



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL NORDESTE
FACULTAD DE DERECHO, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
DOCTORADO EN DERECHO PÚBLICO, POLÍTICA Y GOBIERNO

Departamento de Posgrado

Tesis de Doctorado

Título

LA EVASION FISCAL COMO FACTOR
DE DESEMPLEO EN LA ARGENTINA

Subtítulo:

”Algunos aspectos del incumplimiento de las cargas fiscales y previsionales nacionales debidos a la inequidad normativa”

Alumno: Jorge Gustavo Dahlgren

Fecha: septiembre de 2012

Lugar: Corrientes

Prefacio

“Las rentas del Estado están constituidas por la porción que cada ciudadano cede de sus bienes, para tener el resto seguro y para poder disfrutar de ello en paz ... Decir que los impuestos elevados es algo bueno en si mismo es razonar mal ... La naturaleza es justa con los hombres, recompensándoles por sus trabajos ...pero si un poder arbitrario suprime recompensas de la naturaleza, el trabajo hastía y aparece entonces la inacción como único bien”¹.

¹ Montesquieu. *Del Espíritu de las Leyes*, Grandes Obras del Pensamiento. Ediciones Altaya. Título original: *De l'Esprit des Lois* (1750) Traducción: Mercedes Blázquez y Pedro Vega. Libro XIII – De las Relaciones que la imposición de Tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad. Capítulo I – De las rentas del Estado, p. 153, Barcelona, 1996

Dedicatoria

A la memoria de mi madre, quien en vida tanto empeño y bondad ha puesto para verme encaminado en el hábito de estudio y el esfuerzo.

A mi padre, quien con sus conocimientos, experiencia y técnica ha marcado el rumbo de esta intensa obra de investigación.

A mis hermanos y sobrinos, por la contención y el afecto recibido, allanando la posibilidad de la cristalización del objetivo.

Agradecimientos

Al distinguido profesor Dr. Mario Midón, estudioso del derecho constitucional argentino quien ante el primer requerimiento, no ha dudado en aceptar la Dirección de la presente.

A la Dirección de Pos-grado de la Facultad de Derecho quien siempre han respondido a todas las requisitorias formales, con solvencia y atención.

A todos aquellos amigos colegas o no, que siempre han escuchado con atención los diversos comentarios que surgían durante la etapa de creación del presente trabajo, efectuando incluso algunos aportes interesantes a la obra.

A ellos muchas gracias.

PARTE I – INTRODUCCION

a) Resumen

En primer termino diremos que si bien se ha titulado a la presente obra de investigación como “La evasión fiscal como factor de desempleo en la Argentina”, durante el desarrollo de la misma, hemos considerado útil subtitularla como: “Algunos aspectos del incumplimiento de las cargas fiscales y previsionales nacionales debidos a la inequidad normativa”, a los efectos de una mejor comprensión didáctica del presente trabajo.

En ese afán, diremos que el fenómeno de la evasión tanto fiscal como previsional involuntaria, que nos traslada al ámbito de la marginalidad, debido a la inequidad provocada por el sistema normativo regulador nacional, se presenta en detrimento de los intereses de contribuyente particular y también afectando de manera directa los correspondientes al órgano recaudador o sea la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

El entorno fáctico sobre el cual girará la presente investigación, estará constituido básicamente por el estudio y análisis de la normativa nacional fiscal y previsional, dirigida a combatir la evasión, alcanzando no solo la comprendida dentro de los conocidos “planes antievasión”, sino toda aquella que haya sido considerada útil a ese fin y la observación de algunos indicadores de la economía informal.

Se considerado normativa nacional “antievasiva”, todas aquellas disposiciones de naturaleza tributaria que por medio de sus mandatos hayan tenido la finalidad de alcanzar la preservación del marco de formalidad ya sea por medio de sanciones pecuniarias, exención de beneficios, limitación de la autonomía de la voluntad de las partes, penas privativas de la libertad, entre otras, señalándose diversos pronunciamientos jurisprudenciales, doctrinarios,

parlamentarios con respecto a su efectividad de esta última, sin ningún tipo de consideraciones de índole política ni económica, salvo algunas necesarias.

En efecto, se ha analizado el ámbito de la investigación, en un sentido más amplio del comprendido solamente por los conocidos Plan “Antievasión” I², II³ y el Proyecto de Ley, aun sin vigencia, señalado como “Plan Antievasión III” donde por medio de la modificación de la Ley de Impuestos a las Ganancias en lo referido a la renta financiera, se intentó gravar la compraventa de títulos valores incluyendo al fideicomiso como sujeto de la relación jurídica tributaria.

Pero el ámbito de conocimiento de nuestro estudio no concluye allí, hemos acudido también al estudio de otras disposiciones de naturaleza tributaria y que, si bien no se encuentran reguladas en dichos planes, se ha entendido que tienen las mismas intenciones de combatir la evasión fiscal pero, trascendiendo las fronteras propias de su especialidad, incurriendo, no solo en cuestiones procesales, sino también dentro de la órbita de los derechos civil, laboral y penal.

Concretamente hemos hecho referencia a regulaciones específicas de la especialidad tributaria, entre las que podemos señalar al régimen simplificado del monotributo, facultad conferida al organismo recaudador para fijar unilateralmente el domicilio alternativo como una manera de lograr agilidad para la ubicación espacial del contribuyente y el régimen referido a la economía informal, entre otros.

Con respecto a las otras ramas del derecho, observamos ingerencia tributaria y previsional en materia civil y comercial, cuando advertimos el otorgamiento de facultades a la Secretaría de Hacienda para la determinación de base de cálculo de intereses, medidas para lograr la limitación del monto a

² Ley N° 25.345 – Prevención de la Evasión Fiscal

³ Ley N° 26.044 – Procedimientos Fiscales - Reglamentado por Decreto N° 777/05

las transacciones efectuadas en dinero efectivo previstas en la ley civil de fondo⁴, las referidas a la determinación de la base de cálculo para intereses compensatorios y punitivos, también prevista en dicha legislación⁵.

En materia laboral y previsional por medio del conocido régimen legal para la prevención de la evasión fiscal⁶, que efectúa modificaciones importantes a los Títulos II y IV de la Ley de Contrato de Trabajo⁷ y también a la primera parte de la Ley Empleo⁸, estableciendo importantes penalidades para el caso de incumplimiento de la debida registración laboral.

Ahora, la legislación en materia penal, se ha referido en forma expresa a los delitos de evasión fiscal, dando origen al régimen penal tributario, por medio del dictado de la Ley N° 23.771 en el año 1990, modificada por Ley N° 24.769 del año 1997 y finalmente por Ley N° 26.735 cuya vigencia es reciente, concretamente a partir de fines del año 2011, donde se establecen penas privativas de la libertad para determinadas figuras descriptas, habiéndose citado y analizado también algunas particularidades de la normativa relacionada con el encubrimiento y lavado de activos de origen delictivos⁹.

Luego de advertir que esta normativa ha trascendido su especialidad incurriendo también dentro del ámbito del derecho civil, laboral y penal, nos hemos referido a la incidencia de la misma, sobre una cuestión de alto impacto social como lo es la marginalidad económica y laboral, investigándose su origen, relación e incidencia que presentada con respecto a aquella.

⁴ Ley N° 340 - Código Civil Argentino, artículos 724 y 725

⁵ Ley N° 340 - Código Civil Argentino, artículo 953

⁶ Ley Nacional N° 25.246 (Blanqueo de dinero)

⁷ Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (Ley 25.345, agrega: 2° párrafo al artículo 15, ultimo párrafo del artículo 80, ultimo párrafo del artículo 132 y artículo 132 bis)

⁸ Ley de Empleo N° 24.013 (Por Ley N° 25.345, se modifica artículo 11)

⁹ Ley N° 25.246.

Se ha analizado la normativa en sus diferentes aspectos como potencial causa generadora de la informalidad, a raíz de la detección de algunas deficiencias advertidas en su origen técnico-legislativo.

Para ello ha sido necesario seleccionar el marco de análisis normativo tributario nacional, partiendo de la presunción de su legitimidad, donde un pronunciamiento relativo a la declaración de inconstitucionalidad, debería ser considerado como excepcional, restrictivo y de suma gravedad¹⁰, representando ello una de las más delicadas funciones que puede encomendarse a un tribunal de justicia¹¹.

En rigor de verdad un pronunciamiento de inconstitucionalidad, no debería proceder para planteos efectuados en sede judicial basados las meras abstracciones generalizadas, sino sólo para determinados casos concretos¹², donde el juzgador advierta que la normativa analizada en contraste con los elementos probatorios acreditados y en un determinado proceso, afecten derechos de raigambre constitucional¹³. Bajo la consigna de entender especialísimos los supuestos casos en que los tribunales deberían pronunciarse en contra de la validez constitucional de la normas, diremos a modo de ejemplo que lo señalado referido en el párrafo anterior no se compadece con la realidad, tal como se expondrá detalladamente a lo largo de la investigación.

¹⁰ Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo, Sala IV (26/8/92), publicado en revista “La Ley” 1993-C, 185. Idem: Suprema Corte de Justicia – Bs. As. (02/04/91) Publicado en “DJBA”, 142-1495.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos: 260:154.

¹² Corte Suprema de Justicia de la Nación (01/06/04), autos: “Ortiz Francisco y otra c/ Banco Central s/ cobro de australes. Causa: O. 89. XXXVII, Tomo: 327 Folio: 1899 Mayoría: Petracchi – Belluscio – Fayt – Vázquez - Maqueda. Disidencia: Boggiano. Abstención: Zaffaroni.

¹³ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos 328:1416, 327:831, 316:779, 315: 923

Ello se pone en evidencia, cuando por ejemplo, se advierte la existencia de pronunciamientos a favor de inconstitucionalidad del artículo 92 de la Ley N° 11.683; cuestionamientos al artículo 2 de la Ley N° 25.345 dónde se han efectuado serias observaciones al empleo indiscriminado del régimen del monotributo para simular verdaderos vínculos laborales; en la aplicación de altos intereses punitivos y cuestionamientos a la instauración del sistema de facturación electrónica; entre otros verdaderamente interesantes que se expondrán a los largo de esta investigación.

Más allá de los pronunciamientos referidos a la validez constitucional de las normas impugnadas en un procesos, también tendrán relevancia en esta investigación, lo relativo a las facultades de morigeración judicial empleadas en la interpretación de algunos los institutos consagrados por nuestra legislación, cuando se presentan casos de abusos de derechos subjetivos (Ej. reclamo de intereses excesivos), con exceso de los límites tenido a la vista por el legislador al crear la norma¹⁴.

Estas medidas que, deberían ser consideradas excepcionales, en materia tributaria “antievasiva”, pasarían de alguna manera a ser observadas de manera frecuente, circunstancia que se intentará demostrar, por medio de un detallado estudio de las reglamentaciones que han sido implementadas al respecto, efectuándose un contraste con los mismos principios tributarios

Se han destacado algunas importantes y serias observaciones que se han efectuado al sistema tributario bajo análisis, en algunos casos, desde sus debates parlamentarios, también jurisprudenciales y doctrinarios, habiéndose señalado incluso algunas advertencias referidas al futuro normativo, donde ya se advierte en determinados aspectos, una evidente tendencia contraria a importantes precedentes jurisprudenciales.

¹⁴ Alterini, Atilio Aníbal, *Derecho Privado*. Parte General. Tercera edición actualizada y ampliada, p. 41, Ed. Abeledo Perrot S.A.E. e I., Buenos Aires, 1989.

A la descripción de la situación planteada con respecto a las normativas “antievasivas” referidas, debemos sumar la complejidad del plexo normativo tributario, donde nos encontramos que, el organismo recaudador emite más de una resolución ya sea general o técnica por día, poniendo en una verdadera situación de indefensión al contribuyente.

En ese entorno, el supuesto evasor, ni siquiera acudiendo al profesional más idóneo en la materia, podría encontrarse en condiciones de obtener un conocimiento certero del estado de la composición actual de las reglamentación vigente, dejando un panorama incierto incluso para acotar los probables riesgos empresarios, más aún cuando los créditos fiscales, en varias ocasiones, pueden tener la potencialidad de causar un eventual estado de cesación de pagos.

Por otro lado se ha destacado la fuerte presión fiscal, que en variadas ocasiones exceden la normal tolerancia contributiva del ciudadano, amputándole una parte considerable de su patrimonio y consecuentemente afectar su normal desarrollo empresario, con riesgo de pérdidas de fuentes de trabajo.

