocimientos donde con mayor o menor fortuna opinaron penalistas, tributaristas, auditores fiscales o contables (confr. FERRÉ OLIVE, Juan Carlos, cit. por Medrano, Pablo H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, en “Delitos no convencionales”, Ed. del Puerto, Buenos Aires, 1994, pág. 19), precisamente por no pertenecer al grupo de delitos que históricamente constituyeron el modelo de referencia y el banco de pruebas de todas las teorías que con el tiempo pasaron a integrar la teoría general del delito, quizás con sustento en la sospecha de que no se trataba de auténtico derecho penal y, por lo tanto, que carecía de interés comprobar la validez de teorías pensadas para supuestos de hecho, relativamente constantes en el tiempo y en el espacio, que nada tenían que ver con la supuesta artificialidad de unos delitos de un también supuesto coyunturalismo histórico (confr. MUÑOZ CONDE, Francisco, “El error en derecho penal”, Valencia, 1.989, pág. 95, cit. por Medrano, Pablo H., ob. cit., pág. 19).

confiables de la realidad.

A los fines de fundar debidamente mi afirmación anterior me permitiré la licencia de utilizar, proyectar y amoldar a los fines de este prólogo las ideas de autorizada doctrina<sup>29</sup> que fueron elaboradas para un problema más específico<sup>30</sup>. En efecto, si se pretende avanzar en la solución de los problemas destacados resulta indispensable la incorporación de datos de la realidad pues, sin ellos, cualquier intento en procura de tal finalidad sería absurdo y produciría resultados impensados. El “deber ser” (que constituye el programa cuya realización práctica se supone pretendida) necesariamente debe incorporar datos del “ser” para cumplir su objetivo porque, de lo contrario, no pasaría de ser “...una ilusión u objetivo inalcanzable, porque el deber ser (programa) siempre se refiere a algo (ser o ente) y no puede explicarse en términos racionales, sin incorporar los datos de ese algo que pretende modificar o regular. No le resta otra alternativa que elegir entre reconocer el ente al que se refiere o inventarlo (crearlo)...”<sup>31</sup>.

A partir de tales premisas, si las soluciones que con urgencia reclaman los graves problemas ya enunciados no se piensan o implementan sobre la base de datos reales, parecería constituir una inexorable derivación que se piensen o implementen sobre la base de datos falsos, lo cual termina por configurar, en lugar de una solución, más bien una ilusión o una utopía que, lejos de resultar inocua o inofensiva, conlleva un efecto neutralizador o paralizante respecto a la búsqueda de soluciones reales y eficaces.

En consecuencia, la destacada provisión de datos confiables de la realidad por parte de este estudio, constituye un paso hacia adelante para la solución de tan graves problemas y, por lo dicho, no sólo tiene las cualidades de ser útil y significativo, sino que es primordial y condicionante de las soluciones que se intenten en el futuro con alguna pretensión de factibilidad.

En sentido análogo y en cuanto a la ciencia jurídica se refiere se ha expresado que “...las consecuencias prácticas del derecho no son en modo alguno un aspecto posterior, independiente y carente de influencia sobre el propio derecho, sino que son un elemento cualificativo del mismo.”<sup>32</sup>, como así también que “...si la ciencia jurídica se desentiende del funcionamiento real de las normas, corre el riesgo de comenzar a trabajar sobre puras ficciones y perder, incluso, su carácter científico.”<sup>33</sup> El trabajo al que se refiere este prólogo nos ha proporcionado datos referentes a aquellas consecuencias prácticas y al aludido funcionamiento real de las normas.

En cuanto a las características generales de la investigación realizada, destaco especialmente: la calidad de su presentación, la cantidad de información recopilada, la atinada elección de las variables a considerar, el interesante cruzamiento de los datos colectados, la utilidad que representa las distintas formas de presentación de los resultados obtenidos (tablas, gráficos, etc.), la oportuna aclaración de ciertos conceptos penales o tributarios que facilitan el análisis para quienes no sean especialistas en tales materias, la no menos útil explicación del contexto económico nacional en el lapso de interés, la objetividad de sus conclusiones y el criterio técnico y profesional utilizado para su realización.

V.

Reitero que esta investigación constituye un aporte valioso y esencial para la búsqueda eficaz de soluciones a los problemas señalados, porque permite realizarla sobre la base de datos de la realidad, presentados de manera seria y profesional. Su calidad y objetividad invita a

29 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., págs. 21 a 24.

30 El poder de los juristas y del derecho penal.

31 confr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, ob. cit., pág. 22.

32 ZAGREBELSKY, Gustavo, “El derecho dúctil”, Trotta, 3era. edición, Valladolid, 1.999, pág. 120, cit. por ALTAMIRANO, Alejandro C., “Las garantías constitucionales en el proceso penal tributario”, Revista Argentina de Derecho Tributario, 2.004, enero-marzo, 1.085.

33 Confr. BINDER, Alberto M., “Introducción al derecho procesal penal”, 2da. edición, 2da. reimpresión, Ad-Hoc., Buenos Aires, 2.002., pág. 35 y 36.

(y demanda de) quienes tengamos acceso a él su aprovechamiento inmediato mediante una interacción de los múltiples sectores involucrados en aquellas posibles soluciones, interacción ésta que deberá ser orientada al pensamiento<sup>34</sup> y caracterizada por la tolerancia a las “verdades” de otros<sup>35</sup>.

No caben dudas que el capacitado equipo que se encargó de realizar este estudio ha contribuido con la misión de “Unidos por la Justicia” (especificado en el capítulo “Institucional” anterior), queda en nosotros ahora estar a la altura de ese compromiso.

Agradezco sinceramente la inmerecida distinción que implica para mí el hecho que se me haya invitado a realizar este prólogo, agradecimiento que se extiende a la institución “Unidos por la Justicia”, a cada uno de los miembros del equipo de trabajo y, especialmente, a su Director que es, además, el responsable del área penal de la entidad, señor Dr. Alan Martín Nessi, a quien aprecio y respeto.

Finalizo invitando al lector a abordar el análisis de esta investigación anunciándole, con seguridad, que es mucho más interesante y provechosa que estas modestas líneas.

Buenos Aires, 14 de septiembre de 2007.

---

34 “...la controversia es, con frecuencia, útil para las dos partes, como una colisión de cabezas que sirve para rectificar los propios pensamientos y también lograr nuevos puntos de vista.”, confr. SCHOPENHAUER, Arthur, “El arte de tener razón”, Trad. de Dionisio Garzón, Edaf, Madrid, 2.004, pág. 67.

35 sobre la tolerancia, confr. VITOLO, Alfredo, “Los límites de la tolerancia”, La Nación, 8/7/04, sección Opinión.

## INTRODUCCIÓN

La problemática de la evasión tributaria y previsional en nuestro país es un flagelo que se sucede a lo largo del tiempo, sin que las sucesivas leyes represivas dictadas en la materia a través de los años, hayan conseguido encarrilar ese estado de cosas.

Inciden en dicho problema, diversos factores que involucran lo legislativo, lo social y lo económico, los cuales combinados genera un estado de situación confuso.

El análisis del fraude debe hacerse desde distintas perspectivas como corresponde a un fenómeno social complejo. Para ello, tienen especial importancia, no sólo los enfoques jurídicos y económicos que pueden darse al tema, sino también los enfoques sociológicos, psicológicos y éticos.

El quebrantamiento de la norma fiscal lleva consigo la inexistencia de un ingreso para el erario público, el cual debe ser suplido por otros mecanismos de financiación, ya sea el endeudamiento, una mayor carga fiscal sobre otros contribuyentes o la reducción del gasto con modificación a la baja de los objetivos de la política pública.

Sin embargo, no puede escapar a esta visión negativa del análisis, la interpretación de elementos excusatorios en la configuración de tales conductas. Se observa con habitualidad que muchos evasores intentan justificar su accionar en supuestos estados de necesidad generados por la propia política económica del Estado; en que la justicia tributaria tiene que estar fundamentada en la equivalencia entre valores que se intercambian, en este caso el de los impuestos y el de los servicios públicos; y que ante ello, cualquier ciudadano que cumple estrictamente sus obligaciones, ante la convicción de encontrarse frente a un Estado despilfarrador y generador de inútil gasto público, se encuentra legitimado para evadir los impuestos.

Por ello, siguiendo la teoría de la elección pública, un representante de dicha corriente sostenía que “ya es hora de estudiar con profundidad la eficacia de la mitad de nuestra economía nacional (se refería al Reino Unido), especialmente si consideramos la frecuencia con que los especialistas en organización, auditorías y expertos en eficacia sondean en profundidad la actuación de las empresas industriales y privadas”<sup>36</sup>. Mientras la disciplina tributaria se viene intensificando en el tiempo, la disciplina presupuestaria del control del gasto en términos de legalidad y economía, pareciera por momentos relajarse.

A partir de la crisis de confianza de la comunidad sobre las instituciones públicas y en este caso, sobre los órganos tradicionales de control interno y externo del gasto, generada en casos de corrupción pública, en el financiamiento irregular de partidos políticos, escándalos en la percepción de comisiones por parte de responsables de la gestión del gasto, la existencia de fondos reservados de cuantía ilimitada y desconocida, así como también la realización de gastos suntuarios y superfluos frente a la carestía en servicios públicos básicos, la presente investigación se fijó como una de sus metas la necesidad de conocer y evaluar los reales niveles de evasión en un ámbito territorial determinado evidenciado a través de los casos receptados en el sistema de persecución penal.

Debe tenerse en cuenta que la problemática descrita afecta no sólo la gobernabilidad, en tanto socava las instituciones y las propias gestiones de gobierno, sino también altera el normal desarrollo económico de los países, por cuanto priva a la sociedad en su conjunto de pautas objetivas de credibilidad y confianza.

Por ello, desde una perspectiva macroeconómica, se busca conocer la relación entre las rentas generadas en una economía puesta de manifiesto por las estadísticas convencionales, con las rentas declaradas derivadas de las estadísticas tributarias.

---

<sup>36</sup> N. Ridley, “La eficacia empieza en casa”, inserto en Niskamen, Cara y cruz de la burocracia, Madrid, Espasa-Calpe, 1980, p.139.

La idea que se persigue es determinar la magnitud del fraude fiscal dentro de los distintos impuestos nacionales, para tratar de medir el fraude global. Sabido es que el fraude fiscal tiene una enorme repercusión social porque implica entre otras cosas, obtener definiciones acerca de si han de mantenerse los objetivos de la política pública, endeudamiento y cargas fiscales adicionales para los contribuyentes que no defraudan. El fraude se traduce en transferencias de rentas desde los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales, a los defraudadores, y en este sentido lleva consigo una redistribución de la renta y riqueza que es negativa si el incumplimiento se produce en los grupos socioeconómicos de mayores rentas.

La reciente creación en agosto de 2003 del Fuero en lo Penal Tributario de la Capital Federal, el cual tiene exclusiva competencia para conocer jurisdiccionalmente en los delitos previstos y reprimidos por la Ley N° 24.769, brinda una excelente posibilidad de conocer -desde la perspectiva de trabajo con que se ha encarado la investigación y enjuiciamiento de los delitos tributarios y previsionales- la realidad de la evasión fiscal que llega a conocimiento de la justicia, y la evolución de estas investigaciones. Asimismo, permitirá detectar las dificultades tanto de índole normativa como operativa con que puede encontrarse el sistema judicial para combatir estas prácticas ilícitas.

La presente investigación constituye un abordaje específico de la materia penal tributaria, donde se ha priorizado el análisis de la información sustancial penal tributaria por sobre los datos estadísticos de índole procesal. Si bien se ha hecho uso de algunos indicadores que hacen a los sistemas de información sobre la justicia, obtenidos de fuentes de origen judicial (juzgados y fiscalías), por no ser el objetivo de este trabajo un relevamiento de datos con fines estadísticos judiciales y procesales, es que se apreciará en el documento que los datos analizados se centran principalmente en información cierta y confiable vinculada a la cuestión tributaria misma, y no a la visión del trámite del expediente.

Las opiniones vertidas a lo largo del documento han tratado de guardar un criterio objetivo, evitando en la medida de lo posible comentarios de tinte subjetivo, con el fin de no contaminar con percepciones personales de los investigadores sustentadas en la propia experiencia, el resultado de la investigación.

Debe asentarse también que en esta investigación no se ha hecho uso de fuentes de percepción apoyadas en encuestas de opinión pública o de usuarios o expertos en la temática, o de operadores del sistema. Únicamente, se ha recurrido en algunas opiniones puntuales a la herramienta de la observación directa que brindó la posibilidad de la compulsión de los expedientes.

El análisis de la información, así como las relaciones entre datos que se han efectuado en la presente investigación, es sólo una visión acotada de esta interesante temática, y de la cual, obviamente podrían hacerse otras variantes de cruces de información.

## LA INVESTIGACIÓN

### Objetivos

Elaborar un diagnóstico sobre la realidad de la evasión fiscal que llega a conocimiento de la justicia, y la evolución de investigaciones y enjuiciamiento de los delitos tributarios y previsionales.

Detectar las dificultades de índole normativa y operativa con que puede encontrarse el sistema judicial para combatir estas prácticas ilícitas.

Determinar la incidencia de la evasión en la marcha de la economía global del país.

### Metodología

El presente estudio responde a un diseño exploratorio descriptivo con finalidad aplicada y de carácter cualicuantitativo, basado de datos primarios.

### Universo y muestra

El universo de estudio lo constituyen los expedientes que se tramitan ante el fuero en lo Penal Tributario de Primera Instancia de la Capital Federal, que han ingresado en el período entre agosto de 2003 (cuando comenzó a funcionar dicho fuero) y diciembre de 2005. A dicho fuero ingresan todas aquellas causas en las que se investigan delitos de evasión tributaria y previsional, previstos y reprimidos por la Ley N° 24.769, y que territorialmente sean de competencia de la jurisdicción capitalina.

El Fuero Penal Tributario de Primera Instancia está integrado por tres Juzgados Nacionales; tres Fiscalías Nacionales, y una Defensoría Oficial. Todos ellos han sido relevados en este estudio. Dicho fuero entró en funciones el 12 de agosto de 2003 el cual interviene sólo en relación a los delitos previstos por la Ley N° 24.769. Actúa como Tribunal de Alzada la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal, y en la etapa de juicio, para aquellos casos que llegan a dicha instancia, intervienen los Tribunales Orales en lo Penal Económico.

Cabe señalar además, que los jueces en lo penal tributario iniciaron sus actividades sin causas en trámite dado que la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico reguló la cuestión mediante la Res. N° 41/2003 de la Secretaría de Superintendencia en tanto ordenó que "... las causas por infracción a las leyes N° 23.771 y 24.769 que se encuentren en trámite ante los Juzgados Nacionales en lo Penal Económico al momento en que se habiliten los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario, creados por la ley N° 25.292, continuarán el trámite ante los tribunales en los cuales aquellas causas se encuentren radicadas, hasta la definitiva conclusión de la etapa instructoria". En razón de ello, todas las causas recepcionadas a partir de la fecha de su creación, fueron originadas por denuncias primigenias.

A falta de un organismo que agrupe, en términos de información, la cantidad de expedientes y sus características, se calculó el universo a partir de la información suministrada por cada fiscalía y cada juzgado. A partir de dicha información se pudo establecer que la cantidad de causas ingresadas en el período que se analiza asciende a 1459; 501 corresponden al Juzgado Penal Tributario N° 1; 463 al Juzgado Penal Tributario N° 2, y 495 al Juzgado Penal Tributario N° 3, las cuales constituyen el universo de estudio.

Muestra:

Según datos de mesa de entrada de los diferentes juzgados, entre agosto de 2003 y diciembre

de 2005 (período de estudio), ingresaron al Fuero Penal Tributario 1459 expedientes. De este universo se relevaron 819 casos efectivos. Dicho tamaño muestral es posible asimilarlo a una muestra probabilística con un error del  $\pm 2,31\%$  y un nivel de confianza (sigma 2) del 95,5%.

La selección de la muestra se realizó mediante la técnica por cuotas no proporcional, dado que los expedientes ingresados a fiscalías se sortean y distribuyen en función de los turnos, pudiendo no coincidir con igual número de juzgado. A los efectos de lograr la heterogeneidad de la muestra, se seleccionaron casos en cada uno de los juzgados y fiscalías, según la tabla N° 1. Los expedientes de cada juzgado y fiscalía se seleccionaron por la técnica de azar sistemático, estableciéndose un coeficiente de elevación y criterio de selección específico para cada uno de ellos, de acuerdo a la cantidad de expedientes existentes.

**Tabla N° 1: Juzgado o Fiscalía donde tramita la causa**

Juzgado/Fiscalía donde tramita la causa	Total	%
Juzgado N° 1	147	18%
Juzgado N° 2	235	29%
Juzgado N° 3	268	33%
Fiscalía N° 1	91	11%
Fiscalía N° 2	40	5%
Fiscalía N° 3	38	5%
Total	819	100%

#### Instrumento de recolección de datos

Con el propósito de recabar la información pertinente, se diseñó una ficha estructurada en la cual predominan las variables categorizadas en forma cerrada (dicotómicas y de elección múltiple). No obstante se incorporaron además, ciertas variables sin categorizar (abiertas y mixtas), con el fin de obtener información más detallada que pudiera resultar relevante en función de los casos estudiados (Ver anexo I).

Con el fin de garantizar la confidencialidad de los datos no se relevó información que implicara identificación alguna de las partes, consignándose únicamente el número de causa y dependencia ante la cual tramita o tramitó, a los efectos de ejercer el control de la toma de la muestra ante la eventualidad de algún error. De esta manera, la información obtenida no puede ser asociada a persona determinada o determinable, asegurándose el secreto de los datos de las partes y de los datos relevados.

La ficha contiene en el detalle, desde la iniciación del proceso hasta su culminación o estado en que se encuentra al momento del relevamiento, los indicadores más relevantes para este tipo de investigación, con el propósito de registrar los diferentes aspectos sobre los siguientes ejes:

- Tipo de denunciante: Administración Federal de Ingresos Públicos, privados, otros organismos públicos
- Tipo de tributos y períodos fiscales denunciados
- Montos involucrados (global y discriminado por tributo)
- Actividad declarada por el contribuyente
- Tipo de maniobra ilícita denunciada: Calificación legal, ardid o engaño llevado a cabo, hechos
- Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero

- Situación procesal de la causa: Trámite, resolución adoptada, extinción por pago
- Existencia de querellante y defensor oficial
- Detección de fases de inactividad

### Trabajo de campo

Previo a comenzar el trabajo de campo, se llevaron a cabo tres reuniones a los efectos de capacitar a los tres relevadores (convocados en función de su especialización en la temática) con el fin de establecer y unificar los criterios para el relevamiento. Asimismo, se les proporcionó las cuotas de expedientes que tendrían que cumplir cada uno y los tiempos específicos para dicha actividad.

En tal sentido se los instruyó para que cada uno concurriera a los distintos juzgados y fiscalías que componen el mencionado fuero y mediante entrevistas personales con los funcionarios de dichas dependencias, se le explicara el objetivo de la investigación y se les requiriera su colaboración para poder obtener información estructural de las causas que se hayan tramitado ante dichas dependencias y en las cuales se investiguen posibles delitos de evasión tributaria y previsional.

Una vez capacitados los relevadores, se procedió a llevar a cabo la prueba del instrumento (pretest). El mismo se aplicó a treinta expedientes, no siendo necesario la realización de cambios en el formulario original, por lo que tales expedientes fueron considerados en la muestra.

El trabajo de campo se llevó a cabo entre julio de 2006 y enero de 2007, en los tres juzgados Nacionales de Primera Instancia en lo Penal Tributario y en las tres Fiscalías Nacionales de Primera Instancia de Capital Federal.

En el trabajo de campo no se presentaron dificultades, más allá de aquellos producidos, no sólo por la cantidad de expedientes relevados, sino por la cantidad de anexos y expedientes administrativos que acompañan cada causa. Tanto en los juzgados como en las fiscalías, los respectivos titulares, autorizaron y colaboraron activamente con la investigación.

### Marco contextual

Si bien fue relativamente sencillo acceder a las actuaciones judiciales en las que se investiga penalmente esta temática planteada, debido a la buena predisposición de los titulares de los juzgados y fiscalías por ante los cuales tramitan o tramitaron dichos casos, cabe detallar, someramente, algunas de las complicaciones que se presentaron al comenzar el relevamiento, como así también de la información estadística oficial apropiada a los efectos de calcular la muestra y ajustar las cuotas para la misma. Al respecto, se sintetizan los principales puntos:

En su oportunidad Unidos por la Justicia realizó un pedido formal al Tribunal Fiscal de la Nación con el fin de solicitarle autorización para consultar ciertos y determinados datos estadísticos respecto de los casos que por ante ese organismo administrativo tramitan, a efectos de cotejarlo con la información recolectada del relevamiento del fuero penal tributario. Hasta la fecha de la elaboración de este informe no se ha recibido respuesta oficial alguna.

Como se decía, si bien gracias a la colaboración de los funcionarios de los juzgados y fiscalías del fuero Penal Tributario de la Capital Federal, se pudo tener acceso a las causas que tramitan o tramitaron por ante dichas dependencias para obtener la información necesaria para este trabajo, ocurrió que en no pocos casos en que las actuaciones judiciales ya habían sido resueltas poniéndose fin al proceso conforme alguna de las formas procesalmente válidas, los expedientes administrativos que acompañaban a dichas actuaciones y sobre las cuales se apoyaban documentalmente las denuncias, habían sido devueltos al órgano fiscal, por lo que ciertos datos de la ficha de relevamiento vinculados a esos expedientes administrativos no

pudieron ser relevados.

La muestra resultó a partir de la conformación de un listado de casos existentes, de manera empírica, dado que se logró mediante un trabajo de campo previo al relevamiento propiamente dicho. Se concurrió a los juzgados y fiscalías intervinientes, y se compulsaron los expedientes judiciales. Ello representó un tiempo valioso en términos de la investigación.

## **Análisis de los datos**

Fase cualitativa:

A partir de una perspectiva descriptiva, se procesó la información en una base de datos diseñada a tal efecto y se analizaron los datos en función de las distribuciones de las variables consideradas (estado de cosas). Asimismo, mediante el análisis bivariado, se intentó descubrir posibles relaciones entre los diferentes aspectos contenidos en los casos.

Los aspectos cualitativos (variables no categorizadas) incluidos en la ficha de relevamiento, se examinaron en base a la técnica de “análisis de contenido”, tendiendo a rescatar categorías diferidas con un doble propósito: a) cerrar las variables, para posibles futuras mediciones y b) rescatar puntos novedosos a considerar respecto a algunos aspectos que proporcionan los expedientes (ej.: ardid o engaño llevado a cabo, hechos, áreas en las que se detecta alguna fase de inactividad, etc.)

Fase cuantitativa:

Se procesó la información en una base de datos –Matriz- diseñada a tal efecto y disponible para su consulta, y se analizaron las variables (categorizadas) de la ficha de relevamiento, se evaluaron en base a medidas de distribución (estadística básica) y cruces bivariados, con el propósito de identificar relaciones relevantes y/o típicas entre los diferentes aspectos incluidos en los expedientes.

El resultado del análisis descriptivo será examinado en función de variables macroeconómicas con el propósito de dar cuenta de la incidencia de la evasión en la marcha de la economía global del país.

## **Aclaraciones previas**

Consideramos conveniente efectuar unas breves referencias previas acerca de cómo es el trámite del proceso penal en la materia penal tributaria, así como también acerca del carácter de los tributos nacionales y recursos de la seguridad social en juego, a efectos de situar al lector y facilitar la comprensión de las variables de análisis escogidas y los resultados arribados.

El proceso penal

En la materia que nos ocupa, la Administración Federal de Ingresos Públicos (de aquí en adelante AFIP) tiene como función principal la ejecución de la política tributaria y aduanera, y por ende resulta ser el órgano nacional de control del pago y percepción de tributos y obligaciones de la seguridad social, y quien mediante la aplicación del procedimiento administrativo fiscal que prevé la ley N° 11.683, detecta aquellos contribuyentes que pueden incurrir en alguna de las figuras ilícitas tipificadas en la Ley N° 24.769 que regula el Régimen Penal Tributario. En virtud de lo previsto por el artículo 177 del Código Procesal Penal Nacional, se encuentra obligada a denunciar los delitos que hayan llegado a su conocimiento<sup>37</sup>.

37 Artículo 177 del C.P.P.N. “Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio: 1°) Los funcionarios o

La AFIP es una entidad autárquica, no sólo en su aspecto organizacional sino también desde el punto de vista administrativo y financiero.

El Administrador Federal de Ingresos Públicos resulta ser la máxima autoridad dentro de la AFIP, su designación está a cargo del Poder Ejecutivo y debe ser avalada por el Congreso.

A su vez, la AFIP está formada por tres Direcciones Generales: Dirección General Impositiva, Dirección General de Aduanas y Dirección General de Recursos de la Seguridad Social.

Conforme lo prevé el Código Procesal Penal de la Nación (de aquí en adelante C.P.P.N.) toda persona que se considere lesionada por un delito cuya represión sea perseguible de oficio o que, sin pretender ser lesionada, tenga noticias de él, podrá denunciarlo al juez, al agente fiscal o a la policía<sup>38</sup>.

Cabe aclarar que nuestro ordenamiento penal prohíbe de manera tácita toda forma de disponibilidad de la acción, dado que el Código Penal descansa sobre el principio de legalidad. El sistema penal argentino se basa en el carácter estatal de la persecución penal y del procedimiento penal, consecuencia de la transferencia del poder de reacción que el ciudadano ha otorgado al Estado. Por ello, puede afirmarse que existe un monopolio del Estado en la persecución de los delitos, a través del Ministerio Público y de la policía, que se encuentra plasmado desde el ordenamiento penal en el art. 71 del Código Penal.<sup>39</sup>

Por su parte, el C.P.P.N regula en su artículo 5° que la acción pública será ejercida por el Ministerio Fiscal, quien deberá iniciarla de oficio siempre que no dependa de instancia privada, y que su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, salvo en los casos expresamente previstos.

Estas disposiciones son las que de alguna manera instalan el principio de legalidad como regla general para nuestro sistema de enjuiciamiento penal.

Siguiendo con el plano procesal, existen otras disposiciones que regulan la actuación del Ministerio Público Fiscal, y que son consecuencia de la aplicación del principio de legalidad que impregna el sistema penal. Así el artículo 65 establece la función del Ministerio Fiscal<sup>40</sup>; mientras que en los artículos 68 y 69 se regulan las atribuciones del agente fiscal y su forma de actuación<sup>41</sup>.

---

empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones...”.

38 Artículo 174 del C.P.P.N. “Toda persona que se considere lesionada por un delito cuya represión sea perseguible de oficio o que, sin pretender ser lesionada, tenga noticias de él, podrá denunciarlo al juez, al agente fiscal o a la policía. Cuando la acción penal depende de instancia privada, sólo podrá denunciar quien tenga derecho a instar, conforme a lo dispuesto a este respecto por el Código Penal. Con las formalidades previstas en el capítulo IV, del título IV, del libro primero, podrá pedirse ser tenido por parte querellante...”

39 Artículo 71 del C.P. dispone que “Deberán iniciarse de oficio todas las acciones penales, con excepción de las siguientes: 1° Las que dependieren de instancia privada; 2° Las acciones privadas”.

40 Artículo 65 del C.P.P.N: “El Ministerio Fiscal promoverá y ejercerá la acción penal en la forma establecida por la ley”.

41 Artículo 68 del C.P.P.N: “El agente fiscal actuará, en su caso, ante los jueces de instrucción y en lo correccional, cumplirá con la función atribuida por el artículo anterior y colaborará con el fiscal del tribunal de juicio cuando éste lo requiera. En los supuestos en los que en virtud de lo dispuesto por el artículo 196 la dirección de la investigación de los delitos de acción pública quede a cargo del agente fiscal, deberá ajustar su proceder las reglas establecidas en el Título II del Libro II de éste Código”. Artículo 69 del C.P.P.N. “Los representantes del Ministerio Fiscal formularán, motivada y específicamente, sus requerimientos y conclusiones; nunca podrán remitirse a las decisiones del juez; procederán oralmente en los debates y por escrito en los demás casos”.

Por su parte los artículos 180<sup>42</sup>, 181<sup>43</sup>, 188<sup>44</sup>, 196<sup>45</sup> y 213<sup>46</sup> son los que regulan el trámite del proceso en la etapa de instrucción una vez recibida una denuncia, tanto por el juez como por el agente fiscal. Al mismo tiempo, consagran un incipiente principio acusatorio, ya que tal como ha sido reconocido en nuestra jurisprudencia "...quitamos al juez el rol de acusador, de modo tal que si él recibe una denuncia, deberá pasarla de inmediato al agente fiscal, es decir que no podrá ordenar directamente el procedimiento. El agente Fiscal será quien formule la requisitoria o pedirá la desestimación de la denuncia o su pase a otra jurisdicción"<sup>47</sup>.

Señalamos incipiente principio acusatorio, dado que nuestro régimen procesal penal se trata de un sistema "mixto", en cual coexisten principios de raigambre inquisitiva con principios del sistema acusatorio, con una predominancia del sistema escritural y formal en la etapa de instrucción, y una predominancia oral en la etapa de debate.

Conforme la normativa procesal señalada más arriba, una vez radicada la denuncia, el proceso puede tomar diferentes caminos, ya sea porque el juez es quien asume la dirección del mismo; porque éste delega la dirección en el agente fiscal, o bien porque la denuncia ha sido recibida directamente por el agente fiscal.

En el primer supuesto, una vez que el juez instructor recibe la denuncia, puede asumir la dirección de la investigación o bien conforme el artículo 196, delegar ésta al agente fiscal. En caso que asuma la dirección del proceso, el juez deberá conforme lo previsto por el artículo 180, correr vista al agente fiscal para que éste formule requerimiento impulsando la acción, conforme las previsiones del artículo 188, o bien, pida la desestimación o la remisión a otra jurisdicción. Podrá desestimarse cuando los hechos no constituyan delito o cuando no se pueda proceder.

42 Artículo 180 del C.P.P.N. "El juez que reciba una denuncia la transmitirá inmediatamente al agente fiscal. Dentro del término de veinticuatro (24) horas, salvo que por la urgencia del caso aquél fije uno menor, el agente fiscal formulará requerimiento conforme al art. 188 o pedirá que la denuncia sea desestimada o remitida a otra jurisdicción. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, el juez de instrucción que reciba una denuncia podrá, dentro del término de veinticuatro (24) horas, salvo que por la urgencia del caso fije uno menor, hacer uso de la facultad que le acuerda el art. 196, primer párrafo, en cuyo caso el agente fiscal asumirá la dirección de la investigación conforme a las reglas establecidas en el tít. II del libro II de este Código o pedirá que la denuncia sea desestimada o remitida a otra jurisdicción. Será desestimada cuando los hechos referidos en ella no constituyan delito, o cuando no se pueda proceder. La resolución que disponga la desestimación de la denuncia o su remisión a otra jurisdicción, será apelable, aun por quien pretendía ser tenido por parte querellante."

43 Artículo 181 del C.P.P.N. "Cuando la denuncia sea presentada ante el agente fiscal, éste procederá conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 196 o requerirá la desestimación o remisión a otra jurisdicción. Se procederá luego, de acuerdo con el artículo anterior."

44 Artículo 188 del C.P.P.N. "El agente fiscal requerirá al juez competente la instrucción, cuando la denuncia de un delito de acción pública se formule directamente ante el magistrado o la policía y las fuerzas de seguridad, y aquél no decidiera hacer uso de la facultad que le acuerda el primer párrafo del art. 196. En los casos en que la denuncia de un delito de acción pública fuera receptada directamente por el agente fiscal o éste promoviera la acción penal de oficio, si el juez de instrucción, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del art. 196, decidiera tomar a su cargo la investigación, el agente fiscal deberá así requerirla. El requerimiento de instrucción contendrá: 1) Las condiciones personales del imputado o, si se ignoraren, las señas o datos que mejor puedan darlo a conocer. 2) La relación circunstanciada del hecho con indicación, si fuere posible, del lugar, tiempo y modo de ejecución. 3) La indicación de las diligencias útiles a la averiguación de la verdad."

45 Artículo 196 del C.P.P.N. "El juez de instrucción podrá decidir que la dirección de la investigación de los delitos de acción pública de competencia criminal quede a cargo del agente fiscal, quien deberá ajustar su proceder a las reglas establecidas en la Sección Segunda del presente Título. En aquellos casos en los cuales la denuncia de la comisión de un delito de acción pública sea receptada directamente por el agente fiscal, o promovida por él la acción penal del oficio, éste deberá poner inmediatamente en conocimiento de ella al juez de instrucción, practicará las medidas de investigación ineludibles, cuando corresponda, solicitará al juez de instrucción que recepte la declaración del imputado, conforme las reglas establecidas en la Sección Segunda de este Título, luego de lo cual el juez de instrucción decidirá inmediatamente si toma a su cargo la investigación, o si continuará en ella el agente fiscal. Los jueces en lo correccional, en lo penal económico, de menores, en lo criminal y correccional federal de la Capital Federal y federales con asiento en las provincias, tendrán las misma facultad que el párrafo primero del presente artículo otorga a los jueces nacionales en lo criminal de instrucción."

46 Artículo 213 del C.P.P.N. "En esta etapa, el representante del ministerio fiscal requerirá, bajo pena de nulidad, al juez de instrucción que practique los siguientes actos: a) La recepción de la declaración del imputado (art. 294); b) Toda medida restrictiva de la libertad ambulatoria del imputado, con excepción de los delitos cometidos en flagrancia (art. 284) o de suma urgencia (arts. 281, 282), en cuyo caso nunca podrá superar las seis (6) horas. También deberá requerir inmediatamente, cuando corresponda, la cesación de las mismas; c) La producción de los actos irreproducibles y definitivos; d) Toda medida relativa al archivo de las actuaciones, a la suspensión de la persecución penal o al sobreseimiento del imputado; e) Todo otro acto no comprendido en el art. 212, y que el Código Procesal Penal sólo faculte practicar a un juez."

47 CNac.Cas.Penal, sala IV, 23/02/00, Vazquez Ramírez, Carlos s/recurso de casación.

Para el supuesto que el juez delegue la dirección de la investigación en el agente fiscal, éste deberá practicar los actos procesales que considere indispensables que sean de su competencia (art. 210 y 212), y en su caso, una vez reunidos los elementos probatorios respecto de los extremos de la imputación penal, o no reunidos estos, podrá solicitar la recepción de la declaración indagatoria del imputado (art. 213, inc. a); toda medida restrictiva de la libertad ambulatoria del imputado (art. 213 inc. b); la producción de los actos irreproducibles y definitivos (art. 213, inc. c); toda medida relativa al archivo de las actuaciones, a la suspensión de la persecución penal o al sobreseimiento del imputado (art. 213, inc. d).

En el tercer supuesto planteado, o sea en aquel por el cual el agente fiscal sea quien recepta la denuncia, conforme lo prescripto por el art. 181, éste procederá conforme lo descrito en el párrafo anterior en lo que a la instrucción del proceso se refiere, o bien requerirá la desestimación o remisión a otra jurisdicción.

Para el caso de la desestimación, conforme el artículo 180 in fine, la misma podrá ser aplicable cuando los hechos referidos en la denuncia no constituyan delito, o cuando no se pueda proceder (sin que obre aclaración expresa acerca de cuando no se puede proceder).

Para el caso del archivo o la suspensión de la persecución penal, si bien ambos se hallan previstos en el artículo 213 inc. d), no se aclara en qué supuestos concretos podrán solicitarse éstos.

Para el supuesto del sobreseimiento también previsto en el artículo 213 inc. d), el mismo sí tiene regulación específica receptada en el artículo 336 y procederá cuando la acción penal se ha extinguido (inc. 1º); cuando el hecho investigado no se cometió (inc. 2º); cuando el hecho investigado no encuadra en una figura legal (inc. 3º); cuando el delito no fue cometido por el imputado (inc. 4º); cuando media una causa de justificación, inimputabilidad, inculpabilidad o una excusa absolutoria (inc. 5º).

En caso de ordenarse la instrucción del sumario, y que como consecuencia de los elementos probatorios que se vayan incorporando al sumario, se vislumbren motivos bastantes para sospechar que una persona ha participado en la comisión de un delito, el juez lo citará a prestar declaración indagatoria en los términos del artículo 294 del C.P.P.N. Cumplido ello, y evaluados los elementos de convicción reunidos, si éstos a criterio del juez resultaren suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que el imputado previamente indagado es culpable como partícipe de éste, se le dictará el procesamiento conforme lo prescribe el artículo 306 del código de formas, el cual podrá ser apelado por el interesado, debiendo elevarse en ese caso las actuaciones al tribunal de alzada (en el caso la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico) quien definirá la cuestión, revocando o confirmando la resolución dictada por el juez de primera instancia.

Una vez cumplidos estos pasos procesales, y como culminación de la etapa instructoria, en caso que el juez estime completa la instrucción, se correrá vista al querellante –si lo hubiere- y al fiscal (artículo 346), quienes en los términos del artículo 347 del C.P.P.N. deberán expedirse acerca de: 1. Si la instrucción está completa, o en su caso, qué diligencias consideran necesarias (inc. 1.), 2. Si estimaren completa la instrucción, si corresponde sobreseer o elevar la causa a juicio (inc. 2.). Este acto procesal es el que comúnmente se lo conoce como requerimiento de elevación a juicio, y pone fin a la instrucción, dando comienzo a etapa de juicio, en el cual intervendrá dadas las características de los delitos investigados, un tribunal oral, compuesto por tres magistrados.

## Los impuestos nacionales y los recursos de la Seguridad Social

Ahora bien, respecto de los tributos de carácter nacional, así como de los recursos de la seguridad social, cuya evasión corresponde investigar al fuero en lo Penal Tributario, creemos necesario efectuar una breve explicación acerca de su naturaleza, función y fin.

Los impuestos son una forma de obtener recursos por parte del Estado. Siendo que todo Estado necesita contar con recursos para cumplir con sus actividades es que en cada país se seleccionan los impuestos que gravarán a las personas físicas y jurídicas, conformándose así el sistema tributario imperante.

Esta selección de los impuestos a establecer se basa en el principio básico de la capacidad contributiva, ya que para hacer valer su poder de imperio el Estado deberá medir la capacidad contributiva de los sujetos. Para realizar una medición de la capacidad contributiva debe tenerse en cuenta cómo ésta se manifiesta, siendo generalmente entendido que la exteriorización de la capacidad contributiva se produce a través de la riqueza, la renta y el consumo.

Toda carga impositiva genera una obligación de dar en el sujeto que se encuentra por ella abarcado, siendo de vital importancia para la comprobación de esta obligación la verificación de la existencia de un hecho imponible. El hecho imponible es un hecho de relevancia económica que da lugar al nacimiento de la obligación de pago de impuestos. Es siempre el objeto del impuesto.

En toda obligación tributaria tendremos un sujeto pasivo (quien debe pagar) y un sujeto activo (Estado), entre ellos se genera un vínculo que nace cuando se verifica el hecho imponible y se extingue con el pago del tributo.

El incumplimiento de la obligación tributaria hace pasible al responsable de las sanciones previstas en las mismas leyes que crean los tributos y sus decretos reglamentarios y la ley penal tributaria.

## Impuesto al Valor Agregado

Es el impuesto al consumo. Con éste, el Estado grava una manifestación de la capacidad contributiva, exteriorizada a través de la renta gastada por los individuos. La ley N° 23.349 regula el impuesto en cuestión, y su decreto reglamentario es el N° 692/98.

Es un impuesto que grava, en general, el consumo de bienes y servicios en el territorio nacional por parte de los consumidores finales, que son los que soportan el impuesto (sujetos de hecho), razón por la cual se afirma que es un impuesto indirecto, por la posibilidad de traslación de la carga impositiva hasta el consumidor final.

Es también un impuesto del tipo real, es decir, no tiene en cuenta las condiciones personales del sujeto sobre el cual recae el gravamen. Se afirma que es un impuesto regresivo porque su carga alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos recursos y de menor riqueza acumulada en comparación con los individuos más pudientes. En este sentido se puede afirmar a modo de ejemplo que por un sujeto que gana \$500 deberá pagar \$50 de IVA (el 10% de sus ingresos) y un sujeto que gana \$1000, paga los mismos \$50 de IVA (5% de sus ingresos).

En la legislación se adopta un sistema plurifásico, es decir, que grava todas las operaciones que se realizan en cada sector de la economía. No es acumulativo porque permite que el vendedor se descuenta el gravamen que le fuera facturado por su proveedor de tal forma que el impuesto recaiga únicamente sobre el valor agregado que obtuvo cada uno de los agentes económicos intervinientes en la cadena de comercialización de bienes y servicios, hasta que éstos lleguen a los consumidores finales.

El impuesto al valor agregado a pagar por cada contribuyente se determina calculando la

diferencia entre el débito fiscal, que es el importe resultante de aplicar la alícuota vigente al valor de las operaciones gravadas del período, y el crédito fiscal que es el impuesto liquidado al contribuyente por sus adquisiciones de bienes o servicios en el mismo período. En este orden de ideas se entiende que el impuesto al valor agregado, por su técnica de liquidación, genera la oposición de intereses entre compradores y vendedores, dado que los contribuyentes tienen interés en obtener de su proveedor o prestador de servicios las facturas o documentos que exterioricen su crédito de impuesto para poder sustraerlo de su débito fiscal.

El impuesto a ingresar al fisco en las diferentes etapas del ciclo económico, finalmente, lo debe soportar el consumidor final al estar contenido en el precio que abona por el bien o servicio.

Es un impuesto de liquidación mensual (según el artículo 27) sobre la base de declaraciones juradas efectuadas en el formulario oficial.

El artículo 1° de la ley del impuesto al valor agregado nos define el objeto del gravamen, estableciendo los conceptos por los cuales se perfecciona:

- ventas de cosas muebles (se excluyen la venta de cosa inmueble), que se encuentran situadas en el país, realizadas por determinados sujetos indicados en los inc. a), b), d), e) y f) del artículo 4°. Para la ley es venta toda transferencia a título oneroso (como contraprestación se recibe dinero u otra cosa) entre personas de existencia visible, ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole. Por ejemplo son la venta, la permuta, dación en pago, aportes sociales, etc. Es necesario que el sujeto tenga habitualidad (especulación con el precio como medio de vida) en la venta de cosas muebles; que realice actos de comercio accidentales (acto con fin de lucro); que sea heredero o legatario de un responsable inscripto; que realice la venta en nombre propio pero por cuenta de terceros (ej: la venta de una cosa de propiedad de otro); que sea una empresa constructoras que realice obras directamente o a través de terceros sobre inmueble propios; que preste servicios gravados o que sea locador. El hecho imponible nace en el momento de la entrega de la cosa mueble, facturación o acto equivalente, según cual sea el que se realizó con anterioridad.
- obras, locaciones y prestaciones de servicios, efectuadas en el territorio del país (art.1° inc b), primer párrafo y art. 3). El hecho imponible nace cuando se encuentra terminada la ejecución o prestación o en el momento de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior. En el caso de las locaciones de cosas, el hecho imponible se perfecciona en el momento de devengarse el pago o en el de su percepción, el que fuera anterior.
- importaciones definitivas de bienes muebles gravados (art. 1° inc c). El hecho imponible nace cuando se perfecciona la importación y ésta se considera definitiva (según la C.A.C.A. se produce con el despacho a plaza de las mercaderías).
- importaciones de servicios, locaciones y otras prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Las exenciones se encuentran establecidas explícitamente en el artículo 7° de la ley, y se relacionan con la calidad de la cosa que se vende, loca o importa; estableciendo asimismo el artículo 8° inc d) una exención respecto de las exportaciones.

#### Impuestos Internos

Se encuentran regulados por la ley N° 24.674, salvo el caso de los seguros y productos comprendidos en el artículo 1° del decreto N° 1371/94 que continúan bajo el régimen ordenado por el decreto N° 2682/79.

Es un impuesto al consumo sobre determinados bienes y servicios. El hecho imponible es instantáneo, y de recaudación mensual. Es un impuesto monofásico, porque grava sólo una parte de la cadena de consumo. Se grava el expendio de bienes (nacionales o extranjeros)

dentro del territorio argentino. Con la palabra expendio se quiere indicar la transferencia de esos bienes a cualquier t3tulo. Los bienes comprendidos son tabacos, bebidas alcoh3licas, cervezas, bebidas analcoh3licas, jarabes, extractos, concentrados, automotores y motores gasoleros, servicios de telefon3a celular y satelital, objetos suntuosos, etc. Los sujetos gravados por este impuesto son los fabricantes, importadores, fraccionadores, personas por las que se efect3e la elaboraci3n o fraccionamiento, intermediarios por el expendio de champagne. Los sujetos activos son la AFIP y Aduana. El art3culo 4<sup>o</sup> establece que la base imponible es el precio neto de venta que resulte de la factura (no incluye IVA, bonificaciones hechas al comprador, intereses por financiaci3n, etc). No se puede descontar alg3n valor en concepto de impuestos internos. No se deducen gastos de flete. La al3cuota depende del tipo de producto.

#### Impuesto sobre Bienes Personales

Es un impuesto personal porque grava a las personas f3sicas y sucesiones indivisas en cabeza de quienes se verifique el hecho imponible, teniendo en cuenta ciertos aspectos de su condici3n (como que 3ste afecte el bien a la casa habitaci3n). Es un impuesto directo porque alcanza a una de las manifestaciones de la capacidad contributiva como es la tenencia de bienes. Es un impuesto global porque grava tanto los bienes situados en el pa3s como en el extranjero. Se grava la tenencia de bienes al 31 de diciembre de cada a3o, por ello es un impuesto peri3dico sin perjuicio de su verificaci3n instant3nea. Los sujetos gravados son las personas f3sicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en Argentina por sus bienes en el pa3s y en el exterior, y las domiciliadas o radicadas en el extranjero por sus bienes situados en Argentina.

Lo recaudado de este impuesto se distribuye de la siguiente manera: se destina una suma fija al Instituto Nacional Central Unico Coordinador de Ablaci3n e Implante (INCUCAI), el 90% para el financiamiento del R3gimen Nacional de Previsi3n Social y poco m3s del 57% para ser distribuido entre las jurisdicciones provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires; 41,64% al Tesoro Nacional; 6.3% a las Cajas de Previsi3n Provinciales y Municipales; mientras que el 1% restante de destina al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (A.T.N.).

Las exenciones a este impuesto son las establecidas en el art3culo 21.

#### Impuesto a las Ganancias

El impuesto en cuesti3n grava las rentas obtenidas por un contribuyente durante el transcurso de un ejercicio fiscal anual; por lo tanto, para las personas f3sicas, 3ste coincidir3 con el a3o calendario (01 de enero a 31 de diciembre) y para las personas jur3dicas, coincidir3 con el ejercicio comercial (por lo tanto, si cierra el ejercicio en abril de cada a3o, su peri3do fiscal ser3 desde el 1 de mayo hasta el 30 de abril del a3o siguiente).

Respecto del concepto de renta se han elaborado distintas teor3as a fin de definir su contenido, siendo recepcionadas por nuestra ley de Impuesto a las Ganancias tanto la teor3a de la renta-producto como la renta-incremento patrimonial. Para la primera ser3 renta el producto neto y peri3dico que se extrae de una fuente de capital capaz de producirlo y reproducirlo. Ese capital permanece inalterado. Para la segunda teor3a es renta todo ingreso que incremente el capital, aunque no sea peri3dico; la renta ser3 el monto total recibido de terceros durante el peri3do, menos los gastos necesarios para la obtenci3n de esa suma, el valor de la actividad de consumo de la persona y el incremento en el valor del activo pose3do durante el peri3do. Quienes sostienen esta 3ltima teor3a afirman que la primera genera injusticias dado que premiar3 (no gravando) a quienes obtienen ingresos que no son el fruto de su esfuerzo personal (ganancias ocasionales) y castigar3 (gravando) a quienes obtienen ganancias mediante su trabajo o con la combinaci3n de capital y trabajo.<sup>48</sup>

48 Villegas, H3ctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2003, pag. 695/7.

Este impuesto es productivo, pues tiene la ventaja de que un aumento de su alícuota puede incrementar los ingresos sin necesidad de recurrir a nuevos gravámenes. Se cree que éste se adapta a los objetivos de justicia social mediante sus deducciones personales, su progresividad (cambia la alícuota en función del monto a gravar) y su discriminación de las fuentes de ingresos. Se le critica el obstaculizar el ahorro y capitalización de los sujetos económicos, ya que desmotivaría el saber que cuando se generen mayores frutos, mayores montos se llevará el Estado.

Es muy importante destacar que este impuesto puede generar injusticias en países con índices de inflación importantes, ya que muchas ganancias gravadas en verdad son ganancias ficticias y derivadas de la depreciación monetaria.<sup>49</sup>

Este impuesto se encuentra regulado por una ley de emergencia, dado que por ser un impuesto directo es un típico impuesto provincial. En verdad la Nación hizo uso permanente de la transitoria facultad de que otorga el art. 75, inciso 2) de la Constitución Nacional.

Es un impuesto personal, porque su alícuota tiene en cuenta especiales situaciones subjetivas del contribuyente, pero es también de carácter real en otros casos.

Conforme lo normado por el artículo 1º de la ley N° 20.628, "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley". Se gravan las ganancias de todos los sujetos residentes en el país, sean ellas obtenidas por su actividad en el país o en el extranjero y todas las ganancias obtenidas en el país, por los no residentes en Argentina. Este es el concepto de "Renta Mundial".

En orden a ello el artículo 2º de la referida norma establece que se considera ganancia:

- los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Esta expresión significa que con relación a las personas físicas y sucesiones indivisas se considerará ganancia todo ingreso (en dinero o especie) que se haya originado por el ejercicio de una actividad permanente y habilitada (en la cual el sujeto haya dispuesto medios y/o esfuerzo a fin de obtener la renta, por ejemplo, no sería el caso el incremento natural del valor de los bienes, sin que el contribuyente haya realizado alguna actividad al respecto) y por la cual se obtengan ingresos periódicamente. Por ejemplo sería ganancia los montos obtenidos por la locación de un inmueble, pero no se encuentran gravados los ingresos provenientes de la venta de éste, si el sujeto no tiene como actividad la de trabajar como agente inmobiliario, dado que no sería un ingreso periódico ni permanente. Comprende tanto la ganancia percibida como la devengada (aquella todavía no cobrada, pero exigible) según cada categoría. Cabe aclarar que si bien estos son los requisitos esenciales, nuestra ley trae algunas excepciones en casos específicamente estipulados.

- "Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o empresas o explotaciones unipersonales,".

En este apartado se encuentran abarcadas las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple, sociedades en comandita por acciones, asociaciones civiles, fundaciones, empleados del estado, etc., siendo respecto de ellas consideradas ganancias todos los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal. Conforme se observa, entre los sujetos enumerados por la referida ley se encuentran las empresas unipersonales, cuyos rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos se consideran ganancias gravadas de tercera categoría. Según el artículo 49 inc. b) de la mencionada ley, las rentas de tercera categoría se determinan en función del sujeto que las obtiene, toda vez que

---

<sup>49</sup> Villegas, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2003, pag. 698

cuando una sociedad o sujeto empresa obtiene un resultado, cualquiera sea la característica de éste, será de la categoría mencionada.

- “enajenación de bienes muebles amortizables y venta de acciones”.

Además de lo expuesto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en cada categoría: 1) renta de inmuebles según el criterio de lo devengado; 2) renta de inversiones financieras, según el criterio de lo percibido; 3) renta de empresas según el criterio de lo devengado; 4) renta de personas en relación de dependencia y profesionales, según el criterio de lo percibido. Ello significa que respecto de las rentas de la actividad financiera y en relación de dependencia se considerará ganancia los montos efectivamente cobrados durante el ejercicio. Mientras que para las rentas provenientes de sociedad y de los inmuebles será suficiente que sean exigibles, aunque no hayan sido cobrados.

Para determinar cuál es la ganancia neta sujeta a impuesto, la normativa citada, dispone que se le debe deducir a la ganancia bruta (ingresos-costos) los gastos necesarios. Estos gastos, para lograr dicha deducción, deben cumplir con tres requisitos, a saber: 1) Que sean necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas; 2) Que se encuentren respaldadas por sus respectivos comprobantes y 3) Que sean imputables al ejercicio fiscal que corresponda.

Al monto obtenido de dicha ecuación, se le deben restar, según el caso: las deducciones generales (artículos 17, 80 y 81 de la ley N° 20.628), las deducciones especiales (artículos 82 y 87 de la mencionada ley) y las deducciones personales (mínimo no imponible y cargas de familia, conforme lo establecen los artículos 22 y 23).

#### Impuesto a las Salidas no Documentadas

El impuesto a las salidas no documentadas se encuentra estipulado en los artículos 37°, 38° y 138° de la ley del Impuesto a las Ganancias y en el artículo 55° de su decreto reglamentario. No obstante encontrarse regulado en esta ley, la generalidad de los autores -a partir de un famoso fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallo Radio Emisora Cultural S.A.<sup>50</sup>)- entienden que es un impuesto independiente de aquel.

Es un impuesto que grava a quien realiza una erogación sin la debida documentación, dado que de esta manera ese sujeto estaría permitiendo la ocultación del real beneficiario de dicha erogación (a cuyo cargo debería estar el pago del impuesto). A partir de la creación de este impuesto, el Fisco se ve cubierto del impuesto que puede dejarse de ingresar por ser una erogación no necesaria para obtener, mantener y conservar réditos gravados y por ser, asimismo, un rédito total para el beneficiario (por lo cual obliga al que paga sin documentación a ingresar el 35%).

El impuesto a las salidas no documentadas se deberá ingresar cuando se haya realizado una erogación que carezca de documentación (sea porque dicha documentación es inexistente o falsa) respecto de la cual no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Esto traerá como consecuencia que tampoco pueda deducirse dicha erogación del impuesto a las ganancias.

Sólo se podrá eximir de pagar este impuesto, aquel que demuestre que los pagos sin documentación se realizaron para adquirir bienes o que dichos pagos no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario.

Cabe agregar que los gastos con documentación apócrifa, siguen el mismo curso que las salidas no documentadas. Esto es, hay que ingresar el 35% del impuesto del contribuyente que el fisco no puede determinar su existencia como así también la imposibilidad de la deducción como gasto de la erogación con documentación falsa y el cómputo del crédito fiscal del IVA que de

50 CSJN, “Radio Emisora Cultural S.A. c/DGI”, 09/11/2000, Fallos T.323, P. 3376

ésta se obtenga.

### Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Este impuesto se establece por la ley N° 25.063 con la finalidad de generar un estímulo al uso eficiente del capital mal utilizado u ocioso, ya que se fundamentó que el activo afectado a la actividad de la empresa requiere, para el desarrollo en condiciones de competitividad, la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento<sup>51</sup>.

El espíritu del legislador al momento de sancionar esta ley fue la de crear un impuesto con el fin de erradicar la costumbre de muchas empresas de disminuir ficticiamente sus ganancias por largos períodos de tiempo (y por ende su impuesto relacionado), mientras que al mismo tiempo mantienen altos niveles de activo en sus balances capaces de generar ingresos rentables; si no es inmediatamente, el menos en el corto y mediano plazo, base fundamental del sentido común de cualquier inversionista.

Es un impuesto real porque grava los activos afectados a la actividad empresarial; es periódico, ya que es de carácter anual; es nacional, porque su recaudación esta a cargo de la AFIP; es directo porque existe una exteriorización tangible de capacidad contributiva (los activos) que es tenida en cuenta por el legislador. Es un impuesto que se estableció por diez ejercicios anuales, venciendo dicho plazo en diciembre del 2007.

El artículo 1° de la ley N° 25.063 establece que es aplicable en todo el territorio de la Nación a los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones legales. En este punto, cabe aclarar que los activos se conforman por la totalidad de los bienes afectados a actividades empresariales, incluidos los inmuebles rurales afectados o no a una explotación. Son sujetos del impuesto aquellos que generen rentas de tercera categoría en el impuesto a las ganancias y en particular los sujetos enumerados en el artículo 2°.

### Seguridad Social

El sistema de seguridad social es un conjunto de normas o sistemas que tienden a cubrir las contingencias de la vida (vejez e invalidez) del trabajador, financiándose mediante el aporte del potencial beneficiario y la contribución de su empleador. En la actualidad, la seguridad social se presenta con dos modalidades: a) reparto, a cargo del sector público, implica que todo lo que se recauda se redistribuye en el período corriente, gozando el aportante de un derecho personal; b) capitalización, es decir, se adquiere un derecho personal y un derecho real de dominio sobre lo recaudado. Este sistema está a cargo de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP).

Parte importante de los autores cree que los aportes y contribuciones revisten carácter de tributos porque son establecidos por ley, de manera obligatoria, se basan en la capacidad contributiva y los recauda AFIP.<sup>52</sup>

Los sujetos gravados por el sistema de seguridad social son dos: el empleador y el empleado, en relación de dependencia o autónomo. El hecho imponible de estos tributos se perfecciona en el caso de la contribución a la fecha de vencimiento del pago del salario (rige el criterio de lo devengado) y en el caso del aporte al momento en que el salario se percibe. Por mandato legal, el empleador se encuentra obligado a retener el 11% de la remuneración en concepto de aportes del trabajador y debe efectuar el pago de las contribuciones patronales en un 16% de la remuneración abonada. En este punto, cabe aclarar que tanto el empleador como todo trabajador autónomo se ven obligados de realizar los aportes correspondientes al Sistema de

---

51 Villegas, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2003, pág. 754.

52 Macchi, Miguel Ángel, "Sistema penal tributario y de la Seguridad Social", Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 217.

Seguridad Social, en dicho carácter.

A través del decreto N° 2284/91, que instituyó el Sistema Único de la Seguridad Social, se estableció la Contribución Unificada de la Seguridad Social. El C.U.S.S. engloba los aportes y las contribuciones que se destinan -en diferentes porcentajes- al PAMI, a la obra social y al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones como así también contribuciones patronales que se destinan al pago de las asignaciones familiares, del Fondo Nacional de Desempleo y al Régimen de Riesgos de Trabajo.

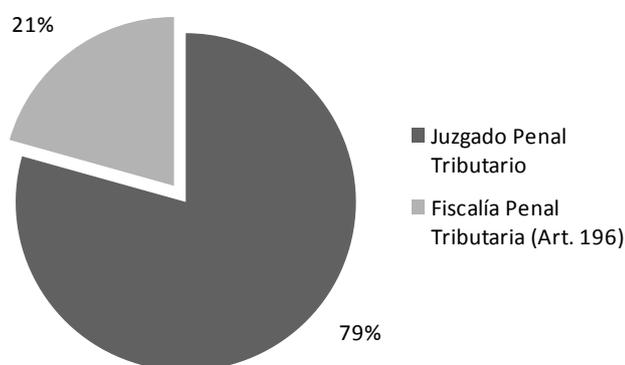
## PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

Seguidamente se expondrán los datos obtenidos como consecuencia del trabajo de relevamiento y análisis efectuado, conforme se explicara precedentemente.

Tabla N° 2: ¿Ante quién tramita la causa?

Causa en trámite ante	Total
Juzgado Penal Tributario	650
Fiscalía Penal Tributaria (Art. 196 CPPN)	169
Total general	819

Gráfico N° 1: ¿Ante quién tramita la causa?



Como se explicaba anteriormente, lo reflejado en la tabla y el gráfico que anteceden demuestran, al momento del relevamiento, como estaba dividida la carga de trabajo. Esto implica que los juzgados tengan mayores dotaciones de personal que las fiscalías. Sin embargo, esta situación en los últimos tramos del relevamiento comenzó a revertirse, dado que los juzgados empezaron a delegar en las fiscalías un mayor número de casos, debido al congestionamiento de causas que se comenzó a producir a causa de la mayor tasa de entrada comparada con la tasa de salida.

Esto se da principalmente por la alta complejidad de los casos que se tramitan, los cuales requieren un mayor análisis y la producción de mayores medidas instructorias que conllevan tiempos considerables de tramitación.

De proseguirse con esta tendencia, sucederá que tanto juzgados como fiscalías se asemejen en cuanto al número de causas que tramitan, aunque no se asemejen en cuanto al número de recursos humanos con los que cuentan una y otra dependencia. También de continuarse con esta tendencia podrá suscitarse que ambas dependencias se hallen congestionadas de causas, lo cual redunde en forma negativa en torno a la tramitación de los casos y sus resultados.

Conforme se explicara, el ingreso de causas está regulado por las disposiciones del C.P.P.N., el Reglamento para los Tribunales en lo Penal Económico y en lo Penal Tributario de la Capital Federal<sup>53</sup>, y el Reglamento de Informática de la Mesa General de Entradas y Salidas del fuero en

53 Artículo 23.- Los juzgados nacionales en lo penal económico tendrán turno quincenal y los juzgados nacionales en lo penal tributario tendrán turno mensual para la recepción de causas sucediéndose en ese lapso, conforme su actual numeración (Modificado por Acta NE 3023 - punto 24E- apartado B, 03/06/03). Artículo 24.- Cuando el sumario haya comenzado por prevención de la Policía, Aduana de la Nación, Prefectura Nacional o Gendarmería Nacional, conocerá el juez que estuviera o hubiera estado de turno en la fecha de la primera actuación de los organismos mencionados. En lo que respecta al trámite de

lo penal económico<sup>54</sup>. Por ello, todas las causas tienen radicación primigenia en el juzgado de primera instancia que por turno corresponda, el cual, conforme las disposiciones del C.P.P.N. ya explicadas, podrá asumir la dirección del sumario o bien delegar la instrucción en la fiscalía que se hallare de turno con dicho juzgado. En cuanto al turno de las fiscalías, las mismas permanecerán durante el transcurso de un año calendario con un mismo juzgado, rotando al año siguiente con el juzgado siguiente.

**Tabla N° 3: Semestre en que se efectuó la denuncia penal**

Año	Semestre de la denuncia en sede penal	Total	%
2003	2º semestre 2003	175	21%
	1º semestre 2004	170	21%
2004	2º semestre 2004	234	29%
	1º semestre 2005	105	13%
2005	2º semestre 2005	135	16%
	Total	819	100%

Respecto de la tabla que antecede cabe efectuar las siguientes apreciaciones:

Si bien en términos generales en el segundo semestre se efectúan más denuncias que en el primero, cabe resaltar que:

- de los 175 casos de denuncia efectuadas en el 2º semestre de 2003, el 14% (24 casos) corresponde a la 2º quincena del mes de diciembre. La mitad de ellas, fueron realizadas el 29 y 30 de diciembre;
- de los 234 casos de denuncia efectuadas en el 2º semestre de 2004, el 29% (68 casos) corresponde a la 2º quincena del mes de diciembre, la mayoría de ellos (59) entre los días 27 y 30 de diciembre;
- de los 135 casos de denuncia efectuadas en el 2º semestre de 2005, el 31% (42 casos) corresponde a la 2º quincena del mes de diciembre, la mayoría de ellos (32) entre los días 27 y 30 de diciembre;

Ello puede encontrar explicación por un lado, en la metodología de trabajo administrativa interna de la AFIP, principal actor denunciante, que debido al cúmulo de tareas que pesan sobre cada una de las divisiones jurídico penales de las distintas regionales intervinientes, posea una alta tasa de demora en la promoción de las denuncias penales, y por otro lado en la inminencia de los plazos de prescripción de la acción penal, buscándose a través de la judicialización del caso, que tome intervención el fuero penal tributario y mediante la actuación instructoria correspondiente, intentar evitar la prescripción de la acción penal.

exhortos habrá de entender el juez en lo Penal Tributario que se encontrare de turno a la fecha de la recepción de los mismos. (Modificado por Resolución de Superintendencia Reg. 93 del 18/12/03, vigencia a partir del 17/05/04).

54 Artículo 1º El sorteo y adjudicación de causas para Juzgados estará a cargo de la Mesa General de Entradas y Salidas, dependiente de la Secretaría de Superintendencia de esta Cámara. Artículo 2º El sistema adjudicará los expedientes, por sorteo automático e igualitario, según la competencia, en razón de la materia, entre todos los juzgados en lo penal económico, por una parte, y entre todos los juzgados nacionales en lo penal tributario, por otra parte, con excepción del juzgado en lo penal económico que se hallare de turno con las autoridades de prevención, distribuidos en las categorías de I- amparos ; II- en los casos de "recusación o excusación" del juez que conociera en una causa, como así también cuando el Tribunal declarara la nulidad de lo actuado y dispusiera el apartamiento del magistrado, se determinará su reemplazo mediante un sorteo que se practicará entre los restantes jueces, con excepción del que se hallare de turno y del que fuese apartado de la causa. En el caso de los juzgados nacionales en lo penal tributario, cuando el juez que se hallare de turno no fuese el que fue apartado de la causa, el reemplazo se realizará por el juez restante por resultar innecesario el sorteo; III- todos los restantes; y IV- exhortos: entre todos los juzgados en lo penal económico. (Modificado por Resolución de Superintendencia Reg. 93 del 18/12/03, vigencia a partir del 17/05/04). Artículo 9º.- Cuando la denuncia fuera recibida directamente por los jueces o por los agentes fiscales, éstos la remitirán inmediatamente a la Mesa General de Entradas a sus efectos.

Tabla N° 4: Denunciante

Denunciante	Total
AFIP	468
AFIP/Otros organismos	3
Otros organismos	157
Privado	176
Privado/Otros organismos	1
s/d	14
Total	819

Tal como refleja la tabla precedente, la AFIP resulta ser el principal denunciante, dado su específica función de fiscalización y contralor de los contribuyentes. Como se explicara su actividad fiscalizadora está sujeta a las disposiciones de la Ley N° 11.683, la cual regula el procedimiento administrativo fiscal.

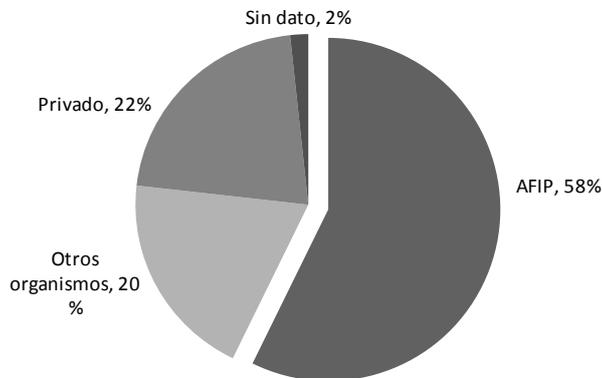
En cuanto a las categorías “AFIP/Otros Organismos” y “Otros organismos”, sucede que en muchos casos otros órganos estatales de control, en el marco de sus específicas actividades, ante la posible existencia de un delito de naturaleza fiscal, efectúan la denuncia correspondiente, en virtud de lo dispuesto por el artículo 177 del C.P.P.N. Así, por ejemplo la ONCAA (Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuaria); la Secretaría de Turismo de la Nación; la Oficina Anticorrupción; la UIF (Unidad de Información Financiera); el Banco Central de la República Argentina; la ANSES (Administración Nacional de la Seguridad Social), la UFITCO (Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y de Contrabando), entre otros.

En el mismo ítem se ha incluido a las denuncias originadas como consecuencia de testimonios remitidos por otras dependencias judiciales, que en el marco de sus investigaciones o procesos han detectado presuntos ilícitos tributarios. Así, se verifican por ejemplo testimonios remitidos por la Justicia Nacional en lo Criminal de Instrucción; la Justicia Nacional en lo Criminal y Correccional Federal; la Justicia Nacional en lo Laboral; la Justicia Nacional en lo Comercial.

Cabe señalar que se han verificado casos (3) en la muestra tomada, en los cuales la denuncia ha sido promovida en forma conjunta entre la AFIP y otro organismo, producto del trabajo previo en conjunto, como ha sucedido en el caso de investigaciones realizadas por la AFIP y la UFITCO.

Respecto de las categorías “Privado” y “Privado/Otros organismos”, se refieren a aquellas denuncias promovidas por particulares, ya sean éstos, personas físicas o personas jurídicas por medio de sus representantes o apoderados. Se ha verificado un supuesto en el cual la acción fue promovida en forma conjunta por un particular y un organismo público, producto de la denuncia de un particular ante el organismo público que luego radicó la denuncia en sede penal.

Gráfico N° 2: Denunciante



\*El total excede el 100%, debido a que en ciertos expedientes, figura más de un denunciante.

El 58% de los expedientes analizados registran como denunciante a la AFIP, ello debido -tal como se expresara con anterioridad- a su específica función de fiscalización y contralor de los contribuyentes.

Tabla N° 5: Otros denunciantes

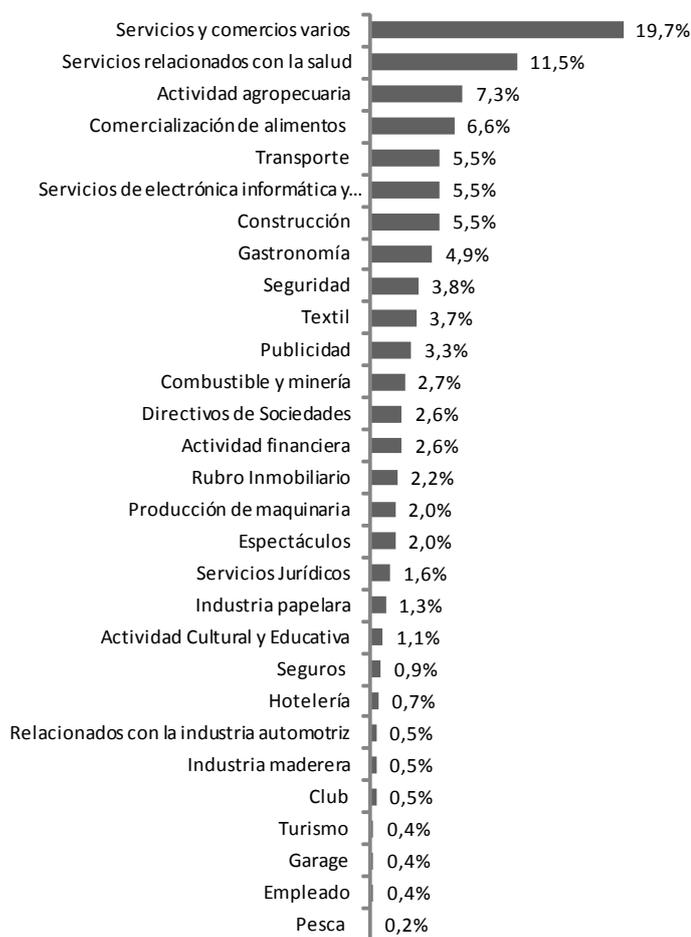
La presente tabla es complementaria de la Tabla N° 4, en la que se desagregan los 161 casos en los cuales las denuncias fueron efectuadas por otros organismos. Asimismo, se contemplan dentro del mismo, casos de denunciante anónimo.

Otros (detalle)	Total	%
Anónimo	3	2%
Organismo Judicial	142	88%
Organismo Público	16	10%
Total	161	100%

Si comparamos la cantidad de denuncias anónimas realizadas con aquellos casos en los cuales hay denunciante identificado, demuestra los pocos casos en que el denunciante no se da a conocer, ello por cuanto, como se dijera, la mayoría de los casos denunciados por particulares se tratan de supuestos en los cuales aquellos han sido perjudicados por alguna maniobra presuntamente ilícita cometida por sus empleadores.

Respecto de las denuncias recibidas de organismos judiciales, éstas se tratan en su gran mayoría de testimonios remitidos por juzgados de distintos fueros, que en el marco de sus respectivas investigaciones o expedientes, han detectado la presunta comisión de una maniobra ilícita de naturaleza penal tributaria, remitiéndolas por cuestiones de especialidad.

Gráfico N° 3: Actividad declarada por el contribuyente (en %)



La tabla precedente especifica cuales son las actividades sobre las que han recaído el mayor número de denuncias. Cabe aclarar que estas categorías no son aquellas que se disponen en la normativa tributaria, sino que se han consolidado con el objeto de agrupar aquellas actividades afines a grupos genéricos según la actividad con el propósito de un mejor análisis.

Así por ejemplo, bajo el rubro genérico de "servicios de informática, electrónica y telefonía" se han agrupado actividades tales como "prestación de servicios de consultores en informática y siniestros de programas de informática", "servicios técnicos electrónicos", "empresa de servicios de Internet", "venta de telefonía celular", "ventas de artículos de computación". Bajo el rubro genérico de "actividad agropecuaria", se han agrupado actividades tales como "cría de ganado bovino", "sociedad agropecuaria", "procesamiento de ganado bovino y operaciones de intermediación de carne", "acopio y venta de cereales".

De otra manera hubiera resultado casi imposible efectuar un análisis de la incidencia de la evasión basado en las diferentes actividades lícitas comerciales, debido a la diversidad de actividades especificadas en la normativa tributaria.

La actividad sobre la cual se verifica mayor cantidad de casos denunciados son servicios y comercios varios (19,7%) donde se han agrupado variadas labores tales como "servicios de publicidad", "ventas al por menor de máquinas y equipos para oficinas", "panadería", "importación de papel", "minimercado", "servicio de tratamiento de belleza", "servicios de

impresión”, “fabricación y comercialización de acoplados y semiremolques”, “servicios de consultoría”, entre otras. Resulta lógico que ello sea así, debido a la diversidad y cantidad de actividades relacionadas con los servicios y el comercio, y el control fiscal que se ejerce sobre ellos.

**Tabla N° 6: Calificación legal del tipo de maniobra ilícita denunciada**

Calificación	Total
Código Penal	11
Ley 24769	735
Otro	3
Sin dato	156
<b>Total</b>	<b>905*</b>

\* El total supera el tamaño muestral debido a que en ciertos expedientes se registra más de una calificación

Debe tenerse en cuenta que esta calificación consignada es la que efectuó el Ministerio Público Fiscal al momento de expedirse en los términos del artículo 188 del C.P.P.N.

Lógicamente tienen predominancia (735) aquellas figuras tipificadas por la ley N° 24769, por ser la normativa aplicable a la materia. Se han verificado algunos casos (11), en los cuales confluyen algunos delitos previstos en el Código Penal, con alguna de las figuras de la ley N° 24769. Así por ejemplo, se puede citar la presunta comisión de los delitos de estafa previsto en el artículo 172<sup>55</sup>; administración fraudulenta previsto por el artículo 173, inc. 7<sup>o</sup><sup>56</sup>; fraude en perjuicio de la Administración Pública previsto en el artículo 174, inc. 5<sup>o</sup><sup>57</sup>; quiebra fraudulenta, prevista en el artículo 176<sup>58</sup>; asociación ilícita, prevista en el artículo 210<sup>59</sup>; encubrimiento, previsto en el artículo 277, inc. 2<sup>o</sup><sup>60</sup>; uso de documento o certificado falso o adulterado, previsto en el artículo 296<sup>61</sup> y publicación o certificación de balances o inventarios falsos, previsto en el artículo 300, inc. 3<sup>o</sup><sup>62</sup>.

En el supuesto “otro”, se trata de casos (3) que se han calificado según las previsiones de la vieja ley penal tributaria N° 23.771, derogada por la actual Ley N° 24.769, y que por tratarse

55 Artículo 172 del C.P. - Será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño.

56 Artículo 173 del C.P.- Sin perjuicio de la disposición general del artículo precedente, se considerarán casos especiales de defraudación y sufrirán la pena que él establece:... 7°. El que, por disposición de la ley, de la autoridad o por un acto jurídico, tuviera a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes o intereses pecuniarios ajenos, y con el fin de procurar para sí o para un tercero un lucro indebido o para causar daño, violando sus deberes perjudicare los intereses confiados u obligare abusivamente al titular de éstos;

57 Artículo 174 del C.P. - Sufrirá prisión de dos a seis años:... 5°. El que cometiere fraude en perjuicio de alguna administración pública-

58 Artículo 176 del C.P. - Será reprimido, como quebrado fraudulento, con prisión de dos a seis años e inhabilitación especial de tres a diez años, el comerciante declarado en quiebra que, en fraude de sus acreedores, hubiere incurrido en algunos de los hechos siguientes: 1° Simular o suponer deudas, enajenaciones, gastos o pérdidas; 2° No justificar la salida o existencia de bienes que debiera tener; substraer u ocultar alguna cosa que correspondiere a la masa; 3° Conceder ventajas indebidas a cualquier acreedor

59 Artículo 210 del C.P.- Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión.

60 Artículo 277 del C.P.- 1.- Será reprimido con prisión de seis (6) meses a tres (3) años el que, tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado:... 2°. En el caso del inciso 1, c), precedente, la pena mínima será de un (1) mes de prisión, si, de acuerdo con las circunstancias, el autor podía sospechar que provenían de un delito...(inciso 1, C) Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito).

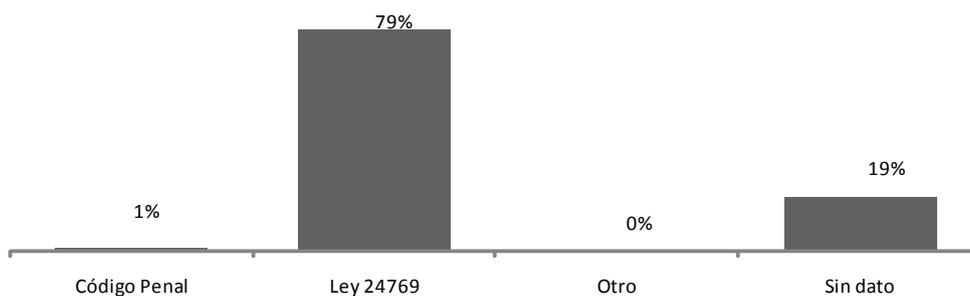
61 Artículo 296 del C.P. - El que hiciere uso de un documento o certificado falso o adulterado, será reprimido como si fuere autor de la falsedad

62 Artículo 300 del C.P. - Serán reprimidos con prisión de seis meses a dos años: ...3°. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.-

de hechos acaecidos durante la vigencia de aquella, por el principio de ley penal más benigna previsto en el artículo 2° del Código Penal<sup>63</sup>, se siguen aplicando.

Los 156 casos en los cuales figura “sin dato”, se refiere que al momento de efectuarse el requerimiento de instrucción, no se contaban con suficientes elementos como para poder circunscribir los hechos a determinada figura penal, o bien de hechos que no constituían delito.

**Gráfico N° 4: Calificación legal del tipo de maniobra ilícita denunciada (en porcentajes)**



Los delitos denunciados, en el 79% de los expedientes observados han sido calificados en el marco de ley penal tributaria N° 24.769.

**Tabla N° 7: Calificación del tipo de maniobra ilícita denunciada (detalle por ley y artículo)**

Calificación	Total
Ley 24769; Art. N° 1	438
Ley 24769; Art. N° 2	54
Ley 24769; Art. N° 3	5
Ley 24769; Art. N° 4	10
Ley 24769; Art. N° 6	14
Ley 24769; Art. N° 7	65
Ley 24769; Art. N° 8	4
Ley 24769; Art. N° 9	124
Ley 24769; Art. N° 10	3
Ley 24769; Art. N° 11	14
Ley 24769; Art. N° 12	2
Ley 24769; Art. N° 15	1
Ley 24769; Art. N° 21	1
Código Penal; Art. N° 172	2
Código Penal; Art. N° 173	1
Código Penal; Art. N° 174	1
Código Penal; Art. N° 176	2

<sup>63</sup> Artículo 2° del C.P.- Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

Código Penal; Art. Nº 210	2
Código Penal; Art. Nº 277	1
Código Penal; Art. Nº 296	1
Código Penal; Art. Nº 300	1
Ley 23.771; Art. Nº 3	1
Ley 23771; Art. Nº 7	1
Ley 23771; Art. Nº 9	1
Sin dato	156
Total	905*

\* El total supera el tamaño muestral debido a que en ciertos expediente se registra más de una calificación

En la tabla que antecede se han desagregado los casos denunciados por artículos tanto de la Ley Penal Tributaria como del Código Penal.

Se advierte un claro predominio de los casos cuyo delito denunciado fue el de evasión tributaria simple, prevista en el artículo 1º de la Ley Nº 24.769 (438 casos), seguida por los casos de retención y falta de depósito de aportes del sistema de seguridad social, previsto por el artículo 9º de la citada Ley Nº 24.769 (124 casos). Si a estos últimos se le suman los 65 casos identificados del artículo 7º, se advierte un gran número de casos (189) en que se investiga posibles evasiones previsionales.

No resulta un dato menor los 54 casos registrados de evasión tributaria agravada, que teniendo en cuenta los montos mínimos exigidos por la normativa penal (artículo 2º de la Ley Nº 24.769), dan cuenta de supuestas maniobras de evasión de gran envergadura.