Se ha detectado que la mayor parte de la regulación legislativa “antievasiva” se encamina a atacar el fenómeno de la marginalidad, partiendo únicamente del supuesto del tipo subjetivo intencional o doloso, suponiendo la existencia de actividades ardidosas y engañosas tendientes a ocultar es verdadero estado patrimonial del contribuyente.

Sin embargo la realidad económica y laboral demuestra que existen otras situaciones de naturaleza objetiva que excluye toda maquinación o astucia delictiva del contribuyente, que deberían ser debidamente atendidas como la evasión provocada por el Estado que conducen a la proliferación de la llamada “economía informal”, al que sólo pretende hacerle frente con las

regulación de fuertes medidas de carácter sancionatorio, sin considerar actividades de tipo preventivo.

De la simple verificación normativa, se puede notar no solo el traslado de atención referido de manera casi exclusiva sobre actitudes subjetivas dolosas, sino también el modo sancionarlas, acudiendo la regulación a métodos tendientes a la elevación del monto de la cuantía indemnizatoria o bien del aumento de los años previstos para la condena en los casos que puede corresponder pena privativa de la libertad.

No resulta tarea sencilla encontrar normativa de tipo preventivas en la lucha contra el fenómeno evasivo, dentro de la enjundiosa normativa tributaria, que solo se preocupa por analizar a supuestos delictivos dolosos, sin consideración de aquellos casos surgido a raíz de evasión provocada, por la misma inequidad del sistema normativo, donde la el concepto de culpa se encuentra ausente.

A lo largo de la investigación, se han señalado algunos aspectos relacionados con la inequidad traducida en arbitrariedades, inaplicabilidades, complejidades y baja efectividad del sistema, ha mostrado su protagonismo con la simple observación de la evidente desigualdad social y económica de público conocimiento imperante en nuestro país.

A todas estas cuestiones referidas deberíamos agregar la gran cantidad y proliferación de normas y resoluciones de carácter netamente administrativo, tanto generales como técnicas emitidas por organismo recaudador (AFIP)¹⁵, se ha abordarán las medidas consideradas más trascendentes para la investigación, para luego analizar los precedentes considerados importantes y señalar algunos de sus efectos en la realidad económica y laboral.

¹⁵ Administración Federal de Ingresos Públicos

Desde un punto de vista práctico señalaremos que, al dejarse sin la debida atención normativa suficiente y coherente a estas cuestiones, se generan importantes vacíos interpretativos, y naturalmente ante ello, no resulta extraño que el contribuyente apartándose de la formalidad, comience a agudice su ingenio con la sola finalidad de alcanzar su misma subsistencia, participando de manera directa dentro del sector de la economía no convencional¹⁶, con todos lo inesperados efectos que ello trae aparejado no solo para los intereses del trabajo sino también para los del Estado en su conjunto.

Párrafo aparte merece el análisis de estado actual de la legislación previsional que, en variadas ocasiones dejan desprotegido al trabajador, librado a su suerte y fuera de toda cobertura ante las diversas contingencias por las que puede atravesar, motivo por el cual se han efectuado referencias al empleo informal como consecuencias de los aspectos evasivos analizados.

Con el surgimiento de una nueva masa de desocupados y la necesidad de alcanzar los medios necesarios de subsistencia por medio de la única alternativa posible o sea incursión en el ámbito de marginalidad económica, generará competencia desmedida y desleal en el mercado absorbiendo la “clientela” que originariamente correspondía a aquellos contribuyentes que se encuentran dentro de la ley y como si ello fuera poco, debemos sumar el desplazamiento de la carga tributaria sobre la responsabilidad de estos últimos.

Específicamente, estas dos cuestiones, referidas por una parte a la competencia desleal con productos que ni siquiera podría haber sido producidos en dentro de nuestro territorio nacional, pueden ser objetables en cuanto a su proceso de importación, pudiendo incluso considerarse hasta su dudosa procedencia.

¹⁶ Lódola, Agustín y Mocero, Diego *Cuadernos de Economía* N° 59. *El dilema de la economía informal*, p. 27. Publicado por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, La Plata, 2001

Así surge evidente la transferencia de la carga fiscal al sector formal en la atención de todos los compromisos entre las cuales podemos mencionar obligaciones tributarios nacionales (impuesto a las ganancias, al valor agregado, bienes personales, etc.), los provinciales (ingresos brutos) y los municipales (Impuesto a la Industria y comercio).

No es difícil comprender que esta situación de desigualdad pueda terminar proyectando un cono de sombras sobre el ánimo y los márgenes de ganancias de los contribuyentes que confiando en la necesidad de mantenimiento de la estructura estatal aportan para conservar su existencia dentro de la formalidad tanto económica como laboral.

En la intención de situar históricamente la investigación, diremos que si bien la problemática del trabajo y la economía informal se plantea en toda América Latina desde comienzos de la década de 1970, el problema comienza a tomar protagonismo a fines de la década del 80', dando origen a una profusa legislación conocida como "antievasiva", tal como el régimen penal tributario vigente desde el año 1990, época en la que hemos situado temporalmente el inicio de la investigación.

El sector informal se encuentra: "constituido por personas que responden a las siguientes categorías ocupacionales: el trabajo familiar no remunerado, el trabajo por cuenta propia (excepto técnicos y profesionales), los asalariados y patrones de empresas de hasta cinco empleados, y el trabajo doméstico"¹⁷.

Los índices de informalidad laboral en nuestro país, se han convertido en un problema estructural hasta nuestros días, habiéndose incrementado a partir

¹⁷ Busso Mariana "El Trabajo Informal en la Argentina: La novedad del Fenómeno histórico", publicado en la obra *Macroeconomía, Mercado de Trabajo y Grupos Vulnerables: Desafíos para el Diseño de Políticas Públicas*, p. 139, Editado por el Centro de Estudios e Investigaciones Laborales CEIL – PIETTE, Buenos Aires, 2006.

de la década de 1980, alcanzando casi a la mitad de la población considerada en condiciones de trabajar, consolidándose esta tendencia durante la década de los años 90¹⁸.

Dentro del desarrollo didáctico de nuestra investigación, si bien la cuestión relativa a la informalidad laboral, ha sido abordada en la medida que ha sido considerada de utilidad para la investigación.

Diremos que se ha presentando la necesidad de incluir dicho concepto dentro de uno más amplio y compresivo conocido como “economía informal” que permite otorgar un punto de vista más adecuado y amplio, posibilitando avanzar más allá de las cuestiones netamente previsionales, para ingresar en una orbita tributaria y previsional más comprensiva e interesante.

Se ha observado el comportamiento, relación e incidencia de la inflexibilidad normativa, traducido en la proliferación del dictado de una gran cantidad de normas que obstaculizan el funcionamiento del sistema, en menoscabo de toda razonabilidad defensiva facilitando la consolidación de la informalidad, realidad advertida a comienzos de la última década del milenio pasado.

Viene al caso señalar que el derecho de defensa de raigambre constitucional, no implica otra cosa que la misma exigencia que dar la posibilidad al contribuyente de tomar intervención en custodia de sus intereses y alcanzar un pronunciamiento administrativo razonable y justa, dejando fuera de lado todo tipo de irrazonabilidad al respecto¹⁹.

¹⁸ Busso Mariana, *ob. cit.* p. 142

¹⁹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala 1° (30/10/95) autos: “Frigorífico Paso de los Libres S.A. con cita de (Bidart Campos, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo II, p. 118/119. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Buenos Aires, 2001).

Teniendo a la vista la relación existente entre la particularidad del marco normativo y los supuestos efectos en la informalidad, se ha abordado el estudio en base a la importancia que tiene para toda organización estatal respecto a la necesidad de lograr determinados índices de pleno empleo y una adecuada recaudación fiscal desde la óptica tributaria, laboral y previsional.

Se han incluido datos, sondeos e información verificadas durante el transcurso de la investigación que ha sido considerados de importancia, en el afán de acotar la situación fáctica, teniendo presente que la inequidad del sistema, en los distintos aspectos abordados, presentan un serio obstáculo para lograr no solamente una recaudación fiscal eficaz sino también el resguardo del derecho de defensa del contribuyente y las fuentes genuinas de trabajo.

La investigación pretende lograr un aporte válido para comprender el fenómeno de evasión fiscal vigente, con motivo de la falta de razonabilidad del diseño del sistema normativo y conocer algunos efectos que pueden evidenciarse en relación al trabajo no registrado y el desempleo.

Entendemos que esta cuestión ha merecido dedicación y tiempo de análisis, por su incidencia en el riesgo que tiene sobre misma estabilidad del sistema social, político y económico, situación que solo puede ser preservada con la existencia de un Estado de Derecho sólido, sostenido con el aporte de sus contribuyentes, cuya importancia ha sido dimensionada en el desarrollo de esta tarea de investigación, partiendo desde los beneficios que representa para el hombre una convivencia organizada, por medio del respeto a la ley.

Se ha otorgado especial importancia al estudio del fenómeno de la evasión fiscal, el entendimiento que la misma tiene una incidencia negativa en relaciona al grado de desarrollo económico de una nación, encontrando

respaldo lo manifestado en el alto grado de evasión en aquellos países en vías de desarrollo²⁰.

En la intención de evitar conflictos sociales, resulta necesario que toda organización estatal, muestre actitudes ejemplificadora de alto contenido social a fin de que, cada una de las personas que contribuyen a su sostenimiento, puedan tomar conciencia de la dimensión social de la importancia de sus funciones, atendiendo las necesidades reales de los individuos por medio de una correcta asignación de recursos.

Resulta obvio pensar que el mantenimiento de la estructura estatal solo puede ser alcanzada por medio del aporte de recursos humanos y económicos a manera de renunciaciones patrimoniales en función del bien común, por lo que resulta contar con una adecuada predisposición del contribuyente, resultando crucial para ello confiar en una buena asignación de los recursos por parte del Estado en su rol de ordenador, igualador y distribuidor social.

No es novedad que la precariedad laboral y el desempleo constituyen un problema social sumamente complejo, y a pesar de constituir una de las obligaciones primarias de Estado garantizar la plena ocupación de los individuos que se encuentren en condiciones de prestar servicios, siendo diversos los caminos legislativos transitados para mitigar este flagelo, pero quizá sin la efectividad esperada por la sociedad.

Desde la óptica de la inequidad normativa tributaria y previsional nacional, se han analizado las particulares advertidas en los distintos aspectos de la evasión, la marginalidad y también desempleo destacándose algunas de sus características relevantes.

²⁰ O' Connor, Ernesto *Algunas consideraciones acerca de la eficiencia del IVA en la Argentina*, p. 8, Univerisdad Católica Argentina. Facultad de Ciencias Sociales y Económicas. Departamento de Economía. Documento de Trabajo N° 10. Buenos Aires, 2006.

Así por ejemplo, en lo referido al estudio y análisis del comercio informal se ha efectuado de una descripción del estado actual de nuestro sistema señalando la existencia de una variada gama impositiva relacionadas con cuestiones relativas por un lado a la informalidad económica y la evasión y por otro a la informalidad laboral, previsional y la evasión previsional.

Cuando hablamos de evasión en sus distintos aspectos, deberíamos comprender que la conducta del contribuyente no solo pueda ser valorada como ardidosa o engañosa tendiente a ocultar su verdadera cuantía patrimonial, cuando es posible que en realidad se presente otro escenario verdaderamente hostil, a raíz de un sistema tributario que intenta hacer frente a la marginalidad, con algunas normas carentes de equidad alguna.

Ese escenario normativo referido, lejos de dirigirnos a lograr la preservación de la hacienda pública, se termina desviando el camino de sus nobles intenciones, para ingresar a considerar solamente por no decir de manera de manera exclusiva, conductas delictivas subjetivas dolosas, sin la debida consideración de otras circunstancias que no resultan menos trascendentes en la realidad fáctica, tal el supuesto de la evasión provocada o inducida por la inequidad del sistema y sus importantes efectos en ámbito de la formalidad económica y laboral.

En estas condiciones se ve relegado el normal cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero sin embargo debido a causas externas a la voluntad de contribuyente, tomando protagonismo el surgimiento de circunstancias que representan una verdadera situación de inequidad.

La cesación de las actividades empresarias desarrolladas dentro del ámbito de la economía formal, derivadas de la competencia desleal presenta el comienzo de la eliminación de fuentes de trabajo registrado y traen como consecuencia inmediata la transformación de valiosos recursos humanos en

ociosos, con los indeseados riesgos sociales que ello representa sobre la estabilidad política.