**Tabla Nº 8: Ardid o engaño consignado**

Ardid o engaño consignado	Total
Alteración dolosa de registros	1
Insolvencia fraudulenta	1
Obtención fraudulenta de un beneficio	2
Utilización fraudulenta de beneficios fiscales	2
Simulación dolosa de pago	5
La figura no requiere ardid	89
Ocultación maliciosa	115
Declaración Jurada engañosa	321
Sin dato	283
Total	819

Mediante las variables contenidas en la tabla precedente, se han categorizado aquellas maniobras ardidosas o engañosas, usualmente utilizadas a los fines de la comisión de la evasión y que se encuentran contenidas en la ley penal tributaria.

Cabe aclarar que el ardid es un medio hábil y mañoso para lograr algo, mientras que el engaño es la falta de verdad en lo que se hace creer, implica una especie de conexión entre el engaño y el error de manera que el error no pueda ser atribuido sólo a la credulidad.

Creemos oportuno efectuar algunas breves referencias conceptuales acerca de los ardidés o engaños consignados precedentemente:

**Alteración dolosa de registros:** Se reprime a quien sustraiga, suprima, oculte, adultere, modifique o inutilice los registros, soportes documentales o informáticos del fisco nacional referentes a las obligaciones tributarias o a los recursos de la seguridad social con el propósito definido de disimular la real situación fiscal de un obligado. Esta maniobra está contemplada en el artículo 12 de la ley N° 24.769.

**Insolvencia Fraudulenta:** Se da cuando un sujeto, habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacionales, o derivados de la aplicación de sanciones pecuniarias, provoca y/o agrava la insolvencia propia o ajena frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones (artículo 10 de la ley N° 24.769).

**Obtención fraudulenta de beneficios fiscales:** Quien mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtenga un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional (artículo 4, de la ley N° 24.769).

**Utilización Fraudulenta de beneficios fiscales indirectos:** mediante el inc. c) del artículo 2 de la ley N° 24.769 se prevé otra modalidad agravada de cometer el delito de evasión, caracterizada por la utilización, fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro beneficio fiscal.

Es uno de los casos de una forma delictiva agravada por la específica utilización de un ardid o engaño específico, de aquellos que se encuentran abarcados por la norma del artículo 1° de la ley nombrada.

**Simulación dolosa de pago:** esta figura penaliza a aquella persona que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simule el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros (artículo 11 de la ley N° 24.769).

La figura no requiere ardid: los casos significados en este acápite son aquellos en los que el autor no requiere un ánimo especial de aprovechamiento de la suma retenida o percibida, sólo basta con conocer la calidad de agente de retención o percepción –conocimiento de la situación generadora del deber- y, por lo tanto, el conocimiento de la obligación del depósito de las sumas retenidas o percibidas y el conocimiento de la posibilidad de realización de la acción debida. Algunos autores lo denominan cuasi-dolo. Estas figuras se encuentran legisladas en los artículos. 6° y 9° de la ley N° 24.769.

**Ocultación maliciosa:** junto con la declaración jurada engañosa constituyen los ardidés básicos de los tipos evasivos. Son dos tipos de modalidad comisivas: por acción y por omisión. En el caso, la modalidad omisiva está dada por la ocultación maliciosa, y se configura, cuando existe el deber de no guardar silencio, esto es, declarar ante el fisco la realidad fiscal y previsional que como sujeto obligado le corresponde. La omisión de dicha declaración puede asumir el carácter de medio ardidoso tendiente a disimular la real situación patrimonial ante el fisco a fin de evadir el pago del impuesto correspondiente.

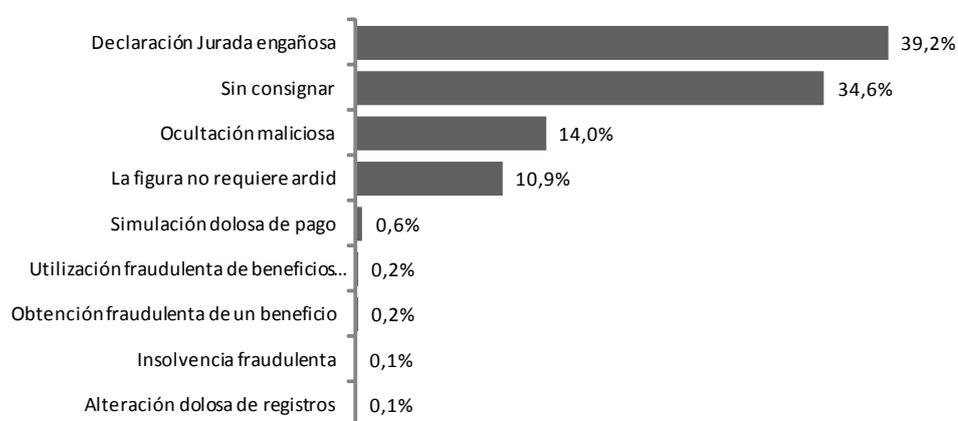
**Declaración Jurada Engañosa:** es la modalidad comisiva por acción que se estipula en la mayoría de las figuras penales previstas en la ley penal tributaria. Consiste en la inserción en una declaración jurada de datos falaces a sabiendas, a fin de reducir o evitar el pago de los tributos en su justa medida. Ejemplo: la inserción en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de crédito fiscal falso o ante la confección de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias el cómputo de pasivos inexistentes. Junto con la ocultación maliciosa estas

modalidades están contenidas en las figuras penales de los artículos 1, 2, 3, 4, 7 y 8 de la ley N° 24.769.

El siguiente cuadro demuestra que son más del doble los casos donde se presentan declaraciones juradas engañosas, en comparación con aquellos casos en los que el ardid consiste en una ocultación maliciosa. Lo mismo sucede con el caso que no requiere ardid, donde ya existe una declaración jurada presentada. Ello podría significar que existe una tendencia entre los evasores de aparentar cumplir con sus obligaciones fiscales, prefiriendo declarar el impuesto con ardid, y en su caso no pagarlo, a no declarar impuesto alguno y mantenerse totalmente oculto a los controles fiscales.

Los casos consignados como “sin dato” se refieren a aquellos casos relevados que al momento de la toma de la muestra no se había establecido aún cuál era el ardid llevado a cabo.

**Gráfico N° 5: Ardido o engaño consignado (en %)**



El gráfico precedente refleja en porcentajes, la proyección de las maniobras ardidosas detectadas, resaltándose la gran mayoría de casos en los cuales el engaño ha sido la presentación de una declaración jurada engañosa.

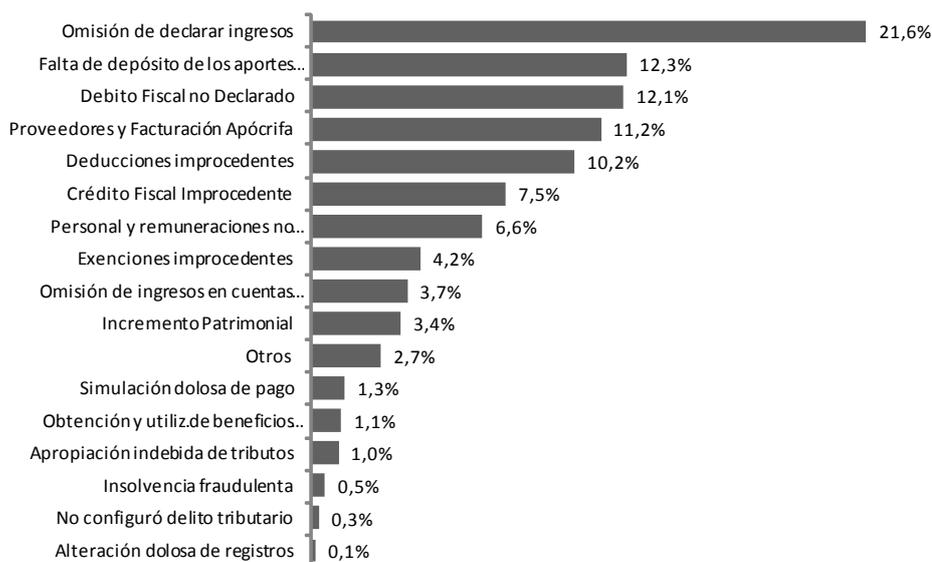
**Tabla N° 9: Tipo de hecho consignado**

Tipo de hecho	%	Total
Alteración dolosa de registros	0,1%	1
No configuró delito tributario	0,3%	2
Insolvencia fraudulenta	0,5%	4
Apropiación indebida de tributos	1,0%	8
Obtención y utilización de beneficios fiscales	1,1%	9
Simulación dolosa de pago	1,3%	10
Otros	2,7%	21
Incremento Patrimonial	3,4%	27
Omisión de ingresos en cuentas bancarias	3,7%	29
Exenciones improcedentes	4,2%	33
Personal y remuneraciones no declaradas	6,6%	52
Crédito Fiscal Improcedente	7,5%	59
Deducciones improcedentes	10,2%	80

Proveedores y Facturación Apócrifa	11,2%	88
Debito Fiscal no Declarado	12,1%	95
Falta de depósito de los aportes retenidos	12,3%	96
Omisión de declarar ingresos	21,6%	169
Total*	100,0%	783

\* El total es menor al tamaño muestral debido a que se han consignado sólo aquellos casos en los cuales se verifican alguno de los hechos detallados

Gráfico N° 6: Tipo de hecho consignado (en %)



\*El porcentaje se calculó sobre 783 casos

Las variables contenidas en la tabla y gráfico que anteceden se han conformado a los efectos de una mejor sistematización y análisis de la presente investigación. Para ello se tuvieron en cuenta distintas categorías de hechos a través de los cuales se llevaron adelante maniobras de evasión. En algunos casos coinciden con los ardidés o engaños consignados en la tabla N° 8, por formar parte de una misma y única maniobra, mientras que en otros casos, algunos hechos detectados fueron cometidos mediante la utilización de algún ardid específico. Ejemplo de ello puede constituirlo el haber efectuado un crédito fiscal improcedente (hecho) y evidenciarlo mediante una declaración jurada engañosa (ardid). También se han verificado situaciones donde en un mismo caso se identificaba la posible comisión de más de uno de estos hechos consignados, pero no se han desagregado en esta tabla, (como sí se verá en otras tablas posteriores) a los fines de una mejor ilustración. En esta tabla se ha sumado cada hecho en forma independiente, más allá que en un mismo caso se verificara la presunta comisión de más de un hecho. La categorización ha sido elaborada en base a la mayor frecuencia de tipos de hechos identificada.

Para comprender cabalmente las someras definiciones que se brindarán a continuación sobre los hechos detectados a lo largo del relevamiento de casos que dan origen a este estudio, cabe hacer algunas aclaraciones mínimas de corte general.

En primer lugar, cuando no se aportan especificaciones adicionales, el hecho definido debe ser entendido como circunscrito solamente a la definición ensayada. Sin embargo, cada hecho

puede combinarse con otros mecanismos evasivos tendientes también a socavar la base sobre la que se calculan los impuestos nacionales del caso, o a reforzar el engaño desplegado ante el fisco.

Esto ocurre en un gran número de los sucesos analizados. Ejemplo del primer caso sería la combinación de “débito fiscal no declarado”, con la exteriorización de “crédito fiscal improcedente”. El segundo supuesto relatado se daría, por ejemplo, en el caso de una “omisión de declarar ingresos” combinada con un “incremento patrimonial” que, muchas veces, consiste en la registración de un pasivo (por ejemplo una deuda) inexistente en la realidad. Otro ejemplo característico radica en la combinación de la exteriorización de “crédito fiscal improcedente” con la justificación de las compras que originan un crédito fiscal ficticio mediante el empleo de “proveedores y facturación apócrifa”.

También pueden observarse casos en los que una sola maniobra da lugar a la evasión de más de un impuesto y por más de un ejercicio, es decir a varios hechos delictivos. Siguiendo la línea de ejemplos anterior, la utilización de “proveedores y facturación apócrifa”, puede justificar el reflejo de “crédito fiscal improcedente” (IVA) y de “deducciones improcedentes” (Ganancias).

A su vez, como se ha dicho, los hechos que se describirán seguidamente pueden perpetrarse mediante presentaciones de contenido engañoso (declaraciones juradas que no reflejan la realidad) o a través de la omisión de presentar la declaración jurada respectiva. Pueden también representar la evasión del total o de una parte de lo adeudado al fisco. Una presentación engañosa, puede motivar una evasión total, si en ella se plasma, de manera incongruente con la realidad, un resultado de quebranto (saldo negativo para el fisco, a favor del contribuyente) o la inexistencia de saldos a ingresar.

**Omisión de declarar ingresos:** se relaciona con la evasión del pago del impuesto a las ganancias. Ocurre cuando un contribuyente omite exteriorizar el producto derivado de su actividad gravada. Puede presentarse combinada con otros mecanismos evasivos, tal como ocurre en una buena parte de los casos relevados.

**Omisión de ingresos y de débito fiscal detectados en cuentas bancarias:** en lo sustancial, el mecanismo es idéntico al descrito anteriormente (Omisión de declarar ingresos). Lo que difiere es el modo en que el fisco detecta la maniobra, esto es, descubriendo la titularidad por el contribuyente de cuentas bancarias, analizando los movimientos operados en las mismas y advirtiendo la existencia de acreditaciones superiores a los ingresos volcados en la respectiva declaración jurada o simplemente no exteriorizados por la omisión de formular la presentación respectiva.

El fisco cuenta con expresa autorización legal (artículo 18 de la ley N° 11.683) para presumir que esas acreditaciones corresponden a ingresos derivados de la actividad gravada del contribuyente fiscalizado, teniendo este, a su vez y como contrapartida, la posibilidad de demostrar lo contrario.

La forma particular de detectar esos ingresos, su carácter presuncional, la frecuencia con que se presentan estos casos y las dificultades que suponen para la instrucción de causas en la justicia penal, son los motivos principales que nos sugirieron la conveniencia de informar estos casos por separado.

**Deducciones improcedentes:** siguiendo con la línea de maniobras destinadas a evadir el pago del impuesto a las ganancias, en estos casos los contribuyentes registran gastos, costos u otros conceptos inexistentes o simplemente no deducibles de acuerdo con la ley, como por ejemplo liberalidades (artículo 88, inc. i de la ley del impuesto), honorarios abonados en exceso por determinados servicios (artículo 81, inciso h, 2° párrafo de la ley del impuesto), o erogaciones que no responden a la finalidad de generar o mantener la fuente de ganancias gravadas.-

Cuando se produce una erogación respecto de la cual no es posible determinar su destino, ni probar por otros medios que por su naturaleza ha debido efectuarse para obtener o conservar ganancias gravadas, surge en cabeza de quien las realiza la obligación de tributar en materia de salidas no documentadas (artículo 37 de la ley del impuesto), deber que puede resultar evadido, si se omite formular las presentaciones del caso y cancelar la deuda resultante.

Crédito fiscal improcedente: se trata de una maniobra destinada a evadir el pago del Impuesto al Valor Agregado (de aquí en adelante IVA), y no es otra cosa que el reflejo para este tributo de lo que ocurre con las "Deducciones improcedentes" (ver punto anterior) en el Impuesto a las Ganancias. Es el registro de compras inexistentes o la carga como "crédito fiscal" de montos que no admiten ese tratamiento.

Débito fiscal no declarado: mecanismo destinado a la evasión del pago del IVA, es el equivalente a la "omisión de declarar ingresos" (ver punto omisión de declarar ingresos) para el impuesto a las ganancias. Aquí, el contribuyente simplemente no exterioriza, en todo o en parte, sus operaciones alcanzadas ni el impuesto resultante. Al igual que ocurre en el caso de los ingresos (Ganancias), la falta puede reflejarse en declaraciones engañosas o en la omisión de formular las presentaciones en cuestión, puede detectarse por distintos medios -vgr. acreditaciones bancarias- y puede, por fin, presentarse combinada con otros mecanismos evasivos tendientes a complementarla o a fortalecer el engaño que supone.

Incremento patrimonial: también en este caso, como en el supuesto detallado en el punto "Omisión de ingresos y de débito fiscal detectados en cuentas bancarias" del presente acápite, la maniobra es esencialmente una omisión de exteriorizar ingresos (Ganancias) y/o débitos fiscales (IVA), difiriendo la forma en que el fisco descubre tal accionar. Aquí se detecta en cabeza de un contribuyente la existencia de manifestaciones de riqueza patrimonial que el fisco presume proveniente de ingresos gravados o de ventas omitidas, pudiendo el contribuyente probar lo contrario (artículo 18 de la ley N° 11.683).

La maniobra así descrita puede resultar más compleja si se emplean mecanismos tales como el fingimiento de un préstamo inexistente, la utilización de personas interpuestas (testaferros), la participación de organizaciones societarias o entes financieros radicados en el exterior, etc. Se agrupa entonces bajo este rótulo desde la simple posesión de un patrimonio incompatible con los ingresos y ventas exteriorizados, hasta maniobras que involucran algunos de los componentes descriptos, que revisten en muchos de los casos relevados una complejidad verdaderamente desconcertante.

Personal y remuneraciones no declaradas: se agrupan aquí distintas maniobras destinadas a evadir el pago de los recursos de la seguridad social. Puede tratarse de la omisión de registrar una parte o el total del personal de un contribuyente empleador -es el llamado empleo "en negro"-, o bien la registración del mismo, pero como pasible de una remuneración inferior a la que efectivamente percibe cada empleado.

Los mecanismos para evadir el pago de los recursos de la seguridad social, presentan muchas veces notas que suman complejidad a la maniobra, tales como, por ejemplo, el pago de conceptos remuneratorios como si no lo fueran, utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas como empleadores, etc.

Proveedores y facturación apócrifa: los hechos antes descritos en los puntos "Deducciones improcedentes" y "Crédito fiscal improcedente", se presentan en ocasiones acompañados por distintos intentos de "justificar" o "blanquear" las deducciones (Ganancias) y/o compras (IVA) declaradas de manera incongruente con la realidad. Un mecanismo de los más habituales para tal cometido es el empleo de comprobantes, principalmente facturas, que no reflejan transacciones reales. Este tipo de comprobante es, en ocasiones, creado por el propio contribuyente que pretende utilizarlos mediante procedimientos más o menos burdos, como la duplicación de una constancia emitida por uno de sus auténticos proveedores, o por la

creación lisa y llana de comprobantes a nombre de un proveedor inexistente, inventado.

Sin embargo, debemos lamentar la existencia de organizaciones, conocidas en el medio como “usinas”, a veces de gran envergadura, dedicadas de manera exclusiva al aprovisionamiento de facturación ideológicamente falsa que no responde a operaciones reales, sino que sólo sirve para justificar en quien las adquiere un número de deducciones (Ganancias), o de crédito fiscal (IVA), incrementado por esta fraudulenta vía.

Tales organizaciones cuentan a veces con un significativo número de sociedades inscriptas regularmente, con objeto social amplio y variado, cubriendo así las “compras” de contribuyentes volcadas a los más diversos rubros de la actividad económica. El gran número de personas físicas y jurídicas que puede verse involucrada en este tipo de organización dificulta en grado sumo la investigación cabal de su accionar delictivo.

Los comprobantes de contenido mendaz, son a menudo utilizados para “justificar” erogaciones de destino incierto, que dan lugar a la obligación de tributar, conforme al artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias (ver punto “Deducciones improcedentes”).

Falta de depósito de aportes retenidos: es la maniobra perpetrada en perjuicio del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), descrita en el artículo 9° de la ley N° 24.769. Ocurre cuando el empleador abona los salarios a sus dependientes, reteniéndoles los aportes destinados al SUSS –actúa entonces como agente de retención- y omite ingresarlos al fisco, no sólo a la fecha prevista como vencimiento para hacerlo, sino también en los siguientes diez días hábiles.

Exenciones improcedentes: las exenciones constituyen supuestos de hecho gravados por un tributo, pero que, por expresa disposición legal, no hacen nacer en el realizador del evento alcanzado la obligación de pago. Desde esa óptica, “La exención supone la excepción al principio general del nacimiento de la obligación tributaria al realizarse el hecho imponible, por lo que deja inexistente la obligación principal: la de pago del tributo, que no llega a existir por no nacer jurídicamente”<sup>64</sup>.

Es una maniobra destinada a la evasión total o parcial del IVA y/o del Impuesto a las Ganancias, ocurre cuando el contribuyente otorga un tratamiento exentivo a operaciones, actividades o sujetos que no lo están, amparándolas bajo esa fachada, que puede contar con un mayor o menor grado de aparente solvencia. Con estas maniobras se detrae de la base imponible del tributo del que se trate, el producido de las operaciones, actividades o sujetos incorrectamente tratados como “exentos”.

Simulación dolosa de pago: se trata del fingimiento del pago de impuestos nacionales o de obligaciones referentes a los recursos de la seguridad social. La simulación suele darse por medio de la presentación de documentos material o ideológicamente falsos ante las reparticiones del fisco correspondientes.

La maniobra debe tender a producir error en el fisco nacional y ser medianamente idónea para lograr su cometido. Además, debe simularse el pago, y no otra forma de cancelación de obligaciones.

Apropiación indebida de tributos: es el equivalente tributario a la maniobra descrita en el punto “Falta de depósito de aportes retenidos” con respecto a los recursos de la seguridad social. Aquí, quien salda una operación comercial retiene a la contraparte un porcentaje correspondiente al pago de algún impuesto nacional (IVA o Ganancias), pero omite su ingreso al fisco luego de los diez días hábiles posteriores a la fecha del vencimiento prevista para hacerlo.

Alteración dolosa de registros: sancionada en el artículo 12° de la ley penal tributaria. La maniobra consiste en la modificación de los datos existentes en los registros del organismo recaudador para evitar el pago, en todo o en parte, de las obligaciones tributarias y de la

64 MACCHI, Miguel Ángel, “Sistema penal tributario y de la seguridad social”, Ed. Ábaco, 1999

seguridad social adeudadas, conforme a derecho.

Obtención y utilización de beneficios fiscales: beneficios fiscales son el género dentro del cual se incluyen no sólo las exenciones (ver punto "Exenciones improcedentes"), sino también los diferimientos, desgravaciones, liberaciones, reducciones, etc. Todos los enumerados hasta aquí, son beneficios fiscales indirectos, pues no suponen erogación de dinero por parte del Estado a favor de los beneficiados.

Por contraposición, existen beneficios fiscales directos, que sí suponen un desprendimiento patrimonial del Estado hacia los contribuyentes, por lo que, su utilización fraudulenta supone un plus en la conducta de quien así actúa. Esta situación es la que sanciona el artículo 3° de la ley penal tributaria.

En la simple obtención de beneficios fiscales, mediante declaraciones de contenido mendaz y/o documentos material o ideológicamente falsos, el contribuyente se hace de la autorización administrativa necesaria para gozar de uno de los beneficios descritos (artículo 4° de la ley N° 24.769).

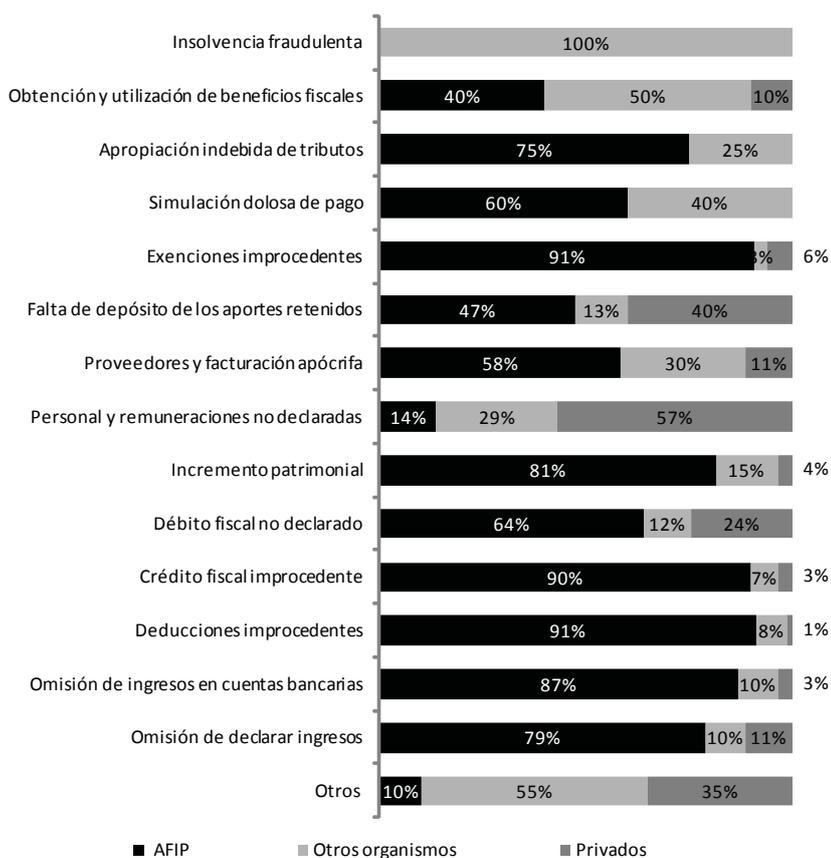
En la utilización, además, se aprovecha del permiso obtenido y opera a su amparo, obteniendo del Estado los beneficios en cuestión (artículo 3° de la ley N° 24.769).

Insolvencia fraudulenta: es el caso sancionado en el artículo 10 de la ley penal tributaria. Aquí, el sujeto activo se deshace de su patrimonio para frustrar el cobro de acreencias por parte del Fisco Nacional, correspondientes a obligaciones tributarias o de la seguridad social.

El hecho cuya comisión más se ha verificado es la omisión de declarar ingresos, lo cual implicaría una mayor incidencia en la evasión del Impuesto a las Ganancias. También resulta llamativo que se encuentren en los mismos porcentajes la falta de depósito de los aportes retenidos, el cual como ya se explicara tiene clara incidencia en los recursos de la seguridad social, y el débito fiscal no declarado, con importante incidencia en el IVA.

Los casos consignados como "no constituyen delito" se tratan de supuestos en los cuales los montos evadidos por la comisión de alguna de estas maniobras, no superaron los montos estipulados en la ley penal tributaria.

Gráfico N° 7: Tipo de hecho en relación al tipo denunciante



El gráfico que antecede relaciona el tipo de hecho presuntamente cometido en función de quien ha sido el denunciante. El total tomado para este gráfico en particular es de 772 casos ya que no se han tenido en cuenta los supuestos que “no configuró delito tributario”, o los casos “sin dato”.

Tabla N° 10: Tipo de hechos correspondiente a denuncias por privados

Tipo de hecho (denuncia de particulares)	Total
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	1
Obtención y utilización de beneficios fiscales	1
Deducciones Improcedentes	1
Incremento patrimonial	1
No configuró delito tributario	1
Exenciones improcedentes	2
Crédito fiscal improcedente	2
Otros	7
Proveedores y facturación apócrifa	10
Omisión de declarar ingresos	19
Debito Fiscal no Declarado	23

Personal y remuneraciones no declaradas	28
Falta de depósito de los aportes retenidos	37
No se consigna	60
<b>Total</b>	<b>193*</b>

\*El total excede la cantidad de casos de denuncias privadas (133) debido a que, en ciertos expedientes, se han consignado más de un hecho.

La tabla que precede desagrega los casos originados en denuncias de particulares.

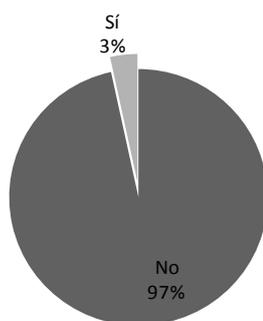
Surge que la mayoría de las denuncias de los privados se relacionan con la falta de depósito de los aportes retenidos (37) y de personal y remuneraciones no declarados (28), lo cual podría estar demostrando que el denunciante particular es inducido a denunciar los casos en que se ve particularmente afectado, como es la falta de pago de los recursos de la seguridad social. Estas conductas configuran los ilícitos previstos en los artículos 9° y 7°, u 8°, respectivamente de la Ley N° 24.769.

Los sesenta casos del ítem “no se consigna” corresponden a supuestos en los cuales, al momento de la toma de la muestra, no se había establecido aún cual era el tipo de hecho que se había llevado a cabo a los fines de configurar la evasión denunciada.

Hay 193 casos cuyo denunciante es privado, pero 60 casos no tienen dato en “tipo de hecho”, por cual, dado que en el gráfico N° 7 no se consideró la categoría “no se consigna”, que sí se expuso en la tabla N° 10, se observan 133 casos de denuncias de particulares en el gráfico N° 7.

**Tabla N° 11 y gráfico N° 8: Intervención en la maniobra evasiva de empresas o sociedades radicadas en el extranjero**

Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero en la maniobra evasiva	Total
No	791
Sí	28
<b>Total</b>	<b>819</b>



A través de la tabla que antecede se buscó identificar aquellos casos en los cuales se hubiera advertido la intervención o participación del modo que fuere, en la maniobra evasiva, de alguna empresa, sociedad, entidad bancaria o financiera con domicilio en el extranjero. Se ha verificado esta participación en 28 casos de la totalidad de la muestra.

Como se observa, son pocos los casos comprobados (un 3%), lo cual sería demostrativo de que la participación de este tipo de entidades o personas jurídicas asentadas en otros países son utilizadas para casos de mayor complejidad.

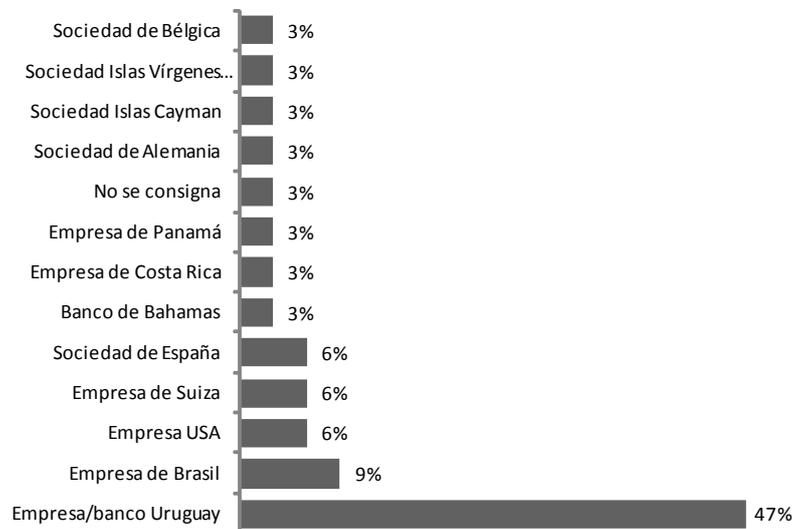
La siguiente tabla y gráfico son complementarios de la anterior, desagregándose por país los

casos de intervención de empresas extranjeras consignados en la tabla N° 11

Tabla N° 12 y gráfico N° 9: Empresas o bancos extranjeros que intervinieron en la maniobra evasiva

Empresas extranjeras	Total*
Banco de Bahamas	1
Empresa de Brasil	3
Empresa de Costa Rica	1
Empresa de Panamá	1
Empresa/banco Uruguay	15
Empresa USA	2
Empresa de Suiza	2
No se consigna	1
Sociedad de Alemania	1
Sociedad Islas Cayman	1
Sociedad Islas Vírgenes Británicas	1
Sociedad de España	2
Sociedad de Bélgica	1
Total	32

\*El total excede los 30 casos en los que intervinieron empresas o sociedades radicadas en el extranjero en la maniobra evasiva, debido a que en ciertas causas están implicadas más de una empresa

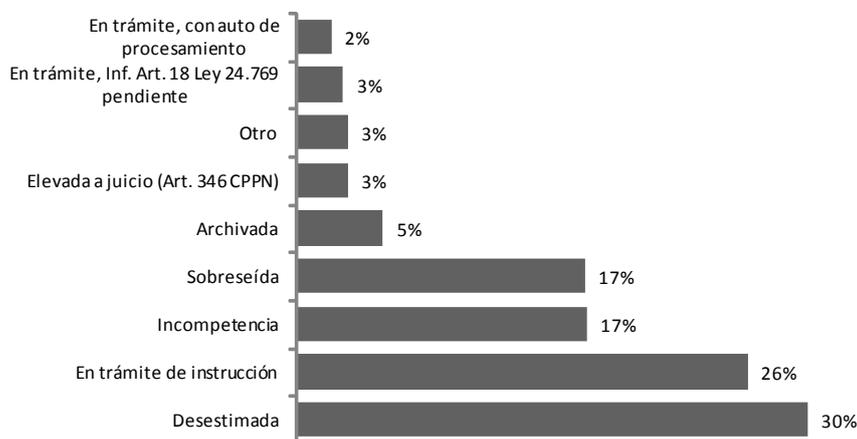


El 47% de las empresas o bancos extranjeros que intervinieron en la maniobra evasiva, son uruguayos. Como se observa, en su mayoría se trata de países donde rigen especiales reglamentaciones que garantizan el secreto bancario, financiero o fiscal, lo cual hace dificultoso la obtención de información en el marco de las investigaciones penales. Se han verificado algunos casos en los cuales la intervención de sociedades extranjeras radicaba en el giro de remesas de dinero al contribuyente con domicilio fiscal en nuestro país, bajo la justificación de aportes de capital irrevocables, para lo cual se suelen presentar contratos de mutuo como documentación respaldatoria. Asimismo, estas remesas de dinero son supuestamente enviadas mediante la utilización de casas de cambio o corredores de bolsa, que actúan como intermediarios.

Tabla N° 13 y gráfico N° 10: Situación procesal de la causa

Situación procesal de la causa	Total*
Desestimada	246
En trámite de instrucción	217
Incompetencia	140
Sobreseída	139
Archivada	42
Elevada a juicio (Art. 346 CPPN)	25
Otro	25
En trámite, Inf. Art. 18 Ley 24.769 pendiente	23
En trámite, con auto de procesamiento	17
Total	874

\*El total supera los casos de la muestra debido a que existen expedientes en los que se registra más de una situación procesal



Mediante los datos verificados en la tabla y gráfico que anteceden se ha buscado relevar cuál es la situación procesal en que se encontraban los casos de estudio, al momento de la toma de la muestra. Ello con el fin de verificar el grado de avance de las investigaciones y las formas de resolución de las mismas, y de esta forma poder elaborar un análisis acerca de la evolución de las causas.

Debe considerarse que dentro de la variable “sobreseimientos” están contemplados supuestos de extinción de la acción por muerte del imputado o por prescripción; la categoría “archivada” se constituye por supuestos de rebeldía del imputado, y la categoría “desestimada” incluye los casos de rechazo de requerimiento de instrucción por parte de los jueces intervinientes.

Debe tenerse en cuenta también que todas las situaciones analizadas en este acápite superan la muestra total dado que se ha verificado que, en el marco de un mismo caso relevado, se han identificado más de una forma de resolución o de estado procesal. Por ejemplo, se ha constatado algún caso en el cual se ha dictado el sobreseimiento respecto de un imputado, mientras que al mismo tiempo se ha ordenado la prosecución de la instrucción respecto de otro y otros imputados. Por tal razón, dichos datos se han ubicado en dos ítems diferentes –“sobreseída”, “en trámite de instrucción”-, de ahí entonces que surja un mayor número de situaciones relevadas respecto de la totalidad de los casos tomados para la muestra.

Si se suman la totalidad de los casos a los cuales se ha arribado a un pronunciamiento remitivo

provisorio (desestimación o archivo) o definitivo (sobreseimiento) que pone fin al proceso, se verifica que constituyen casi la mitad de los supuestos relevados (427).

Tampoco resulta un dato menor el escaso número de casos elevados a juicio (25), o sea de causas en las cuales se ha dictado un procesamiento que se encuentra firme, se ha requerido su elevación a juicio por parte del fiscal interviniente, y que se hallan en condiciones de ser tramitadas en la etapa de juicio oral, con intervención de los tribunales orales en lo penal económico.

Lo mismo ocurre con los casos que se encuentran en trámite con auto de procesamiento (17), ello por cuanto para arribar a dicho pronunciamiento, si bien el mismo es de carácter provisorio, es preciso coleccionar concretas probanzas que hagan a la materialidad del hecho y la responsabilidad de quienes aparecen como responsables de las maniobras, lo cual, conlleva importantes tiempos de tramitación dado lo específico de la materia.

La mayoría de las causas en trámite (217), se encuentran en proceso de investigación, cumpliéndose distintas medidas de instrucción tendientes a la comprobación de los hechos denunciados y la identificación de sus autores, y la responsabilidad que les puede caber por su intervención en los hechos.

Los casos registrados en el ítem “en trámite, Inf. art. 18<sup>65</sup> Ley 24.769 pendiente”, se trata de aquellos supuestos en los cuales no se ha verificado y determinado aún deuda tributaria o previsional, por lo que mediante dicha disposición, el organismo recaudador deberá proceder a efectuar todas aquellas medidas tendientes a la verificación y determinación de deuda.

Los casos contemplados en el ítem “otros”, se tratan de supuestos en los cuales está pendiente, al momento de la toma de la muestra, la adopción de algún criterio resolutorio. Ejemplo de ello, lo constituyen casos en los cuales se halla tramitando la prescripción de la acción o contienda de competencia pendiente de resolución por parte del Tribunal de Alzada.

Respecto de la cantidad de causas desestimadas debemos señalar, como una de las causales a considerar, la incompatibilidad entre el sistema presuncional, mayoritariamente de la Ley N° 11.683 y el régimen penal, cuya disyuntiva ha sido exteriorizada a través de la jurisprudencia del fuero penal tributario.

Los casos consignados bajo la categoría “incompetencia” (140), se tratan de supuestos en los cuales, o bien los hechos materia de estudio excedían el marco de competencia material específica, o bien, excedían la competencia territorial del fuero. En este sentido no resulta ocioso señalar que el artículo 22° de la Ley N° 24.769<sup>66</sup> determina la distribución de competencias territoriales para el juzgamiento de los hechos allí previstos. Esta disposición conjugada en función de las reglas generales que dispone el artículo 37° del C.P.P.N.<sup>67</sup> y la pacífica jurisprudencia que ya ha dado por sentado que en el caso de los delitos tributarios, como regla general, es el domicilio fiscal el que determina la competencia territorial, en la medida en que se considera que, por aquella circunstancia, se revela el lugar de comisión del presunto hecho que constituye el objeto procesal de la causa<sup>68</sup>, resulta determinante al momento de evaluar jurisdicción del tribunal

65 Artículo 18 Ley N° 24.769. “El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

66 Artículo 22 de la Ley N° 24.769. “Para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad autónoma de Buenos Aires será competente la Justicia Nacional en lo Penal Tributario a partir de su efectiva puesta en marcha, manteniéndose la competencia del Fuero en lo Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite al referido momento. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la Justicia Federal”.

67 Artículo 37 C.P.P.N. “Será competente el tribunal de la circunscripción judicial donde se ha cometido el delito...”

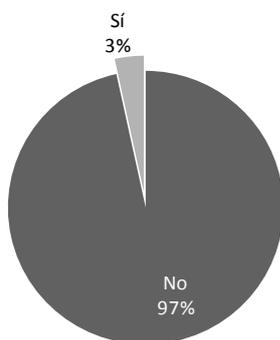
68 Confr. C.N.A.P.E., Sala “B”, Regs. Nos. 74/1996, 201/1996, 301/1996, 305/1996, entre otros, y C.N.C.P., Sala IV, causa N°

competente. Por último, en lo que a este punto se refiere, cabe acotar que el artículo 3° de la Ley N° 11.683<sup>69</sup> fija el concepto de domicilio fiscal, entendiéndose que es el domicilio real, o en su caso el legal de carácter general, legislado en el Código Civil.

**Tabla N° 14: Extinción por pago**

Extinción por pago	Total
Sí	12
No	807
<b>Total</b>	<b>819</b>

**Gráfico N° 11: Extinción por pago**



Los datos contenidos en la tabla y gráfico que anteceden dan cuenta de aquellos casos en los cuales el contribuyente imputado en el proceso penal ha hecho uso de la opción que prevé el artículo 16° de la Ley N° 24.769<sup>70</sup>. Si bien la propia normativa limita la aplicación de esta facultad únicamente a los casos de evasión simple tributaria y previsional, como lo demuestran los datos reflejados precedentemente, manifiestan que en la práctica se hace poco uso de esta posibilidad de extinción de la acción por pago.

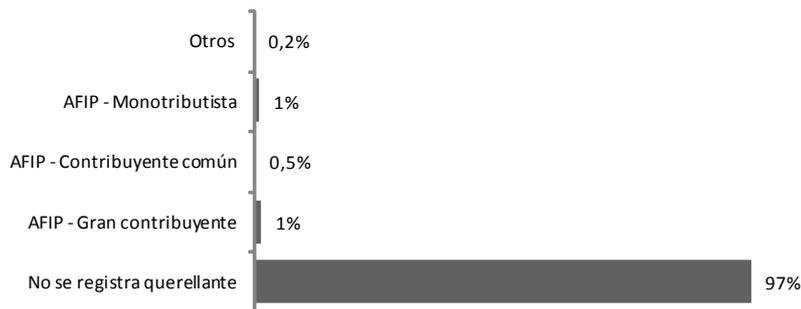
**Tabla N° 15 y gráfico N° 12: Querellantes**

Querellantes	Total
No se registra querellante	794
AFIP – Gran contribuyente	11
AFIP - Contribuyente común	4
AFIP – Monotributista	8
Otros	2
<b>Total</b>	<b>819</b>

693, “Carrascal, Alberto y otros s/competencia resuelta con fecha 5/02/98, Reg. 1102.

69 Artículo 3° de la Ley N° 11.683 “El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, es el real o, en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación...”

70 Artículo 16 de la Ley N° 24.769. “En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada...”



Los datos expuestos precedentemente se refieren a aquellos casos en los cuales se registra la intervención en el proceso de la figura de querellante, prevista en el artículo 82 del C.P.P.N.<sup>71</sup>.

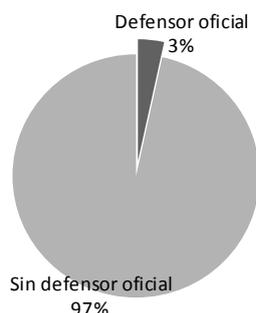
Sólo en el 3% de los casos analizados se verifica esta intervención, siendo mayoritariamente la AFIP, a través de sus apoderados quien ejerce tal representación en el proceso. Ello puede encontrar explicación en que resultando afectadas las finanzas públicas a través de estas particulares formas de defraudación, y siendo la AFIP, como ya se ha dicho, el organismo encargado de la percepción de los tributos, resulta comprensible que mediante su directa intervención en el proceso, asuma un rol más activo en la marcha del mismo. Al respecto, se han desagregado los supuestos en los cuales la AFIP se ha presentado como querellante, viéndose reflejado su mayor interés en los casos en los cuales el investigado resultaba encontrarse bajo la jurisdicción de la "Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales". Ésta es una categoría de contribuyente relacionada con distintos parámetros de evaluación -generalmente relacionados con el volumen de operaciones y/o razones de interés fiscal- fijados por el Fisco Nacional y que suele estar conformada por los contribuyentes de mayor envergadura, los cuales tienen regímenes especiales que difieren de aquellos otros contribuyentes inscriptos en el régimen general o de aquéllos del régimen simplificado inscriptos como monotributistas.

En los dos casos en que se registró querellantes en la categoría "otros", uno corresponde a administradores judiciales de consorcios de propietarios de edificios y el otro a un querellante privado.

Tabla N° 16 y gráfico N° 13: Defensor oficial

Defensor Oficial	Total
Con defensor oficial	28
Sin defensor oficial	791
Total	819

71 Artículo 82 del C.P.P.N. "Toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse en parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan..."



Aquí se reflejan los casos en los que hubo intervención del defensor oficial, a simple vista se observa la poca participación de ellos en los casos analizados. De los restantes casos consignados en los cuales no hubo defensor oficial (791), debe asentarse que en la mayoría de ellos se ha verificado la designación de defensores particulares (en 648 casos), y de otros casos en los cuales hasta el momento de la toma de la muestra no se ha efectuado designación alguna (167 casos).

La tabla que sigue es complementaria de la anterior, y en la cual se desagregan los 28 casos en los que hubo intervención del defensor oficial, y se consigna en qué situación procesal se encontraban dichos casos al momento del relevamiento.

**Tabla N° 17: Situación procesal de las causas en las que intervino defensor oficial**

Situación procesal de las causas en las que intervino defensor oficial	Cantidad de causas
En trámite de instrucción	4
En trámite, con auto de procesamiento	3
En trámite, con informe Art. 18 Ley 24769 pendiente	1
Elevada a juicio (Art. 346 CPPN)	9
Desestimada	1
Sobreseída	8
Incompetencia	2
Total	28

**Tabla N° 18: Tiempos inactivos durante la etapa administrativa**

Tiempos inactivos durante la etapa administrativa	Total	%
No se detectó tiempo inactivo (menor a un año)	164	35%
Inactividad de 1 a 2 años	5	1%
Inactividad de más de 2 a 4 años	10	2%
Inactividad de más de 4 años	1	0%
No se consigna	291	62%
Total	471	100%

Mediante el relevamiento de los datos contenidos en la tabla anterior, se recabó información únicamente de aquellas causas cuyo origen fuera por denuncias promovidas por la AFIP, cuyo número total es de 471 casos, sobre el total de los 819 casos relevados.

Dichas denuncias, en la mayoría de los casos son acompañadas de los antecedentes administrativos elaborados por el órgano recaudador, lo cual sirva para su sustento. Respecto de ello, fue posible relevar los expedientes administrativos correspondientes a 180 casos, del

total de 471, ello por cuanto, muchos de los expedientes administrativos no se encontraban a disposición, fundamentalmente porque ya habían sido devueltos a la AFIP, una vez terminada la causa.

La información recopilada da cuenta de tiempos inactivos durante la etapa administrativa, o sea tiempos en los cuales los expedientes administrativos no tuvieron movimiento alguno. El ítem denominado “no se consigna” corresponde a aquellos casos en que no se pudo contar con los expedientes administrativos, conforme se explicara precedentemente.

**Tabla N° 19: Registro de los montos de los tributos en relación al denunciante**

Denunciante	Monto registrado en el expediente		Total
	No	Sí	
AFIP	72	396	468
AFIP/Otros organismos	1	2	3
Otros organismos	145	12	157
Privado	173	3	176
Privado/Otros organismos	1	0	1
Sin dato	8	6	14
Total	400	419	819

La tabla N° 19 desagrega los casos que contenían un monto determinado de la presunta evasión, al momento de la denuncia. Como se ve, la mayoría de los casos denunciados por la AFIP (398 de un total de 471) ya se encuentran con montos determinados, ello lógicamente, por su específica función. Los ítems “otros organismos” y “privados” que consignan elevados casos sin determinación de deuda, obedecen a la razón inversa, ya que se trata de casos –como se ha explicado- que surgen o bien de desprendimientos de otras actuaciones judiciales, o bien de las denuncias de otros organismos con competencias distintas a la de la AFIP, y que en el marco de su actuación específica advirtieron hechos presuntamente ilícitos vinculados al régimen penal tributario.

Los diecisiete casos que registran montos y que provienen de la sumatoria de los ítems “AFIP/ otros organismos”, “otros organismos” y “privado”, se tratan de supuestos en los cuales ha tenido intervención la UFITCO<sup>72</sup> –donde ha efectuado la investigación preliminar conjuntamente con la AFIP-, o a causas originadas en otras dependencias judiciales –con montos ya determinados de la presunta evasión denunciada- y que por cuestiones de competencia fueron remitidas al fuero penal tributario.

En los catorce casos consignados en el ítem “sin dato” no se especificaba organismo.

**Tabla N° 20: Montos globales por tributo**

Tributo	Montos globales
Monto global Ganancias	\$ 181.842.468
Monto global Ganancias salidas no documentadas	\$ 8.691.617
Monto global IVA	\$ 123.682.638
Monto global Previsionales	\$ 38.810.350
Monto global. Otros	\$ 16.025.947
Total	\$ 369.053.020

<sup>72</sup> Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando, creada por Res. PGN N° 23/00 del 27 de abril de 2000.

La tabla que antecede refleja los montos globales registrados por tributo del total de las causas que se han tomado como muestra. Dichos montos globales han sido compuestos mediante la sumatoria de los montos denunciados o determinados en cada caso en particular.

Para un mejor análisis e ilustración se ha optado por conformar las categorías de tributos que se muestran en la mencionada tabla, atendiendo a la cantidad de casos en que se ha verificado su incidencia.

En el ítem “Monto global Previsionales” se han contemplado todos los casos cuyos montos denunciados afectan los recursos de la seguridad social.

Dentro del ítem “Monto global. Otros” se encuentran comprendidos los montos correspondientes a otros tributos nacionales tales como Impuesto a la Transferencia de Combustibles (ITC), Impuesto a las Altas Rentas, Impuesto a los Bienes Personales, Fondo Nacional de Turismo, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Tasas Aeroportuarias.

**Tabla N° 21: Ganancias: montos por períodos y prescripción de los casos registrados**

Montos de Ganancias por período	Monto	Casos por período	Prescribieron	No prescribieron
Anterior 1997	\$ 3.223.383	3	0	3
1997	\$ 13.356.562	26	5	21
1998	\$ 47.788.035	72	7	65
1999	\$ 41.604.516	96	6	90
2000	\$ 39.644.574	95	0	95
2001	\$ 22.498.500	61	1	60
2002	\$ 9.745.173	33	2	31
2003	\$ 2.455.149	9	0	9
2004	\$ 562.752	3	0	3
2005	\$ 0	0	0	0
<b>Totales</b>		<b>398</b>	<b>21</b>	<b>377</b>

La presente tabla consigna los montos globales denunciados como evadidos en relación con el Impuesto a las Ganancias, desagregados año por año, desde el año 1997. Los años consignados en la primera columna se corresponden con el período o ejercicio fiscal denunciado penalmente.

Debe recordarse que el fuero penal tributario comenzó a funcionar en agosto del año 2003. Por ello, la mayoría de denuncias que ingresaron al fuero a partir de esa fecha, se tratan de casos cuyos períodos fiscales cuestionados datan del año 1997 en adelante. Ello por cuanto, la mayoría de los casos cuyos períodos fiscales cuestionados son anteriores al año 1997, han sido denunciados penalmente en el fuero penal económico, que hasta el año 2003 era el competente para entender respecto de la ley penal tributaria. De ahí que el número de casos consignados anteriores al año 1997 y en el año 1997 sean menos respecto de los otros períodos fiscales consignados. También debe tenerse presente que al año 2003 se encontraban al borde de la prescripción penal los casos cuyos períodos fiscales presentaban irregularidades relevantes a la luz del régimen penal tributario y que pudieran encuadrarse dentro del artículo 1° de la Ley N° 24.769 –evasión simple–.

Ello así, toda vez que el máximo de la escala penal aplicable para el delito previsto y reprimido por el mencionado artículo 1° de la Ley N° 24.769, es de seis años de prisión, el que analizado a la luz de las reglas de la prescripción previstas en el artículo 62 del Código Penal, determina que al año 2003 prescribiría la acción penal respecto de los períodos fiscales cuya evasión se hubiese cometido en el año 1997. Similar explicación cabe reproducir para los restantes

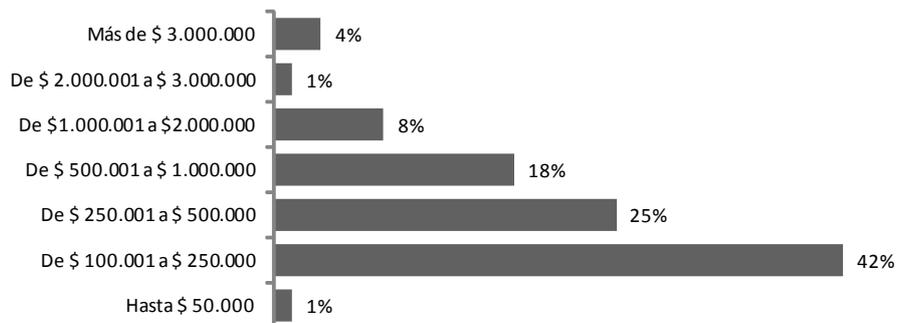
períodos fiscales denunciados, y cuya acción penal se encontraba prescripta al momento del relevamiento, obviamente dependiendo ello de la calificación legal enrostrada.

En síntesis, puede concluirse que al momento de la toma de la muestra, se encontraban prescriptos 18 casos en los cuales se denunciara como evadido el Impuesto a las Ganancias, correspondiéndose a hechos cometidos en ejercicios fiscales 1997 (cinco casos); 1998 (siete casos); 1999 (seis casos).

En cuanto a los montos globales consignados por período anual, así como los casos denunciados por período anual, se observa una paridad entre los años 1998 y 2000, que son los que englobaban la mayoría de los casos denunciados, esto debido a lo explicado, en punto a la fecha de puesta en marcha del fuero, y los plazos de prescripción.

Los valores decrecientes en relación a montos y casos por período fiscal que se verifican a partir del año 2001, no significan que haya disminuido la tasa de denuncia anual (y por ende los índices de delitos de evasión), sino que los hechos de evasión que pudieren haberse cometido a partir del año 2001, han sido denunciados en fechas posteriores al del momento de toma de la muestra.

Gráfico N° 14: Monto global Ganancias (por porcentajes)



Este gráfico refleja en porcentajes por rangos los casos que involucran montos denunciados como presuntamente evadidos en relación con el Impuesto a las Ganancias. Los rangos han sido elaborados post facto a los efectos de poder ilustrar la entidad de las sumas involucradas en las maniobras ilícitas denunciadas. Como se observa, la gran mayoría (86%) corresponde a montos que no superan la suma de \$1.000.000, lo que puede evidenciar que la mayoría de los casos denunciados se tratan de evasiones simples previstas por el artículo 1° de la Ley N° 24.769. No resulta un dato menor que se verifique un 4% de casos en los cuales los montos involucrados superen la suma de \$3.000.000, lo que daría cuenta de maniobras ilícitas de gran envergadura, ya sea por el tipo de contribuyente involucrado o por la participación de organizaciones delictivas.

Respecto del 1% del rango hasta \$50.000, se trata de casos en que se verificaron presuntas evasiones que alcanzaban esos montos, los cuales no resultan penalmente relevantes.

Tabla N° 22: Ganancias salidas no documentadas: montos por períodos y prescripción de los casos registrados

Ganancias salidas no documentadas: períodos analizados	Montos registrados por período	Casos por período	Prescribieron	No prescribieron
Anterior a 1997	\$ 0	0	0	0
1997	\$ 0	0	0	0
1998	\$ 1.219.315	3	1	2
1999	\$ 2.257.984	9	1	8
2000	\$ 3.594.827	13	0	13
2001	\$ 1.491.164	8	0	8
2002	\$ 128.327	1	0	1
2003	\$ 0	0	0	0
2004	\$ 0	0	0	0
2005	\$ 0	0	0	0
Totales		34	2	32

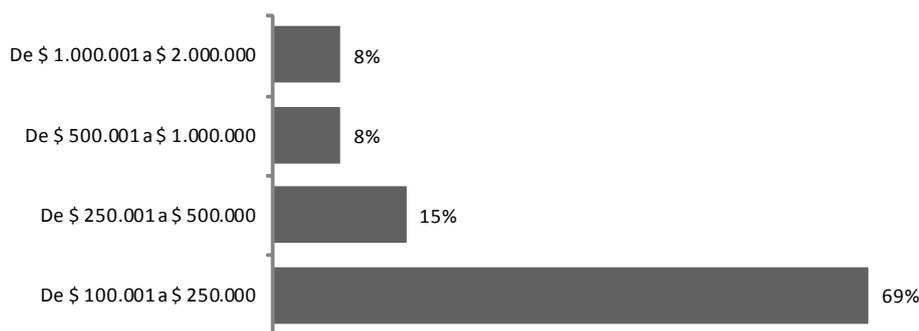
Cabe efectuar idénticas consideraciones a las esbozadas para la tabla N° 21.

Al momento de la toma de la muestra, se encontraban prescriptos 2 casos en los cuales se denunciara como evadido el Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-, correspondiéndose a hechos cometidos en ejercicios fiscales 1998 (un caso) y 1999 (un caso).

En cuanto a los montos globales consignados por período anual, se observa una paridad entre los años 1998 y 2001, que son los que englobaban la mayoría de los casos denunciados, ello por las razones ya explicadas en punto a la fecha de puesta en marcha del fuero, y los plazos de prescripción.

Los valores decrecientes en relación a montos y casos por período fiscal que se verifican a partir del año 2001, no significa que haya disminuido la tasa de denuncia anual (y por ende los índices de delitos de evasión), sino que los hechos de evasión que pudieren haberse cometido a partir del año 2001, han sido denunciados en fechas posteriores al del momento de la toma de la muestra.

Gráfico N° 15: Monto global Ganancias salidas no documentadas (en porcentaje)



El gráfico que antecede refleja en porcentajes por rangos los casos que involucran montos denunciados como presuntamente evadidos en relación con el Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-. Los rangos han sido elaborados post facto a efectos de poder ilustrar la entidad de las sumas involucradas en las maniobras ilícitas denunciadas. Como se observa, la gran mayoría (92%) corresponde a montos que no superan la suma de \$1.000.000, lo que puede ser demostrativo de que la mayoría de los casos denunciados se tratan de evasiones

simples previstas por el artículo 1° de la Ley N° 24.769.

**Tabla N° 23: IVA: montos por períodos y prescripción de los casos registrados**

Monto global IVA	Montos registrados por período	Casos por período	Prescribieron	No prescribieron
Anterior 1997	\$ 239.856	1	0	1
1997	\$ 2.725.782	8	1	7
1998	\$ 12.507.059	22	2	20
1999	\$ 41.290.835	49	0	49
2000	\$ 20.857.350	77	1	76
2001	\$ 17.598.279	59	1	58
2002	\$ 13.537.582	40	0	40
2003	\$ 6.455.470	19	0	19
2004	\$ 1.766.911	7	0	7
2005	\$ 168.972	1	0	1
<b>Totales</b>		<b>283</b>	<b>5</b>	<b>278</b>

Cabe efectuar idénticas consideraciones a las esbozadas para la tabla N° 21.

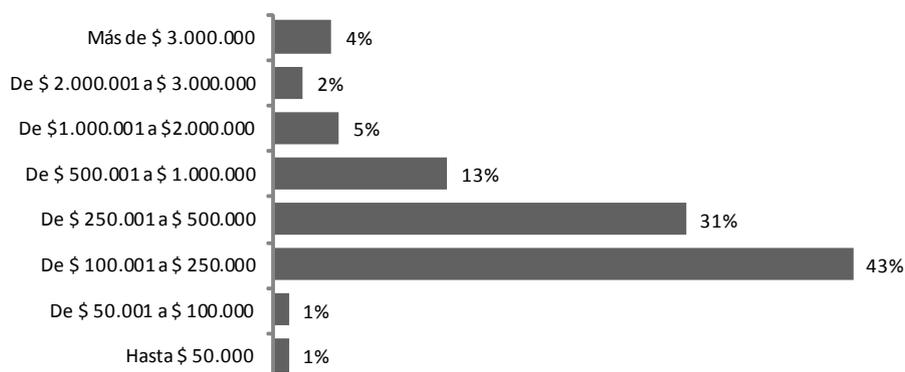
Al momento de la toma de la muestra, se encontraban prescriptos 3 casos en los cuales se denunciara como evadido el I.V.A, correspondiéndose a hechos cometidos en ejercicios fiscales 1997 (un caso), y 1998 (dos casos).

En este caso, se observa una paridad en relación a los montos globales entre los años 1998, 2001 y 2002. Por otra parte, en cuanto a la paridad de casos denunciados por período, puede observarse alguna cercanía en los años 2000 y 2001.

Resulta llamativo lo reflejado en el año 1999, donde en proporción se verifican menos casos (49) en relación con los montos globales, que es el más alto de la serie.

Los valores decrecientes en relación a montos y casos por período fiscal que se verifican a partir del año 2002, no significa que haya disminuido la tasa de denuncia anual (y por ende los índices de delitos de evasión), sino que los hechos de evasión que pudieren haberse cometido a partir del año 2002, han sido denunciados en fechas posteriores al del momento de la toma de la muestra.

**Gráfico N° 16: Monto global IVA (en porcentajes)**



El gráfico que antecede refleja en porcentajes por rangos los casos que involucran montos denunciados como presuntamente evadidos en relación con el I.V.A. Los rangos han sido

elaborados post facto a efectos de poder ilustrar la entidad de las sumas involucradas en las maniobras ilícitas denunciadas. Como se observa, la gran mayoría (87%) corresponde a montos que se encuentran dentro del rango de \$100.001 a \$1.000.000 y que por ende no superan la suma de \$1.000.000, lo que puede demostrar que la mayoría de los casos denunciados se tratan de evasiones simples previstas por el artículo 1° de la Ley N° 24.769.

El 2% consignado en relación con sumas de hasta \$ 100.000, se refiere a casos en que se verificó presuntas evasiones que alcanzaban esos montos, pero que al no superar los montos mínimos establecidos por la ley penal tributaria, no resultan penalmente relevantes.

**Tabla N° 24: Previsionales: montos por períodos y prescripción de los casos registrados**

Monto global Previsionales	Montos registrados por período	Casos por período	Prescribieron	No prescribieron
Anterior 1997	\$ 0	0	0	0
1997	\$ 7.338	1	0	1
1998	\$ 1.932.084	3	0	3
1999	\$ 2.783.704	4	0	4
2000	\$ 5.147.525	6	0	6
2001	\$ 4.866.575	16	0	16
2002	\$ 1.340.946	15	0	15
2003	\$ 3.249.652	17	0	17
2004	\$ 517.456	8	0	8
2005	\$ 10.211	1	0	1
Totales		71	0	71

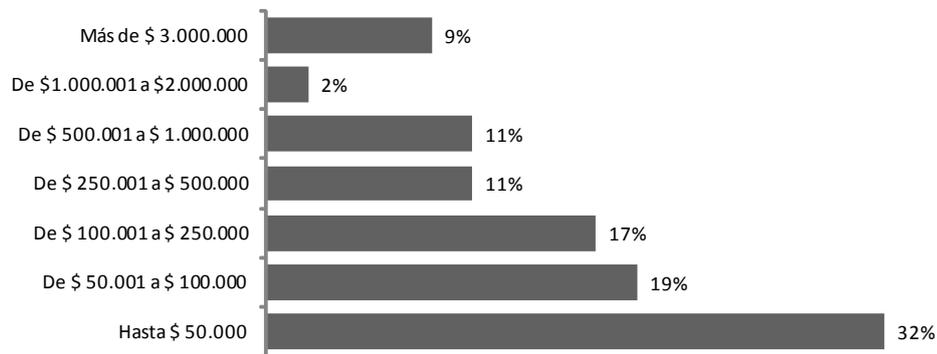
En relación a la tabla anterior, corresponde realizar similares consideraciones a las esbozadas para la tabla N° 21.

En este caso, al momento de la toma de la muestra, no se verificaron prescripciones.

Se observa una paridad en relación a los montos globales entre los años 1998, 1999 y 2002, por un lado y entre los años 2000, 2001 y 2003 por otro. Por otra parte, en cuanto a la paridad de casos denunciados por período, puede observarse semejanzas entre los años 2001 y 2003.

Los valores decrecientes en relación a montos y casos por período fiscal que se verifican a partir del año 2004, no significa que haya disminuido la tasa de denuncia anual (y por ende los índices de delitos de evasión), sino que los hechos de evasión que pudieren haberse cometido a partir del año 2004, han sido denunciados en fechas posteriores a la del momento de la toma de la muestra.

Gráfico N° 17: Monto global Previsionales (en porcentajes)



Aquí se reflejan, en porcentajes por rangos, los casos que involucran montos denunciados como presuntamente evadidos en relación a los recursos de la seguridad social. Los rangos han sido elaborados post facto a efectos de poder ilustrar la entidad de las sumas involucradas en estas maniobras ilícitas denunciadas.

En este caso la serie parte de la suma de \$ 10.000 atendiendo a los montos establecidos por el artículo 9° de la ley N° 24.769, con la modificación del artículo 13° de la ley N° 26.063<sup>73</sup>, que penaliza la apropiación indebida de tributos cuando lo retenido y no depositado superase dicha suma.

También debe tenerse presente que el artículo 7° de la ley N° 24.769 penaliza la evasión simple de aportes o contribuciones del sistema de seguridad social, siempre que el monto evadido superase la suma de \$20.000. En caso que lo evadido por este concepto superase la suma de \$100.000 estaríamos en presencia de una evasión previsional agravada, prevista por el artículo 8° de la mencionada ley.

A todo evento debe aclararse que los montos consignados se han compuesto por la sumatoria de los períodos mensuales que integran el ejercicio fiscal anual de que se trata.

Así entonces, puede colegirse de los datos que ilustra el gráfico precedente que un 51% de los casos se corresponden a montos que no superan la suma de \$100.000, los cuales pueden corresponderse a supuestos del artículo 7° o del artículo 9°. No se ha verificado en la muestra ningún caso del artículo 8° inciso b), que prevé el supuesto de la evasión tributaria agravada por la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y la suma de lo evadido superase los \$40.000.

No es posible desagregar los casos de evasiones previsionales agravadas previstas por el artículo 8° inciso a), ya que las sumas correspondientes a cada período mensual, como se dijera, están integradas dentro de la sumatoria total del ejercicio fiscal anual correspondiente.

<sup>73</sup> Artículo 13. - Sustitúyese el artículo 9° de la Ley N° 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente: Artículo 9°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la Seguridad Social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes. La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la Seguridad Social.

Tabla N° 25: Otros tributos: montos por períodos y prescripción de los casos registrados

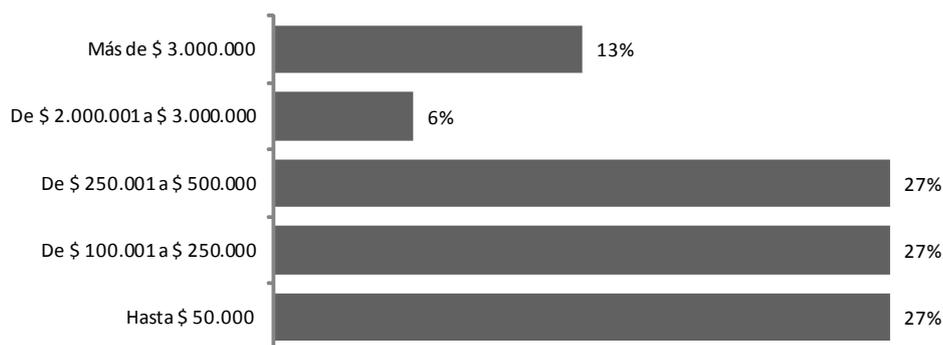
Monto global. Otros	Montos registrados por período	Casos por período	Prescribieron	No prescribieron
Anterior a 1997	\$ 0	0	0	0
1997	\$ 0	0	0	0
1998	\$ 1.266.021	1	0	1
1999	\$ 1.954.214	4	0	4
2000	\$ 1.711.157	4	0	4
2001	\$ 607.928	3	0	3
2002	\$ 324.907	3	0	3
2003	\$ 2.060.781	3	0	3
2004	\$ 119.713	1	0	1
2005	\$ 11.711	1	0	1
Totales		20	0	20

En la presente tabla también cabe efectuar iguales consideraciones a las esbozadas para la tabla N° 21, pero aquí, al igual que en la tabla anterior, al momento de la toma de la muestra, no se verificaron casos prescriptos.

En este supuesto, se observa una paridad en relación a los montos globales entre los años 1998, 1999 y 2000. Por otra parte, en cuanto a la paridad de casos denunciados por período, cabe mencionar que han sido muy pocos en todos los períodos observados.

Los valores decrecientes en relación a montos y casos por período fiscal que se verifican a partir del año 2004, no significa que haya disminuido la tasa de denuncia anual (y por ende los índices de delitos de evasión), sino que los hechos de evasión que pudieren haberse cometido a partir del año 2004, han sido denunciados en fechas posteriores a la del momento de la toma de la muestra, al igual que lo especificado en la tabla anterior.

Gráfico N° 18: Monto global de Otros tributos (en porcentajes)



El gráfico 18 refleja en porcentajes por rangos los casos que involucran montos denunciados como presuntamente evadidos en relación con "otros tributos" tales como Impuesto a la Transferencia de Combustibles (ITC), Impuesto a las Altas Rentas, Impuesto a los Bienes Personales, Fondo Nacional de Turismo, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Tasas Aeroportuarias.

Los rangos han sido elaborados post facto a efectos de poder ilustrar la entidad de las sumas involucradas en las maniobras ilícitas denunciadas. Como se observa, un 54% de los casos

involucran montos que se encuentran dentro del rango de \$100.001 a \$500.000 y que por ende, al no superar la suma de \$1.000.000, encuadrarían dentro de evasiones simples previstas por el artículo 1° de la Ley N° 24.769.

Luego se observa un 20% de casos que involucran montos que superan los \$2.000.000 y que por ende se encontrarían abarcados dentro de las previsiones de la evasión agravada prevista por el artículo 2° de la mencionada ley.

Los casos que se encuentran dentro del 27% que no superan los \$50.000 se refieren a denuncias por presunta evasión al Impuesto a la Transferencia de Inmuebles; Fondo Nacional de Turismo e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. No se verificaron casos entre el rango de los \$50.000 y \$100.000.

**Tabla N° 26: Montos globales (por rango) consignados según tributo**

Montos globales (rangos)	Cantidad de casos por tributo (todos los períodos)				
	Ganancias	Ganancias salidas no documentadas	IVA	Previsionales	Otros tributos
Hasta \$50.000	4	0	2	15	4
De \$50.001 a \$100.000	0	0	2	9	4
De \$100.001 a \$250.000	118	18	80	8	4
De \$250.001 a \$500.000	71	4	57	5	0
De \$500.001 a \$ 1.000.000	50	2	24	5	0
De \$1.000.001 a \$2.000.000	23	2	9	1	0
De \$2.000.001 a \$3.000.000	4	0	4	0	1
Más de \$3.000.000	10	0	8	4	2
Total	280	26	186	47	15

La tabla que antecede es un resumen desagregado de los gráficos que reflejan los rangos de los montos involucrados en los casos denunciados con sumas ya determinadas. Al mismo tiempo, a efectos de poder efectuarse una visión comparativa, se la ha elaborado cruzando los casos de los tributos medidos, en función de los rangos de montos.

Cabe aclarar al respecto que los totales de casos de cada tributo analizado se refieren a supuestos cuyos montos han sido determinados. De ahí que la suma total de casos de todos los tributos (554) difiera del total de casos que abarco la muestra (819).

Como se observa, el rango de los \$100.001 a \$250.000 constituye la serie con mayor proyección de casos en todas las categorías de tributos analizadas.

Tabla N° 27: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de ganancias

Actividad declarada por el contribuyente	Monto global Ganancias							Total
	Hasta \$50 Mil	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	De \$2 Mill. a \$3 Mill.	Más de \$3 Mill	
Actividad agropecuaria	0	8	2	2	3	0	0	15
Actividad Cultural y Educativa	0	1	0	0	0	0	0	1
Actividad financiera	0	0	0	1	0	0	2	3
Combustible y minería	0	0	0	1	1	0	0	2
Comercialización de alimentos	0	7	6	0	1	0	0	14
Construcción	0	12	4	4	1	1	0	22
Directivos de Sociedades	0	2	1	3	3	0	2	11
Espectáculos	0	5	1	0	0	0	0	6
Gastronomía	0	2	3	1	1	0	0	7
Hotelería	0	0	1	0	0	0	0	1
Industria maderera	0	0	0	1	0	0	0	1
Industria papelera	0	0	2	0	0	0	0	2
Producción de maquinaria	0	1	1	2	2	0	0	6
Publicidad	0	5	2	1	1	1	0	10
Relacionados con la industria automotriz	0	1	0	0	1	0	0	2
Rubro Inmobiliario	0	1	2	2	0	0	0	5
Servicios de elect. Informát. y telefonía	1	8	7	3	0	0	0	19
Seguridad	0	5	1	1	0	0	1	8
Seguros	0	1	0	1	1	0	1	4
Servicios Jurídicos	1	2	2	1	0	0	0	6
Servicios relacionados con la salud	0	9	3	4	2	0	1	19
Servicios y comercios varios	0	26	14	9	1	1	1	52
Textil	0	2	4	3	2	0	0	11
Transporte	0	2	1	3	0	0	0	6
Sin dato	2	18	14	7	3	1	2	47
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>118</b>	<b>71</b>	<b>50</b>	<b>23</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>280</b>

En esta tabla se han cruzado dos tipos de datos: la actividad declarada por el contribuyente (para lo cual debe tenerse en cuenta las categorizaciones genéricas y detalladas en el gráfico N° 3), con los casos desagregados por rangos de montos involucrados en el Impuesto a las Ganancias. Ello, con el fin de reflejar por tipo de actividad cuáles son los rangos de montos que presumiblemente más se evaden, y asimismo, cuáles son las actividades más involucradas en la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias.

Los 47 casos consignados en el ítem “sin dato” corresponden a supuestos donde el contribuyente ha declarado servicios no especificados en otra parte “NCP”, de ahí que no se haya identificado su actividad dentro de alguna de las categorías genéricas elaboradas a los

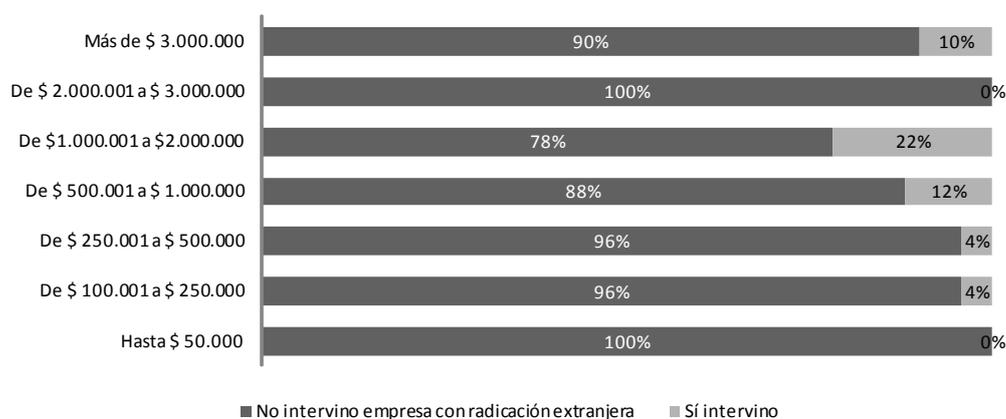
fines de esta investigación.

Las actividades que registran mayor número de casos son servicios y comercios varios (52) donde, como ya se explicó, se han agrupado variadas actividades relacionadas con el comercio<sup>74</sup>; construcción (22); servicios rubro electrónica, informática y telefonía (19), y servicios relacionados con la salud (19).

**Tabla N° 28: Monto global de ganancias según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero**

Monto global Ganancias	Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero		Total
	No	Sí	
Hasta \$50.000	4	0	4
De \$100.001 a \$250.000	113	5	128
De \$250.001 a \$500.000	68	3	77
De \$500.001 a \$1.000.000	44	6	53
De \$1.000.001 a \$2.000.000	18	5	25
De \$2.000.001 a \$3.000.000	4	0	4
Más de \$3.000.000	9	1	13
<b>Total</b>	<b>260</b>	<b>20</b>	<b>280</b>

**Gráfico N° 19: Monto global de ganancias en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (280 casos, en %)**



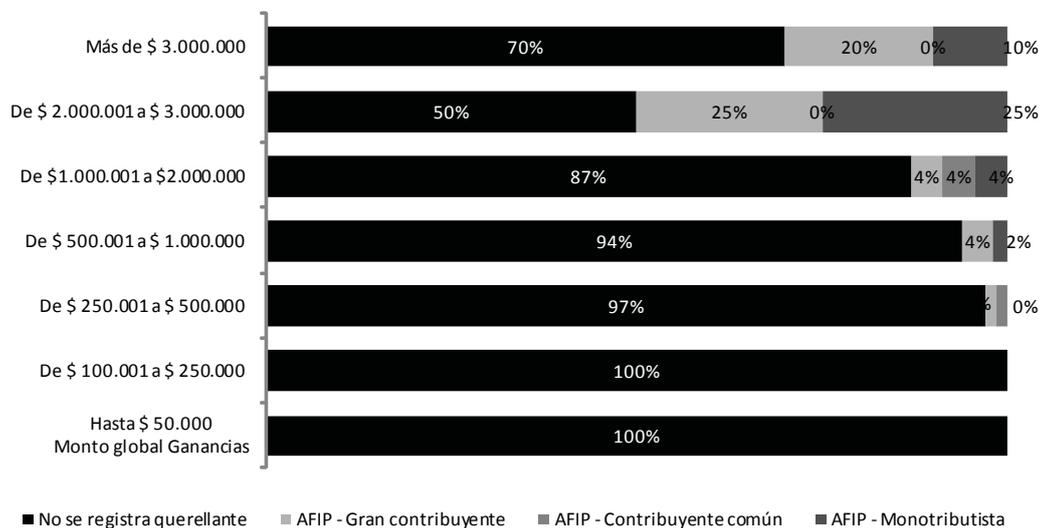
La tabla y gráfico que anteceden reflejan en el marco del Impuesto a las Ganancias, los casos en que se verificó la intervención en la maniobra de empresas o entidades bancarias o financieras con asiento en el exterior, así como también los rangos de montos dentro de los cuales se ubicó el caso.

El mayor porcentaje de casos se verifica dentro del rango de \$1.000.000 a \$2.000.000.

**Tabla N° 29: Monto global de ganancias en relación a la existencia de querellante en la causa**

Monto global Ganancias	Querellantes en la causa				Total
	No se registra querellante	AFIP - Gran contribuyente	AFIP - Contribuyente común	AFIP - Monotributista	
De \$100.001 a \$250.000	118	0	0	0	118
De \$2.000.001 a \$3.000.000	2	1	0	1	4
De \$250.001 a \$500.000	69	1	1	0	71
De \$500.001 a \$1.000.000	47	2	0	1	50
De \$1.000.001 a \$2.000.000	20	1	1	1	23
Hasta \$50,000	4	0	0	0	4
Más de \$3.000.000	7	2	0	1	10
<b>Total</b>	<b>267</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>280</b>

**Gráfico N° 20: Monto global de ganancias en relación a la existencia de querellante en la causa (280 casos, en %)**



La tabla y gráfico que anteceden relacionan, en el marco del Impuesto a las Ganancias, los porcentajes correspondientes a los montos (en rangos), en función de la intervención en el proceso de querellantes.

El mayor porcentaje de casos con intervención de querellantes se verifica dentro del rango de \$2.000.001 a \$3.000.000.

Tabla N° 30: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de ganancias salidas no documentadas

Actividad declarada por el contribuyente	Monto global Ganancias salidas no documentadas				Total
	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	
Servicios de electrónica informática y telefonía	1	1	1	0	3
Comercialización de alimentos	1	0	0	0	1
Publicidad	1	0	0	0	1
Directivos de Sociedades	2	0	0	0	2
Servicios relacionados con la salud	2	0	0	0	2
Servicios y comercios varios	6	2	0	1	9
Construcción	0	1	0	0	1
Industria papelera	0	0	1	0	1
Sin dato	5	0	0	1	6
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>26</b>

En la presente tabla se han cruzado dos tipos de datos: la actividad declarada por el contribuyente (para lo cual debe tenerse en cuenta las categorizaciones sistemáticas y genéricas que se explicaran en el gráfico N° 3), con los casos desagregados por rangos de montos involucrados en el Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-. Ello, con el fin de reflejar por tipo de actividad cuáles son los rangos de montos que presumiblemente más se evaden, y asimismo, cuáles son las actividades más involucradas en la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-.

Los 6 casos consignados en el ítem “sin dato” corresponden a supuestos donde el contribuyente ha declarado servicios no especificados en otra parte “NCP”, de ahí que no se haya identificado su actividad dentro de alguna de las categorías genéricas elaboradas a los fines de esta investigación.

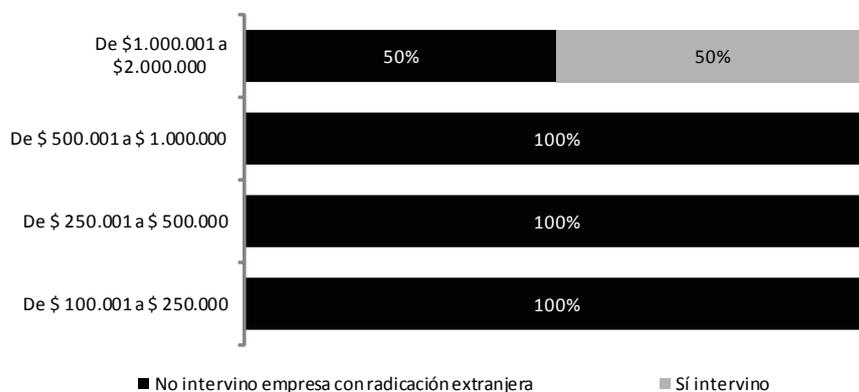
Las actividades que registran mayor número de casos son servicios y comercios varios (9) donde, como ya se explicó, se han agrupado variadas actividades relacionadas con el comercio<sup>75</sup>, y servicios rubro electrónico, informática y telefonía (3).