La sensibilidad social que pueden presentar estas cuestiones, pueden dar origen a verdaderas situaciones límites, donde el ciudadano que carece de ocupación efectiva, en varias ocasiones sumido en la desesperación por proveerse de sus propios medios de subsistencia, acude al despliegue de actividades informales, generando nuevas fuentes marginales de labor, llegando a conformar incluso un círculo vicioso difícil de desactivar, pudiendo trasladarnos al ámbito delictivo.

Es así que se ha concluido en analizar la incidencia que ejercen la normas tributarias nacionales denominadas “antievasivas”, que han sido consideradas arbitrarias y su relación con el desenvolvimiento de la marginalidad y el desempleo.

b) La justificación del título elegido

A continuación se explicitará las motivaciones personales que han justificado la relevancia del estudio de la problemática, destacando que durante el ejercicio de la profesión de abogado, se han presentado situaciones complejas en cuanto al asesoramiento tanto del sector empresario como el de los dependientes.

Desde la óptica de los intereses particulares, en forma reiterada hemos advertido el interés ciudadano en cumplir en forma adecuada con las obligaciones tributarias y previsionales, pero sin embargo en variadas ocasiones la respuesta no ha sido sencilla, en atención a la complejidad que presenta el esquema de la estructura normativa tributaria, constituido por un gran número de leyes, decretos y especialmente la cantidad de resoluciones de altos contenidos técnicos, que en variadas ocasiones no resultan coherentes ni se compadecen con la realidad económica social y laboral.

El primer deseo de toda persona que comienza un determinado emprendimiento, es tener una idea al menos aproximada de los riesgos futuros que pueden acontecer, contrastado la cuantía de los supuestos beneficios con las principales obligaciones que se devengarán se encontrarán constituida por cuatro vertientes destacables tales como el pago a los proveedores, créditos bancarios, laborales, previsionales y fiscales.

De todas ellas estas tres últimas toman relevancia, no solo por su cuantía, sino también por las sanciones previstas para el caso de su incumplimiento, donde las sanciones, en base a altas tasas de intereses y multas, toman una relevancia de tal magnitud que puede provocar hasta una indeseada cesación de pagos, aun cuando exista la firme intención del contribuyente por tener al día el pago de todas sus obligaciones.

Pero no solo se puede afectar el desarrollo de una unidad empresarial, sino mas considerable aún representa el impacto social que representa, la pérdida generalizada de las fuentes de trabajo y así dando curso al problema que representa la informalidad y el desempleo.

Hemos entendido que la correcta observación de los principios constitucionales al momento de regular estas instituciones básicas tributarias, representan sin dudas el medio adecuado para alcanza prudencia en la misión de lograr la percepción y correcta asignación de los recursos.

Se ha advertido que estos principios resultan frecuentemente olvidados cuando se presentan indiscriminadas intenciones de naturaleza recaudatoria, circunstancia que puede trasladar a los contribuyentes al ámbito de la marginalidad.

Desde el punto de vista del conocimiento científico, la investigación cobra significado al efectuar un estudio estadístico de la realidad normativa,

indagando la orientación técnica de alguna normativa tributaria y previsional. Por la que se ha inclinado el legislador nacional naturalmente no en su totalidad, sino toda aquella, que a nuestro juicio resultaría arbitraria, para hacer frente a la evasión fiscal y previsional.

Entendemos que la elección de la orientación de la presente labor, no ha sido el resultado de un mero capricho, sino por el contrario, ha tenido su justificación al advertirse cuestiones jurídicas insostenibles, que no se compadecen con la realidad, presentando una situación de incertidumbre.

Tanto la igualdad ante la ley como el derecho de propiedad, puede encontrarse seriamente afectados, cuando se presentan en escena normas que no resultan equitativas, circunstancia que nos ha llevado a efectuar un análisis propio referidos a los serios cuestionamientos surgido de diversos pronunciamientos judiciales, consistentes en declaraciones de inconstitucionalidad o bien de inaplicabilidad que verdaderamente ponen en tela de juicio la efectividad del sistema.

Ahora bien cuando nos referimos a la inequidad legislativa, nos hemos referido a la falta de moderación del rigor de las leyes, con contraste con la finalidad que debe tener en mente al momento de sancionar la norma, en su intención de evitar la desigualdad social que viene tomando características importantes en nuestro país, y el consecuente deterioro de la distribución de la riqueza, que puede incluso afectar los cimientos del sistema recaudatorio en su conjunto.

A fin de contar con una idea aproximada de la cuestión, de acuerdo a cifras suministradas por el mismo Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC) señalaremos que: “Argentina tiene distribución de la riqueza más desigual de los últimos 30 años. Los datos, procesados a fines del año 2003, muestran que el 10% más rico de la población posee el 38,6% del ingreso

nacional y gana 31 veces más que el 10 por ciento más pobre. En la década del setenta esta última relación era de solo 12 veces.”²¹

En lo que nos ocupa y sin hacer referencias a otras causas que seguramente podrían tener la potencialidad para influir en la magnitud de la desigualdad, debemos reflexionar que: “la ley no es nada sin la equidad”²², señalándose que la gran proliferación de normas, dictadas por el Poder Ejecutivo, dotado de un gran poder en la materia, tornan verdaderamente complejo al sistema.

De esta manera se afecta seriamente no sólo la posibilidad de su efectivo cumplimiento, sino también la percepción empresaria de acotar y minimizar riesgos, en atención a la trascendencia cuantitativa que tienen los créditos tributarios dentro del entorno empresario, que puede en variadas ocasiones llevar a un verdadero estado de cesación de pagos.

A lo narrado debemos agregar la escasa, por no decir inexistente, efectividad del régimen penal tributario, evidenciado en mayor medida en los tribunales orales federales de interior de país, donde se observa que la escasez de sentencias condenatorias en los delitos tributarios complejos.

En el convencimiento que la temática merece un debido abordaje de carácter técnico, para alcanzar una aproximación de los antecedentes de la materia bajo estudio, en base a datos estadísticos y jurídicos en materia tributaria, laboral e incluso penal, que nos permitan efectuar una crítica concreta y razonada sobre el tema en cuestión, cuyas conclusiones se encontrarán a la vista, pero lógicamente podrán ser opinables y compartidas

²¹ Blanco, Alfredo Félix. *La decadencia argentina, más pobreza y más desigualdad* Publicado en el Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 37. Revista académica de economía con el Número Internacional Normalizado de Publicaciones Seriadas ISSN 1696-8352, Universidad Nacional de Córdoba. Enero, 2005. Accesible a texto completo en : <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/oel37.htm>

²² Escriche, Joaquín. *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, p. 633. Editado por Librería de Garnier Hermanos, p. 633, París, 1896.

por el lector, pero indiscutiblemente novedosas y originales en el campo de estudio.

Tanto el título elegido para la elaboración de esta tesis, llamada “La evasión fiscal inducida como factor de desempleo”, como el subtítulo “Algunos aspectos del incumplimiento de las cargas fiscales y previsionales nacionales debido a la inequidad normativa” comprende un ámbito de análisis de la normativa “antievasiva” que se refleja en el ámbito no sólo del Derecho Tributario, sino también dentro de los derechos: laboral, civil y penal, y sus apreciaciones fácticas cualitativas y cuantitativas, tal como se podrá apreciar en el trascurso de la investigación.

Haciendo referencia a la evasión fiscal, la informalidad y el desempleo, resulta obvio que la materia bajo estudio se orienta hacia dos facetas no deseadas para una nación organizada, incidiendo ambas cuestiones en detrimento por un lado, de la recaudación fiscal que sustenta el mantenimiento del Estado y por el otro afectando el pleno empleo y la ocupación efectiva, abriendo paso a contingencias sociales indeseadas por toda comunidad.

Por ello se ha analizado algunas características trascendentes de sistema normativo como agente generador de economía informal o no registrada, que conlleva a presentar serias dificultades de control fiscal de los ingresos necesarios para el sustento económico del Estado que permitan alcanzar su crecimiento y desarrollo, la plena ocupación de sus ciudadanos, alejando a los ciudadanos de la delincuencia y la inseguridad.

Coincidiendo con calificada doctrina, hemos señalado la necesidad de lograr la adaptación del dictado de la normativa, teniendo a la vista los factores que determinan la realidad fáctica social, advirtiendo que su desconocimiento, traerá como saldo una gran cantidad de evasores permanentes: “a quienes

finalmente tampoco se perseguirá, ya por su relativa solvencia o bien porque ajustarlos a la norma podría significar eliminar una fuente de trabajo"²³.

Dentro de ese entorno fáctico, debería considerarse tanto el tipo subjetivo doloso de la figura evasiva, como la provocada o inducida por la profusa e incoherente legislación tributaria "antievasiva".

Esta situación, a nuestro modo de ver, también merece una atención de tipo preventivo, contemplado la situación desde sus mismas causas, como la falta de estabilidad normativa, gran especificad técnica e inexistencia de conciencia tributaria y por la misma falta de confianza del sistema, al entenderse la posterior asignación de recursos, no tendría ningún beneficio para los intereses de la sociedad.

De tal manera la respuesta normativa brindada a la evasión fiscal y previsional, toma gran protagonismo social, económico y jurídico, ya que sus consecuencias pueden tener la potencialidad de concluir en impactos indeseados y negativos sobre los bienes jurídicos de los supuestos evasores, con la imposición de sanciones o penas y también la posibilidad de afectar la preservación de fuentes de trabajo y medio de subsistencias tanto de los trabajadores como de su entorno familiar.

Es así que se ha analizado la situación presentada, los remedios normativos considerados mas trascendentes, tendientes a alcanzar los fines individuales referidos a la readaptación de conducta del evasor y los generales preventivos relativos a la amenaza de sufrir castigo a todo eventual infractor, cuestiones básicas que deberían inspirar a toda norma que tenga prevista una determinada sanción o pena.

Centrando la importancia de la actividad preventiva y también dirigida al "fenómeno evasivo provocado" como medio de respuesta para un campo

²³ Martínez Vivot, Julio J. *Ley Nacional de Empleo N° 24.013*, Ed. Astrea, p. 10. Buenos Aires, 1992

complejo como el presentado por la evasión fiscal y su relación con el desempleo, intentaremos abordar el conocimiento de sus causas para que sus efectos se vean atenuados en vista de colaborar con la disminución de los índices presentados por este éste último.

c) El planteo del problema

Una vez efectuada la descripción de antecedentes, donde se ha puesto de relieve la importancia que tiene la recaudación fiscal y el pleno empleo, se plantea la descripción del problema, que estará constituido por la evasión inducida o provocada debido a la inequidad del sistema tributario, como también a una desmedida presión fiscal advertida en diversas formas que se aparta de los principios constitucionales.

Con relación a lo indicado, diremos que más adelante serán considerados algunos de sus efectos relevantes relacionados con el entorno económico-laboral, especialmente en el ámbito de la informalidad y el desempleo.

La relevancia económica que presenta actualmente para el contribuyente tanto la tributación impositiva, como el carácter de los aportes previsionales, hacen imprescindible observar el comportamiento del equilibrio de intereses particulares y colectivos, a través de la implementación de principios superiores para lograr conciliar esas exigencias contrapuestas²⁴, preservando el orden social.

Se han efectuado algunas consideraciones interesantes referidas a algunos aspectos trascendentes de estructura social del trabajo en el país, donde se ha señalado la afectación considerable de los intereses relativos al mercado formal y la falta de atención adecuada al sector de la economía

²⁴ Moschetti, Francesco. *El Principio de la Capacidad Contributiva. Estudios de Hacienda Pública*, p. 51 publicado por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980

informal, circunstancias que pueden conducir al crecimiento del nivel de indigencia, y consolidar la desigualdad social.

Con respecto a la proliferación y ampliación de actividades comerciales marginales, que originariamente sólo comprendían las de compra-venta de prendas, actualmente se tiene entendido que: “la competencia llega a los gastronómicos, los sectores de diversión, las farmacias, los supermercados, los quioscos”²⁵.

Estas cuestiones se han ido extendiendo más allá de sus rubros tradicionales que en principio solo alcanzaban a la venta de ropa y calzados a una larga lista de rubros del comercio minorista, algunos incluso con incidencia en la salud de la población, como la elaboración de productos alimenticios y de farmacia.

Ahora partiendo de la hipótesis de que las prestaciones de la seguridad social, deben ser atendidas con el producido del aporte de cada uno de los trabajadores que pretendan acceder al beneficio, sería razonable comprender que dichas prestaciones solo llegarían a un determinado sector de la comunidad o sea únicamente al considerado formal, con exclusión del sector informal.