Tabla N° 31: Monto global de ganancias salidas no documentadas según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero

Monto global Ganancias salidas no documentadas (RANGOS)	Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero		Total
	No	Sí	
De \$100.001 a \$250.000	18	0	18
De \$250.001 a \$500.000	4	0	4
De \$500.001 a \$1.000.000	2	0	2
De \$1.000.001 a \$2.000.000	1	1	2
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>1</b>	<b>26</b>

75 Ver página 30

**Gráfico N° 21: Monto global de ganancias salidas no documentadas en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (26 casos, en %)**



La tabla y gráfico que anteceden reflejan en el marco del Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-, los porcentajes de los montos (en rangos) en función de la intervención en la maniobra de empresas extranjeras.

La única intervención en esta serie se verifica en el rango de \$1.000.001 a \$2.000.000.

**Tabla N° 32: Monto global de ganancias salidas no documentadas en relación a la existencia de querellante en la causa**

Monto global Ganancias salidas no documentadas (RANGOS)	Querellantes en la causa		Total
	No	Sí	
De \$100.001 a \$250.000	18	0	18
De \$250.001 a \$500.000	4	0	4
De \$500.001 a \$1.000.000	2	0	2
De \$1.000.001 a \$2.000.000	2	0	2
Total	26	0	26

Esta tabla refleja en el marco del Impuesto a las Ganancias –Salidas no documentadas-, que para ninguno de los montos se verificó la intervención en el proceso de querellantes.

Tabla N° 33: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de IVA (186 casos)

Actividad declarada por el contribuyente	Monto global IVA								Total
	Hasta \$50 mil	De \$50 mil a \$100 mil	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	De \$2 Mill. a \$3 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Servicios de electrónica informática y telefonía	1	0	3	2	0	0	0	0	6
Actividad agropecuaria	0	0	3	11	1	0	1	0	16
Actividad financiera	0	0	1	2	0	0	0	1	4
Combustible y minería	0	0	2	0	1	0	0	1	4
Comercialización de alimentos	0	0	8	4	1	0	1	0	14
Construcción	0	0	5	3	2	1	0	0	11
Directivos de Sociedades	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Espectáculos	0	0	4	1	0	0	0	0	5
Gastronomía	0	0	2	5	1	0	0	1	9
Hotelería	0	0	1	1	0	0	0	0	2
Industria maderera	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Industria papelera	0	0	1	1	2	0	0	0	4
Producción de maquinaria	0	0	2	0	2	0	0	0	4
Publicidad	0	0	6	2	1	0	0	0	9
Relacionados con la industria automotriz	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Rubro Inmobiliario	0	0	1	1	1	0	0	0	3
Seguridad	0	0	3	3	1	1	0	0	8
Seguros	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Servicios relacionados con la salud	0	0	3	2	3	0	0	1	9
Servicios y comercios varios	0	0	19	10	4	1	1	1	36
Textil	0	0	2	3	0	1	0	1	7
Transporte	0	0	3	0	0	1	0	0	4
Turismo	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Sin dato	1	2	11	5	2	4	1	0	26
Total	2	2	80	57	24	9	4	8	186

En la tabla que precede se han cruzado dos tipos de datos: la actividad declarada por el contribuyente (para lo cual deben tenerse en cuenta las categorizaciones genéricas detalladas en el gráfico N° 3), con los casos desagregados por rangos de montos involucrados en el Impuesto al Valor Agregado. Ello con el fin de reflejar por tipo de actividad cuáles son los rangos de montos que presumiblemente más se evaden, y asimismo, cuáles son las actividades más involucradas en la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado.

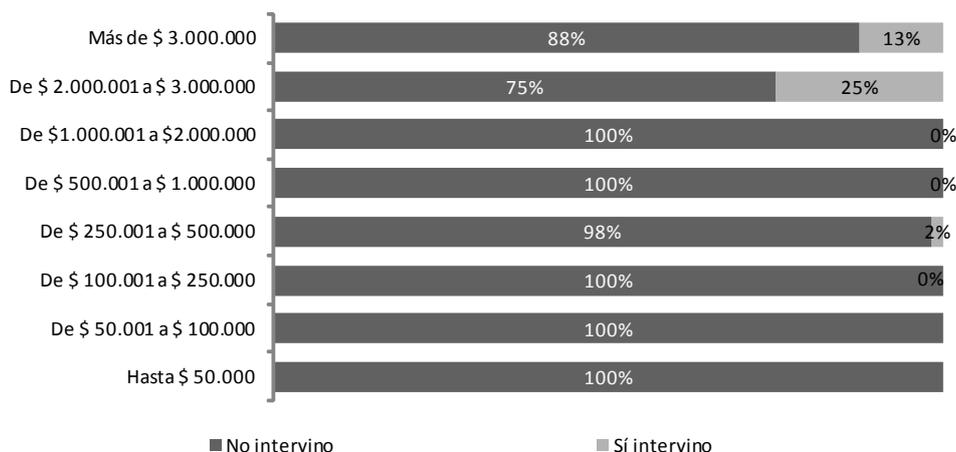
Los 26 casos consignados en el ítem “sin dato” corresponden a supuestos donde el contribuyente ha declarado servicios no especificados en otra parte “NCP”, de ahí que no se haya identificado su actividad dentro de alguna de las categorías genéricas elaboradas a los fines de esta investigación.

Las actividades que registran mayor número de casos son servicios y comercios varios (36) donde, como ya se explicó, se han agrupado variadas actividades relacionadas con el comercio<sup>76</sup>; actividad agropecuaria (16) y actividades relacionadas con la industria y comercialización de alimentos (14).

**Tabla N° 34: Monto global de IVA según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (186 casos)**

Monto global IVA	Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero		Total
	No	Sí	
Hasta \$ 50.000	2	0	2
De \$50.001 a \$100.000	2	0	2
De \$100.001 a \$250.000	80	0	80
De \$250.001 a \$500.000	56	1	57
De \$500.001 a \$1.000.000	24	0	24
De \$.000.001 a \$2.000.000	9	0	9
De \$2.000.001 a \$3.000.000	3	1	4
Más de \$3.000.000	7	1	8
Total	183	3	186

**Gráfico N° 22: Monto global IVA en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (186 casos, en %)**



La tabla y gráfico que anteceden reflejan en el marco del Impuesto al Valor Agregado, los porcentajes de los montos (en rangos) en función de la intervención en la maniobra de empresas extranjeras.

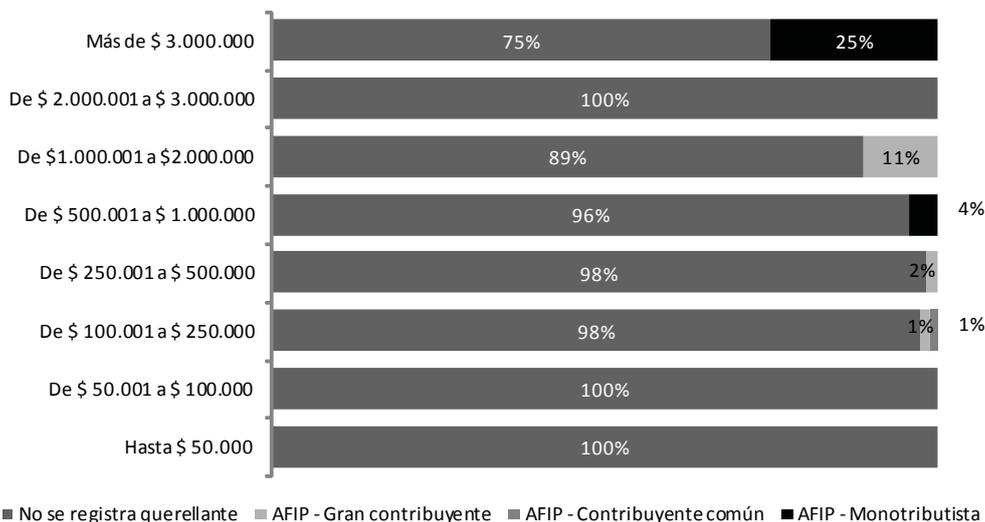
El mayor porcentaje de casos se verifica dentro del rango de \$2.000.001 a \$3.000.000.

76 Ver página 30

Tabla N° 35: Monto global de IVA en relación a la existencia de querellante en la causa (186 casos)

Monto global IVA	Querellantes en la causa				Total
	No	AFIP - Gran contribuyente	AFIP - Contribuyente común	AFIP - Monotributista	
Hasta \$50.000	2	0	0	0	2
De \$50.001 a \$100.000	2	0	0	0	2
De \$100.001 a \$250.000	78	1	1	0	80
De \$250.001 a \$500.000	56	1	0	0	57
De \$500.001 a \$1.000.000	23	0	0	1	24
De \$1.000.001 a \$2.000.000	8	1	0	0	9
De \$2.000.001 a \$3.000.000	4	0	0	0	4
Más de \$3.000.000	6	0	0	2	8
Total	179	3	1	3	186

Gráfico N° 23: Monto global de IVA en relación a la existencia de querellante en la causa (186 casos, en %)



La tabla y gráfico que anteceden relacionan, en el marco del Impuesto al Valor Agregado, los porcentajes correspondientes a los montos (en rangos), en función de la intervención en el proceso de querellantes.

Son siete casos donde la AFIP se ha presentado como querellante, pudiéndose identificar tres casos donde el denunciado estaba catalogado como gran contribuyente y tres casos en que se trataba de monotributistas. En proporciones, el mayor porcentaje de casos con intervención de querellantes se verifica dentro del rango de más de \$3.000.000.

Tabla N° 36: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de previsionales (47 casos)

Actividad declarada por el contribuyente	Monto global Previsionales							Total
	Hasta \$50 mil	De \$50 mil a \$100 mil	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Actividad Cultural y Educativa	0	1	0	0	0	0	0	1
Club	1	0	0	0	0	0	0	1
Comercialización de alimentos	0	0	0	0	1	0	1	2
Directivos de Sociedades	0	0	0	0	0	0	1	1
Espectáculos	0	1	0	0	0	0	0	1
Gastronomía	1	0	0	0	0	0	0	1
Hotelería	1	0	0	0	0	0	0	1
Seguridad	0	1	0	1	0	0	0	2
Servicios relacionados con la salud	2	2	2	0	0	0	1	7
Servicios y comercios varios	0	0	0	1	1	0	0	2
Textil	0	0	1	0	0	0	0	1
Transporte	1	1	1	2	2	1	1	9
Sin dato	9	3	4	1	1	0	0	18
Total general	15	9	8	5	5	1	4	47

En la tabla que precede se han cruzado dos tipos de datos: la actividad declarada por el contribuyente (para lo cual debe tenerse en cuenta las categorizaciones genéricas detalladas en el gráfico N° 3), con los casos desagregados por rangos de montos involucrados en relación con delitos previsionales que afectan a los recursos de la seguridad social. Ello, con el fin de reflejar por tipo de actividad cuáles son los rangos de montos que presumiblemente más se evaden, y asimismo, cuáles son las actividades más involucradas en la presunta evasión previsional.

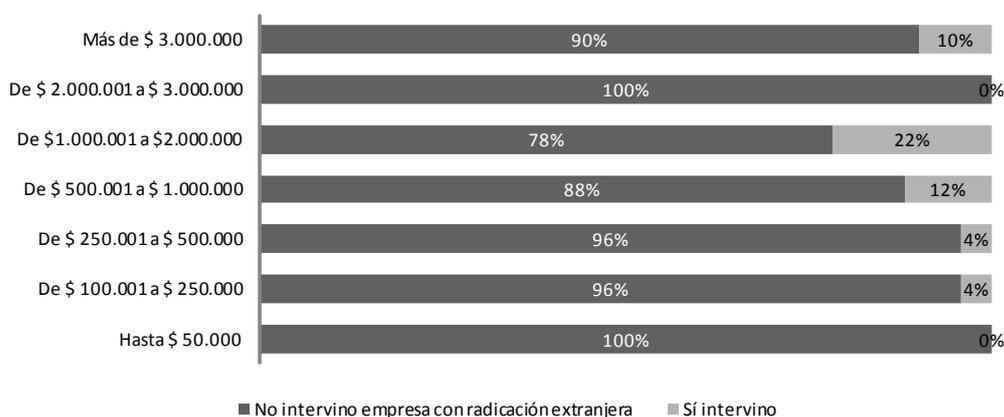
Los 18 casos consignados en el ítem “sin dato” corresponden a supuestos donde el contribuyente ha declarado servicios no especificados en otra parte “NCP”, de ahí que no se haya identificado su actividad dentro de alguna de las categorías genéricas elaboradas a los fines de esta investigación.

Las actividades que registran mayor número de casos son las relacionadas con el rubro transporte (9) y servicios relacionados con la salud (7).

Tabla N° 37: Monto global de previsionales según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (47 casos)

6. Monto global Previsionales	24. Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero		Total
	No	Sí	
Hasta \$ 50.000	15	0	15
De \$ 50.001 a \$ 100.000	9	0	9
De \$ 100.001 a \$ 250.000	8	0	8
De \$ 250.001 a \$ 500.000	5	0	5
De \$ 500.001 a \$ 1.000.000	5	0	5
De \$ 1.000.001 a \$ 2.000.000	1	0	1
Más de \$ 3.000.000	3	1	4
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>1</b>	<b>47</b>

Gráfico N° 24: Monto global de previsionales en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (47 casos, en %)



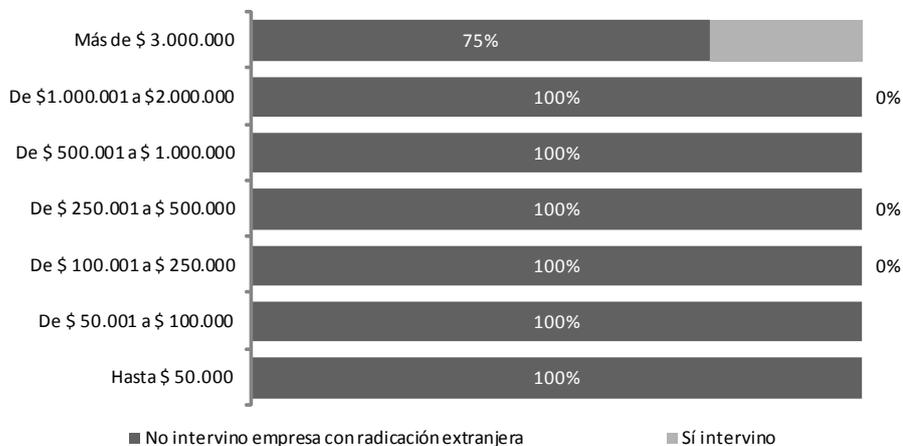
La tabla y gráfico que anteceden reflejan, en el marco de los delitos que afectan los recursos de la seguridad social, los casos en que se verificó la intervención en la maniobra de empresas o entidades bancarias o financieras con asiento en el exterior, así como también los rangos de montos dentro de los cuales se ubicó el caso, identificándose un sólo caso en el rango de más de \$3.000.000.

Tabla N° 38: Monto global de previsionales en relación a la existencia de querellante en la causa (47 casos)

Monto global Previsionales	Querellantes en la causa		Total
	No	AFIP - Gran contribuyente	
Hasta \$50.000	15	0	15
De \$50.001 a \$100.000	9	0	9
De \$100.001 a \$250.000	8	0	8
De \$250.001 a \$500.000	5	0	5
De \$500.001 a \$1.000.000	5	0	5
De \$1.000.001 a \$2.000.000	1	0	1
Más de \$3.000.000	3	1	4

Total	46	1	47
-------	----	---	----

Gráfico N° 25 : Monto global de Previsionales en relación a la existencia de querellante en la causa (47 casos, en %)



La tabla y gráfico que anteceden relacionan, en el marco de los delitos previsionales, los porcentajes correspondientes a los montos (en rangos), en función de la intervención en el proceso de querellantes.

Se identificó un sólo caso donde la AFIP se ha presentado como querellante, el cual se trata de un gran contribuyente cuya supuesta evasión supera el rango de los \$3.000.000.

Tabla N° 39: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de "otros tributos" (15 casos)

Actividad declarada por el contribuyente	Monto global. Otros tributos					Total
	Hasta \$50 mil	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$2 Mill. a \$3 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Combustible y minería	0	1	0	1	0	2
Comercialización de alimentos	0	1	0	0	0	1
Construcción	0	0	1	0	0	1
Directivos de Sociedades	0	1	2	0	0	3
Servicios Jurídicos	1	0	0	0	0	1
Servicios y comercios varios	0	1	0	0	1	2
Transporte	0	0	1	0	0	1
Turismo	1	0	0	0	0	1
Sin dato	2	0	0	0	1	3
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>15</b>

En la tabla anterior se han cruzado dos tipos de datos: la actividad declarada por el contribuyente (para lo cual debe tenerse en cuenta las categorizaciones genéricas detalladas en el gráfico N° 3), con los casos desagregados por rangos de montos involucrados en relación con denuncias de evasión que involucran otros tributos (a los cuales ya se ha hecho mención). Ello, con el fin de reflejar por tipo de actividad cuáles son los rangos de montos que presumiblemente más se evaden, y asimismo, cuáles son las actividades más involucradas en la presunta evasión de esos otros tributos.

Los 3 casos consignados en el ítem "sin dato" corresponden a supuestos donde el contribuyente

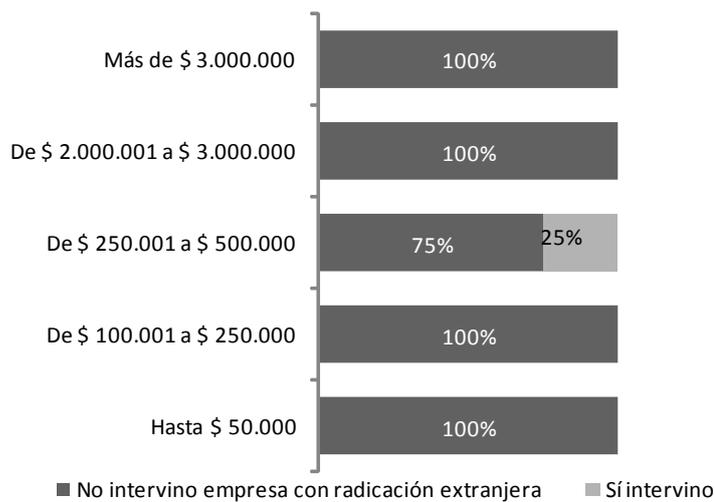
ha declarado servicios no especificados en otra parte "NCP", de ahí que no se haya identificado su actividad dentro de alguna de las categorías genéricas elaboradas a los fines de esta investigación.

Las actividades que registran mayor número de casos son las relacionadas con las actividades de directivos de sociedades (3), y combustibles y minería (2).

**Tabla N° 40: Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero según el monto global de otros tributos (15 casos)**

Monto global. Otros tributos	Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero		Total
	No	Sí	
Hasta \$50.000	4	0	4
De \$100.001 a \$250.000	4	0	4
De \$250.001 a \$500.000	3	1	4
De \$2.000.001 a \$3.000.000	1	0	1
Más de \$3.000.000	2	0	2
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>1</b>	<b>15</b>

**Gráfico N° 26: Monto global de "otros tributos" en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (15 casos, en %)**



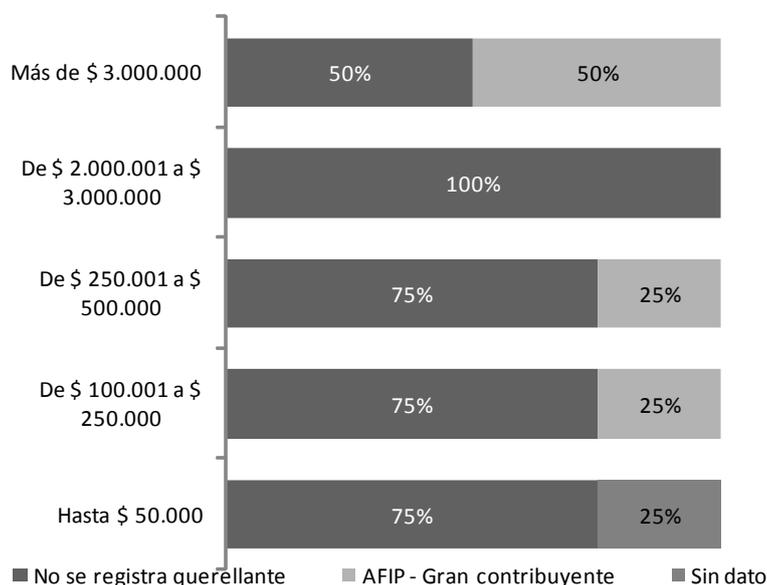
La tabla y gráfico que anteceden relacionan, en el marco de delitos tributarios que afectan otros tipos de tributos ya mencionados, los porcentajes correspondientes a los montos (en rangos), en función de la intervención en la maniobra de empresas, entidades bancarias o financieras extranjeras.

Se ha identificado un sólo caso en el rango de más de \$250.001 a \$500.000.

Tabla N° 41: Monto global de otros tributos en relación a la existencia de querellante en la causa (15 casos)

Monto global. Otros RANGOS	Querellantes en la causa			Total
	No se registra querellante	AFIP - Gran contribuyente	Sin dato	
Hasta \$ 0.000	4	0	1	4
De \$100.001 a \$250.000	3	1	0	4
De \$250.001 a \$500.000	3	1	0	4
De \$2.000.001 a \$3.000.000	1	0	0	1
Más de \$3.000.000	1	1	0	2
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>15</b>

Gráfico N° 27: Monto global de "otros tributos en relación a la existencia de querellante en la causa (15 casos, en %)



La tabla y gráfico que anteceden relacionan, en el marco de delitos tributarios que afectan otros tipos de tributos ya mencionados, los porcentajes correspondientes a los montos (en rangos), en función de la intervención en el proceso de querellantes.

Se identificaron tres casos donde la AFIP se ha presentado como querellante, tratándose de grandes contribuyentes y cuyas supuestas evasiones se enmarcaban en los rangos de \$1.000.001 a \$250.000; \$250.001 a \$500.000 y más de \$3.000.000, respectivamente.

Tabla N° 42: Casos de extinción de pago: montos globales según el tributo

Montos globales (por rangos)	Ganancias	Ganancias salidas no documentadas	IVA	Previsionales	Otros tributos	Total
Hasta \$50.000	0	0	0	2	0	2
De \$50.001 a \$100.000	0	0	0	1	0	1
De \$100.001 a \$250.000	2	1	1	1	0	5
De \$250.001 a \$500.000	1	0	2	0	0	3
De \$500.001 a \$1.000.000	0	0	0	1	0	1

Total	3	1	3	5	0	12
-------	---	---	---	---	---	----

En la tabla que antecede se detallan los casos en que se ha extinguido la acción por pago mediante la aplicación del artículo 16 de la Ley N° 24.769<sup>77</sup>, desagregándolos por montos globales (en rangos) presuntamente evadidos, en relación a los tributos.

Como se observa, se ha dado con mayor frecuencia en el caso de los delitos previsionales.

**Tabla N° 43: Casos con defensor oficial: actividad declarada (28 casos)**

Actividad declarada por el contribuyente	Calificadas por Ley 24769	%
Servicios de electrónica informática y telefonía	1	4%
Actividad agropecuaria	2	7%
Combustible y minería	1	4%
Comercialización de alimentos	2	7%
Construcción	2	7%
Directivos de Sociedades	1	4%
Industria papelera	1	4%
Producción de maquinaria	1	4%
Rubro Inmobiliario	1	4%
Servicios y comercios varios	2	7%
Textil	1	4%
Transporte	2	7%
Sin dato	11	39%
Total	28	100%

La tabla precedente detalla, para los casos en los que ha intervenido defensor oficial, la cantidad de casos que se recabaron en cada actividad declarada por el contribuyente. Debe aclararse que los once casos consignados como "sin dato", como ya se explicara, corresponden –según lo declarado por el contribuyente- a actividades no especificadas en otra parte.

**Tabla N° 44: Querellantes en la causa en relación a la intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero**

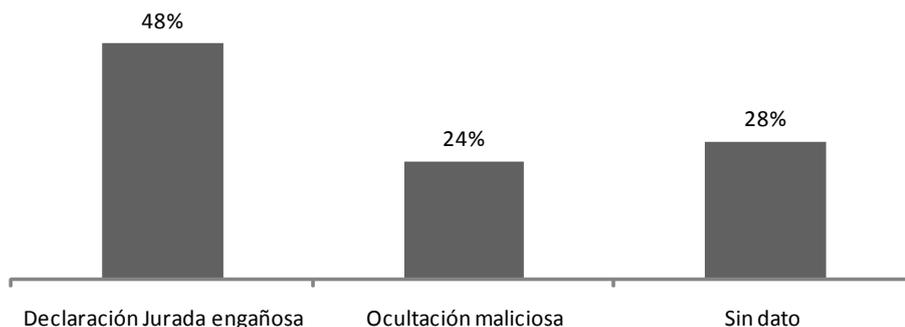
Querellantes en la causa	Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero en la maniobra evasiva		Total
	No	Sí	
No se registra querellante	767	27	794
AFIP - Gran contribuyente	10	1	11
AFIP - Contribuyente común	4	0	4
AFIP - Monotributista	8	0	8
Otros	2	0	2
Total	791	28	819

En la tabla N° 44 se relaciona la intervención de querellante, en función de la participación en la maniobra evasiva de empresas o sociedades extranjeras. Como se observa, sólo en uno de los casos (correspondiente a la AFIP-Gran contribuyente), aparece la intervención de empresa extranjera.

77 Ver Tabla N° 14 y Gráfico N° 11

**Tabla N° 45 y Gráfico N° 28: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos donde hubo querellante (25 casos)**

Detallar el ardid o engaño llevado a cabo	Querellantes
Declaración Jurada engañosa	12
Ocultación maliciosa	6
Sin dato	7
Total	25



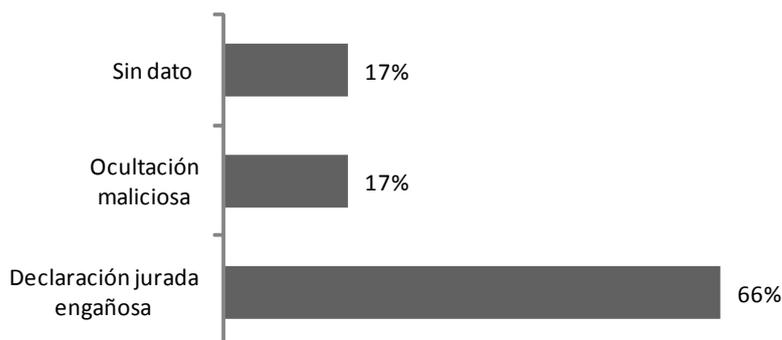
En la tabla y gráfico que anteceden se especifican, sobre los 25 casos en que se ha identificado la intervención de querellante, cuáles han sido los ardid es investigados. Los siete casos sin dato se tratan de supuestos en los cuales al momento de la toma de la muestra no se había esclarecido la maniobra ilícita.

Se observa que el medio ardidoso que aparece con más frecuencia ha sido la presentación de declaraciones juradas engañosas (48%).

**Tabla N° 46: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos de intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero (30 casos)**

Detallar el ardid o engaño llevado a cabo	Total
Ocultación maliciosa	5
Sin dato	5
Declaración jurada engañosa	20
Total	30

**Gráfico N° 29: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos de intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero (30 casos, en %)**



En la tabla y gráfico precedentes se ha reflejado cual ha sido el ardid llevado a cabo en aquellos

casos en los cuales se ha verificado la intervención de una empresa o entidad bancaria o financiera con asiento en el exterior.

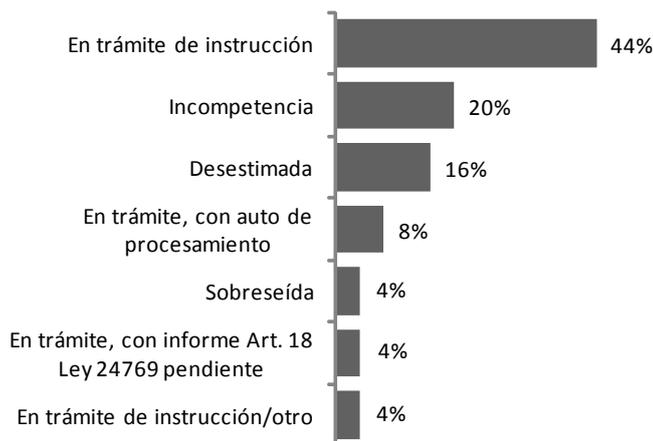
Los cinco casos “sin dato” corresponden a supuestos en los cuales al momento de la toma de la muestra no se había esclarecido la maniobra ilícita.

Se observa que en la mayoría de casos el medio ardidoso ha sido también la presentación de declaraciones juradas engañosas.

**Tabla N° 47: Situación procesal de la causa en los casos donde se registran querellantes (25 casos)**

Situación procesal de la causa	Total
En trámite de instrucción	11
En trámite de instrucción/otro	1
En trámite, con auto de procesamiento	2
En trámite, con informe Art. 18 Ley 24769 pendiente	1
Desestimada	4
Sobreseída	1
Incompetencia	5
Total	25

**Gráfico N° 30: Situación procesal de la causa en relación a la existencia de querellante**



En la tabla y gráfico que anteceden se ha analizado la situación procesal de los casos en que se verificó la intervención de querellante.

Se observa que el 44% de los casos en que intervienen querellantes, se encuentra en trámite de instrucción.

Llama la atención el bajo porcentaje de casos con auto de procesamiento (8%) y que no se registren casos elevados a juicio. Ello, podría encontrar explicación en la complejidad investigativa de los casos denunciados, que requieren tiempos considerables para la reunión de elementos de juicio ponderables a los fines de dichos actos procesales.

**Tabla N° 48: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relaci3n con origen del denunciante**

Denunciante	Con monto registrado	Sin monto registrado	Total
AFIP	122	13	135
Otros organismos	0	31	31
Privado	0	43	43
Privado/Otros organismos	0	1	1
s/d	1	0	1
Total	123	88	211

Teniendo en cuenta el detalle de las actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, conforme obra en el gr3fico N° 3, se han seleccionado las tres actividades que presentan estos mayores porcentajes (servicios y comercios varios 19,7%; servicios relacionados con la salud 11,5% y actividad agropecuaria 7,3%), los que en su conjunto suman 211 casos, y se los ha relacionado con quien ha sido el promotor de la denuncia, arrojando los resultados que se muestran en la tabla precedente.

Surge con claridad que la AFIP es el mayor denunciante, por las razones explicadas arribaron anterioridad en cuanto a su espec3fica funci3n.

**Tabla N° 49: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relaci3n con monto global de ganancias.**

Monto global Ganancias	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
De \$100.001 a \$250.000	8	9	26	43
De \$250.001 a \$500.000	2	3	14	19
De \$500.001 a \$1.000.000	2	4	9	15
De \$1.000.001 a \$2.000.000	3	2	1	6
De \$2.000.001 a \$3.000.000	0	0	1	1
M3s de \$.000.000	0	1	1	2
Total	15	19	52	86

Siguiendo con la misma tem3tica de cruces esbozada en la tabla N° 48, en este caso se ha procedido a relacionar las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, con los montos globales de ganancia, discriminados por rangos

Como se advierte, el rango de \$100.001 a \$250.000 es el que registra mayor cantidad de casos denunciados en estas tres actividades.

Cabe aclarar que en esta tabla, se han consignado 3nicamente los casos vinculados a estas tres actividades descritas y que registraban montos determinados de presunta evasi3n al Impuesto a las Ganancias.

**Tabla N° 50: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de ganancias –salidas no documentadas.**

Monto global Ganancias salidas no documentadas	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
De \$100.001 a \$250.000	0	2	6	8
De \$ 50.001 a \$500.000	0	0	2	2
De \$1.000.001 a \$2.000.000	0	0	1	1
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>11</b>

Del mismo modo que en la anterior, aquí se ha procedido a relacionar las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, con los montos globales de ganancia –salidas no documentadas-, discriminados por rangos.

Como se advierte, nuevamente el rango de \$100.001 a \$250.000 es el que registra mayor cantidad de casos denunciados en estas tres actividades.

Cabe la misma aclaración que para la tabla anterior, toda vez que aquí también se han consignado únicamente los casos vinculados a estas tres actividades descriptas y que registraban montos determinados de presunta evasión al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-.

**Tabla N° 51: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de IVA.**

Monto global IVA	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
De \$100.001 a \$250.000	3	3	19	25
De \$250.001 a \$500.000	11	2	10	23
De \$500.001 a \$1.000.000	1	3	4	8
De \$1.000.001 a \$2.000.000	0	0	1	1
De \$2.000.001 a \$3.000.000	1	0	1	2
Más de \$3.000.000	0	1	1	2
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>9</b>	<b>36</b>	<b>61</b>

Nuevamente, prosiguiendo con la misma temática de cruces, en este caso se ha procedido a relacionar las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, con los montos globales de IVA, discriminados por rangos.

Como se advierte, al igual que en los dos casos anteriores, el rango de \$100.001 a \$250.000 es el que registra mayor cantidad de casos denunciados en estas tres actividades, aunque con una mínima diferencia de dos casos respecto del rango que le sigue.

Cabe aclarar que en la tabla, se han consignado únicamente los casos vinculados a estas tres actividades descriptas y que registraban montos determinados de presunta evasión al Impuesto al Valor Agregado.

**Tabla N° 52: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de previsionales.**

Monto global Previsionales	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
Hasta \$50.000	0	2	0	2
De \$50.001 a \$100.000	0	2	0	2
De \$100.001 a \$ 50.000	0	2	0	2
De \$250.001 a \$500.000	0	0	1	1
De \$500.001 a \$.000.000	0	0	1	1
Más de \$3.000.000	0	1	0	1
Total	0	7	2	9

En el mismo orden de ideas, acá se ha procedido a relacionar las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, con los montos globales de delitos previsionales, discriminados por rangos.

Aquí se advierte una paridad mayor del número de casos en relación con los rangos de montos consignados. En este caso también se han consignado únicamente los casos vinculados a estas tres actividades descriptas y que registraban montos determinados de presunta evasión a los recursos de la seguridad social.

**Tabla N° 53: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de otros tributos.**

Monto global. Otros	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
De \$100.001 a \$250.000	0	0	1	1
Más de \$3.000.000	0	0	1	1
Total	0	0	2	2

Finalizando este tipo de cruces, se relaciona aquí las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia, con los montos globales de los otros tributos que ya se mencionaran, discriminados por rangos. Se advierten sólo dos casos de rangos completamente disímiles.

De este modo también se han consignado únicamente los casos vinculados a estas tres actividades descriptas y que registraban montos determinados de presunta evasión a otros tributos, ya descriptos.

**Tabla N° 54: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con tipos de tributos evadidos**

Tipo de tributo evadido	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
Ganancias	15	19	52	86
Ganancias salidas no documentadas	0	2	9	11
IVA	16	9	36	61
Previsionales	0	7	2	9
Otros	0	0	2	2

A través de la presente tabla se han procedido a consignar los tipos de tributos presuntamente evadidos en relación a las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia. Se aclara que se señalan únicamente los casos en que se ha consignado en los expedientes de la muestra los montos determinados de presunta evasión.

Se advierte que el Impuesto a las Ganancias ha sido el tributo más denunciado como supuestamente evadido en relación con estas tres actividades y junto al IVA representan (61 casos) el 55% de lo denunciado.

**Tabla Nº 55: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con ardid o engaño investigado.**

Ardid o engaño llevado a cabo	Actividad declarada por el contribuyente			Total
	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	
Declaración Jurada engañosa	20	27	47	94
La figura no requiere ardid	0	14	10	24
Obtención fraudulenta de un beneficio	1	0	1	2
Ocultación maliciosa	8	5	21	34
Utilización fraudulenta de beneficios fiscales	0	0	1	1
s/d	11	17	28	56
Total	40	63	108	211

En la tabla que antecede se ha procedido a relacionar el ardid o engaño supuestamente utilizado como medio para llevar a cabo la evasión denunciada, en función de las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia.

Los casos que se consignan en el ítem “sin dato” se refieren a casos que al momento de la toma de la muestra, no se había identificado el ardid llevado a cabo.

Se advierte que los casos en los cuales la declaración jurada engañosa ha sido el ardid presuntamente utilizado, superan en gran medida al resto de los ardidés analizados en cada una de las tres actividades consideradas.

**Tabla Nº 56: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con hechos denunciados.**

Tipo de hecho	Actividad agropecuaria	Servicios relacionados con la salud	Servicios y comercios varios	Total
Omisión de declarar ingresos	14	9	18	41
Omisión de declarar ingresos y Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	0	0	2	2
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	1	0	6	7
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	1	0	0	1
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	1	0	1
Omisión de Declarar Ingresos; Debito Fiscal no Declarado y Incremento Patrimonial	0	0	1	1
Exenciones improcedentes	1	6	5	12
Simulación dolosa de pago	0	1	0	1
Obtención y utilización de beneficios fiscales	0	0	3	3
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	1	0	5	6

Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias y Debito Fiscal no Declarado	0	0	1	1
Deducciones improcedentes	1	5	13	19
Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	1	0	1	2
Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	0	1	1
Deducciones Improcedentes y Incremento Patrimonial	0	1	0	1
Deducciones Improcedentes y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	0	1	2
Deducciones Improcedentes; Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	1	1
Crédito fiscal improcedente	3	2	4	9
Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	2	0	0	2
Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	2	2	5
Débito fiscal no declarado	4	0	8	12
Debito Fiscal no Declarado y Personal y remuneraciones no declaradas	0	1	1	2
Debito Fiscal no Declarado y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	2	2
Debito Fiscal no Declarado y Falta de depósito de los aportes retenidos	0	1	0	1
Incremento patrimonial	2	1	2	5
Personal y remuneraciones no declaradas	0	3	8	11
Proveedores y facturación apócrifa	4	7	6	17
Falta de depósito de los aportes retenidos	2	15	10	27
Otros	1	1	1	3
No se consigna	0	7	6	13
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>63</b>	<b>108</b>	<b>211</b>

En la tabla precedente se relacionan los diferentes hechos denunciados que fueran advertidos en el marco de las investigaciones penales relevadas, en función de las tres actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia.

Los casos que se exponen en el ítem “no se consigna” se refieren a casos que al momento de la toma de la muestra, no se había identificado el hecho llevado a cabo.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

Se observa que los hechos que se presentan con mayor frecuencia en estas tres actividades son: omisión de declarar ingresos (41); falta de depósito de aportes retenidos (27); deducciones improcedentes (19) y proveedores y facturación apócrifa (17).

**Tabla N° 57: Situación procesal de la causa en relación con la calificación legal**

Situación procesal de la causa	Calificación				Total
	Ley 24769; Art. N° 1	Ley 24769; Art. N° 2	Ley 24769; Art. N° 7	Ley 24769; Art. N° 9	
En trámite de instrucción	169	24	11	23	227
En trámite, con auto de procesamiento	9	2	0	2	13
En trámite, con informe Art. 18 Ley 24769 pendiente	7	1	7	6	21

Elevada a juicio (Art. 346 CPPN)	22	2	0	1	25
Archivada	18	2	2	8	30
Archivada/desestimada	80	16	31	24	151
Sobreseída	81	2	8	29	120
Incompetencia	52	6	7	33	98
Otro	17	2	3	4	26
Total	455	58	69	130	712

En la tabla que antecede se ha procedido a desagregar los casos que identificaban los mayores registros en relación con la calificación legal y se los ha analizado en función de la situación procesal en que se encontraban al momento del relevamiento.

Como se advierte, un número importante de ellos (227) se encontraban en trámite de instrucción, mientras que en otro porcentaje mayor a este (301), sumando los archivados/desestimados con los sobreseídos, se había adoptado un pronunciamiento remisorio.

Todos los casos de elevaciones a juicio, se encuentran comprendidos en estas cuatro tipologías de la ley penal tributaria. Los casos de la tabla N°47 se refieren a causas donde se presentó querellante.

Del total de los 17 casos con autos de procesamiento registrados, 13 se refieren a estas tipologías penales; del total de 23 casos donde se registró en trámite con informe del art. 18, 21 corresponden a estas tipologías; de los 427 supuestos relevados del total de la muestra, donde se verificó un pronunciamiento remisorio<sup>78</sup>, 301 (archivo; archivo/desestimación/sobreseimiento) se corresponden a estas tipologías.

Tabla N° 58: Tipo de hecho identificado en relación con los ardidés que presentan mayor frecuencia

Tipo de hecho	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Otros	2	0	2
Omisión de declarar ingresos	71	38	109
Omisión de declarar ingresos y Exenciones improcedentes	1	1	2
Omisión de declarar ingresos y Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	1	2	3
Omisión de declarar ingresos y Deducciones Improcedentes	1	1	2
Omisión de declarar ingresos y Crédito Fiscal Improcedente	1	0	1
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	13	5	18
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	1	1	2
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	1	0	1
Omisión de Declarar Ingresos; Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	0	1	1
Omisión de Declarar Ingresos; Debito Fiscal no Declarado; Personal y remuneraciones no declaradas y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	1	1
Exenciones improcedentes	19	8	27
Simulación dolosa de pago	2	0	2
Apropiación indebida de tributos	1	0	1

78 Ver tabla N°13

Obtención y utilización de beneficios fiscales	1	2	3
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	12	6	18
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias y 3. Deducciones Improcedentes	1	0	1
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias y 5. Debito Fiscal no Declarado	1	2	3
Deducciones improcedentes	46	2	48
Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	8	1	9
Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	1	0	1
Deducciones Improcedentes y Incremento Patrimonial	3	0	3
Deducciones Improcedentes y Proveedores y Facturación Apócrifa	2	0	2
Deducciones Improcedentes; Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	0	1
Crédito fiscal improcedente	21	1	22
Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	4	2	6
Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	11	1	12
Débito fiscal no declarado	26	8	34
Debito Fiscal no Declarado y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	1	1
Debito Fiscal no Declarado y Falta de depósito de los aportes retenidos	1	0	1
Incremento patrimonial	19	0	19
Personal y remuneraciones no declaradas	12	8	20
Personal y remuneraciones no declaradas y Obtención y utilización de Beneficios Fiscales	0	1	1
Proveedores y facturación apócrifa	23	10	33
Falta de depósito de los aportes retenidos	2	2	4
No se consigna	12	10	22
Total	321	115	436

En la tabla anterior se ha procedido a relacionar los tipos de hechos identificados en toda la muestra con las dos maniobras ardidosas que presentaban la mayor frecuencia (declaración jurada engañosa 321 y ocultación maliciosa 115)<sup>79</sup>.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

Como puede observarse, se verifica que este tipo de ardid habría sido utilizado con mayor frecuencia en los casos de omisión de declarar ingresos (109); deducciones improcedentes (48); débito fiscal no declarado (34) y proveedores y facturación apócrifa (33).

<sup>79</sup> Ver Tabla N° 8, página 25

Tabla N° 59: Actividad declarada por el contribuyente en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia

Actividad declarada por el contribuyente	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Servicios de electrónica informática y telefonía	15	6	21
Actividad agropecuaria	20	8	28
Actividad Cultural y Educativa	2	0	2
Actividad financiera	5	4	9
Combustible y minería	5	2	7
Comercialización de alimentos	19	3	22
Construcción	26	1	27
Directivos de Sociedades	12	1	13
Espectáculos	6	3	9
Garage	0	1	1
Gastronomía	10	10	20
Hotelería	0	1	1
Industria maderera	3	0	3
Industria papelera	4	2	6
Producción de maquinaria	9	1	10
Publicidad	14	3	17
Relacionados con la industria automotriz	1	0	1
Rubro Inmobiliario	5	3	8
Seguridad	8	6	14
Seguros	2	1	3
Servicios Jurídicos	4	1	5
Servicios relacionados con la salud	27	5	32
Servicios y comercios varios	47	21	68
Textil	9	4	13
Transporte	6	6	12
Turismo	1	0	1
s/d	61	22	83
Total general	321	115	436

En la tabla que antecede se relacionó aquellas actividades declaradas por el contribuyente que fueran identificadas a lo largo de la muestra<sup>80</sup>, con los dos ardid es verificados que presentan mayor frecuencia.

Servicios y comercios varios (68), actividad agropecuaria (28) y construcción (27) son las actividades que presentan mayor número de casos en relación con la utilización de estos dos tipos de ardid es.

80 Debe tenerse en cuenta las aclaraciones efectuadas en el comentario del gráfico N° 3, acerca de la categorización de las actividades

**Tabla N° 60: Monto global del Impuesto a las Ganancias (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia**

Monto global Ganancias	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Hasta \$ 0,000	1	0	1
De \$100.001 a \$250.000	87	18	105
De \$250.001 a \$500.000	50	15	65
De \$500.001 a \$1.000.000	32	18	50
De \$1.000.001 a \$2.000.000	15	6	21
De \$2.000.001 a \$3.000.000	1	2	3
Más de \$3.000.000	7	3	10
<b>Total</b>	<b>193</b>	<b>62</b>	<b>255</b>

En esta tabla se ha relacionado los montos globales de ganancias desagregados en rangos, en función de estos dos ardid es que presentan mayor frecuencia. Así, del total de los casos identificados donde el tributo presuntamente evadido ha sido el Impuesto a las Ganancias -con montos determinados-, fue de 255, donde se habría utilizado alguna de estas dos formas de engaño.

Se observa que el rango de los \$100.001 a \$250.000 es en el que más incidencia tienen estos ardid es.

**Tabla N° 61: Monto global del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia**

Monto global Ganancias salidas no documentadas	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
De \$100.001 a \$250.000	12	2	14
De \$250.001 a \$500.000	3	1	4
De \$500.001 a \$1.000.000	0	2	2
De \$1.000.001 a \$2.000.000	2	0	2
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>5</b>	<b>22</b>

Aquí se relacionó los montos globales de ganancias –salidas no documentadas- desagregados en rangos, en función de estos dos ardid es que presentan mayor frecuencia. Así, el total de los casos identificados donde el tributo presuntamente evadido ha sido el Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas; con montos determinados-, es de 22, en los cuales se habría utilizado alguna de estas dos formas de engaño.

Se observa que el rango de los \$100.001 a \$250.000 es en el que más incidencia tienen estos ardid es.

**Tabla N° 62: Monto global del Impuesto al Valor Agregado (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia**

Monto global IVA	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
De \$50.001 a \$100.000	1	0	1
De \$100.001 a \$250.000	56	20	76

De \$250.001 a \$500.000	35	18	53
De \$500.001 a \$1.000.000	15	8	23
De \$1.000.001 a \$2.000.000	5	2	7
De \$2.000.001 a \$3.000.000	3	0	3
Más de \$3.000.000	7	1	8
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>49</b>	<b>171</b>

En esta tabla, al igual que las dos anteriores, se han relacionado los montos globales de IVA, desagregados en rangos, en función de estos dos ardidés que presentan mayor frecuencia. Así, el total de los casos identificados donde el tributo presuntamente evadido ha sido el IVA -con montos determinados-, es de 171, donde se habría utilizado alguna de estas dos formas de engaño.

Se observa que el rango de los \$100.001 a \$250.000 es en el que más incidencia tienen estos ardidés.

**Tabla N° 63: Monto global de evasiones previsionales (en rangos), en relación con los ardidés que presentan mayor frecuencia**

Monto global Previsionales	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Hasta \$10.000	0	0	0
De \$10.001 a \$50.000	0	0	0
De \$50.001 a \$100.000	0	0	0
De \$100.001 a \$250.000	1	0	1
De \$250.001 a \$500.000	0	0	0
De \$500.001 a \$1.000.000	0	1	1
De \$1.000.001 a \$2.000.000	0	0	0
Más de \$3.000.000	2	0	2
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>4</b>

Siguiendo con la misma serie de cruces, en la tabla que antecede, se ha relacionado los montos globales de evasiones de naturaleza previsional, desagregados en rangos, en función de estos dos ardidés que presentan mayor frecuencia. En este caso los rangos consignados comienzan a partir de los \$10.000, toda vez que ese es el monto establecido por el artículo 7° de la ley penal tributaria, tal como se explicara anteriormente. Así, del total de los casos identificados donde la afectación habría recaído sobre los recursos de la seguridad social -y se contaba con montos determinados-, en cuatro se habría utilizado alguna de estas dos formas de engaño.

Al respecto cabe efectuar el siguiente análisis: si se tiene en cuenta que conforme los datos que se desprenden de la tabla N° 24, el total de casos de denuncias por presuntas evasiones vinculadas a los recursos de la seguridad social registrados en el relevamiento es de 71 casos; que conforme se desprende de la tabla N° 7, el total de hechos identificados en las tres tipologías legales que comprenden los delitos de evasión previsional es de 193 (que se distribuyen entre estos 71 casos); que conforme surge de la tabla N° 9, los tipos de hechos que más se vinculan a este tipo de evasión son dos, la falta de depósito de los aportes retenidos (96) y personal y/o remuneraciones en negro (52), cuya sumatoria es de 148 (que se distribuyen entre los 193 hechos identificados en la tabla N° 7), podría aseverarse que los cuatro casos registrados en la tabla precedente, constituyen un porcentaje ínfimo, comparado con los datos cuantitativos

registrados en las tablas mencionadas ( N° 24, 7 y 9), se desprende entonces que la mayoría de maniobras ilícitas que afectan a los recursos de la seguridad social, son aquellas que se cometen mediante la retención y falta de depósito de los aportes retenidos o las relaciones de trabajo encubiertas o no declaradas.

**Tabla N° 64: Monto global de otros tributos (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia**

Monto global. Otros tributos	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Hasta \$50.000	1	0	1
De \$100.001 a \$250.000	2	2	4
De \$250.001 a \$500.000	3	0	3
De \$2.000.001 a \$3.000.000	0	1	1
Más de \$3.000.000	1	1	2
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>11</b>

En esta tabla, se ha relacionado los montos globales de otros tributos, desagregados en rangos, en función de estos dos ardid es que presentan mayor frecuencia. Así, del total de los casos identificados donde han sido los otros tipos de tributos ya mencionados los presuntamente evadidos -con montos determinados-, 11 casos registran alguna de estas dos formas de engaño.

Se observa poca discrepancia entre los rangos consignados, verificándose al igual que en las tablas N° 60, 61 y 62 que el rango de los \$100.001 a \$250.000 es en el que más incidencia tienen estos ardid es.

**Tabla N° 65: Tipo de tributo afectado en relación en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia**

Tipo de tributo afectado	Ardid o engaño		Total
	Declaración Jurada engañosa	Ocultación maliciosa	
Monto global Ganancias	193	62	255
Monto global Ganancias salidas no documentadas	17	5	22
Monto global IVA	122	49	171
Monto global Previsionales	3	1	4
Monto global. Otros	7	4	11
<b>Total</b>	<b>342</b>	<b>121</b>	<b>463</b>

Resumiendo lo anterior, se ha elaborado la presente tabla, consignándose en forma comparativa la utilización de estas dos maniobras ardid osas, relacionándolo con los tipos de tributos y recursos de la seguridad social presuntamente evadidos.

Tabla N° 66: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto a las Ganancias (en rangos)

Tipo de hecho	Monto global Ganancias						Total
	De \$100 mil a \$250.mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1Mill. a \$2 Mill	De \$2 Mill. a \$ Mill.	Más de \$3 Mill.	
Omisión de declarar ingresos	34	21	19	7	1	5	87
Omisión de declarar ingresos y 10. Exenciones improcedentes	0	1	0	0	0	0	1
Omisión de declarar ingresos y Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	2	1	0	0	0	0	3
Omisión de declarar ingresos y Deducciones Improcedentes	1	0	1	0	0	0	2
Omisión de declarar ingresos y Crédito Fiscal Improcedente	0	0	0	0	0	0	0
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	3	1	1	0	0	0	5
Omisión de declarar ingresos y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	0	0	0	0	0
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	0	0	1	1	0	0	2
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	1	0	0	0	0	1
Omisión de Declarar Ingresos; Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	0	0	1	0	0	0	1
Omisión de Declarar Ingresos; Debito Fiscal no Declarado y Incremento Patrimonial	0	0	0	0	0	0	0
Omisión de Declarar Ingresos; Debito Fiscal no Declarado; Personal y remuneraciones no declaradas y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	0	0	0	0	0
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias y Debito Fiscal no Declarado	0	1	1	1	0	0	3
Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	0	1	0	0	0	1
Deducciones Improcedentes y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	0	0	0	0	0	1
Deducciones Improcedentes; Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	1	0	0	0	0	1
Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	0	1	0	0	1	0	2
Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	4	3	1	0	0	1	9
Débito fiscal no declarado	7	3	4	0	1	0	15
Debito Fiscal no Declarado y Personal y remuneraciones no declaradas	0	0	0	0	0	0	0

Debito Fiscal no Declarado y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	0	0	1	0	1
Debito Fiscal no Declarado y Falta de depósito de los aportes retenidos	0	0	0	0	0	0	0
Proveedores y facturación apócrifa	13	6	4	0	0	0	23
Falta de depósito de los aportes retenidos	0	0	0	0	0	0	0
Total	65	40	34	9	4	6	158

En la tabla que antecede se han relacionado los tipos de hechos identificados, con los casos de presunta evasión al Impuesto a las Ganancias en aquellos casos que se registran montos determinados.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

Como puede observarse se verifica que: la omisión de declarar ingresos (87); los proveedores y facturación apócrifa (23), y el débito fiscal no declarado (15), son los tipos de hechos que presentan mayor frecuencia en los casos de presunta evasión del Impuesto a las Ganancias.

En cuanto a los rangos de montos evadidos, la serie de \$100.001 a \$250.000, y la de \$250.001 a \$500.000 resultan ser las más frecuentes en términos generales, aunque se concentran sobre todo en la “omisión de declarar ingresos”.

**Tabla N° 67: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- (en rangos)**

Tipo de hecho	Monto global Ganancias salidas no documentadas				Total
	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill	
Omisión de declarar ingresos	1	0	0	0	1
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	1	0	0	0	1
Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	0	0	1	1
Deducciones Improcedentes y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	0	0	0	1
Deducciones Improcedentes; Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	1	0	0	0	1
Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	2	0	0	0	2
Débito fiscal no declarado	1	0	0	0	1
Proveedores y facturación apócrifa	6	3	2	1	12
Total	13	3	2	2	20

Aquí se han relacionado los tipos de hechos identificados, con los casos de presunta evasión al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- de aquellos casos que se registran montos determinados.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

Como puede observarse, se verifica que el supuesto de proveedores y facturación apócrifa (12), es el que presenta mayor frecuencia en términos de la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-. En cuanto a los rangos de montos evadidos, la serie de \$100.001 a \$250.000, resulta ser la más frecuente en términos generales, no obstante se

concentra en los casos de proveedores y facturación apócrifa.

Tabla N° 68: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto al Valor Agregado (en rangos de montos)

Tipo de hecho	Monto global IVA						Total
	Hasta \$50 mil	De \$100 mil a \$250 mil	De 250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Omisión de declarar ingresos	0	12	19	6	0	2	39
Omisión de declarar ingresos y Exenciones improcedentes	0	1	0	0	0	0	1
Omisión de declarar ingresos y Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias	0	1	1	0	0	0	2
Omisión de declarar ingresos y Crédito Fiscal Improcedente	0	0	0	0	1	0	1
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	0	6	2	1	1	0	10
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Crédito Fiscal Improcedente	0	0	2	0	0	0	2
Omisión de Declarar Ingresos; Deducciones Improcedentes y Debito Fiscal no Declarado	0	1	0	0	0	0	1
Omisión de ingresos detectados en cuentas bancarias y Debito Fiscal no Declarado	0	2	0	1	0	0	3
Deducciones Improcedentes y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	0	1	0	0	0	1
Deducciones Improcedentes; Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	1	0	0	0	0	1
Crédito Fiscal Improcedente y Debito Fiscal no Declarado	0	2	3	0	1	0	6
Crédito Fiscal Improcedente y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	2	2	2	0	0	6
Débito fiscal no declarado	0	13	7	3	0	0	23
Debito Fiscal no Declarado y Proveedores y Facturación Apócrifa	0	1	0	0	0	0	1
Debito Fiscal no Declarado y Falta de depósito de los aportes retenidos	0	1	0	0	0	0	1
Proveedores y facturación apócrifa	1	4	3	2	0	0	10
Total	1	47	40	15	3	2	108

En la tabla N° 68 también se han relacionado los tipos de hechos identificados, con los casos de presunta evasión al Impuesto al Valor Agregado de aquellos casos que se registran montos determinados.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

Como puede observarse, se verifica que la omisión de declarar ingresos (39), débito fiscal

no declarado (23), los proveedores y facturación apócrifa (10), y la combinación de omisión de declarar ingresos y debito fiscal no declarado (10) en el marco de un mismo caso, son los tipos de hechos que se presentan con mayor frecuencia en los casos de presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado. En cuanto a los rangos de montos afectados, la serie de \$100.001 a \$250.000, y la de \$250.001 a \$500.000 resultan ser las más frecuentes en términos generales. Aún así, la mayor cantidad de estos casos aparecen en hechos como la “omisión de declarar ingresos” y “débito fiscal no declarado”.

Se consigna un caso dentro del rango de hasta \$50.000, que no resulta relevante a luz del régimen penal tributario.

**Tabla N° 69: Tipo de hecho en relación con monto global de evasiones previsionales (en rangos de montos)**

Tipo de hecho	Monto global Previsionales							Total
	Hasta \$50 mil	De \$50 mil a \$100 mil	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$500 mil a \$1 Mill.	De \$1 Mill. a \$2 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Proveedores y facturación apócrifa	1	0	0	0	0	0	0	1
Falta de depósito de los aportes retenidos	11	6	8	4	4	1	2	36
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>37</b>

Aquí también se relacionan los tipos de hechos identificados, con los casos de presunta evasión previsional, de aquellos casos que se registran montos determinados.

La falta de depósito de los aportes retenidos, es la tipología que con mayor frecuencia se registra en todos los rangos de montos. Ello es coherente con lo advertido al respecto en la tabla N° 63.

**Tabla N°70: Tipo de hecho en relación con monto global de otros tributos (en rangos de montos)**

Tipo de hecho	Monto global. Otros tributos				Total
	De \$100 mil a \$250 mil	De \$250 mil a \$500 mil	De \$2 Mill. a \$3 Mill.	Más de \$3 Mill.	
Omisión de declarar ingresos	2	1	0	1	4
Omisión de declarar ingresos y Debito Fiscal no Declarado	1	0	0	0	1
Débito fiscal no declarado	1	0	0	0	1
Proveedores y facturación apócrifa	0	0	1	0	1
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>7</b>

En la tabla que antecede, se han relacionado los tipos de hechos identificados, con los casos de presunta evasión a las otras categorías de tributos ya explicadas a lo largo de la investigación, de aquellos casos que registran montos determinados.

Los ítems donde se consigna más de un tipo de hecho, se corresponden con casos donde se han denunciado la comisión conjunta de esos hechos.

No se ha podido identificar gran cantidad de tipos de hechos en función de la incidencia de los casos de supuesta evasión en otros tributos. El rango de los \$100.001 a \$250.000, y la omisión de declarar ingresos son los casos que presentan las mayores frecuencias, en este conjunto de datos.

Seguidamente, se desarrollará un análisis macroeconómico de la situación a nivel nacional, en el período 1997-2005, con el fin de evaluar las posibles causas y circunstancias que pueden haber tenido incidencia en la marcha de la economía y en el sistema tributario nacional. Debe aclararse que para este análisis se han tomado datos nacionales de la economía dado la mayor disponibilidad de información actualizada. Estos datos luego han sido examinados con la información resultante del relevamiento de casos del fuero penal tributario expuesto precedentemente, debiendo tenerse en cuenta que los mismos abarcan una jurisdicción específica del país, durante un lapso de tiempo determinado. Por ello, las conclusiones a las que se arribará deberán ser entendidas en el marco de este contexto territorial y temporal.

## CONTEXTO MACROECONÓMICO: PERÍODO 1997-2005

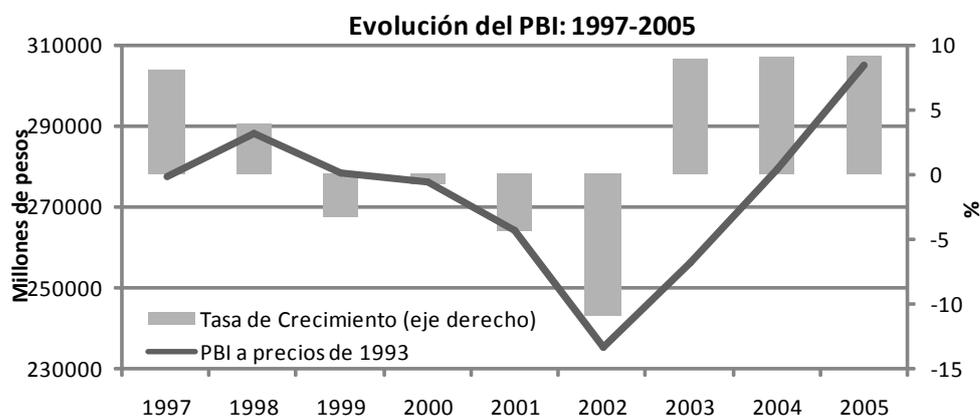
El período 1997-2005 se caracteriza por presentar categorías con comportamiento volátil, a raíz del cambio de modelo experimentado a fines del año 2001. En base a tal ruptura es posible dividir al período en dos etapas: 1997-2001 y 2002-2005. A continuación se procederá a delinear las principales tendencias y hechos que marcaron a tales años.

### 1997-2001: Recuperación, recesión y el camino hacia el fin del modelo de la convertibilidad.

El quinquenio 1997-2001 fue el último dentro del período del modelo económico basado en la Ley de Convertibilidad, la cual a comienzos de la década del noventa fijó el tipo de cambio nominal en 1 dólar = 1 peso<sup>81</sup>. Tal modelo implicó la renuncia de la política monetaria como herramienta de regulación del ciclo económico, y fue implementado en un contexto – similar al del resto de la región - de cambios estructurales pro-mercado, liberalización y apertura comercial y financiera, lo que implicaba una fuerte vulnerabilidad externa. Todo esto, sumado a que la política cambiaria promovió la sobrevaluación de la moneda nacional, derivó en la desindustrialización de la economía y retroceso social, basado en la precarización laboral y tasas de desempleo que promediaron el 15% en el período 1997-2001.

El año 1997 fue un año de crecimiento económico, el segundo después de que la economía argentina se viera afectada por la crisis mexicana de 1994<sup>82</sup>, cuyas consecuencias fueron conocidas como “Efecto Tequila”. A raíz de esto, en el año 1995 la economía argentina había caído el 2,8%, para volver a anotar crecimiento en su PBI en los años 1996 y 1997 (5,5% y 8,1% respectivamente). Como puede observarse en el siguiente gráfico, a partir de allí el país experimentó un año más de crecimiento, para luego caer en la recesión y posterior crisis más grande de la historia argentina.

Gráfico N° 31



El año 1998 fue el último del quinquenio bajo estudio en el cual la economía argentina experimentó crecimiento, ya que hacia el último trimestre se evidenció una leve caída del PBI. En tal año la actividad alcanzó un nivel récord, totalizando un PBI de \$288.123 millones a precios de 1993.

El año 1999 finalizó con una profunda depresión en lo económico. Los niveles del PBI continuaron

81 Es preciso mencionar que inicialmente en el año 1991 la paridad se fijó respecto al austral, y luego en 1992 el austral fue reemplazado por el peso.

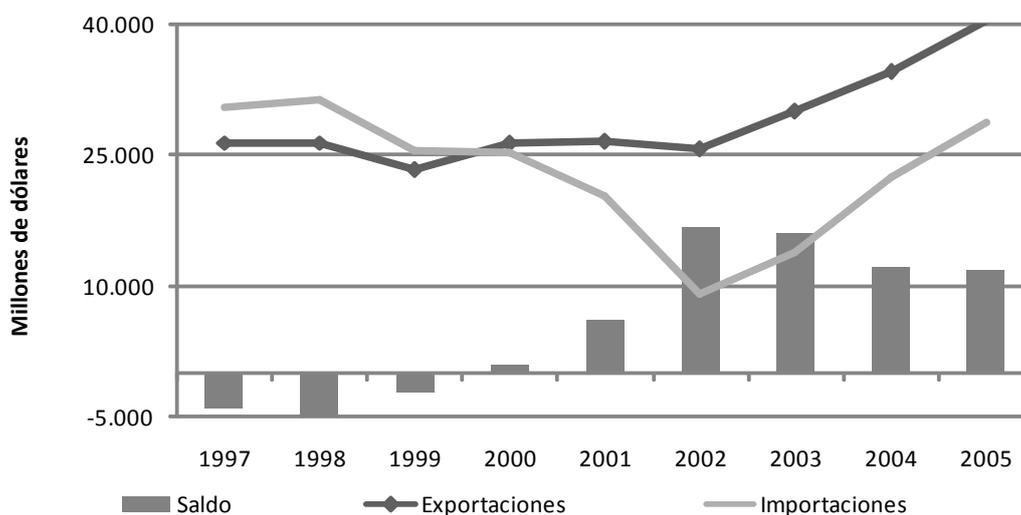
82 Provocada por la falta de reservas internacionales, lo que derivó en la devaluación de la moneda mexicana.

en descenso, mientras que los desequilibrios fiscal y externo no podían ser revertidos.

Las cuentas públicas mostraban un importante déficit, el cual se explica por la baja de ingresos al sector público luego de la reforma del sistema previsional en el año 1994. En relación a la disminución de la recaudación tributaria, ésta se acrecentó por la merma de la actividad económica, sumado al gran nivel de evasión. Tal escenario sumado a la imposibilidad de financiamiento vía emisión monetaria, llevó a que la deuda pública fuera el principal medio de financiamiento del sector público.

La balanza comercial revirtió su signo negativo en el año 2000, a causa del descenso de las importaciones lo que era consecuencia de la caída de la actividad que repercutía directamente en las compras en los mercados internacionales. Por su parte, la deuda pública del Gobierno Nacional continuaba en ascenso -a diciembre de 2001 totalizaba USD 104.392 millones y el peso de las obligaciones contraídas en moneda extranjera superaba el 90%. El signo positivo de la cuenta capital y financiera de la balanza de pagos<sup>83</sup>, indicaba el ingreso de capitales al país como fuente de financiamiento del déficit de cuenta corriente y fiscal. La profundización de la extranjerización y dolarización de las relaciones financieras y de ahorro, generaron inconsistencias de moneda y plazos entre activos y pasivos.

Gráfico N° 32 - Evolución de la Balanza Comercial - Período 1997-2005



Tal situación se reflejó negativamente en la percepción sobre la capacidad de pago de los deudores locales (sector público y privado), provocando una pérdida de confianza en la sustentabilidad del modelo. En consecuencia, se dio una reversión del financiamiento externo y una salida de los depósitos privados que culminó con la imposición de restricciones al retiro de fondos ("corralito") y el estallido de la crisis hacia finales de 2001.

El 19 y 20 de diciembre de dicho año comenzaron a darse fuertes conflictos sociales (saqueos

83 El balance de pagos es un estado estadístico (estimaciones) que resume sistemáticamente las transacciones económicas entre los residentes de un país y el resto del mundo. La cuenta de capital y financiera contabiliza los créditos por activos de residentes que son pasivos de no residentes, y los débitos por pasivos de residentes que constituyen deudas contraídas con no residentes. En la cuenta financiera se registran las transacciones de activos y pasivos financieros entre residentes y no residentes. Los activos financieros comprenden las tenencias de oro monetario, derechos especiales de giro (DEG), títulos de crédito frente a no residentes e inversiones en participaciones accionarias de inversiones directas o en cartera. Los pasivos de una economía con el exterior consisten en su endeudamiento con no residentes (deuda externa) y los pasivos por participaciones accionarias de inversiones directas y en cartera. La cuenta corriente refleja todas las transacciones en bienes, servicios, rentas y transferencias corrientes, que tienen lugar entre entidades residentes y no residentes. Fuente: "Metodología de estimación del balance de pagos" (fecha de actualización: mayo de 2005). Dirección Nacional de Cuentas Internacionales - Instituto Nacional de Estadística y Censos - Secretaría de Política Económica.

a locales comerciales, enfrentamientos en el centro de la ciudad con heridos y muertos), lo cual culminó con la salida del presidente Fernando de la Rúa. A partir de ese momento cinco presidentes ocuparon la vacante durante el lapso de poco más de diez días.

## **2002-2005: Emergencia económica y social, recuperación y crecimiento económico.**

El año 2002 comenzó con la crisis económica más grave en generaciones. En los primeros días de ese año, el gobierno argentino se declaró en default y derogó la Ley de Convertibilidad, lo cual implicó la devaluación de la moneda nacional. Como consecuencia, el Gobierno estableció diferentes esquemas de pesificación de los depósitos y deudas nominadas en moneda extranjera.

El PBI experimentó un retroceso del 10,9%, mientras que los indicadores sociales también revelaban una regresión en el bienestar de la población. La inflación, medida a través del Índice de Precios al Consumidor (IPC), alcanzó el 40,9% producto de la devaluación de la moneda nacional. Por su parte los precios mayoristas, medidos a través del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), se incrementaron un 118%, lo cual indicaba un traspaso pendiente hacia los precios minoristas<sup>84</sup>.

En la primera fase de la post-crisis se verificó una reducción de la utilización del sistema bancario, de manera tal que el stock de crédito bancario, explicado por la menor captación de depósitos y la caída del financiamiento externo, se deterioró notablemente. La recuperación del sistema bancario fue lenta, a raíz de varios factores. En primer lugar, la gran desconfianza del público hacia las entidades hacía que la utilización de la red bancaria fuera mínima. En segundo lugar, la baja de la actividad económica tuvo su repercusión inmediata en la necesidad de realizar transacciones bancarias.

Como consecuencia de la crisis, la situación social se agravó aun más, la tasa de desempleo trepó al 21,5% (con condiciones muy precarias de trabajo para los empleados), mientras que la pobreza<sup>85</sup> y la indigencia alcanzaron el 57,5% y el 27,5% respectivamente. La desigualdad en la distribución del ingreso se profundizó, y la cantidad de emigrantes en el lapso de los años 2000-2002 ascendió a 160.000 personas.

Para paliar el avance de la pobreza, el Gobierno Nacional dispuso la creación del Plan Jefes y Jefas de Hogar Desocupados. Tal programa consistía en el otorgamiento de una suma de \$150 a cada jefe de hogar que estuviese desocupado<sup>86</sup>. Esta medida fue útil en un contexto de gran depresión con una población creciente cuyos ingresos los situaban bajo la línea de la pobreza e indigencia. Sin embargo, este plan siguió en curso, a pesar que lo recomendado. Es que a largo plazo tales medidas deben dejar de ser del tipo asistencial para convertirse en programas de empleo y educación que permitan a la población obtener un ingreso por sus propios medios. Años más tarde, se comenzó a implementar esta conversión, sin embargo, el subsidio aun continúa vigente.

En el año 2003 comenzó la etapa de recuperación, gracias al buen desempeño de las exportaciones y el consumo. La actividad industrial y agropecuaria comenzó a restablecerse.

84 Esto se verificó unos años más tarde.

85 Se define a una persona u hogar pobre a aquellos que no alcanzan a adquirir con su ingreso una canasta básica que incluye bienes y servicios, mientras que la indigencia se mide en relación a una canasta básica compuesta solamente de alimentos.

86 No se debe dejar de señalar que los Jefes de Hogar que reciben tal subsidio pasan a ser parte de la población ocupada al momento de calcular los principales índices de empleo. Sin embargo, el INDEC publica también el impacto del Plan en el nivel de actividad, empleo y desocupación, considerando a tales individuos como desocupados (o una segunda versión del impacto, tomando como desempleados sólo a los que buscan trabajo y no los consiguen).

A partir de dicho año, la economía comenzó a crecer a tasas de alrededor del 9%, dándose el llamado “superávit gemelo”, es decir externo y fiscal (tanto a nivel nacional como provincial). El alza de los precios de los commodities, sumado a que el tipo de cambio se había acomodado luego de estar apreciado durante años, fue un factor importante para el buen desempeño de las exportaciones en cuanto al valor colocado en los mercados internacionales. Las importaciones experimentaron un descenso a causa de la devaluación del peso, lo que encareció significativamente las compras en mercados extranjeros.

En cuanto al superávit fiscal, puede decirse que la recaudación se vio incrementada a causa de la reactivación económica, aunque en esto también tuvo su influencia la inflación (que durante este año se mantuvo controlada), y la incorporación de nuevos impuestos como las retenciones a las exportaciones y el impuesto a los créditos y débitos. La primera incorporación tuvo que ver con una alícuota diferencial para cada producto de exportación que deben pagar los exportadores. La intención fue la de controlar la escalada de precios internos y el posible desabastecimiento a causa del mayor atractivo de los precios en plazas internacionales. En cuanto al impuesto a los créditos y débitos, puede decirse que el propósito fue meramente recaudatorio.

Es importante destacar que desde 2003 en adelante el tipo de cambio permaneció estable, superando la escalada que había experimentado el año anterior inmediatamente después de la devaluación del peso argentino.

A partir de este momento se daba, en el marco de una situación de mejora en lo económico, una expansión de efectos positivos en el nivel de vida de la población. Sin embargo, cabe aclarar que la recuperación partió de un piso muy bajo y los efectos se derramaron de diferente manera en los distintos sectores de la población. Hacia el año 2004, la tasa de desempleo descendió a 12,1%, mientras que el salario real comenzó a recuperarse.

Durante el mes de enero de 2005 se llevó a cabo el proceso de renegociación de la deuda pública en default, proceso que finalizó con la aceptación del 76,1% del total de la deuda sometida a canje. La deuda externa total a fines de diciembre de 2005 se estimó en USD 117.209 millones, USD 53.906 millones inferior al stock de finales del año anterior. A mediados de diciembre de 2005, el gobierno dispuso la cancelación total de la deuda por USD 9.530 millones con el FMI<sup>87</sup>, con reservas internacionales del BCRA.

La inflación acumulada a lo largo de 2005, fue de 12,3%, superando en aproximadamente dos puntos la meta anual del gobierno y duplicando el registro del año anterior.

Para contrarrestar los aumentos, el gobierno impulsó distintos acuerdos de precios durante el año, como por ejemplo la rebaja para 230 productos acordada con los supermercados. No obstante, el crecimiento de la demanda agregada a un ritmo relativamente mayor que el de la oferta generó presiones inflacionarias.

## Evaluación de la recaudación y de las denuncias de evasión durante el período 1997-2005

El análisis sobre la evasión de los tributos que se presenta a continuación contempla todas aquellas denuncias que se tramitan en la Justicia Nacional en lo Penal Tributario de la Capital Federal correspondientes a los ejercicios fiscales 1997<sup>88</sup> a 2005<sup>89</sup>. Las denuncias comprenden

87 El pago se efectivizó el 3 de Enero de 2006.

88 Los datos pertenecientes al período 1997-2003 corresponden sólo a las denuncias efectuadas a partir de la creación del Fuero en lo Penal Tributario en la Capital Federal en agosto de 2003. Por otra parte, si bien el relevamiento cuenta con datos anteriores al año 1997, éstos no han sido desagregados por período por lo que no fueron tomados en cuenta para el análisis subsiguiente.

89 Cabe destacar que los datos correspondientes a los últimos ejercicios fiscales de la serie no son definitivos dado que aún es posible que se realicen nuevas denuncias de acuerdo con los plazos de los organismos denunciadores.

mayoritariamente a aquellos contribuyentes que poseen domicilio fiscal en Capital Federal, pero también incluyen a quienes desarrollan toda su actividad económica y comercial en Capital Federal sin importar su domicilio fiscal, siempre que los montos denunciados superen los mínimos estipulados por la Ley N° 24.769. Dicha ley, como ya se ha dicho da origen al Régimen Penal Tributario, es de aplicación a todos los contribuyentes sin importar su tamaño y contempla los distintos tipos de conductas sujetas a condena. En particular, se incluyen las denuncias impositivas siempre que los montos evadidos superen los \$100.000 por tributo y ejercicio anual, los \$20.000 para los casos de evasión de tributos correspondientes a la seguridad social y los \$10.000 para los casos de retención de aportes y falta de depósito de estos recursos de la seguridad social.

A continuación se caracterizará el contexto para el análisis tomando en cuenta variables macroeconómicas que permitan dar cuenta de los procesos que se sucedieron a nivel nacional durante el período 1997-2005. El objetivo que se persigue es ubicar el fenómeno de la evasión dentro de la economía argentina para facilitar la comprensión del problema. En tal sentido, en el análisis se incluirán categorías agregadas tales como la recaudación por tipo de impuesto, la evolución del empleo registrado y la evolución del nivel de salarios.

Si bien los datos relevados corresponden en su mayoría a contribuyentes con domicilio fiscal en Capital Federal, se tomaron datos nacionales dado que hay una mayor disponibilidad de información actualizada. De todas formas, puede considerarse que las tendencias en materia recaudatoria del nivel nacional son similares a las de las Capital Federal, especialmente por la gran ponderación que tiene esta ciudad en la actividad económica del país.

Cabe destacar que si bien los montos denunciados no representan una porción significativa respecto de los montos efectivamente recaudados, éstos no son despreciables teniendo en cuenta que corresponden a una muestra muy pequeña de casos.

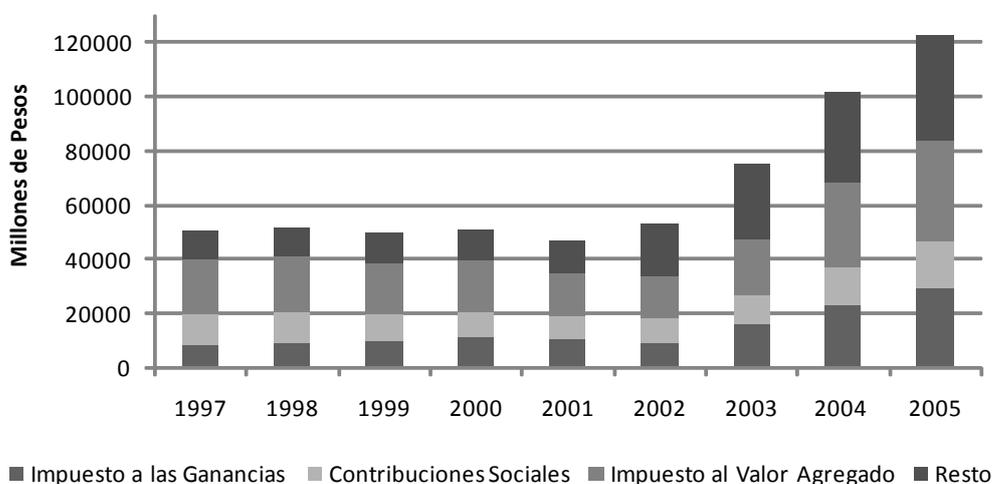
Partiendo de los resultados obtenidos, se ha encontrado que los principales tributos evadidos son los correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al Impuesto a las Ganancias<sup>90</sup> y los referidos a cargas sociales. Asimismo, y tal como se observa en el gráfico N° 3, estos mismos son los que tienen mayor incidencia en la recaudación nacional. Esto puede tener potenciales consecuencias directas en las denuncias por evasión efectuadas por parte de la autoridad fiscal argentina para cada uno de los impuestos, ya que se espera que se ponga especial foco en el cumplimiento de los pagos de las liquidaciones de los tributos que dotan de mayores recursos al sector público.

Una característica de la recaudación durante el período bajo análisis es la estabilidad que presenta el período 1997-2001 y la tendencia creciente que experimenta desde entonces. Los ingresos públicos han alcanzado su punto mínimo en el año 2001 y a partir de allí se han incrementado un 161% hasta el 2005, a una tasa anual promedio del 28%. Debe tenerse en cuenta que el repunte de la recaudación a partir del año 2001 se debe principalmente a la creación del impuesto sobre los débitos y créditos, mientras que los ingresos por el resto de los impuestos considerados relevantes en este estudio (IVA, Ganancias y previsionales) comienzan a crecer a partir de 2002.