Pero sin embargo, resulta indiscutible la obligación del Estado de cubrir no solo al sector que ha efectuado aportes, sino también al conjunto de la ciudadanía, o sea sin discriminar a aquellos que hayan laborado durante el período activo de sus vidas, de manera informal, tal lo evidenciado por la regulación establecida en el régimen integrado de jubilaciones y pensiones (24.476)

²⁵ Jovanovich, Elián (Vicepresidente de la Cámara de Comercio de Resistencia). *De la gastronomía a los medicamentos*, publicado en Diario Norte Sección “Economía y Negocios”, p. 2, Resistencia, Chaco 21/08/12

En otras palabras, no resulta difícil comprender que siendo insuficiente los recursos previsionales, el Estado deberá acudir a otros provenientes de las diversas recaudaciones impositivas²⁶, motivo por el cual nos hemos referimos a la importancia de esta cuestión en la presente investigación.

La cuestionada suficiencia de la estructura estatal para atender a la informalidad y al desempleo, advierte la presencia de una cuestión de sumamente sensible y de gravedad que alcanza a todo tipo de trabajadores sin discriminación de edad ni especialidad, quienes no teniendo otra opción deben aceptar condicionamiento laborales verdaderamente precarios, que afectan su misma dignidad.

Todo ello incide de manera directa en estructura social de nuestro país, siendo indispensable su correcta atención con soluciones reales y efectivas, para alcanzar el objetivo de inclusión social, siendo necesario buscar las iniciativas apropiadas.

Se ha considerado como un problema prioritario de nuestra realidad la informalidad económica y laboral, tan trascendentes como: “la pobreza estructural, la desigualdad entre sectores pobres y ricos, la situación de los jóvenes de 16 a 24 años que no estudian ni trabajan, la violencia en el hogar que destruye la familia como contención social, el hacinamiento y precariedad habitacional y la escuela secundaria que no cumple el rol formador en cuanto a crear rutina y responsabilidades”²⁷.

Observando los extremos de la informalidad, resulta interesante citar la conocida modalidad de “trabajo esclavo”, en las zonas rurales, donde a título de ejemplo citaremos que el organismo recaudador “detectó 3 campamentos en

²⁶ Olivieri Ivanna *Acerca de la naturaleza jurídica de los aportes y contribuciones destinados a la seguridad social y sus implicancias*. AFIP Cuadernos del Instituto. C16, p. 42. Buenos Aires, 2010

²⁷ Arroyo Daniel (Ex Secretario de Desarrollo Social de la Nación). *Arroyo alerta que la pobreza estructural es un problema prioritario para resolver*. Publicación en Diario Norte. Sección locales, p. 4, Resistencia, Chaco 13/08/12

Córdoba donde 140 trabajadores rurales realizan tareas manuales de desflore de maíz²⁸ y “en la localidad de Pichanal se encontraron a 26 trabajadores en situación de precariedad en un campo de hortalizas, de los cuales 16 no se hallaban registrados”²⁹ y también en el seno mismo de las localidades urbanas donde se ha detectado un 43 % por ciento de trabajo informal en las jurisdicciones de Posadas, El dorado, Paso de los libres y Curuzú Cuatiá³⁰.

Es posible comprender que en esas condiciones descritas, las diferencias sociales y culturales vayan ampliando su curso, con un claro deterioro en la valoración de la capacidad humana de trabajo que naturalmente, buscará amparo urgente en las difíciles y precarias condiciones que ofrece la marginalidad.

La situación descrita se agrava cuando la depresión de las economías regionales junto a la carencia de iniciativas para el desarrollo local, toman protagonismo, espacio éste que donde se requiere la intervención institucional del Estado para la proyección de un modelo de crecimiento a la luz de normas de nivelación social que tenga en vista estas cuestiones.

La pobreza, la informalidad laboral y la marginalidad social, alcanzan tal dimensión que los mismos organismos destinados por la administración estatal a fin para atender estas cuestiones, se encuentren en evidente estado de colapso.

Es posible encontrar variadas opiniones con respecto a las circunstancias que han conducido a la informalidad y al desempleo, sin

²⁸ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *AFIP denuncia a cerealera multinacional por trabajo esclavo y evasión*, Gacetilla de Prensa N° 2.832, Buenos Aires, 31/01/11.

²⁹ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). *La AFIP detectó nuevos casos de trabajo ilegal y explotación infantil en campos de Salta*, Gacetilla de Prensa N° 2937, Buenos Aires, 20/04/11.

³⁰ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *La AFIP pretende modificar estas conductas a partir de esta frase “el blanco esta de moda”, incentivando al trabajo registrado*, Gacetilla de Prensa N° 49, Buenos Aires, 28/01/11.

embargo entendemos que los problemas directamente vinculados con el empleo son de características estructurales y si bien su origen es de larga data, la tendencia se ha acentuado a principios de la última década del milenio.

Durante el curso de la década ante pasada, cuando la inflación se encontraba detenida, ya se podía entender al desempleo como un obstáculo al crecimiento de la Nación, a raíz de la falta de flexibilidad normativa y los insostenibles costos que demandaba la registración laboral, como también la innecesaria complejidad y normativa rigidez institucional. A ello debemos sumarle el crecimiento de la población económicamente activa desocupada, resultante de diversos factores económicos y sociales en particular con respecto a la precariedad presentada por los empleos informales bajo el disfraz de la formalidad.

Con solo detenernos mirar unos años atrás, se advierte que con la vigencia del plan de convertibilidad³¹, se ha provocado el cierre de numerosos establecimientos comerciales industriales y rurales, originándose gran cantidad de desempleo, señalándose que durante el curso del mes de mayo de 1991, la cifra se encontraba en un 6,9%, en mayo de 1995 se elevó al 18,4% y en octubre de 2001, ya concluyendo la vigencia de dicho plan se mantuvo el nivel de un 18,3%³², manteniéndose en dos dígitos hasta el año 2006, con los beneficios de los planes asistenciales “Jefes de Hogar”, donde termino en un 8.7%³³ la tasa de desempleo.

La desregulación del mercado de trabajo, no ha resultado ajeno a dicho proceso y ello con la descentralización de las negociaciones colectivas³⁴ en el ámbito de las empresas, los fallidos intentos por lograr una adecuada

³¹ Ley N° 23.928, sancionada el 27/03/91

³² Instituto Nacion de Estadísticas y Censos (INDEC): (Recupero: 01/06/12)
Sitio Web: <http://www.indec.gov.ar/nuevaweb/cuadros/4/shempleo4.xls>

³³ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) Informe último cuatrimestre, Buenos Aires, 2006

³⁴ Ley 25.250, artículo 5 - Decretos Nros. 1.334/91 y 470/93

flexibilización laboral³⁵ y la privatización de los fondos sociales de la seguridad social³⁶, entre las más trascendentes.

Como se verá la correcta descripción del problema de la informalidad y desempleo, no es sencilla, observándose el desarrollo de un proceso histórico, marcado por una decadencia social, precario crecimiento económico, con un Estado apremiado en su capacidad de respuesta para asegurar a los ciudadanos la posibilidad de acceder a los servicios públicos de primera necesidad tales como salud, justicia y educación.

No sólo la seguridad estatal corre peligro con la inutilización de la fuerza de trabajo, sino también puede encontrarse afectado el mismo desarrollo social, político y económico, aletargando el sistema productivo, dando lugar a un espacio propicio para la multiplicación de la inseguridad y la delincuencia.

Todo individuo tiene derecho a un ingreso digno, acceso a los servicios de salud, protección previsional, asignaciones familiares, e indemnizaciones por despido, pero tanto la informalidad como el desempleo interfieren en forma directa contra la efectividad de tales beneficios, siendo difícil, en dichas condiciones sustentar un orden público necesario para hacer posible la vida en sociedad.

d) Objetivos generales

El objetivo general de esta investigación es tomar conocimiento y analizar aspectos destacables de la actual normativa llamada “antievásiva”, comprendiendo no solo la calificada como “Planes antievasión”, sino a todas aquellas normas de carácter tributario que puedan evidenciar inequidades en sus contenidos.

³⁵ Ley de Empleo N° 24.013, artículos 27 a 80 (Nuevas modalidades del Contrato de Trabajo)

³⁶ Ley N° 24241, artículo 40

La existencia de arbitrariedades, inaplicabilidades, complejidades y baja efectividad del régimen sancionatorio en cuestiones laborales, previsionales como también penales de algunas normas del sistema tributario, han sido observados en contraste con algunos de sus efectos en relación al ámbito económico-laboral, tales como la marginalidad y el desempleo.

La presente investigación se encamina a efectuar aportes sobre cuestiones novedosas, por medio de desarrollo del objeto de estudio de un modo ilustrativo y de acuerdo a las precisas referencias determinadas por el título y subtítulo de la misma, todo ello con la sola finalidad de alcanzar una adecuada comprensión del proyecto trazado.

Se ha intentado determinar ciertas particularidades que presenta las diferencias entre el comportamiento del sistema, en relación a los consecuentes resultados que de él se espera, la comunidad en su conjunto, pero naturalmente apartándonos de todo tipo de consideraciones tanto políticas que pudieran efectuarse al respecto, haciendo solo referencia a algunos índices de contenido económico que se hayan considerando útiles a los efectos.

Se ha abordado la importancia de la obtención una recaudación fiscal razonable en relación a algunas consideraciones que se han creído interesantes referidas a la marginalidad y la desocupación desde una óptica predominantemente jurídica, en base a datos, sondeos, entrevistas e información recibida a lo largo del tiempo de investigación, siempre en la intención de hacer luz sobre estas cuestiones de alta sensibilidad a los intereses sociales.

Como se dijo, no es intención hacer consideraciones políticas, en el entendimiento que valoraciones de esa índole restaría seriedad técnica y

científica a los criterios tenidos en cuenta para alcanzar resultados concretos y netamente objetivos.

A tal fin solo se han efectuado algunas reseñas en base a variables de contenido económico en cuanto a la hipótesis de trabajo, recurriéndose para ello informes estadísticos de manera accesoria con el objeto de mensurar la cuantía de la recaudación fiscal y algunos datos estadísticos referidos a la informalidad y el desempleo que pueden acercarnos a la circunstancia fáctica bajo examen.

En esa línea conceptual, solamente se abordará el análisis de la evasión fiscal inducida con motivo de inequidad del sistema normativo, en base a los principios tributarios vigentes, analizando algunas inconsistencias normativas, reiteradamente señaladas en los mismos debates parlamentarios, pronunciamientos judiciales, proyectos de ley, consideraciones propias, entre otras cuestiones.

Se ha indicando algunos efectos considerados relevantes de esa situación de informalidad por evasión, que por un lado genera competencia desleal y por otro traslada la carga impositiva para el mantenimiento de Estado al sector formal, lo que llevaría a la eliminación de estímulos, con cierre de actividades y eliminación de fuentes de trabajo.

Ahora, también se ha indicado sólo a título de ejemplo, pero naturalmente no excluyente, que en épocas de crisis económica por evasión fiscal, se observa el aumento del desempleo, tal los supuestos ocurridos de países europeos como España y Grecia.

e) Objetivos específicos

En cuanto a la determinación de pautas y secuencias lógicas de planificación para el desarrollo y comprensión de los objetivos generales se ha efectuado la tarea específica de reconocimiento y detección de la realidad

Por medio de datos obtenidos de estadísticas, se ha efectuado una aproximación con respecto a la magnitud de los valores referidos a la recaudación fiscal, informalidad y desempleo, como así también los recursos destinados a sus respectivas fiscalizaciones.

Presentando la realidad tributaria de nuestro país diferentes fluctuaciones normativas en períodos breves, habiendo alcanzado una gran dispersión, resulta necesario señalar algunos riesgos , como así también exponer algunas las medidas para actuar en consecuencia.

Todo ello en la intencion de hacer tomar conciencia de la necesidad de contribuir al mantenimiento del Estado y destacar los beneficios de la formalidad del desarrollo económico, en búsqueda de detección de inequidades normativas que pueden ir en contra no solo del interés del contribuyente sino también de los que corresponden al del Estado desde la óptica de su función recaudadora.

Se han empleado acciones de conocimiento consistentes en la identificación, reconocimiento, determinación de variables, acudiéndose también al proceso de comprensión, con una perspectiva evaluativa, actividades comparativas entre distintas legislaciones, realidades laborales, detecciones de asimetrías normativas y análisis de estadísticas referidas a la problemática descripta.

En función de ello se ha dirigido la tarea en el sentido de:

e.1) Observar las características de la actual tendencia política normativa tributaria y previsional nacional y los detalles surgidos en su intento

de adecuación a la realidad imperante, ello en base a datos estadísticos, normativos, doctrinarios y jurisprudenciales.

e.2) Distinguir la normativa propuesta tendiente a combatir la evasión tanto fiscal como previsional, generadora de la marginalidad, más allá de la estrictamente denominada “antievasiva”, por la normativa y las informaciones periodísticas.

e.3) Analizar las vinculaciones entre el estado actual de la normativa vigente y la potencialidad en cuanto a su incidencia en la marginalidad, señalándose todas aquellas cuestiones que puedan representar inequidades en sus diversos aspectos.

e.4) Teniendo como eje principios los principios tributarios constitucionales se han efectuado interpretación de normas contrastando para cada caso en particular opiniones doctrinas, jurisprudenciales, acudiendo también a algunas entrevistas a fin tomar conocimiento del estado actual de la sistema tributario tendiente a combatir la evasión, verificar la efectividad del cumplimiento de su finalidad y tomar conocimiento de algunos de los efectos relevantes dentro de la realidad económica-laboral.

e.5) Definir los efectos de la presión de la presión fiscal en sentido amplio sobre la realidad económica del contribuyente, básicamente en su condición de empleador, para mensurar los efectos que puede causar estas cuestiones.

e.4) Identificar las posibles consecuencias perjudiciales advertidas en la normativa que puedan afectar a la sector formal de la economía, para una correcta elaboración de propuestas y conclusiones.

f) Preguntas de investigación

A tal fin, se efectuaran las siguientes preguntas de investigación:

a) ¿Que importancia tienen la adecuada recaudación fiscal, la registración laboral y el pleno empleo?

b) ¿En qué consiste y que características tienen la evasión fiscal inducida o provocada por el sistema tributario?

c) ¿Existe relación ente dicha evasión fiscal inducida y el desempleo?

d) ¿Qué tipo de medidas serían posibles contra la evasión fiscal y el desempleo?

e) Estructura del reporte de investigación

El trabajo se presenta con la siguiente estructura:

Parte I – Introducción.

Parte II – Cuestiones Metodológicas.

Parte III – Marco de Referencia Conceptual y Análisis de la Información Obtenida, comprendiendo los siguientes capítulos:

Capítulo 1: Recaudación fiscal y pleno empleo

Capítulo 2: Desempleo y evasión fiscal inducida

Capítulo 3: Distintos aspectos de la conducta evasiva

Capitulo 4: Propuestas para disminuir el desempleo, la informalidad y la evasión fiscal

Parte IV – Conclusiones, Aportes y Recomendaciones, donde se concluye en determinar la incidencia de la evasión fiscal inducida o provocada

por la importante presión del sistema normativo de diversas formas, con la potencialidad de llevar al contribuyente empleador a situaciones que lo predisponen a poner fin a sus actividades, con pérdidas de fuentes de trabajo, resaltando algunos efectos relevantes de esta cuestión con respecto a los fenómenos de la marginalidad y el desempleo.

PARTE II – CUESTIONES METODOLOGICAS

1) Hipótesis

La evasión fiscal y previsional, provocadas debido a la inequidad de la normativa tributaria nacional “antievasiva”, favorecen su incumplimiento y producen algunos efectos relevantes con respecto a la informalidad y al desempleo, en el ámbito económico-laboral.

2) Identificación y definición de las variables

Se observará la importancia de la organización de un estado, su recaudación fiscal, la formalidad y el desempleo dentro de nuestro país y sus variaciones a partir de la década del 90', especialmente dentro de los últimos años, verificando informes estadísticos para lograr una apropiada relación de distancia con la realidad y posibilitar su cuantificación, comprendiendo su la magnitud del mismo.

En base a ello se ha analizado la normativa empleada por el Estado para atender dichas cuestiones, a su mantenimiento y alcanzar el pleno empleo dentro de la formalidad requerida, siempre en base al respeto de principios rectores de naturaleza constitucional, y los efectos ocasionados cuando se advierte un apartamiento de ellos.

En la detección de ese apartamiento, se ha analizado la inequidad normativa comprendiendo el abordaje de cuestiones tales como la arbitrariedad, inaplicabilidad, complejidad y baja efectividad del sistema entre otras cuestiones-

Así también la falta de atención normativa a todas aquellas conductas evasivas donde se excluya la presencia del dolo, y la continua tendencia a

lograr elevación de las sanciones para las figuras delictivas, resultan cuestiones que por su importancia han sido relacionadas de manera didáctica a la evasión fiscal, marginalidad y desempleo, en curso de esta investigación, por lo que a continuación nos permitiremos efectuar las siguientes distinciones.

a) La complejidad en la determinación del riesgo empresario

De manera genérica diremos que nuestro sistema recaudatorio, se encuentra integrado, por una enjundiosa cantidad de normas integradas no solo por leyes y decretos, sino por un inmenso número de resoluciones generales de alta factura técnica, que se renuevan diariamente, circunstancia que imposibilita mensurar adecuadamente la estabilidad del sistema tributario, siendo prudente pensar que ni siquiera a los especialistas más advertidos pueden tener un conocimiento certero del estado actual del sistema tributario, generando grandes vacíos interpretativos

A fin de ilustrar mejor la cuestión diremos que: “nadie ha inventado ni podrá inventar jamás, como alguien pretendía alguna vez, la manera de redactar una ley tributaria que pueda comprender a través de una simple lectura, un niño de 7 años que aprendió a leer”³⁷.

Esta cuestión viene de alguna manera tener una incidencia práctica en lo relativo a la determinación del riesgo empresario, teniendo presente la relevancia que revisten los créditos fiscales en toda organización empresaria, quizá uno de las cuestiones de mayor importancia con respecto a otros como los créditos laborales, bancarios y pago de proveedores.

b) La falta de regulación de otras figuras con exclusión del dolo

³⁷ Luna Victoria, Manuel. *La administración Tributaria en el Perú*. Publicado en Cuadernos Tributarios. N° 11, p. 123: Lima, Julio, 1991

Con respecto a ello y especificando nuestra materia de estudio, se han observado, un gran apartamiento normativo de la realidad fáctica, mostrándose preocupación, únicamente con respecto a figuras delictivas subjetivas dolosas, olvidando algunos aspectos como la evasión provocada por la misma complejidad y costos del sistema.

Se han expuesto particularidades de esta cuestionada normativa, que ha sido objeto de serios debates parlamentarios como también en doctrina y jurisprudencia, habiéndose detectándose durante el desarrollo de la investigación, variados pronunciamientos en contra de su validez constitucional, con llamativa asiduidad y no manera excepcional como en realidad debería serlo.

Se ha puesto en evidencia la falta de efectividad del mismo régimen penal tributario, observándose por una parte la gran cantidad de denuncias efectuadas por el organismo recaudador y por otro la escasa cantidad de condenas derivadas de delitos de evasión fiscal, por no decir inexistentes, en la mayor parte del país.

En la intención de lograr alguna explicación a estos desajustes, hemos encontrado respuestas interesante y entre alguna de ellas, señalamos la carencia de fundamentación de las denuncias efectuadas por los letrados representantes de los intereses del Estado, la necesidad de adecuar el procedimiento penal tributario al principio de escrituralidad, atento a la modalidad de producción de prueba pericial, que requiere de gran especialización, entre otras importantes diligencias probatorias.

Pero también podemos referirnos como fundamento otro tipo de conducta relacionada con la evasión, con una visión amplia y comprensiva, llegue a incluir también a todas aquellas que no resultarían dolosas y toda actividad preventiva en esa dirección, por lo que resulta interesante detenernos en el análisis de los puntos que a continuación desarrollaremos.

c) La Evasión Fiscal y Previsional como figuras delictivas

En principio diremos que se trata de aquellas conductas dirigidas a evitar de manera voluntaria e intencional, el pago de impuestos previstos por la ley, en perjuicio de la hacienda pública, admitiendo en común diversas formas de comisión, pudiendo consistir indistintamente en la insolvencia provocada de manera fraudulenta, simulación dolosa de pago o alteración intencional de registros contables, tendientes a lograr la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, entre otras.

Concretamente “se trata de un delito patrimonial en el cual el hecho punible consiste en: a) dejar de ingresar, en todo o en parte, tributos adeudados (evadir); o b) lograr ese daño patrimonial mediante el aprovechamiento de beneficios fiscales, empleando en ambos casos maniobras ardidasas o engañosas”³⁸.

Este concepto de evasión alcanza también a los efectos de esta investigación especialmente la evasión previsional, ya que el bien jurídico tutelado resulta ser el mismo o sea la hacienda pública nacional, constituido no solamente por el conjunto de bienes del Estado sino también, en general la obtención de recursos necesarios para atender a las necesidades generales respecto al primero, específicamente las contingencias sociales para este último.

Dentro del concepto amplio de tributos podemos distinguir las especies constituidas por los impuestos, tasas o contribuciones, dentro de ese marco entenderemos que a la seguridad social le “corresponde un financiamiento proveniente, también, del sector de los trabajadores beneficiarios. Y por lo

³⁸ Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 403, Buenos Aires, 1992.

tanto, la posición sobre su naturaleza jurídica tiende a ser la de contribución especial”³⁹

En cuanto a los efectos negativos del impacto social de la evasión previsional surgida de la informalidad laboral señalaremos que se traduce en el “daño futuro que se le ocasiona al trabajador, pues al momento de jubilarse no contar con los requisitos exigidos para acceder a la PBU (años de servicio), sin perjuicio de configurar un ilícito penal tributario, según el Título II de la Ley 24.769”⁴⁰.

La evasión del pago de tributos cualquiera sea su naturaleza, se trata de una cuestión trascendente para los intereses del Estado, pero sin embargo hasta el momento no se ha alcanzado un sistema que implique cultura social de cumplimiento de las obligaciones tributarias, presentándosele al Estado la imposibilidad de cumplimiento de sus objetivos básicos, acudiendo al ejercicio políticas de índole represivas en esta materia.

Con respecto a la falta de conciencia y educación tributaria como causas de la evasión resulta interesante señalar que, “por un lado, la creencia de que el “evadir impuestos” es una “avivada” o un “deporte”, y por otro, la sensación, fundada en muchos casos, de que en la Argentina nadie “va preso” por más impuestos que haya evadido”⁴¹, por lo que efectuamos una remisión al Capítulo II, punto d) bajo el título “La baja efectividad del sistema represivo”.

d) La Evasión Fiscal “inducida o provocada”

³⁹ Olivieri, Ivanna. *Acerca de la naturaleza jurídica de los aportes y contribuciones destinados a la seguridad social y sus implicancias*. AFIP Cuadernos del Instituto. C 16, p.40. Buenos Aires, 2010

⁴⁰ Citar Abeledo Aerrot N°: 70057261. Tribunal: Tribunal del Trabajo N° 3 de La Matanza (03/09/09) Partes: “Cabrera, Hugo G. v. Poce, Erica E. y otro” (Fuente Informática)

⁴¹ Lucuy, Carlos F. *Ley Penal Tributaria. Una visión actual*, publicado en “Periódico Económico Tributario”, N° 249, p. 2, Buenos Aires, (28/03/03)

Una vez entendido el concepto de evasión fiscal desde una óptica delictiva y a los efectos de una correcta identificación de las variables en juego, ahora señalaremos que la palabra inducida ha sido utilizada para significar la “influencia o bien la provocación” causada por una normativa inequitativa, en el mismo ánimo de contribuyente en la realización de tal conducta, pero con exclusión de la figura del dolo.

Esa influencia o provocación, se pone de manifiesto cuando el contribuyente se encuentra impedido de lograr el normal cumplimiento de sus obligaciones tributarias con motivo de la vigencia de un sistema normativo de difícil comprensión, inestable e inflexible que puede conducirlo a la oscuridad de la marginalidad.

Esta situación, cobra aún mayor relevancia cuando mantiene su vigor en el tiempo, es así que dentro de este nuevo escenario, el ahora supuesto evasor evasor, puede comenzar a advertir algunas condiciones favorables para ampararse en la marginalidad.

En efecto, ello se traduce en las bajas posibilidades de ser detectado por los organismos recaudadores, debido a diferentes motivos, entre los cuales podemos destacar los escasos recursos humanos y muchas veces de carácter técnico que cuenta el organismo recaudador para lograr la determinación efectiva del hecho imponible, frente a la gran cantidad de contribuyentes del sistema.