---

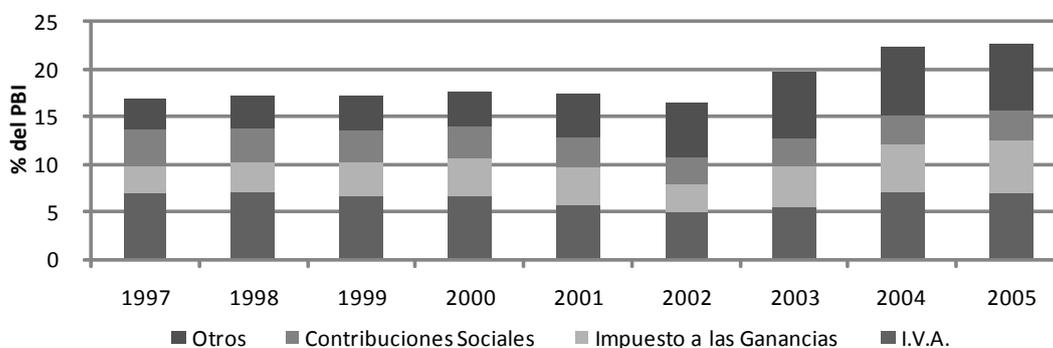
90 En esta sección se incorpora la recaudación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta al concepto de recaudación del Impuesto a las Ganancias.

Gráfico N° 33 Evolución de la Recaudación: Principales Impuestos Nacionales



Es importante destacar que además de haber crecido la recaudación impositiva en términos nominales, también se ha incrementado la presión tributaria. Este concepto, medido como la recaudación como porcentaje del PBI, es una medida de la importancia de la recaudación respecto al tamaño de la economía. La evolución de este indicador puede observarse en el gráfico N° 34, donde es posible identificar para el período 2003-2005 un aumento promedio del 11,5%, modificando la tendencia estable de los años anteriores en que la presión tributaria alcanzaba un promedio del 17%, llegando luego en el año 2005, al 22,7%.

Gráfico N° 34 Presión Tributaria: Principales Impuestos Nacionales



Las dos principales razones de este espectacular desempeño de la variable en cuestión son el crecimiento económico y la inflación<sup>91</sup>. El crecimiento económico impacta positivamente en la creación de empleo, en los estados de resultados de las corporaciones, en las ventas y en el consumo. Esto, a su vez, tiene impacto directo en el incremento de las obligaciones fiscales de las distintas categorías de los contribuyentes. La inflación, por otra parte, conlleva un incremento en el valor nominal de los bienes y servicios, lo que se traduce en una mayor base imponible<sup>92</sup>. La distorsión que introduce la inflación podría atenuarse si se permitiera

91 Desde el 2003 la economía argentina ha experimentado un crecimiento promedio del 9%, luego de cuatro años de marcada recesión. Por su parte, la inflación acumulada a diciembre de 2006 respecto a diciembre de 2001 fue de 91,3% según datos del INDEC.

92 Se considera base imponible al valor base que se utiliza para el cálculo del impuesto.

realizar ajustes en los balances de las empresas.

Un último aspecto que merece un comentario aparte es que la presión tributaria es mayor para los impuestos que gravan el consumo (IVA) que para aquellos que gravan los ingresos (impuesto a las ganancias). Por este motivo, se considera que el sistema tributario argentino es regresivo, dado que afecta en mayor proporción a los agentes con menores recursos. Esto se debe a que las personas que perciben menores ingresos destinan al consumo una alta porción de los mismos, mientras que a medida que se incrementan los ingresos se destina una parte creciente al ahorro.

En las siguientes secciones se explicará brevemente cuáles son las características más sobresalientes de los impuestos mencionados precedentemente y se hará referencia a las principales causas que influyeron tanto en la recaudación como en la evasión de cada uno de los tributos.

## Impuesto a las ganancias

### Principales características

Como ya se ha dicho, la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que “todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen”. Según el texto en cuestión, los sujetos residentes tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país<sup>93</sup> o en el exterior, mientras que los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina. Para las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas residentes, el impuesto se determina aplicando a la ganancia neta sujeta a impuesto – es decir la ganancia neta menos deducciones personales - y una tasa progresiva según una escala de 7 tramos de ganancia, siendo sus tasas mínima y máxima de 9% y 35%, respectivamente<sup>94</sup>. En cambio, para las personas jurídicas, la base del cálculo es la ganancia bruta menos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones de productividad, y la alícuota es del 35% para todos los casos.

En su artículo N° 2 se define la noción de ganancia, enumerando diferentes conceptos que están incluidos en ella, como por ejemplo los rendimientos, rentas o enriquecimientos y los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, recibimiento de bienes por herencia, legado o donación. Luego, a partir del artículo N° 20, el texto de la ley enumera los conceptos a considerar como exentos.

Por su parte, el ámbito de recaudación de este tributo es de nivel nacional, para ser luego distribuida a las provincias según el esquema previsto por la Coparticipación Federal de Impuestos.

### Evolución de la Recaudación del Impuesto a las Ganancias en Argentina

El Impuesto a las Ganancias se enmarca dentro del grupo de impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital. A su vez, dentro de este conjunto pueden clasificarse los impuestos destinados a las personas físicas por un lado y a las corporaciones y otras empresas por otro, apareciendo el impuesto a las ganancias en ambos conjuntos, junto con los impuestos que gravan los premios de juegos de azar y concursos deportivos dentro del primero, y junto

93 El artículo 5° especifica que son ganancias de fuente argentina: “...aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos...”

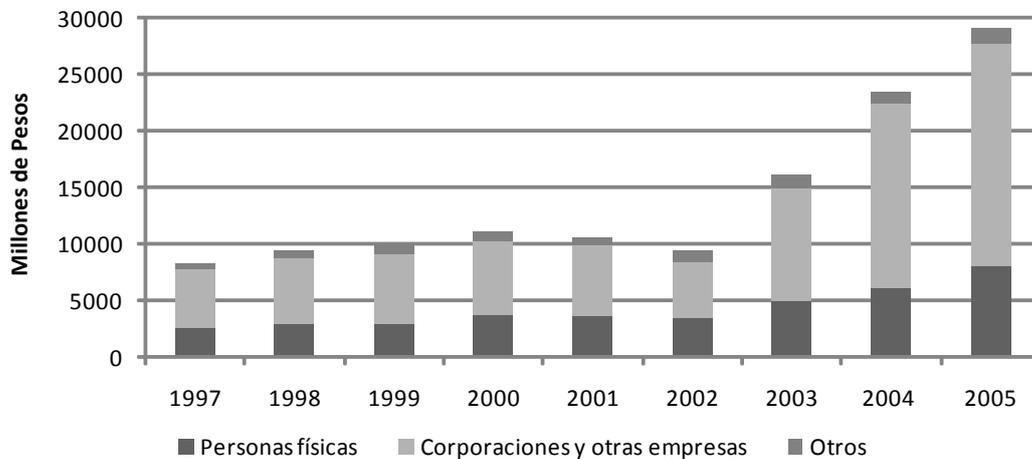
94 Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. Subsecretaría de Ingresos Públicos. Secretaría de Hacienda. Ministerio de Economía y Producción. “Tributos Vigentes en la República Argentina a Nivel Nacional (actualizado al 31 de marzo de 2007)”.

a los impuestos que gravan los activos, en el segundo. Vale la pena señalar que el Impuesto a las Ganancias es el de mayor importancia en cuanto a lo recaudado tanto para la clasificación de personas físicas como al segmento corporativo.

En el gráfico N° 35 puede verse la evolución de la recaudación del impuesto en cuestión por tipo de contribuyente, donde claramente se aprecia la predominancia de la participación del segmento corporativo. En esta oportunidad, se repite nuevamente la tendencia observada por la recaudación total: estabilidad en los años 1997-2002 y un crecimiento promedio del 47% para el período 2003-2005. La satisfactoria evolución de la actividad económica ha permitido tanto a las empresas como a las personas físicas incrementar la rentabilidad de sus negocios y con esto la base imponible del Impuesto a las Ganancias.

Adicionalmente, en cuanto a la composición de la recaudación, puede observarse que la mayor parte corresponde al sector corporativo (65% aproximadamente vs. 30% de personas físicas).

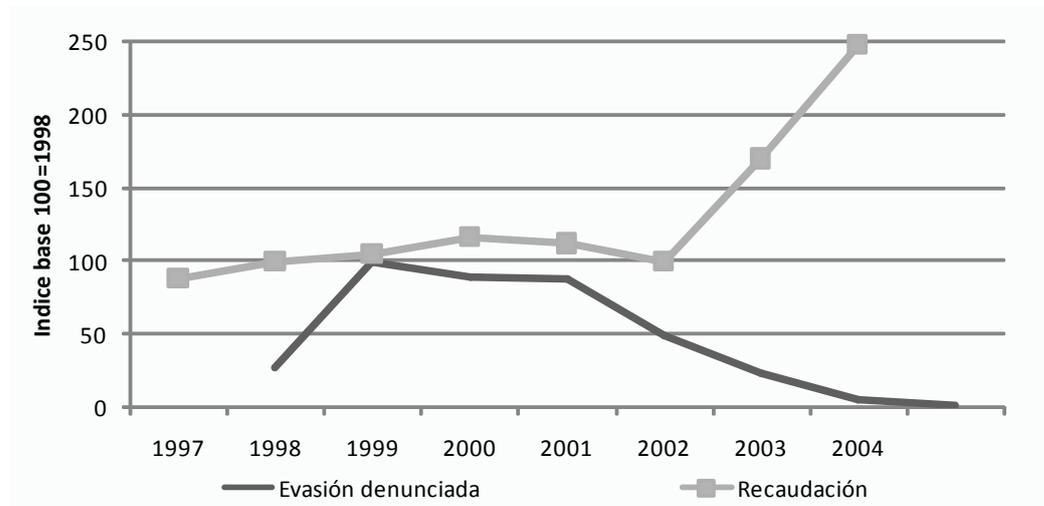
Gráfico N° 35 Impuesto a las Ganancias: Evolución de la Recaudación por Tipo de Contribuyente



En el gráfico N° 36 pueden observarse claramente las tendencias opuestas de la recaudación y de la evasión del Impuesto a las Ganancias: a la vez que repunta la recaudación disminuye los montos denunciados de evasión, mientras que en los años en los que la recaudación tiene un comportamiento constante, los montos evadidos aumentan<sup>95</sup>. Debe tenerse presente que incluyendo los efectos inflacionarios, los sumas evadidas disminuyen sustancialmente, por lo que si se hiciese el ejercicio de eliminar los alcances de la inflación, la tendencia decreciente tendría una mayor aceleración. Otro elemento a tener en cuenta es que aún pueden presentarse denuncias sobre los ejercicios fiscales que todavía no han prescrito, por lo que los montos de evasión para los años 2001-2005 no son definitivos.

95 La metodología utilizada para la realización del gráfico N° 4, consiste en llevar todas las cifras a una base homogénea, con el fin de poder realizar el análisis y la comparación. Dado que en este caso los montos son muy dispares en cuanto a su magnitud, se dispuso unificarlos, tomando los valores de 1998 (por ser la primera observación que presenta condiciones normales de los montos denunciados de evasión) como iguales a 100. Posteriormente se aplicaron a este valor las mismas variaciones porcentuales respecto al año anterior que presentan los datos originales.

Gráfico N° 36 - Impuesto a las Ganancias: Recaudación y Evasión



Las denuncias por evasión del Impuesto a las Ganancias presentan, en la muestra analizada, su punto máximo en el año 1998 donde alcanzan los \$47,79 millones de pesos. Desde ese momento los montos denunciados comienzan a disminuir a tasas muy bajas durante los dos primeros años (coincidiendo con los primeros años de la recesión) y a decrecer rápidamente a partir del año 2001.

Si bien, como se expuso al inicio de esta sección, los datos denunciados corresponden solamente a la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cabe mencionar que los montos denunciados y relevados en la muestra que se toma como referencia en este estudio tienen un punto máximo de 0,52% en el año 1998, y luego decrece a medida que se acerca a los ejercicios fiscales que aun no han prescripto.

Tabla N° 71 -Denuncias efectuadas por Evasión del Impuesto a las Ganancias y Recaudación Nacional - millones de pesos

	antes de 1997	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Evasión Ganancias	3,22	13,36	47,79	41,60	39,64	22,50	9,75	2,46	0,56	0,00
Evasión Ganancias salidas no doc.	0,00	0,00	1,22	2,26	3,59	1,49	0,13	0,00	0,00	
<b>Ganancias</b>										
Evasión Total Ganancias	3,22	13,36	49,01	43,86	43,24	23,99	9,87	2,46	0,56	0,00
Recaudación Ganancias		8.334	9.489	9.980	11.055	10.641	9.454	16.114	23.513	29.148
% Evadido		0,16%	0,52%	0,44%	0,39%	0,23%	0,10%	0,02%	0,00%	0,00%

Las autoridades han decidido a lo largo de la década del noventa incorporar, entre otras, dos importantes herramientas para evitar la evasión del Impuesto a las Ganancias, dadas las prácticas observadas de los contribuyentes. La primera tiene que ver con la incorporación del

pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y la segunda con la regulación de los precios de transferencia pactados con compañías vinculadas del exterior<sup>96</sup>. La primera herramienta citada, implica el pago de un importe en concepto de la ganancia presunta que deberían tener las empresas, utilizando como base imponible los activos que poseen. Bajo este nuevo esquema, las firmas que presentan pérdidas en sus cuentas pagarán tal impuesto (a cuenta de futuras ganancias), mientras que las que obtienen beneficios pagarán el mayor monto entre el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

La segunda modalidad típica de evasión del Impuesto a las Ganancias es la modificación de los precios de los bienes y servicios transados con compañías vinculadas del exterior. De esta manera se intenta trasladar base imponible a países con menor alícuota del Impuesto a las Ganancias. Para combatir este tipo de maniobras, se han incorporado en el año 1999 varios artículos que obligan a las empresas que registran transacciones con compañías vinculadas del exterior (importación o exportación de bienes o servicios, pago de regalías, etc.) a presentar un informe que sustente que las condiciones bajo las cuales se realizaron tales transacciones hubiesen sido pactadas por terceros independientes.

Sin embargo, estas dos herramientas no han sido suficientes. Esto se debe a que existe otra práctica que permite evadir el Impuesto a las Ganancias y que no ha sido combatida aún. Esta modalidad se basa en que en nuestro país no hay una fecha de cierre del balance anual común a todas las empresas. De esta forma, una empresa cuya fecha de cierre de balance fuera anterior a la de otra perteneciente al mismo grupo, podría acordar la adquisición de un servicio con el objetivo de disminuir sus ganancias. Una vez que el balance ha sido cerrado, la empresa puede declinar la compra o simplemente acordar con la segunda una venta de servicios permitiendo disminuir las ganancias de esta última. En cualquier caso, cierta proporción del impuesto a las ganancias es evadido por la primera empresa y nunca ingresa a las arcas del Estado.

Para analizar la trascendencia de este impuesto para el sector público, es importante saber a donde se destina su recaudación. De la recaudación bruta se destinan \$580 millones repartidos entre la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) (\$120 millones), el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN) (\$20 millones), y el conjunto de las provincias, para ser distribuidos según la Ley N° 23.548 (\$440 millones). Una vez realizadas estas deducciones se deriva el 20% nuevamente a la ANSES; el 10% - hasta un monto de \$650 millones anuales a la Provincia de Buenos Aires. El excedente de dicho monto se distribuye entre el resto de las provincias; el 2% nuevamente a al ATN; el 4% a las provincias - excepto la de Buenos Aires; y el 64% restante a la coparticipación entre las provincias. De aquí se deriva la importancia de la recaudación del Impuesto a las Ganancias para compensar la evasión de aportes previsionales y/o para afrontar el déficit en esa materia luego de la reforma previsional implementada en la primera mitad de la década del noventa, donde gran parte de los aportantes pasó al sistema de capitalización, dejando al sector público sin una masa importante de ingresos para afrontar tal segmento del gasto público.

## **Aportes y contribuciones a la seguridad social**

### Principales Características

Conforme lo ya explicado, las contribuciones sociales que rigen actualmente, tienen su origen en la Ley N° 24.241<sup>97</sup> sancionada en julio de 1994 y comprenden tanto los aportes que realizan los empleados como las contribuciones patronales que realizan los empleadores sobre la base imponible del salario del trabajador registrado. Los aportes son dirigidos a la obra social (3%),

<sup>96</sup> La Ley de Impuesto a las Ganancias explica cuales son los supuestos de vinculación.

<sup>97</sup> Hasta el 30-06-94, las distintas modalidades de tributación se encontraban legisladas por distintas reglamentaciones – empleados bajo relación de dependencia (Ley N° 18.037) y autónomos (Ley N° 18.038).

al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (I. N. S. S. J. P. - Ley 19.032, 3%) y un monto destinado al sistema previsional, que varía según se trate de aportes al Sistema de Reparto o al de Capitalización (11% y 7% respectivamente). En el primer sistema los aportes financian a los jubilados contemporáneos, mientras que en el segundo los aportes se capitalizan en la cuenta de cada empleado, quien podrá hacer efectivo el monto acumulado al momento de jubilarse. Las contribuciones patronales<sup>98</sup>, en cambio, son de un 21% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios<sup>99</sup> y del 17% para los restantes empleadores<sup>100</sup>. A esto debe sumarse el 6% destinado a las obras sociales.

Por su parte, los trabajadores que no se encuentran en relación de dependencia, podrán estar comprendidos en las categorías de "Monotributo"<sup>101</sup> o "Autónomo"<sup>102</sup>. En ambos casos deberán realizar aportes provisionales y a la obra social.

Los aportes previsionales se destinan a las arcas del Estado (sistema de reparto) o a las de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP), mientras que los aportes a las obras sociales se dirigen directamente a los sindicatos y sus obras sociales, por lo que no forman parte de la recaudación estatal.

Evolución de la Evasión y de la Recaudación de los Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social en Argentina.

La recaudación de los impuestos referidos al sistema previsional se explica, en el caso argentino y en los años bajo análisis, por la evolución de la actividad económica, la cual permite a los empleadores contratar mayor cantidad de trabajadores en condiciones formales en épocas de auge y por lo tanto realizar los aportes correspondientes. Por el contrario, los empresarios han tenido que despedir empleados o contratarlos bajo modalidades informales en años de recesión. Del mismo modo los trabajadores independientes también ven incrementada su actividad y por lo tanto están en condiciones de realizar los aportes correspondientes.

Por otro lado, otra causa importante de la marcha de la recaudación es la evolución salarial, ya que los aportes son un porcentaje del sueldo pagado al asalariado. Este aspecto tuvo influencia en los años posteriores a la crisis económica de finales del 2001, donde poco a poco los diferentes sectores han ido implementando aumentos salariales sujetos a aportes<sup>103</sup>.

Es por estos motivos recientemente expuestos que la recaudación de impuestos al trabajo en Argentina ha sido decreciente en el período 1997-2001 y creciente en 2002-2005.

98 Las contribuciones patronales se destinan a jubilación, a las asignaciones familiares y al Fondo Nacional de Desempleo.

99 Con excepción de los comprendidos en las Leyes N° 23.551 (Asociaciones Sindicales de Trabajadores), 23.660 (Obras Sociales), 23.661 (Agentes del Sistema Nacional de Seguro de Salud) y 24.467 (Pequeña empresa).

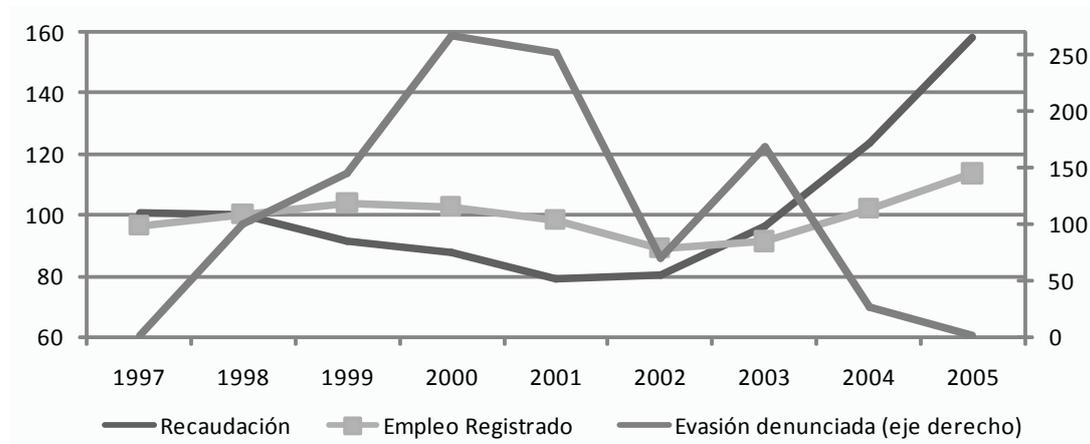
100 Asimismo será de aplicación a las entidades y organismos con participación estatal, los bancos y entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso, comprendidos en el art. 1° de la Ley N° 22.016.

101 Esta opción, creada por la Ley 25.865 y el Decreto 806/04, consta de 13 categorías. Los trabajadores que operen bajo esta modalidad deberán abonar un impuesto integrado que sustituye el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado.

102 Esta modalidad se divide en 5 categorías que se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado.

103 Quedan excluidos de esta explicación los diversos aumentos no remunerativos aplicados a los salarios, ya que por sus características no afectan a la recaudación.

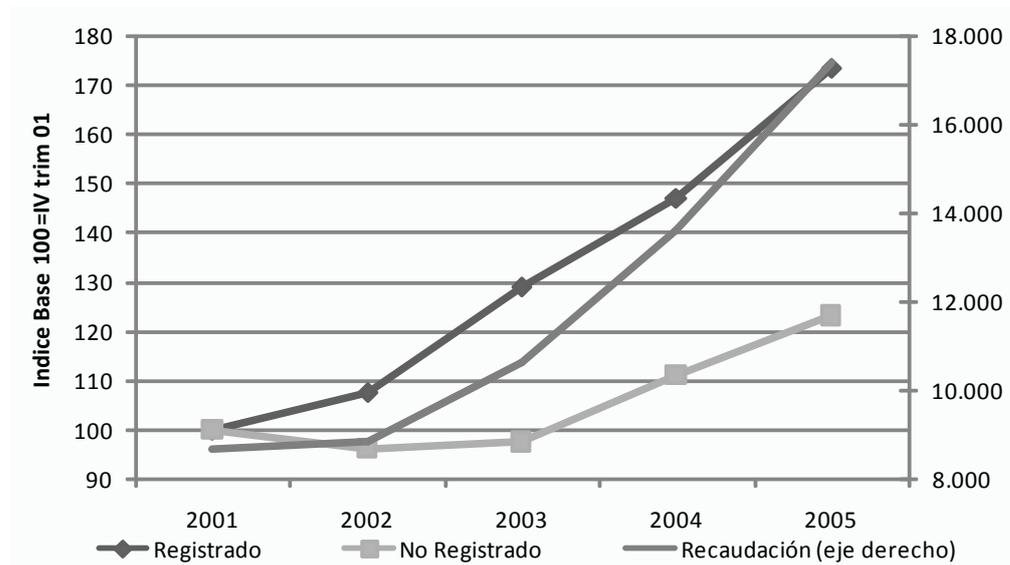
Gráfico N° 37 - Evolución de la Recaudación y Evasión en Contribuciones Sociales y del Empleo Registrado - Índice base 100 = 1998



En el gráfico N° 37 puede observarse la evolución de la recaudación de contribuciones sociales a nivel nacional y la evolución del empleo registrado en el sector privado<sup>104</sup> en el ámbito de Capital Federal, junto a los montos evadidos en tal jurisdicción<sup>105</sup>.

Se observa que en los años en los cuales el empleo registrado supera a la recaudación, la evasión relevada en la encuesta aumenta de manera sustancial. Por el contrario en los años donde la recaudación crece con más fuerza de lo que lo hace el empleo registrado, las denuncias por evasión presenta una tendencia decreciente.

Gráfico N° 38 - Evolución Salarial del Sector Privado - Empleo Registrado y No Registrado



Por su parte, en el gráfico N° 38, se pone en evidencia la evolución salarial del sector privado tanto a nivel del empleo registrado como del no registrado. De esto es posible extraer ciertos comportamientos relacionados entre las variables, tal como se explicará más adelante.

104 Se utiliza el dato de empleo registrado en el sector privado ya que a los efectos del tema principal de este estudio – la evasión – se asume que el sector público como empleador no evade los aportes de sus empleados.

105 Para la lectura de este gráfico así como la del N° 6, debe tenerse en cuenta la explicación anteriormente dada para la metodología utiliza de de números índices.

Previamente, vale la pena dedicar un párrafo a las diversas modalidades de evasión utilizadas en cuanto a los impuestos al trabajo. La primera opción tiene que ver con la contratación total del empleado en condiciones informales. La segunda va aumentando el grado de formalidad y consiste en la registración de una parte del sueldo del empleado, mientras que la otra continua siendo evadida. Por último, la tercera modalidad tiene que ver con la inscripción total del empleado pero sin que el empleador aporte a las arcas del Estado las sumas descontadas del sueldo bruto del personal en relación de dependencia.

Tabla N° 72: Recaudación, empleados registrados y evasión

Año	Empleo Registrado	Recaudación de Contribuciones Sociales	Evasión Previsional Denunciada	Empleo Registrado	Recaudación de Contribuciones Sociales	Evasión Previsional Denunciada
	Millones de personas	Millones de pesos		Variación respecto al año anterior		
1997	1,11	11.102,9	0,01	5,60%	3,2%	
1998	1,15	11.017,1	1,93	3,60%	-0,8%	26229,8%
1999	1,19	10.056,9	2,78	4,05%	-8,7%	44,1%
2000	1,18	9.669,9	5,15	-1,50%	-3,8%	84,9%
2001	1,12	8.682,8	4,87	-4,26%	-10,2%	-5,5%
2002	1,02	8.840,6	1,34	-9,41%	1,8%	-72,4%
2003	1,05	10.628,3	3,25	2,57%	20,2%	142,3%
2004	1,17	13.598,5	0,52	11,91%	27,9%	-84,1%
2005	1,30	17.400,4	0,01	11,21%	28,0%	-98,0%

En la tabla N° 72 (donde se presentan cada una de las variables en sus unidades originales) puede observarse lo recientemente explicado, es decir, en la mayoría de los años donde los montos de evasión previsional denunciados disminuyen, sucede que la tasa de crecimiento de la recaudación es superior a la de la cantidad de empleados registrados.

Retomando el análisis del gráfico N° 38, puede observarse que la evolución salarial del sector privado registrado es acompañada por incrementos en la recaudación. Vale la pena señalar que la serie comenzó a estimarse desde el año 2001 ya que es desde el momento post crisis cuando se comenzaron a implementar los aumentos de salarios, dada la necesidad surgida del incremento del costo de vida.

Para el caso de los aumentos de salario del sector privado no registrado, en cambio, pueden evidenciarse incrementos mucho menores que para los trabajadores formales. Esto tiene implicancias directas en la evasión registrada en los años en cuestión, ya que implica que ésta será menor (entre otras causas) cuanto menos sean los salarios pagados en condiciones irregulares, es decir la base imponible que no está siendo gravada. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cuando los trabajadores informales ingresan al sector formal, sus salarios pasan a estar determinados por los convenios que cada sindicato haya firmado oportunamente, que suelen ser más altos que los salarios del sector no registrado. Por ello, los niveles de “evasión potencial” podrían no ser menores.

## Impuesto al valor agregado (IVA)

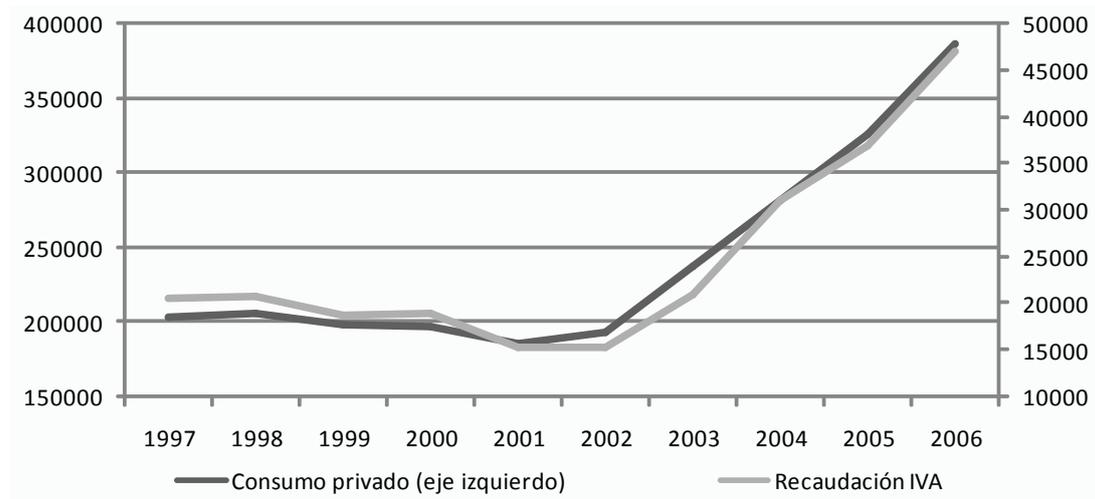
### Principales caracteristicas

Tal como se explicara anteriormente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado en 1997) establece que se trata de un impuesto indirecto el cual recae sobre todas las fases de los ciclos de producci3n y distribuci3n. El mismo posee actualmente una alicuota general del 21%, una alicuota diferencial superior del 27% para la venta de servicios p3blicos realizada a sujetos inscriptos y una alicuota diferencial inferior del 10,5%<sup>106</sup> aplicada a los bienes de capital, entre otras cosas. Sin embargo, la alicuota general fue modificada entre el 18 de noviembre de 2002 y el 17 de enero de 2003, mediante el Decreto 2312/2002. El objetivo de dicha modificaci3n fue la consideraci3n de que por la coyuntura econ3mica del momento y la 3poca del a3o, "una reducci3n de la referida tasa podr3a constituir un importante incentivo al consumo". De esta forma, la alicuota general pas3 a ser del 19% y la alicuota diferencial inferior del 9,5%.

### Evoluci3n de la Recaudaci3n del IVA

Como puede observarse en el gr3fico N3 39 la evoluci3n de la recaudaci3n del IVA est3 fuertemente relacionada con la evoluci3n del consumo privado, principal factor explicativo del buen desempe3o de la econom3a argentina.

Gr3fico N3 39 Evoluci3n del Consumo Privado y la Recaudaci3n del IVA - millones de pesos -



Un primer punto importante respecto del análisis de la evoluci3n de las denuncias por evasi3n del Impuesto al Valor Agregado revela que 3sta presenta una relaci3n inversa con el ciclo econ3mico, siendo elevada durante la fase recesiva del ciclo y disminuyendo significativamente durante la fase de auge. Esto implicar3a que los contribuyentes evaden el pago de tributos como un mecanismo de adaptaci3n ante las crisis.

<sup>106</sup> Para mayores detalles véase Direcci3n Nacional de Investigaciones y An3lisis Fiscal. Subsecretar3a de Ingresos P3blicos. Secretar3a de Hacienda. Ministerio de Econom3a y Producci3n. "Tributos Vigentes en la Rep3blica Argentina a Nivel Nacional (actualizado al 31 de marzo de 2007)". Decreto 2312/2002 emitido el 14 de noviembre de 2002.

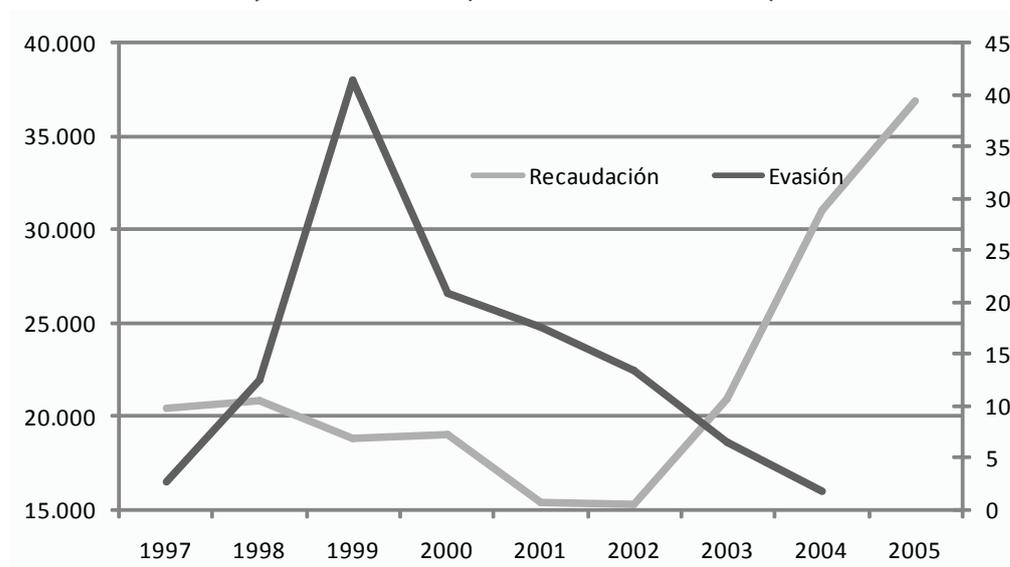
Tabla N° 73: Denuncias efectuadas por evasión de IVA y recaudación nacional

	Antes 1997	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	
IVA	Evasión IVA	0,24	2,73	12,51	41,29	20,86	17,60	13,36	6,46	1,77	0,17
	Recaudación IVA		20.474	20.857	18.771	19.009	15.351	15.242	20.948	30.977	36.853
	% Evadido		0,01%	0,06%	0,22%	0,11%	0,11%	0,09%	0,03%	0,01%	0,00%

Como puede verse en el gráfico a continuación, las denuncias de evasión correspondientes al IVA alcanzan su valor máximo en el año 1999, por un monto de \$41,29 millones de pesos. Esto surge durante el primer año de retroceso de la economía, donde el PBI a valores de 1993 presenta una caída del 3,39%. Sin embargo, si bien pueden observarse montos denunciados elevados durante los años subsiguientes (2000 a 2002 – período de recesión de la economía), éstos se sitúan muy por debajo del máximo (menos del 50 %).

La tendencia decreciente en las denuncias de evasión que se registra a partir del año 2000 puede ser explicada en parte, y como se explicará más adelante, por una mejora en los niveles de cumplimiento ante el tributo así como por una mejora en la administración tributaria.

Gráfico N° 40 Recaudación y montos denunciados por evasión del IVA - millones de pesos



Es importante mencionar que si bien las denuncias por evasión representan una proporción muy pequeña respecto de los montos recaudados, éste es relativamente significativo si se toma en cuenta el tamaño de la muestra analizada.

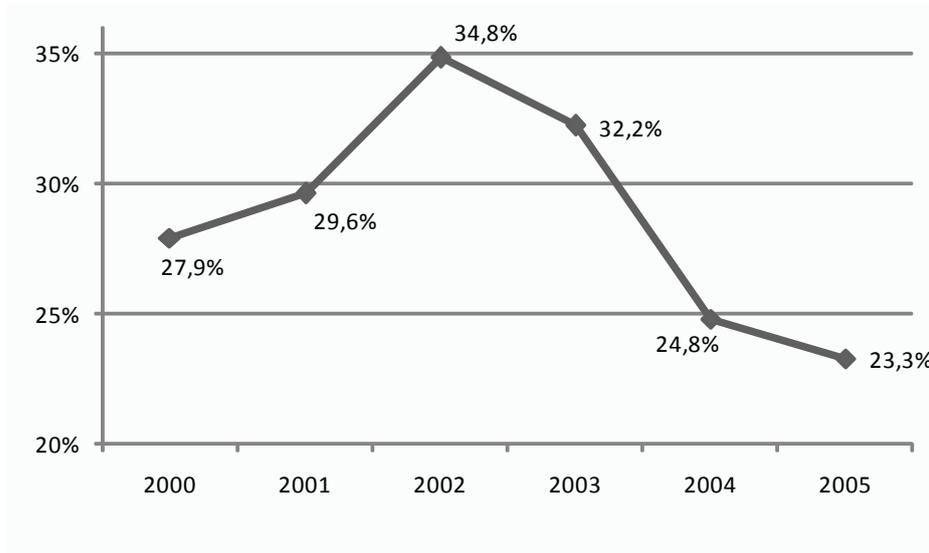
La AFIP ha realizado dos estudios en los que ha buscado estimar la evasión del IVA. El primero comprende el período 2000 – 2004<sup>107</sup> y el segundo, que complementa el análisis, el año 2005<sup>108</sup>. Como puede verse en el gráfico a continuación, la evasión estimada logró su punto máximo en el año 2002, donde alcanza el 34,8 %. Lo llamativo es que precisamente durante ese año la recaudación del IVA presenta un quiebre respecto de su tendencia del período anterior y comienza a crecer.

107 Salim, José y D'Angela, Walter; "Estimación del Incumplimiento en el IVA. Años 2000 a 2004". Julio de 2005. Dirección de Estudios, Administración Federal de Ingresos Públicos.

108 Salim, José y D'Angela, Walter; "Estimación del Incumplimiento en el IVA. Año 2005". Dirección de Estudios, Administración Federal de Ingresos Públicos.

Cabe resaltar que la tendencia del incumplimiento a partir del año 2003 es decreciente, y esto mismo es lo que se observa de la evolución de las denuncias de evasión relevadas en la muestra.

Gráfico N° 41 Incumplimiento en el pago del IVA



Al igual que en la sección donde se analizó al Impuesto a las Ganancias, es importante mencionar el destino del uso de los fondos recaudados del IVA. En este caso, el 11% de los ingresos públicos se derivan al Régimen Nacional de Previsión Social, quedando el resto disponible para coparticipar entre las provincias.

La importancia de este tributo radica, en buena medida, en que el 11% de la recaudación se destina al Régimen de Previsión Social, al igual que una parte importante de la recaudación del Impuesto a las Ganancias, como se mencionó anteriormente. El resto de la recaudación se destina a la coparticipación federal de impuestos.

## Conclusiones generales desde el punto de vista macroeconomico

Se observa una sensible disminución de las denuncias de evasión a partir del año 2003, en particular de las denuncias respecto al IVA y al Impuesto a las Ganancias. Si bien debe tenerse en cuenta que aún pueden presentarse denuncias de evasión sobre los últimos años de la serie, de todas formas surgen dos hipótesis que no han podido ser contrastadas con los datos disponibles.

En primer lugar, de ellas se sugiere que ha aumentado el nivel de cumplimiento de los tributos, lo que explicaría parte del aumento de la recaudación tal como se observa a partir del año 2002. Esto puede suceder por dos motivos que, evidentemente, pueden haber operado en forma paralela. Por un lado, la mejora en el nivel de cumplimiento, con el consecuente incremento en la recaudación, surge como consecuencia del crecimiento sostenido que está experimentando la economía argentina desde el año 2003. Las series del PBI a precios constantes indican que la economía ha crecido a tasas de alrededor del 9% anual. En segundo lugar, el nivel de cumplimiento puede haber mejorado como consecuencia de una mayor eficiencia administrativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que incluya mejoras en la fiscalización y en la gestión de cobranzas.

Surge del análisis de los diversos planes de facilidades de pago puestos en marcha durante el período bajo análisis que sólo la Ley N° 25.865, sancionada en enero de 2004, permitió saldar deudas de contribuyentes con denuncia formal. Sin embargo, dicha ley excluía a aquellos responsables procesados por la ley tributaria y a los empleadores (solamente considera deudas originadas por autónomos y monotributistas). Desde la sanción de esta ley, han ingresado recursos por \$385 millones correspondientes al régimen que ésta establece. Lamentablemente, no se cuenta con cifras desagregadas que permitan inferir qué parte de los montos denunciados ingresaron dentro de este plan, ni a qué tributos corresponden.

Un hecho que debe ser tenido en cuenta es la alta correlación que existe entre la recaudación de IVA y la recaudación del Impuesto a las Ganancias. Esto se debe a que la base de cálculo de este último es el valor agregado generado durante el año, menos las deducciones que permite la ley. Por tal motivo, la evasión del IVA lleva aparejada evasión de ganancias.