El ciudadano común, frente a esta influencia provocada, no cuenta con otra alternativa más que el despliegue de conductas evasivas a las podríamos denominar como involuntarias, que en principio no representarían actitudes ardidasas o ventajosas, sino que requiere un análisis técnico adecuado, con exclusión de la incidencia del dolo.

Este último concepto, si bien no se encuentra definido dentro de nuestra legislación penal, ha sido concebido como: “la determinación de la voluntad hacia el delito. Implica una resolución delictuosa, la cual, como tal, exige que el autor comprenda la criminalidad de su acto y que dirija su acción”⁴².

Al respecto diremos que el impuesto no resulta equitativo cuando el ciudadano se encuentra imposibilitado de ejercer sus derechos y defenderlos frente a las pretensiones del Estado, por medio de procedimientos que permitan un juicio pronunciado de acuerdo a las leyes establecidas con toda independencia del poder, solo en estas condiciones es posible prestar servicios a la comunidad, haciéndose cargo de las iniciativas sociales⁴³.

e) Desempleo: Algunas consideraciones

Este concepto se refiere a la falta de ocupación efectiva de una persona en condiciones vitales de prestar servicios, tratándose de una: “situación en que se encuentra aquella persona en edad activa que carece de empleo, es decir, no tiene un empleo asalariado o independiente, además posee determinada capacidad laboral y se encuentra en busca de empleo (expresa su voluntad de conseguirlo)”⁴⁴.

Desde una óptica generalizada, consiste en un riesgo o contingencia social, de evidentes consecuencias políticas que implica un malestar generalizado y desesperación popular, más allá de la simple consideración de la pérdida de ingresos que conforman el medio de vida para un individuo que se encuentra en edad, condiciones y disposición de prestar servicios, inutilizándose valiosos recursos humanos.

⁴² Nuñez, Ricardo, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo II, Parte General, p. 48. Marcos Lerner Editora Córdoba, 1988

⁴³ Juan Pablo II, *Discurso a la “Confederazione Fiscal Europenne*. Roma, 07/11/80

⁴⁴ Organización Internacional del Trabajo (OIT). Informe publicado en sitio web: <http://www.portalplanetasedna.com.ar/poblacion14.htm>. (Recupero: 01/12/10)

En nuestro país representa unos de los problemas más importantes, señalando que a partir del año 1991 “se triplicaron la proporción de hogares con jefes desocupados, generando en la clase media un capa de nuevos pobres. De cada 100 personas que están en el mercado laboral, 15 están totalmente desocupadas y otras 16 trabajan en forma intermitente (subocupados), mientras que por lo menos 12 son trabajadores autónomos carentes de seguridad social. El alto desempleo es persistente: en los últimos 10 años el número de desocupados no descendió de 1.500.000”⁴⁵.

Para una mejor comprensión didáctica, para la determinación de la tasa de desempleo expresada en forma de porcentaje, tomaremos como base de cálculo el número de desempleados dividido por la población activa, en otras palabras no representa una proporción entre el total de la gente desempleada y el total de la población, sino sobre la denominada como "económicamente activa", por lo que nos remitiremos al Capítulo II, punto titulado “Los datos de la desocupación en general”.

El desempleo ha sido traído como materia de estudio observando su comportamiento consecuente frente a la informalidad debida a la evasión, advirtiendo que sus respectivos índices son inversamente proporcionales, por lo que a esta cuestión debe recibir algunas consideraciones especiales.

En efecto, cuando los índices de la economía informal comienza a prevalecer respecto de la economía formal, esta última puede correr el riesgo de su quedar reducida a una mínima expresión, inmersa en una verdadera crisis económica, debilitándose su posición como para colaborar con la preservación de las fuentes de trabajo.

El creciente desarrollo de la informalidad originada por la evasión provocada por la presión impuesta por el sistema tributario, en sus diversos

⁴⁵ Grisolia, Julio Armando, *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Tomo II - Undécima edición actualizada, p. 2105. Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.

aspectos, trae aparejado no solamente competencia desleal sino también al traslado de la carga impositiva, marcando una evidente desigualdad social y económica.

De acuerdo a ello es posible pensar en la desactivación de toda posibilidad de crecimiento del sector formal, que posiblemente se vea obligado a concluir con sus actividades, cerrando sus puertas con la consecuente pérdida de las fuentes de trabajo, generando desempleo.

f) Relación entre evasión fiscal inducida y el desempleo

Esta variable propuesta constituye un tema sensible, desde la óptica que la mayor presión fiscal recaudatoria en sus diversas formas, sumado a la complejidad del sistema normativo y la falta de cultura tributarias, tendrá como consecuencia, la evaporación del estímulo en el emprendimiento de actividades relacionadas con la creación de bienes y servicios, pérdida de fuentes de trabajo y la consecuente búsqueda alternativa por parte de los trabajadores de actividades marginales, inestables, temporarias, fuera de todo control estatal.

Si bien al Estado se le confía la noble misión de lograr el interés comunitario por medio de la tutela de sus derechos fundamentales, ello no lo autoriza a ingresar en el campo de los reclamos dinerarios insostenibles, señalándose que: “el fin social no justifica cualquier medida pública no admitiendo una intervención que llegue a anular o suprimir los derechos fundamentales”⁴⁶.

Es evidente el protagonismo que tiene el costo de la formalidad para toda actividad empresarial, constituidas por las diversas e “indeterminables” obligaciones fiscales y previsionales que en variadas ocasiones y debido a la

⁴⁶ Moschetti, Francesco, *El Principio de la Capacidad Contributiva. Estudios de Hacienda Pública*, p. 112. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980.

falta de registraci3n, pueden resultar m1s onerosas que el costo del mantenimiento de la misma relaci3n laboral, cuando se ingresa dentro del campo de la confiscatoriedad, circunstancias alentadas por las causas evasivas ya mencionadas en el segundo p1rrafo del punto b).

Advirtiendlo el malestar del sector empresario, con respecto a la competencia desleal presentado por el sector informal, se1alaremos que “el comerciante regularizado debe afrontar gastos de luz, donde adem1s se suma lo que se llama el tripartito impositivo que es el pago de la industria y comercio a nivel municipal, ingresos brutos a nivel provincial y ganancias a nivel nacional; as1 y todo lo hacemos, a eso todav1a tenemos que sumar los costos que implica mantener un empleado, estamos hablando de una suma m1nima de siete mil pesos por empleado”⁴⁷.

Ante este tipo de situaciones, el contribuyente puede verse incurso de manera involuntaria dentro del 1mbito de evasi3n fiscal y previsional, a ra1z del dise1o normativo tributario, sin otra alternativa que soportar los penosos designios de la incertidumbre, excluyendo toda consideraci3n de su propia voluntad y consecuentemente de la figura del dolo.

La falta de razonabilidad de la imputaci3n de una conducta a un contribuyente, se pone de manifiesto, cuando 1ste no se encuentra en condiciones de decidir, recordando que el dolo requerido para la configuraci3n del delito evasivo radica en el actitudes ardidosas o enga1osas, tendientes a la ocultaci3n de la verdad, que impida la adecuada determinaci3n de la cuant1a impositiva.

Si bien no siempre una mayor recaudaci3n fiscal implica una disminuci3n cuantitativa de los impuestos, lo cierto es que el cuantitativo avance del sector informal de la econom1a (compresiva del empleo informal), que recorta ingresos

⁴⁷ Jovanovich Eli1n (Vicepresidente del la C1mara de Comercio de Resistencia) *Empleo en Blanco* publicado en Diario Norte Secci3n “Econom1a y Negocios”, p. 2, Resistencia, Chaco (21/08/12)

y absorben clientela, naturalmente pueden llevar a incidir en la desocupación del sector formal.

3) Tipo de investigación y fuentes

El estudio realizado es de tipo descriptivo dirigida a caracterizar la evasión fiscal inducida o provocada, la informalidad y el desempleo en la República Argentina, en la últimas dos décadas, y dentro del marco de la legislación fiscal y previsional en nuestro país.

Se ha efectuado una revisión en base a información estadística, fuentes doctrinarias, jurisprudenciales, publicaciones técnicas, periodísticas, entrevistas a efectuadas a distintas autoridades de diversos organismos públicos, como por ejemplo la Administración Federal de Ingresos Públicos, Ministerio de Trabajo de la Nación, Dirección del Trabajo de la Provincial del Chaco, Tribunal Federal Oral Federal de Resistencia, Chaco.

Asimismo se ha acudido a la consulta de bases de datos estadísticos de organismos públicos pero disponibles en páginas web, sitios jurídicos informáticos y a efectos comparativos, ampliando el alcance del estudio, se ha recurrido a base de información estadística y normativa de otros países, que han colaborado en gran medida a hacer posible la selección de las fuentes de información.

Se ha acudido a la utilización del análisis jurídico para posibilitar un correcto abordaje del tema, bajo la lupa de estudio en cada una de sus partes, para tomar conocimiento de la normativa jurídica aplicable y comprender los efectos causados en la realidad.

CAPÍTULO 1

La recaudación fiscal y el pleno empleo

Al referirnos al objeto y los cuestionamientos del reporte de investigación, se ha formulado como primera pregunta de investigación:

¿Qué importancia tiene la recaudación fiscal y la plena ocupación del ciudadano?

Con lo cual, en el intento de responder cada una de ellas y comenzando por analizar adecuadamente la primera de ellas se he entendido necesario desarrollar los siguientes temas, referidos a la importancia, por un lado de la plena ocupación del hombre, como también su debida registración y por el otro de la necesidad de existencia del Estado, y obtención del recursos para contribuir a su mantenimiento, por medio de la correcta determinación didáctica

1) La necesidad del mantenimiento económico del Estado

Para una mejor ilustración del este tema hemos entendido necesario efectuar algunas consideraciones relacionadas con sus antecedentes históricos que datan del siglo XV, cuando varios pensadores, imaginaban los beneficios que traería al hombre vivir en un estado organizado, que de alguna manera garantice el respeto a la Ley, y el cumplimiento de las obligaciones básicas a fin de lograr la preservación del hombre y crear las condiciones necesarias para lograr su felicidad.

En efecto, importantes pensadores han dado sustento conceptual a este trabajo de investigación, motivo por el cual nos referiremos a alguno de ellos quienes en las distintas situaciones y oportunidades que les ha tocado experimentar como ciudadanos han dejado improntas de considerable valor,

resultando interesante comprender, no sólo el raciocinio empleado por ellos, sino también ingresar a las diversas circunstancias atravesadas por los mismos, para comprender la necesidad de la creación de un Estado que asegure la realización como persona de todo individuo.

Es interesante destacar que “en estado de naturaleza todos los hombres tienen derecho a todo; es la guerra de todos contra todos. Percatados de que la paz es el mayor de los bienes, los hombres pusieron todos sus derechos en manos de un soberano (monarca o consejo); a partir de ese momento, el bien y el mal depende únicamente de las decisiones del soberano”⁴⁸.

Con la finalidad de lograr la armonía necesaria para la convivencia se ha entendido que: “en lugar de volver nuestras fuerzas contra nosotros mismos, unámoslas, en un poder supremo que nos gobierne según leyes sabias, que proteja y defienda a todos los miembros de la asociación, rechace enemigos comunes y nos mantenga en concordia”⁴⁹.

Es necesario: “asegurar a la vez la libertad pública y la autoridad del gobierno. Buscad los motivos que llevaron a los hombres, unidos por sus mutuas necesidades en la gran sociedad, a estrechar su unión mediante sociedades civiles: no encontraréis otro que el de asegurar sus bienes, la vida y la libertad de cada miembro mediante la protección de todos”⁵⁰.

A hora bien En la tarea de determinación de la cuantía del tributo, para proveer la subsistencia económica del Estado se deben atender tanto las necesidades del Estado como y también la de los ciudadanos: “no se puede tomar nada de lo que cubre las necesidades reales del pueblo para cubrir las necesidades imaginarias del Estado. Son necesidades imaginarias del aquello

⁴⁸ Hobbes, Thomas, *Leviatán*, Ediciones Libertador, p. 5. Buenos Aires, 2004

⁴⁹ Rousseau, Jean J., *El Contrato Social*, Ediciones Altaya, p. 180, Barcelona, 1996

⁵⁰ Rousseau, Jean J. *ob. cit.*, p. 13.

que exigen las pasiones y las flaquezas de los que gobiernan, el deseo enfermizo de vanagloria y cierta impotencia del espíritu frente a los caprichos⁵¹. (La letra subrayada me pertenece)

Resulta necesario que el contribuyente comprenda, dentro de su íntima convicción, la importancia la existencia del poder soberano, como también el esfuerzo y las renunciaciones a que debe someterse para contribuir a su mantenimiento, entendiéndose que el impuesto no representa una contraprestación vinculante entre el Estado y el ciudadano, sino el aporte que cada individuo debe hacer para integrar la esfera de actuaciones privadas protegida por la acción y la presencia del Estado.