Vale la pena dedicar un párrafo aparte a un aspecto que está detrás de todas las maniobras evasivas y es el que tiene que ver con la cultura tributaria del país. En primer lugar los contribuyentes tienen la característica de ser reticentes al pago de sus impuestos por desconfianza del destino de tales montos en manos del sector público. De hecho, se pueden observar dos tendencias bien definidas respecto al gasto público, mientras que en los años 1997-2001 la política del modelo seguido por los gobiernos de turno no tenían énfasis en el gasto público (a saber se pretendía bajo indicaciones de organismos multilaterales reducirlo para disminuir el déficit fiscal), en el modelo seguido a partir de la devaluación del peso argentino en enero de 2002 hasta la actualidad el gasto público tiene especial importancia. Es por esto que las denuncias y la presión por parte de la autoridad fiscal pueden disminuir, incrementarse o tener orígenes distintos según las tendencias de política imperante (disminuir el déficit fiscal o aumentar el gasto público). Adicionalmente, como se ha visto en el análisis de los diferentes impuestos, las necesidades que surgen de los diferentes segmentos del gasto público tienen implicancias en las denuncias y presión de las autoridades. Es decir, la gran necesidad de recursos para el sistema previsional hace que se deban obtener fondos de la recaudación de otros impuestos. Por lo que la posibilidad de cumplimiento de obligaciones previsionales depende de la recaudación de impuestos como el IVA o Ganancias y por ende el grado de evasión en estos tributos resulta vital para el sistema previsional.

En segundo lugar puede decirse que tiene influencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes las posibilidades de ser descubierto, denunciado y penado por tal evasión.

Para el período bajo análisis, nuestro país presenta una estructura económica basada fuertemente en los servicios, con una participación promedio del 63% del PBI<sup>109</sup> para el período valuado a precios de 1993. Los sectores productores de bienes, por su parte, representaron aproximadamente el 32%. Esta composición se ha mantenido constante en todos los años, con variaciones del orden del 2% respecto de los valores mencionados.

Los sectores que presentan una mayor participación en la economía pertenecen al grupo de sectores productores de servicios, con la excepción de la industria manufacturera. En la tabla N° 74 se presentan por orden de importancia los cinco sectores que aportan mayor valor al PBI.

**Tabla N° 74: Principales sectores del PBI**

Sector	Participación (% del PBI)	Clasificación
Industria manufacturera	16%	Productor de Bienes
Inmobiliarias, empresariales, de alquiler	15%	Productor de Servicios
Comercio mayorista, minorista y reparaciones	13%	Productor de Servicios
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	9%	Productor de Servicios
Servicios sociales y de salud	8%	Productor de Servicios

\*Los valores corresponden al promedio de participación del subsector dentro del período 1997-2005. Cabe destacar que la participación en cada año se mantiene en el rango del 1% alrededor del promedio, por lo que los valores presentados son altamente representativos. Fuente: Elaboración propia con datos del INDEC

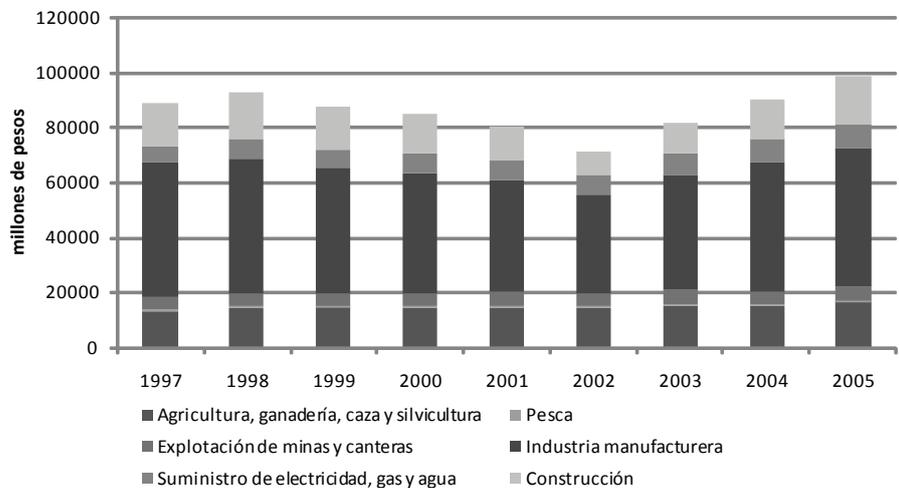
Respecto a la evolución de los sectores, los productores de bienes han atravesado un período contractivo entre 1999 y 2002, año en que el sector presenta su mayor caída (12% respecto al año anterior). A partir del año 2003, comienza a recuperarse superando, en 2005, los valores previos a la crisis.

Cabe mencionar que dentro del interior del grupo de los sectores productores de bienes se destacan los rubros industriales con una participación mayor al 50% durante todo el período, y cuyo crecimiento se extiende hasta la actualidad. Como referencia de esta tendencia puede mencionarse el crecimiento promedio del 11,6% que experimentó el Estimador Mensual Industrial (EMI) entre los años 2003-2005<sup>110</sup>. Esto puede observarse en el gráfico N° 42.

109 El Producto Bruto Interno (PBI) a precios de mercado se obtiene sumando el valor de los sectores productores de bienes y de servicios, el impuesto al valor agregado y los impuestos a las importaciones, y restando el valor de la intermediación financiera.

110 Fuente: Indec.

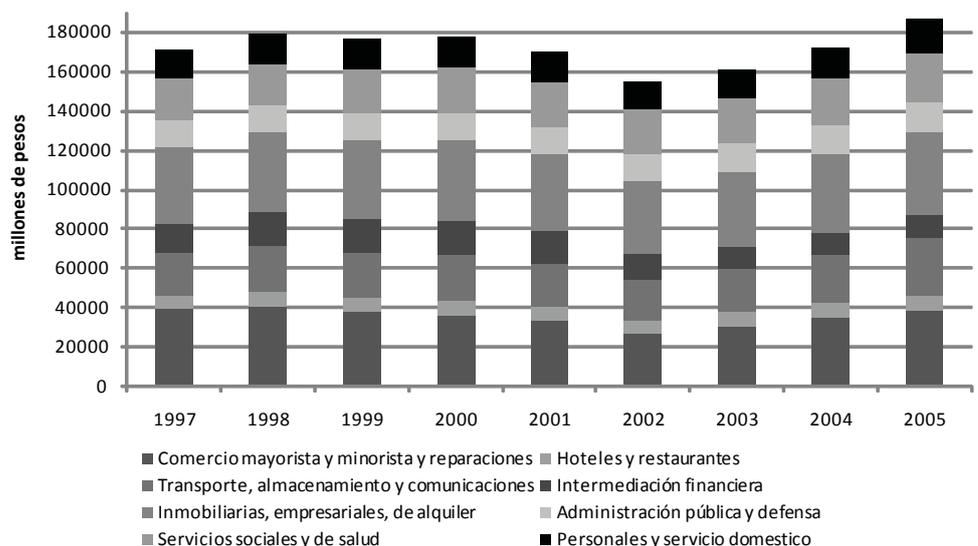
Gráfico N° 42 Composición del Sector Productor de Bienes a precios de 1993



Un punto que merece la pena ser destacado es la escasa participación de la actividad pesquera como generadora de valor, situándose por debajo del 1% durante todo el período.

Los sectores productores de servicios presentan un comportamiento similar a los productores de bienes, pero muestran una leve recuperación en el año 2000. Sin embargo, es también en 2005 cuando logran recuperarse respecto al período previo. La composición del sector se ha mantenido estable a lo largo del período, como puede observarse en el gráfico N° 43.

Gráfico N° 43 Composición del Sector Productor de Servicios a precios de 1993



Los principales sectores son los servicios de las inmobiliarias, los empresariales y los de alquiler con una participación del 23% en promedio para el período y el comercio mayorista, minorista

y las reparaciones, que dan cuenta de un 21%. El sector con menor representación es el de hotelería y restaurantes (4% promedio).

Respecto al estudio realizado acerca de los montos denunciados por evasión, en el 67% de los casos relevados fue posible identificar la actividad del contribuyente. Dentro de éstos, el 80% de las denuncias están concentradas en 12 sectores, de los que sobresalen los servicios y comercios varios (19,7%) y los servicios relacionados con la salud (11,5%). Tal como se mencionó anteriormente, estos sectores generan en conjunto un aporte del 21% al PBI de nuestro país y son dos de los sectores más importantes. El tercer sector en términos de las cantidades de denuncias de evasión recibidas es el Sector Agropecuario (7,3%), que realiza un aporte promedio al PBI del orden del 5% para el período.

## CONCLUSIONES

A continuación se desarrollará sucintamente un resumen, a modo de conclusión, de los principales resultados obtenidos a través del relevamiento y análisis de los casos que tramitan o tramitaron por ante el Fuero Penal Tributario, a los cuales se pudo tener acceso.

El mismo, siguiendo la metodología impuesta a lo largo del trabajo y como se explicara en el capítulo introductorio, no contendrá fundamentos subjetivos, sino que será el reflejo objetivo de los datos verificados.

- El número creciente de casos que tramitan por ante los Juzgados y Fiscalías Nacionales en lo Penal Tributario, debido a la relación –negativa- entre tasa de entrada y tasa de salida, ocasionada por la alta complejidad de las causas, la escasez de los recursos humanos y los tiempos considerables de tramitación que conllevan la producción de las medidas de instrucción necesarias, está produciendo un congestionamiento de causas que conspira contra la mejor gestión y resolución de casos.
- Se ha verificado que un gran porcentaje de denuncias han sido efectuadas durante la segunda quincena del mes de diciembre de cada año y en especial durante los últimos tres días del mes de diciembre. Ello puede encontrar explicación en la alta tasa de demora en la promoción de denuncias penales por parte de la AFIP, posiblemente ocasionada por el cúmulo de tareas que pesan sobre las divisiones jurídico penales del organismo, y por otro en la inminencia de plazos de prescripción de la acción penal de los ilícitos que se denuncian.
- Se ha verificado que quien ha realizado el mayor número de denuncias es la AFIP, ello es así dada su específica función de fiscalización y contralor de los contribuyentes y sujetos obligados por el sistema tributario y previsional.
- Desde un punto de vista global de la cuestión, la actividad sobre la cual se verifica mayor cantidad de casos denunciados es aquella en la cual se han concentrado servicios y comercios varios (19,7%), encuadrándose dentro de estas actividades variadas tales como “servicios de publicidad”; “ventas al por menor de máquinas y equipos de oficina”; “panadería”; “importación de papel”; “minimercado”; “servicios de consultoría”, etc., luego seguida por servicios relacionados con la salud (11,5%), y actividades agropecuarias (7,3%).

Relacionado con estas tres categorías de actividades, pueden efectuarse también las siguientes apreciaciones: la AFIP ha sido quien más denuncias ha formulado contra contribuyentes enmarcados en las mismas (135 casos); el rango de montos que presuntamente ha sido el más involucrado ha sido el de \$100.001 a \$250.000; el tipo de tributo presuntamente más evadido ha sido el Impuesto a las Ganancias (86); el ardid o engaño mayormente utilizado es la presentación de declaraciones juradas engañosas (94); el tipo de hecho que se ha observado con mayor frecuencia ha sido la omisión de declarar ingresos.

- El 79% de los casos relevados han sido calificados como presuntas infracciones a la Ley N° 24.769, en alguno de sus tipos. Dentro de este marco normativo se advierte un claro predominio de los casos cuyo delito denunciado fue el de evasión tributaria simple, prevista en el artículo 1° (438 casos), seguida por los casos de retención y falta de depósito de aportes al sistema de seguridad social, previsto por el artículo 9° de la citada Ley (124 casos).
- En un 39,2 % (321 casos) del total de la muestra, se ha verificado que el ardid o engaño presuntamente utilizado para la comisión de alguno de los delitos denunciados, ha sido el uso de declaraciones juradas engañosas, seguido en un 14 % (115 casos) por la ocultación maliciosa.

- En un 21,6% (169 casos) del total de la muestra se ha verificado que el tipo de hecho presuntamente utilizado para la comisión de alguno de los delitos denunciados ha sido la omisión de declarar ingresos, seguido en un 12,3% (96 casos) por la falta de depósito de los aportes retenidos a la seguridad social, y en un 12,1 % (95 casos) por debito fiscal no declarado.
- La mayoría de las denuncias realizadas por particulares se relacionan con la falta de depósito de los aportes retenidos, y de personal y remuneraciones no declaradas, lo cual podría evidenciar el interés de denuncia de los particulares en aquellos casos en que personalmente se hayan afectados.
- Respecto de la intervención de sociedades, empresas, bancos y financieras radicadas en el extranjero en la maniobra, se pudo observar que, si bien no son muchos los casos en los que se detectó la participación de este tipo de personas jurídicas (3% del total de la muestra), en la mayoría de las causas en que sí intervinieron, las sociedades, empresas, bancos o financieras son uruguayas (47%). Esto, de alguna manera, es demostrativo de la intervención de países donde rigen especiales reglamentaciones que garantizan el secreto bancario, financiero o fiscal, lo cual torna dificultosa la obtención de información en el marco de las investigaciones penales.
- Respecto de la situación procesal en la que se encuentran las causas, se pudo observar del total de la muestra que en 427 casos se arribó a un pronunciamiento remisorio, en alguna de sus formas –desestimación, archivo, sobreseimiento- los cuales constituyen casi la mitad de los supuestos relevados. No resulta un dato menor el escaso número de casos elevados a juicio (25), al igual que el número de casos en trámite con auto de procesamiento (17). Ello puede encontrar explicación en la complejidad propia de la materia y en los tiempos de tramitación que conllevan las medidas de instrucción necesarias para la debida acreditación de los hechos y de la responsabilidad de los presuntos imputados.
- Se han detectado pocos casos (12) donde se haya petitionado y resuelto favorablemente la extinción de la acción penal por pago, que prevé el Artículo 16° de la Ley N° 24.769.
- Del total de la muestra, se ha verificado la intervención de querellante en 25 casos, resultando ser la AFIP (23) quien más ha solicitado ser tenida en dicho carácter en el marco de los procesos.
- La intervención del defensor oficial se ha verificado en 28 casos, advirtiéndose la designación de defensores particulares en 648 casos, y 167 casos donde no se han designado aún letrados.
- En el 35% de los casos cuyo denunciante ha sido la AFIP (471 casos) no se han detectado tiempos inactivos considerables en el trámite de las actuaciones administrativas. Sólo se ha podido constatar ciertos tiempos inactivos en un 3% de los casos, mientras que en el 62% restante, no se ha podido consignar la existencia de estos tiempos inactivos debido a que no se contaba con la información suficiente.
- En cuanto a los montos globales por tributo denunciados, se ha observado que el sumatoria de los montos parciales de los casos que involucran al Impuesto a las Ganancias encabeza la serie, con \$181.842.468, seguido por el monto global del Impuesto al Valor Agregado con \$123.682.638, y monto global de presuntos delitos previsionales con \$38.810.350.
- En cuanto a los rangos de montos en los que el tributo involucrado era el Impuesto a las Ganancias, se ha verificado que el 86% de los casos se halla dentro del rango de los \$100.001 a \$1.000.000, y dentro de éste, el 42% se halla dentro del rango de \$100.001 a \$250.000.
- En cuanto a los rangos de montos en los que el tributo involucrado era el Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-, se ha verificado que el 92% de los casos se halla dentro del rango de los \$100.001 a \$1.000.000, y dentro de éste, el 69% se halla dentro del

rango de \$100.001 a \$250.000.

- En cuanto a los rangos de montos en los que el tributo involucrado era el Impuesto al Valor Agregado, se ha verificado que el 87% de los casos se halla dentro del rango de los \$100.001 a \$1.000.000, y dentro de éste, el 43% se halla dentro del rango de \$100.001 a \$250.000.
- En cuanto a los rangos de montos en los que la afectación recaía sobre los recursos de la seguridad social, se ha verificado que el 51% de los casos se halla dentro del rango de los \$10.000 a \$100.000.
- En cuanto a los rangos de montos en los que otros tributos resultaban involucrados, se ha verificado que el 54% de los casos se halla dentro del rango de los \$100.001 a \$500.000.
- Como corolario de lo expuesto en los seis ítems que anteceden, se ha observado que el rango de \$100.001 a \$250.000 constituye la categoría con mayor profusión de casos en todas los tipos de tributos analizados, a excepción de los recursos de la seguridad social.
- Del total de los 280 casos identificados donde se ha denunciado la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias, la categoría de actividad que registra mayor cantidad de denuncias, ha sido la de servicios y comercios varios (52), que como se explicara, ha sido elaborada a los fines de esta investigación y agrupa a otras diversas actividades y servicios relacionados con el comercio. Luego, se han verificado 22 casos relacionados con el rubro de la construcción; 19 casos relacionados con el rubro servicios de electrónica, informática y telefonía, y 19 casos relacionados con prestación de servicios de salud.
- Del total de los 26 casos identificados donde se ha denunciado la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-, la categoría de actividad que registra mayor cantidad de denuncias, ha sido la de servicios y comercios varios (9)
- Del total de los 186 casos identificados donde se ha denunciado la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado, la categoría de actividad que registra mayor cantidad de denuncias, también ha sido la de servicios y comercios varios (36), luego seguida por actividades agropecuarias (16) y actividades relacionadas con la industria y comercialización de alimentos (14).
- Del total de los 47 casos identificados donde se ha denunciado la presunta evasión de los recursos de la seguridad social, la categoría de actividad que registra mayor cantidad de denuncias, ha sido la del rubro transporte (9), seguida por servicios relacionados con la salud (7).
- Del total de los 15 casos identificados donde se ha denunciado la presunta evasión de otros tributos, la categoría de actividad que registra mayor cantidad de denuncias, ha sido aquellas relacionadas con la dirección de empresas y sociedades, por las cuales los obligados debían tributar a título personal (3), seguida por el rubro combustible y minería (2).
- En el 48% de los casos donde se verificó la intervención de querellante, el ardid desplegado fue la declaración jurada engañosa
- En el 66% de los casos donde se verificó la posible intervención en la maniobra ilícita de empresas, sociedades, bancos o financieras radicadas en el extranjero, el ardid desplegado fue la declaración jurada engañosa.
- Desde el punto de vista de la calificación legal, las figuras típicas que presentan los mayores registros son aquellas previstas en los artículos 1º, 2º, 7º y 9º de la Ley N° 24.769.

## Referencias bibliográficas:

Banco Mundial; "Argentina. A la búsqueda de un crecimiento sostenido con equidad social. Observaciones sobre el crecimiento, la desigualdad y la pobreza". Octubre de 2005.

Dirección Nacional de Cuentas Internacionales - Instituto Nacional de Estadística y Censos - Secretaría de Política Económica; "Metodología de estimación del balance de pagos". Fecha de actualización: mayo de 2005.

Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. Subsecretaría de Ingresos Públicos. Secretaría de Hacienda. Ministerio de Economía y Producción; "Tributos Vigentes en la República Argentina a Nivel Nacional (actualizado al 31 de marzo de 2007)".

Proyecto Estratégico de la Universidad de Buenos Aires, Plan Fénix, "El Plan Fénix en vísperas del segundo centenario", Resúmenes de Ponencias "Desarrollo económico y equidad". Agosto de 2005.

Sangiácomo, Máximo; "La crisis Argentina de 2001: Algunos tópicos sobre su impacto en el portafolio y las fuentes de financiamiento del sector privado no financiero". Documento de Trabajo N°9. Febrero de 2006.

Salim, José y D'Angela, Walter; "Estimación del Incumplimiento en el IVA. Años 2000 a 2004". Dirección de Estudios, Administración Federal de Ingresos Públicos. Julio de 2005

Salim, José y D'Angela, Walter; "Estimación del Incumplimiento en el IVA. Año 2005". Dirección de Estudios, Administración Federal de Ingresos Públicos.

Viilegas, Hector Belisario "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2003, pág. 754.

Macchi, Miguel Ángel, "Sistema penal tributario y de la Seguridad Social", Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 217.

MACCHI, Miguel Ángel, "Sistema penal tributario y de la seguridad social", Ed. Ábaco, 1999

Páginas web consultadas:

Administración Federal de Ingresos Públicos: [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos: [www.indec.gov.ar](http://www.indec.gov.ar)

Ministerio de Economía y Producción: [www.mecon.gov.ar](http://www.mecon.gov.ar)

## Indice de gráficos

Gráfico N° 1: ¿Ante quién tramita la causa?.....	28
Gráfico N° 2: Denunciante .....	31
Gráfico N° 3: Actividad declarada por el contribuyente (en %).....	32
Gráfico N° 4: Calificación legal del tipo de maniobra ilícita denunciada (en porcentajes).....	34
Gráfico N° 5: Ardid o engaño consignado (en %).....	37
Gráfico N° 6: Tipo de hecho consignado (en %) .....	38
Gráfico N° 11: Extinción por pago .....	48
Gráfico N° 14: Monto global Ganancias (por porcentajes).....	53
Gráfico N° 15: Monto global Ganancias salidas no documentadas (en porcentaje).....	54
Gráfico N° 16: Monto global IVA (en porcentajes).....	55
Gráfico N° 17: Monto global Previsionales (en porcentajes).....	57
Gráfico N° 18: Monto global de Otros tributos (en porcentajes) .....	58
Gráfico N° 20: Monto global de ganancias en relación a la existencia de querellante en la causa (280 casos, en %) .....	62
Gráfico N° 21: Monto global de ganancias salidas no documentadas en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (26 casos, en %).....	64
Gráfico N° 22: Monto global IVA en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (186 casos, en %).....	66
Gráfico N° 23: Monto global de IVA en relación a la existencia de querellante en la causa (186 casos, en %).....	67
Gráfico N° 24: Monto global de previsionales en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (47 casos, en %).....	69
Gráfico N° 25 : Monto global de Previsionales en relación a la existencia de querellante en la causa (47 casos, en %) .....	70
Gráfico N° 26: Monto global de “otros tributos” en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (15 casos, en %).....	71
Gráfico N° 27: Monto global de “otros tributos en relación a la existencia de querellante en la causa (15 casos, en %) .....	72
Gráfico N° 29: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos de intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero (30 casos, en %) .....	74
Gráfico N° 30: Situación procesal de la causa en relación a la existencia de querellante .....	75
Gráfico N° 31.....	92
Gráfico N° 32 - Evolución de la Balanza Comercial - Período 1997-2005 .....	93
Gráfico N° 33 Evolución de la Recaudación: Principales Impuestos Nacionales .....	97
Gráfico N° 34 Presión Tributaria: Principales Impuestos Nacionales .....	97
Gráfico N° 35 Impuesto a las Ganancias: Evolución de la Recaudación por Tipo de Contribuyente	99
Gráfico N° 36 - Impuesto a las Ganancias: Recaudación y Evasión .....	100
Gráfico N° 37 - Evolución de la Recaudación y Evasión en Contribuciones Sociales y del Empleo Registrado - Índice base 100 = 1998.....	103
Gráfico N° 38 - Evolución Salarial del Sector Privado - Empleo Registrado y No Registrado.....	103
Gráfico N° 39 Evolución del Consumo Privado y la Recaudación del IVA - millones de pesos - ...	105
Gráfico N° 40 Recaudación y montos denunciados por evasión del IVA - millones de pesos .....	106
Gráfico N° 41 Incumplimiento en el pago del IVA.....	107
Gráfico N° 42 Composición del Sector Productor de Bienes a precios de 1993 .....	110
Gráfico N° 43 Composición del Sector Productor de Servicios a precios de 1993.....	110

## Índice de tablas

Tabla N° 1: Juzgado o Fiscalía donde tramita la causa .....	15
Tabla N° 2: ¿Ante quién tramita la causa? .....	28
Tabla N° 3: Semestre en que se efectuó la denuncia penal .....	29
Tabla N° 4: Denunciante .....	30
Tabla N° 5: Otros denunciadores .....	31
Tabla N° 6: Calificación legal del tipo de maniobra ilícita denunciada .....	33
Tabla N° 7: Calificación del tipo de maniobra ilícita denunciada (detalle por ley y artículo) .....	34
Tabla N° 8: Ardid o engaño consignado .....	35
Tabla N° 9: Tipo de hecho consignado .....	37
Tabla N° 10: Tipo de hechos correspondiente a denuncias por privados .....	43
Tabla N° 11 y gráfico N° 8: Intervención en la maniobra evasiva de empresas o sociedades radicadas en el extranjero .....	44
Tabla N° 12 y gráfico N° 9: Empresas o bancos extranjeros que intervinieron en la maniobra evasiva .....	45
Tabla N° 13 y gráfico N° 10: Situación procesal de la causa.....	46
Tabla N° 14: Extinción por pago.....	48
Tabla N° 15 y gráfico N° 12: Querellantes.....	48
Tabla N° 16 y gráfico N° 13: Defensor oficial .....	49
Tabla N° 17: Situación procesal de las causas en las que intervino defensor oficial .....	50
Tabla N° 18: Tiempos inactivos durante la etapa administrativa .....	50
Tabla N° 19: Registro de los montos de los tributos en relación al denunciante.....	51
Tabla N° 20: Montos globales por tributo .....	51
Tabla N° 21: Ganancias: montos por períodos y prescripción de los casos registrados.....	52
Tabla N° 22: Ganancias salidas no documentadas: montos por períodos y prescripción de los casos registrados.....	54
Tabla N° 23: IVA: montos por períodos y prescripción de los casos registrados.....	55
Tabla N° 24: Previsionales: montos por períodos y prescripción de los casos registrados .....	56
Tabla N° 25: Otros tributos: montos por períodos y prescripción de los casos registrados .....	58
Tabla N° 26: Montos globales (por rango) consignados según tributo .....	59
Tabla N° 27: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de ganancias .....	60
Tabla N° 28: Monto global de ganancias según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero .....	61
Gráfico N° 19: Monto global de ganancias en relación a la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (280 casos, en %).....	61
Tabla N° 29: Monto global de ganancias en relación a la existencia de querellante en la causa.....	62
Tabla N° 30: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de ganancias salidas no documentadas .....	63
Tabla N° 31: Monto global de ganancias salidas no documentadas según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero .....	63
Tabla N° 32: Monto global de ganancias salidas no documentadas en relación a la existencia de querellante en la causa .....	64
Tabla N° 33: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de IVA (186 casos) ..	65
Tabla N° 34: Monto global de IVA según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (186 casos).....	66
Tabla N° 35: Monto global de IVA en relación a la existencia de querellante en la causa (186 casos) ..	67
Tabla N° 36: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de previsionales (47 casos).....	68

Tabla N° 37: Monto global de previsionales según la intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero (47 casos) .....	69
Tabla N° 38: Monto global de previsionales en relación a la existencia de querellante en la causa (47 casos).....	69
Tabla N° 39: Actividad declarada por el contribuyente según el monto global de “otros tributos” (15 casos).....	70
Tabla N° 40: Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero según el monto global de otros tributos (15 casos) .....	71
Tabla N° 41: Monto global de otros tributos en relación a la existencia de querellante en la causa (15 casos).....	72
Tabla N° 42: Casos de extinción de pago: montos globales según el tributo.....	72
Tabla N° 43: Casos con defensor oficial: actividad declarada (28 casos).....	73
Tabla N° 44: Querellantes en la causa en relación a la intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero .....	73
Tabla N° 45 y Gráfico N° 28: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos donde hubo querellante (25 casos) .....	74
Tabla N° 46: Ardid o engaño llevado a cabo en los casos de intervención, en la maniobra ilícita, de empresas radicadas en el extranjero (30 casos).....	74
Tabla N° 47: Situación procesal de la causa en los casos donde se registran querellantes (25 casos) .....	75
Tabla N° 48: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con origen del denunciante .....	76
Tabla N° 50: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de ganancias –salidas no documentadas. ....	77
Tabla N° 51: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de IVA. ....	77
Tabla N° 52: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de previsionales.....	78
Tabla N° 53: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con monto global de otros tributos.....	78
Tabla N° 54: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con tipos de tributos evadidos .....	78
Tabla N° 55: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con ardid o engaño investigado.....	79
Tabla N° 56: Actividades que registran los mayores porcentajes de denuncia en relación con hechos denunciados.....	79
Tabla N° 57: Situación procesal de la causa en relación con la calificación legal.....	80
Tabla N° 58: Tipo de hecho identificado en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia .....	81
Tabla N° 59: Actividad declarada por el contribuyente en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia .....	83
Tabla N° 60: Monto global del Impuesto a las Ganancias (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia .....	84
Tabla N° 61: Monto global del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia .....	84
Tabla N° 62: Monto global del Impuesto al Valor Agregado (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia.....	84
Tabla N° 63: Monto global de evasiones previsionales (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia .....	85
Tabla N° 64: Monto global de otros tributos (en rangos), en relación con los ardid es que presentan mayor frecuencia.....	86
Tabla N° 66: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto a las Ganancias (en rangos) ..	

87

Tabla N° 67: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- (en rangos) .....	88
Tabla N° 68: Tipo de hecho en relación con monto global del Impuesto al Valor Agregado (en rangos de montos).....	89
Tabla N° 69: Tipo de hecho en relación con monto global de evasiones previsionales (en rangos de montos) .....	90
Tabla N°70: Tipo de hecho en relación con monto global de otros tributos (en rangos de montos) ..	90
Tabla N° 71 -Denuncias efectuadas por Evasión del Impuesto a las Ganancias y Recaudación Nacional - millones de pesos.....	100
Tabla N° 72: Recaudación, empleados registrados y evasión .....	104
Tabla N° 73: Denuncias efectuadas por evasión de IVA y recaudación nacional .....	106
Tabla N° 74: Principales sectores del PBI .....	109

# ANEXO I

## Ficha de relevamiento

Fecha de relevamiento: ...../...../.....

N° .....

1. Fecha de la denuncia en sede penal (DETALLAR DIA/MES/AÑO): ...../...../.....

2. Denunciante

1.  AFIP2.  Privados3.  Otros organismos públicos administrativos o judiciales (CONSIGNAR en 2.a.)

2.a: .....

Montos globales, en pesos (SI NO FIGURA MONTO CONSIGNAR S/D):

3. Ganancias (SUMATORIA COLUMNA 8):	\$:
4. Ganancias salidas no documentadas (SUMATORIA COLUMNA 10):	\$:
5. IVA (SUMATORIA COLUMNA 12):	\$:
6. Previsionales (SUMATORIA COLUMNA 14):	\$:
7. Otros Tributos (SUMATORIA COLUMNA 16 + 18):	\$:

Periodos y Tributos denunciados

Ejercicio fiscal	8. Ganancias	9. Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO	Ejercicio Fiscal	10. Ganancias. salidas no documentadas	11. Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO
Anterior 1997	8.a	9.a	Anterior 1997	10.a	11.a
1997	8.b	9.b	1997	10.b	11.b
1998	8.c	9.c	1998	10.c	11.c
1999	8.d	9.d	1999	10.d	11.d
2000	8.e	9.e	2000	10.e	11.e
2001	8.f	9.f	2001	10.f	11.f
2002	8.g	9.g	2002	10.g	11.g
2003	8.h	9.h	2003	10.h	11.h
2004	8.i	9.i	2004	10.i	11.i

IMPORTANTE: SI NO FIGURA EL MONTO CONSIGNAR S/D

Ejercicio fiscal	12. IVA	13. Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO	Ejercicio Fiscal	14. Previsionales	15. Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO
Anterior 1997	12.a	13.a	Anterior 1997	14.a	15.a
1997	12.b	13.b	1997	14.b	15.b
1998	12.c	13.c	1998	14.c	15.c
1999	12.d	13.d	1999	14.d	15.d
2000	12.e	13.e	2000	14.e	15.e
2001	12.f	13.f	2001	14.f	15.f
2002	1.g	13.g	2002	14.g	15.g

2003	12.h	13.h	2003	14.h	15.h
2004	12.i	13.i	2004	14.i	15.i

SI CORRESPONDE, ESPECIFICAR EL TRIBUTO CORRESPONDIENTE DENTRO DE LAS CELDAS 16 Y 18

IMPORTANTE: SI NO FIGURA EL MONTO CONSIGNAR S/D

Ejercicio fiscal	16.Otro I (ESPECIF.)	17.Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO	Ejercicio Fiscal	18. Otro II ESPECIFICAR)	19.Prescripción CONSIGNAR FECHA ó NO
Anterior 1997	16.a	17.a	Anterior 1997	18.a	19.a
1997	16.b	17.b	1997	18.b	19.b
1998	16.c	17.c	1998	18.c	19.c
1999	16.d	17.d	1999	18.d	19.d
2000	16.e	17.e	2000	18.e	19.e
2001	16.f	17.f	2001	18.f	19.f
2002	16.g.	17.g	2002	18.g	19.g.
2003	16.h	17.h	2003	18.h	19.h
2004	16.i	17.i	2004	18.i	19.i

20. Actividad declarada por el contribuyente (DETALLAR SINTETICAMENTE):

.....  
 .....  
 .....

Tipo de maniobra ilícita denunciada

IMPORTANTE: SI NO SE HALLA LA INFORMACIÓN, CONSIGNAR S/D

21. Calificación (CONSIGNAR EL ARTÍCULO DE LA LEY CON EL CUAL SE HA CALIFICADO LA CONDUCTA. ELLO EN BASE A LA CALIFICACION EFECTUADA EN OPORTUNIDAD DE CONTESTAR LA VISTA DEL ART. 180)

Nº Artículo: .....

Nº Artículo: .....

Nº Artículo: .....

IMPORTANTE: SI NO SE HALLA LA INFORMACIÓN, CONSIGNAR S/D

22. Detallar el ardid o engaño llevado a cabo (REGISTRAR SINTETICAMENTE)

.....  
 .....

23. Hechos (REGISTRAR SINTETICAMENTE):

a.....  
 .....

b.....  
 .....

c.....  
 .....

24. Intervención de empresas o sociedades radicadas en el extranjero en la maniobra evasiva.

1.  No
- 2:  Sí (consignar en 24.a. país y si de trata de una empresa, sociedad o banco, así como también si se trata de fideicomiso)
- 24.a.....  
.....
25. Situación procesal de la causa:
1.  En trámite de instrucción
2.  En trámite, con Auto de Procesamiento
3.  En trámite, con Informe Art. 18 Ley 24.769 pendiente
4.  Elevada a Juicio (Art. 346 CPPN)
5.  Archivada
6.  Desestimada
7.  Sobreseída
8.  Incompetencia
9.  Otro (CONSIGNAR CUÁL) .....  
.....
26. Extinción por pago:
1.  Sí (Art. 16 Ley 24769 y Art. 73 Ley 25401)
2.  No
27. Querellantes (SI ES EL CASO, MARCAR MÁS DE UN QUERELLANTE)
1.  No
2.  AFIP Gran contribuyente
3.  AFIP Contribuyente común
4.  AFIP Monotributistas
5.  AFIP Otro
6.  Otros (PARTICULAR U OTRO ORGANISMO)  CONSIGNAR: 27.a.  
.....
28. Defensor Oficial:
1.  Sí
- 2:  No
29. Causa en trámite ante:
1.  Juzgados Penal Tributarios
2.  Fiscalía penal tributaria (artículo 196 CPPN)

SOLO PARA EXPEDIENTES REFERIDOS A DENUNCIAS DE AFIP - IMPORTANTE: SI NO SE HALLA LA INFORMACIÓN, CONSIGNAR S/D

30. Tipo de contribuyente:
1.  Gran contribuyente
2.  Contribuyente común
3.  Monotributista
4.  SIN DATO

SOLO PARA EXPEDIENTES REFERIDOS A DENUNCIAS DE AFIP

31. Detección de tiempos inactivos durante la etapa administrativa
1.  No se detectó tiempo inactivo (MENOR A UN AÑO)
2.  Inactividad de 1 a 2 años
3.  Inactividad de más de 2 a 4 años
4.  Inactividad de más de 4 años

SOLO PARA EXPEDIENTES REFERIDOS A DENUNCIAS DE AFIP

32. Detección de fase de inactividad durante la etapa administrativa (CONSIGNAR AREA, SI CORRESPONDE, REGISTRAR MÁS DE UN AREA/FASE EN LA QUE SE DETECTA INACTIVIDAD)

- a.....
- b.....
- c.....

SOLO PARA EXPEDIENTES REFERIDOS A DENUNCIAS DE AFIP

33. Tiempo transcurrido desde el cierre del informe final elaborado por la AFIP, hasta el momento de la denuncia en sede penal

(CONSIGNAR CANTIDAD DE AÑOS Y MESES) ..... AÑOS; ..... MESES

PARA TODAS LAS CAUSAS

34. Fiscalía donde cursa la causa

0.  No corresponde (MARCAR AQUÍ SI ES JUZGADO)

Número: .....

35. Juzgado donde cursa la causa

0.  No corresponde (MARCAR AQUÍ SI ES FISCALIA)

Número: .....

36. Número de expediente: .....

Observaciones: .....

## Listado de Socios de Unidos por la Justicia

Acosta Güemes, Juan Cruz	Amil Martin, Claudia Milena
Ariño, Miguel	Ayllon, Agustina
Ávila Herrera, Jorge	Barragat, Sandra Patricia
Conte Grand, Esteban Javier	Dalla Lana, Hernán
De Narváez Steuer, Francisco	De Jesús, Santiago
Ferrari, Gustavo Alfredo Horacio	Fraga, Pablo Héctor
Gambaro, Natalia	Gamboa, Agustín Christian
Garavano, Florencia Adria	Garavano, Germán Carlos
Gaspani, Paulo Horacio	Gershanik, Martín Oscar
González Ferrari, Gustavo Javier	Heim, Andrés
Izura, Manuel	Kessler, Miguel Angel Ramón
Larriera, Pablo	Lesch, María Fernanda
Letner, Gustavo Adolfo	Lopetegui, Gustavo Sebastián
Martínez Cereijo, Pedro Antonio	Nessi, Alan Martín
Otamendi, Santiago	Palma, Luis María
Prassolo, Luis Emilio	Quián Zavalía, Santiago
Raminger Liliana	Scotto, Mariano
Ricci, Claudia Milena	Yuri, Fernando
Rodríguez, María Fernanda	
Fernández, Paula	

## **Publicaciones de Unidos por la Justicia**

### **Programa Anticorrupción y Lavado de Dinero**

Dr. Mariano Scotto (Director del programa), Dr. Alan Martín Nessi (Coordinador General), Dr. Miguel Kessler (Coordinador Módulo Lavado de Dinero y Anticorrupción), Unidos por la Justicia, Embajada Británica, Buenos Aires, 2006

### **Información y Justicia II**

Germán C. Garavano (Director Académico), Martín Gershanik, Natalia Gambaro, Milena Ricci, Mariano Scotto (Directores del Proyecto), Unidos por la Justicia, Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, 2005.

### **Lineamientos para una política criminal del siglo XXI**

Gustavo Letner, Unidos por la Justicia, Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, 2005

### **Justicia y Corrupción. Estudio y Análisis de hechos de corrupción investigados en la Justicia Federal de la Capital Federal.**

Grupo Penal de Unidos por la Justicia Miguel Kessler y Alan Martín Nessi (coordinadores), Unidos por la Justicia, Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, 2005

### **Programa Conjunto Justicia, Seguridad, Comunidad & Desarrollo económico, Actividades 2004**

Unidos por la Justicia y Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, Julio 2005

### **Jóvenes y delito en la Ciudad de Buenos Aires**

Gustavo González Ferrari, Unidos por la Justicia, Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, 2004

### **Cárceles sanas y limpias. Hacia un nuevo régimen penitenciario**

Daniel Petrone, Unidos por la Justicia, Fundación Konrad Adenauer, Buenos Aires, 2004

### **Información y Justicia**

Germán C. Garavano (Director Académico); Milena Ricci (Directora del Proyecto); Martín Gershanik, Natalia Gambaro, Florencia Garavano, Cecilia Amil Martín, María Fernanda Lesch, Gustavo González Ferrari, Adrián Marchisio y otros, Unidos por la Justicia, Buenos Aires, 2003

### **Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

Directores: Gustavo A. H. Ferrari y Germán C. Garavano, Unidos por la Justicia, Buenos Aires, 2002

### **Marco Legal para el Desarrollo económico y social**

Directores: Gustavo A. H. Ferrari, Mario Carregal y Germán C. Garavano, Unidos por la Justicia, FORES, Buenos Aires, 2002

### **Projusticia**

Directores: Gustavo A. H. Ferrari, Roberto Durrieu y Germán C. Garavano, Unidos por la Justicia, FORES, Buenos Aires, 2001

Embajada Británica  
Luis Agote 2412  
C1424EOF  
Ciudad de Buenos Aires  
+54 +11 4808-2200  
[www.britain.org.ar](http://www.britain.org.ar)

Unidos por la Justicia  
Arguibel 2860  
C1426DKB  
Ciudad de Buenos Aires  
+54 +11 4779-6353/6345  
[info@unidosjusticia.org.ar](mailto:info@unidosjusticia.org.ar)  
[www.unidosjusticia.org.ar](http://www.unidosjusticia.org.ar)