De ahí que analizar la creación de Estado y justificar su presencia constituya un elemento de fondo en lo referido al estudio de la tributación y sus circunstancias relacionadas, entre las que se encuentra la evasión fiscal en sus diversos aspectos.

Entendemos la existencia del Estado atendiendo a las necesidades reales de los individuos y previniendo los conflictos sociales, pudiendo de esta manera comprenderse el motivo de las renunciaciones en la contribución a su existencia y permanencia.

En este sentido, sólo deberíamos pensar el estado de hostilidad social que presentaría una situación de total anarquía, en la cual cada individuo solo se preocupe por su persona con total sentido individualista, sin tener que someterse a la voluntad de un poder superior soberano, lo que sin dudas llevaría a la extinción de una comunidad en su conjunto, siendo en consecuencia indispensable alcanzar su organización, constitución de autoridades y la consecuente contribución a su mantenimiento.

⁵¹ Montesquieu. *Del Espíritu de las Leyes* Grandes Obras del Pensamiento. Ediciones Altaya. Título original: *De l'Esprit des Lois* (1750) Traducción: Mercedes Blázquez y Pedro Vega. Libro XIII – De las Relaciones que la imposición de Tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad. Capítulo I – De las rentas del Estado, p. 152, Barcelona, 1996

Sentado ello, una vez entendida la importancia y una vez entendida la importancia de la presencia del Estado, nos referiremos a la trascendencia que tienen los recursos económicos para solventar su existencia, siempre bajo la observación de un verdadero equilibrio para cubrir sus verdaderas necesidades, evitando entrar en el ámbito de la confiscatoriedad, que afecta principios constitucionales básicos, circunstancia, entre otras el desarrollo del presente trabajo de investigación.

a) La obtención de recursos

La garantía estatal de protección de bienes jurídicos más preciados del hombre, tiene un costo natural que debe ser soportado por cada uno de los integrantes de la sociedad, pero siempre de acuerdo a su capacidad contributiva, con una parte proporcional de su patrimonio, con la sola finalidad de lograr el mantenimiento y conservación del orden jurídico, económico y la cobertura de ciertas necesidades sociales, entre otras cuestiones vitales.

De acuerdo a ello, no existen dudas con respecto a la legitimación del Estado y su poder compulsivo en el reclamo en lo relativo a la exigencia del cumplimiento de dichas obligaciones.

Por otra parte diremos que la estructura del Estado no es una cuestión sencilla, debiendo tener presente su misma composición en diferentes órganos, modos de actuación y esferas de competencias, tomando ello una dimensión verdaderamente amplia.

Resulta lógico pensar que para lograr su adecuado desarrollo administrativo el mismo requiere de esos recursos económicos básicos, para su sostenimiento, toda vez que no puede proveerse por si mismo, para lo que

debe acudir a los ciudadanos para solventar sus gastos, pero ello de modo alguno significa que el Estado deba enriquecerse sin causa, a costa de ellos⁵².

La vinculación y el equilibrio entre el derecho a recaudar tributos y la cuantía de las rentas públicas, en todo momento ha sido objeto de diversas apreciaciones, pero creemos oportuno señalar que: “Las rentas del Estado están constituidas por la porción que cada ciudadano cede de sus bienes, para tener el resto en paz”⁵³.

Cuando se hacemos referencia a necesidades imaginarias, que no son trascendentes para el desarrollo de la vida de un pueblo y son creadas por las debilidades de las personas que asumen un gobierno de turno, podemos advertir la correcta trascendencia que cobra la correcta asignación de recursos recaudados, a los efectos de su misma legitimación moral para obtener su reclamo.

También debemos referirnos a la prudencia que debe observar el legislador al momento de determinar la cuantía tributaria, entendiéndose que la capacidad contributiva “no debe medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario al menos que sea por lo que puede siempre”⁵⁴.

La cuantificación dineraria que se destina a solventar tributos, no representa una cuestión menor, siendo lógico razonar que cuando el ciudadano

⁵² Cámara Nacional Civil y Comercial Federal, Sala 1° (13/11/00) autos: Arcor S.A.I.C. c/ Cap. y/o Arm. y/o Propietario buque Río Teuco s/ Faltante y/o Avería de carga transporte marítima. Causa N° 2891/2000. – Jueces: De las Carreras – Farrell. Idem: Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos (28/02/99) “Angelo Paolo Entrerriana S.A. S/ Quiebra Pedida por Acreedores Dra. Gladis Colli s/ Incidente de Revisión promovido por D.G.I.”. Causa: 132718 S. Jueces: Turano - Nesa - Berlari

⁵³ Montesquieu *Del Espíritu de las Leyes*. Grandes Obras del Pensamiento. Ediciones Altaya. Título original: *De l'Esprit des Lois* (1750) Traducción: Mercedes Blázquez y Pedro Vega. Libro XIII – De las Relaciones que la imposición de Tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad. Capítulo I – De las rentas del Estado, p. 153, Barcelona, 1996

⁵⁴ Montesquieu *ob. cit.* - Libro XIII - De las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos tienen con la libertad - Capítulo I - De las rentas del Estado, p. 153.

debe efectivizar el pago de un tributo, de cualquier naturaleza, pueda presentársele una impresión de exorbitancia en el reclamo, pudiendo dudar incluso con respecto a la correcta asignación y distribución de mismo, destinados a lograr una sociedad mas equitativa e igualitaria.

Puede ocurrir que desde la óptica del obligado al pago, se observe al órgano recaudador, como un sujeto que solo pretende llevarse el fruto de su esfuerzo personal sin ningún tipo de reparos, olvidándose sin embargo que sin embargo que sin recaudación tributaria no es posible concebir la existencia de un Estado, mucho menos de un ordenamiento jurídico que garantice una convivencia civilizada de los miembros de una sociedad.

A raíz de la falta de conciencia y educación tributaria, algunos contribuyentes podrían entender que los únicos cumplidores sólo serían aquellos individuos que habrían sido desdichadamente atrapados dentro del sistema de control tributario con motivo de desarrollar sus actividades económicas debidamente registradas.

Lo descripto nos traslada a una evidente situación de desigualdad social y económica que presenta el contexto planteado representado por quienes desean mantenerse dentro de la normalidad registral, diferenciándose de aquellos que de alguna manera eluden las formalidades o bien no tienen otra alternativa que incurrir en ella, pero actuando de una u otra manera de manera marginal o “en negro”.

Con lo descripto comienza a tener origen una cuestión importante para el presente trabajo de investigación, o sea la referida todo aquello referido a la determinación de la equidad en el reparto de la carga tributaria.

b) La actividad financiera del Estado

Tienen la sola finalidad de alcanzar los medios mínimos de subsistencia, que se traducen “en una serie de entradas y salidas de dinero de la caja, las entradas constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de organismos públicos. Merced a estas transferencias, las entidades estatales pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas. A su vez la ejecución de esas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas que constituyen los gastos públicos”⁵⁵.

Esta cuestión se ubica dentro de las funciones, más trascendentes ya que con ella se captan fondos para cubrir necesidades básicas como la provisión de una correcta administración de justicia, servicios de salud, educación, defensa tanto interna como externa, comunicaciones, asistencia social, como única manera posible de lograr condiciones de asegurar las aspiraciones de cada individuo y el logro de su medio de vida.

En ejercicio de su función de igualador social, debe dar prioridad a la atención de derechos sociales al momento de distribuir los ingresos de la hacienda pública, efectuando una valoración objetiva de las necesidades básicas más urgentes, excluyéndose toda consideración discrecional que pueda hacerse al respecto⁵⁶.

c) El derecho del Estado a recaudar impuestos

Como ha sido advertido el Estado encuentra el fundamento de su existencia en la necesidad de realización del bien común, la solidaridad humana y la búsqueda constante de poner a los individuos en la posibilidad de acceder al uso común de los bienes.

⁵⁵ Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 4ª Edición, Ediciones Depalma, p.8, Buenos Aires, 1992.

⁵⁶ Bidart Campos, Germán *ob. Cit.* Tº. I – B, p. 15

Así también se ha entendido al derecho de imponer tributos como una manera equitativa de alcanzar la solidaridad hacia todos los miembros de la comunidad presente y futura⁵⁷, pero para ello se necesita la vigencia de un sistema justo que contemple la real capacidad contributiva de los ciudadanos⁵⁸, extremando la prudencia al acudir a meras presunciones fácticas, entre otras cuestiones sensibles que serán expuestas mas adelante.

Resulta útil señalar que el fundamento ético político del impuesto “debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en el convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado es lógico que contribuyan a su sostenimiento”⁵⁹.

Así también se ha entendido que el impuesto: “es la participación económica que legalmente toma la sociedad, en los fines del Estado, institución política, jurídica y económica que consiste en la relación existente entre los ciudadanos y los organismos del Estado, por la cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la prestación de los servicios públicos”⁶⁰.

d) La recaudación tributaria

⁵⁷ Juan Pablo II, *Discurso a la Confederazione Fiscale Europea*. Publicado en el Periódico “L’Observatorio Romano” Edición Semanal en lengua española, p.18. Ciudad del Vaticano (12/04/81)

⁵⁸ Juan XXIII *Encíclica Mater et Magistri*, Roma 1961

⁵⁹ Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, p. 74. Ediciones Depalma Buenos Aires, 1992

⁶⁰ Piernas y Hurtado José Manuel, *Tratado de Hacienda Pública y Examen de la Española*, Vol. I, p. 45 Imprenta de los Hijos de Manuel G. Hernández. Librería de Victoriano Suárez. Madrid, 1903.

Constituyen los ingresos obtenidos en concepto de recaudación tributaria, resultando interesante efectuar la siguiente discriminación de recursos:

Recursos	Concepto técnico
Tributarios	Impuestos, tasas y contribuciones
Monetarios	Emisión de monedas y billetes
Crédito Publico	Deuda externa e interna
Empresas del Estado	Precios facturados por servicios
Concesiones	Arriendos, donaciones, venta bienes

Pero como resultará obvio, nuestra materia de estudio solo alcanzara de algunas particularidades de los recursos tributarios, específicamente a los aportes y contribuciones por la importancia que tienen dentro del sistema de la seguridad social y a los impuestos ya que constituye el rubro que mayores ingresos proporciona a las arcas estatales, representando “la figura más importante de las finanzas públicas”⁶¹, con la potencialidad de incidir esta cuestión en el desarrollo o retroceso de una sociedad.

Así también señalaremos que únicamente solo pueden ser satisfechos por medio del pago de sumas de dinero y particularmente los impuestos tienen la finalidad de solventar necesidades de carácter general, sin esperar algún tipo de contraprestación específica en concepto de dicho pago, efectuado sólo en concepto de mantenimiento estatal.

Con respecto a la distinción conceptual entre el impuesto y la tasa se ha entendido que: “se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la Ley para poder exigirlo: la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés publico que afecte al obligado, en el caso de la tasa; en

61 Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, 4° Edición, p. 72, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1990.

hallarse en una de las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible, en el caso del impuesto”⁶².

Acentuando lo referido, podemos indicar que “la diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo. Sin embargo, algunos autores, con razón han señalado que la segunda distinción no es muy exacta, puesto que cuando en la tasa se está exigiendo como contraprestación de los servicios que de manera exclusiva o bajo la forma de monopolio que suministra el Estado, le es muy difícil, sino imposible utilizarlo. Por lo tanto el carácter de la voluntariedad se desdibujaría en la tasa. Ante un monopolio del servicio postal, la única manera de no pagar las tasas del envío de cartas sería no escribiendo cartas, lo cual resulta imposible en la vida moderna. De tal manera que: la verdadera distinción entre impuesto y tasa reposa en la ausencia o en la existencia de una contrapartida proporcional y no del carácter profesional obligatorio o no”⁶³.

Los recursos tributarios encuentran su origen en la misma ley y como resultará lógico, ningún ciudadano puede reclamar su devolución, por la sencilla razón de que, por medio de su recaudación, el soberano se encuentra en condiciones de alcanzar sus objetivos.

Ahora bien, con respecto a la contribución de mejoras, también llamadas tasas, la situación se presenta de manera distinta ya que en este supuesto, el contribuyente se ve directamente beneficiado con el pago que efectúa en concepto de realización de una determinada obra pública

62 Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires en autos: “Nobleza Picardo S.A. c/ Municipalidad de General San Martín s/ Demanda Contencioso Administrativa, publicado en revista “El Derecho” N° 166-592, Buenos Aires, 1992.

63 Corte Constitucional (Colombia) (11/04/54) Sentencia N° C-545/94

En claro ejemplo de ello se puede ver en el caso de la pavimentación de una calle determinada o bien por la aprovechamiento de algún servicio concreto⁶⁴.

En este sentido la se ha dicho que la tasa: “tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en le contribuyente”⁶⁵ y así también nuestro más Alto Tribunal ha destacado que: “al cobro de las tasas debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio”⁶⁶.

Resulta interesante señalar que, dentro de la gran variedad de gravámenes que comprende el concepto de contribuciones especiales se observa la existencia de la contribución de mejoras y las conocidas técnicamente como “parafiscalidades”.

Dentro de ellas, toma protagonismo las contribuciones a la seguridad social, que si bien no son impuestos “son los tributos debidos en razón de los beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o especiales actividades del Estado”. Citando al autor Guiliani Fonrouge también se ha indicado que: “este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados”⁶⁷.

⁶⁴ Bidart Campos, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I-B, p. 366. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Buenos Aires, 2001.

⁶⁵ Cámara Federal de Apelaciones – Paraná, Entre Ríos (24/04/07) “Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gualaguachú s/ Ordinario”.

⁶⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos “Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán”, Fallos (Tomo: 312, Folio: 1575).

⁶⁷ Villegas Héctor *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, p. 105. Tomo Unico, 7º Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998

En lo relativo a la materia previsional, las “parafiscalidades” no representan otra cosa que los descuentos previos de carácter económico efectuados por organismos públicos autorizados, con la finalidad de lograr el mantenimiento y financiación del sistema.

En forma genérica, podemos decir que tanto la Nación y las provincias obtienen recursos públicos por medio de la recaudación de impuestos y contribuciones, en tanto los municipios lo hacen por medio de la percepción de tasas y contribución de mejoras, siendo prudente destacar que algunas constituciones provinciales tiene prevista la obligatoriedad de los municipios en la participación “en la recaudación de tributos locales y federales”⁶⁸.

Surge así el permanente desafío de encontrar por un lado, la minimización del sacrificio económico que debe soportar el contribuyente que ve disminuido su patrimonio para atender sus obligaciones tributarias y por el otro la optimización de los beneficios a los que se pueden acceder por medio de la correcta asignación de recursos.

En este sentido podemos señalar varias opiniones al respecto a la determinación de la cuantificación del tributo como la que sostiene que el impuesto: “es la participación económica que legalmente toma la sociedad, en los fines del Estado, institución política jurídica y económica que consiste en la relación existente entre ciudadanos y organismos del Estado, por la cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la prestación de los servicios públicos”⁶⁹.

⁶⁸ Bidart Campos, Germán, *ob. cit.*, Tomo I, p. 386

⁶⁹ Piernas y Hurtado José, *Tratado de Hacienda Publica y Examen de la Española*. Vol. I, p. 45. Librería de D. Victoriano Suárez. Madrid. 1904

De ambas definiciones se puede observar un común denominador se trata de una medida cuantificada, utilizada por el Estado para procurarse los medios necesarios para la satisfacción de necesidades colectivas, de carácter obligatorio, pudiéndose indicar también, que el impuesto alcanza a cuatro elementos, a saber: personas, gastos o consumos, capital y renta.

e) La recaudación previsional

Con respecto a esta cuestión diremos que la misma Carta Magna obliga al Estado a otorgar “los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes”⁷⁰.

La recaudación de los aportes y contribuciones a la seguridad social también resulta materia de estudio junto con cuestiones relacionadas con los diversos aspectos de la recaudación impositiva, viniendo al caso señalar que la misma normativa que regula la evasión claramente alcanza a estas a estas dos cuestiones, concretamente cuando nos referimos a la incidencia tributaria dentro del ámbito penal⁷¹ y laboral⁷².

Si bien podemos efectuar distinciones conceptuales entre impuestos y aportes y contribuciones a la seguridad social en base la actividad indirecta del Estado en el primero y directa en los segundos, por medio de una determinada contraprestación, donde el individuo, en algún momento de su vida, podría obtener un beneficio bajo determinadas condiciones (alcanzar antigüedad en la prestación del servicio).

⁷⁰ Constitución Nación, artículo 14 (último párrafo)

⁷¹ Ley N° 66.735 (Penal Tributaria), artículos 1 a 6 (delitos tributarios) artículos 7 y 8 (delitos relativos a la Seguridad Social).

⁷² Ley N° 20.744 (Contrato de Trabajo), artículos 80 y 132 (evasión previsional).

Lo cierto es que dentro de la materia tributaria y previsional bajo análisis, el común denominador se presenta al momento de analizar algunas cuestiones relacionadas con sus respectivas recaudaciones en relación a cuestiones referidas a la evasión e informalidad.

De acuerdo a dichos lineamientos, se ha reglamentado en forma actual la interpretación y aplicación de las leyes en materia de recursos de la seguridad social, donde se ha establecido que a los fines de la aplicación, recaudación y fiscalización de dichos recursos⁷³ serán de aplicación las previsiones contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario⁷⁴, lo que de alguna manera viene a relacionar procesalmente aspectos impositivos con previsionales y ello vuelve a advertirse cuando observamos que el régimen penal tributario los regula de manera conjunta, mas allá de su distinta individualización por títulos separados.

La doctrina ha destacado dos principios sustanciales y específicos que imperan dentro del Derecho de la Seguridad Social, a saber: "a) El principio de la integralidad, que tiende a asumir todas las contingencias y necesidades sociales, y a suministrar prestaciones cuyos montos queden debidamente preservados; b) el principio de la solidaridad, que tiene a hacer participar a todos de la misma financiación del sistema de prestaciones y a garantizar contra exclusiones y las coberturas insuficientes"⁷⁵.

Las coberturas alcanzan una basta gama de contingencias, no sólo a la vejez, recordando que existen otras biológicas y de vital importancia tales como las biológicas entre las que observamos la invalidez y muerte⁷⁶, sin perjuicio de

⁷³ Ley 26.063, artículo 1

⁷⁴ Ley N° 11.683, artículos 1° y 2°

⁷⁵ Bidart Campos, Germán. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I-B, Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001, p. 533. Editora Ediar. Buenos Aires, 2001

⁷⁶ Ley N° 24.241, artículo 1

otras como las patológicas consistentes en enfermedades, accidentes, invalidez y por último las familiares, como las cargas de familia y el desempleo⁷⁷.

La relación referida entre cuestiones tributarias y previsionales vuelve a tomar relevancia, en este aspecto, no resultando extraño pensar que a raíz de los elevados índices de informalidad no resultará suficiente para el Estado acudir a los fondos previsionales recaudados, para atender estos compromisos con el sector pasivo, motivo por el cual debe acudir a los recursos tributarios reestructurativos dentro de una proporcionalidad justa y razonable, para conservar el patrimonio de los afiliados y preservar el interés público, efectivizando el principio de solidaridad en que descansan estas instituciones⁷⁸.

En este estado viene al caso hacer referencia a las previsiones del régimen previsto por en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones⁷⁹, conocido como “Jubilación de amas de casa”, que no sólo alcanza a mujeres mayores de 60 años sino también a hombres que cumplieron 65 años que no han dado cumplimiento a la cantidad de aportes mínimos de aportes necesarios para poder percibir los beneficios jubilatorios.

Por medio de dicha normativa es posible regularizar los aportes faltantes comprendidos por un determinado intervalo de tiempo fijado por la Ley que van entre los años 1963 a 1993, a través del acogimiento a una simple moratoria de pago, que en realidad no reflejaría la cantidad de dinero que el estado deberá aportar para solventar esos beneficios previsionales.

⁷⁷ Organización Internacional del Trabajo (OIT). Convenio N° 102 (Seguridad Social) (27/04/55)

⁷⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (27/12/37) “Tiburcio López y otros c/ Provincia de Tucumán”, Fallos (179: 394)

⁷⁹ Ley 24.476 (Promulgada el 21/11/95)

Si bien el sistema previsional debería ser financiado por medio de aportes efectuados por los trabajadores durante el curso de su actividad laboral, la práctica indica que los beneficios previsionales no tienen relación de naturaleza económica alguna con los aportes efectuados, sin perjuicio de la proporcionalidad existente entre los mismos⁸⁰, solamente se trata de una contribución de los individuos que integran una sociedad dentro de un sistema de solidaridad social, correspondiendo al Estado únicamente la administración de dichos recursos pero no le corresponde la propiedad de los mismos.

En lo relativo a su financiamiento de este sistema, se ha establecido que el régimen previsional público debe financiar, conforme a sus propias normas legales y reglamentarias, a los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), afiliados al Régimen de Capitalización, las prestaciones de retiro por invalidez y pensión por fallecimiento del afiliado en actividad que correspondan, respectivamente, a solicitudes presentadas o fallecimientos⁸¹.

Por último diremos que “los aportes ingresan al fondo de la caja para ser distribuidos según las reglas que la justicia, previsión social e interés público aconsejen, de acuerdo con las modalidades de la ley aplicable”⁸².

f) Los límites cuantitativos de la recaudación

Como ya se ha reseñado, si bien resulta necesario contribuir para lograr la subsistencia del Estado, resulta prudente entender que la abnegación en el cumplimiento del deber tributario, solo resultaría justificable cuando ésta se presente como necesaria para asegurar a otros un bien mayor que el

⁸⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación (10/05/83) Fallos (305:611). Idem: “Ponzo, Alfredo Blas G.” (Fallos 255:306); “Hernando, Higinio A.” (Fallos 295:694); “Rolón Zappa” (Fallos 308:1848); “Pelliza” (1/9/1983, Fallos 305:1213); “Villar” (20/9/1983, Fallos 305:1428); “Galeazzi” (4/10/83), Fallos (305:1661), “Savoia de Muñoz, Amalia Laura Ausonia (5/12/83) Fallos (305:2126), entre otros.

⁸¹ Ley N° 25.865, artículo 19

⁸² Cámara Federal de la Capital Federal (1939), fallo publicado en revista La Ley, Tomo 14, p.139.

sacrificado, pero sin embargo la doctrina no ha encontrado fundamento alguno que justifique exigir dicho comportamiento a un individuo, ya que no podría el bienestar final resultar inferior a la sumatoria de quebrantos netos en términos de felicidad⁸³,

Con la intención de aclarar esta cuestión debemos entender a las relaciones humanas como una serie de actos de sacrificio personal en el sentido “egoaltruista”, donde todos sus miembros, con el objeto de facilitar la vida en común y los beneficios generales, renuncian a cuotas-partes de su propio bienestar.

Mientras la sumatoria de los beneficios de orden social recibidos de la comunidad supere la sumatoria de los sacrificios individuales de sus integrantes, no resulta debatible la continuidad del circuito.

Ahora bien, tan pronto como comience a invertirse la anterior relación existente entre sacrificios y beneficios, deviene necesario ajustarlas para mantenerlas equilibradas, de acuerdo a reglas donde impere la equidad y la prudencia, bajo el riesgo de sufrir rechazo de la comunidad en su conjunto.

La prudencia en esta cuestión debe ser agudizada para evitar caer en ámbito de la confiscación, siendo lógico pensar que los contribuyentes deben tener capacidad suficiente para hacer frentes a los requerimientos tributarios impuestos, de lo contrario se presentaría la una suerte de presión fiscal insoportable, que afectaría directamente el derecho de propiedad, igualdad y proporcionalidad, obstaculizando el normal desarrollo de las economías y citándose precedentes jurisprudenciales se ha entendido que el monto de los impuestos no puede superar el treinta y tres (33%) por ciento del monto imponible⁸⁴.

⁸³ Hazlitt, Henry *Fundamentos de la Moral*. Editado por Fundación Bolsa de Comercio, p. 62. Buenos Aires, 1979

⁸⁴ Bidart Campos Germán. *ob. cit.* Tomo I-B, p. 368.

El Estado no debe quitar al contribuyente una proporción excesiva de su patrimonio, debiendo intentar preservar el derecho de propiedad de raigambre constitucional, de utilidad para lograr el pleno desarrollo económico de una nación.

Para la cuantificación dineraria del tributo, el mismo acude primero a la declaración jurada del contribuyente y luego, en caso de resultar necesario a la determinación administrativa del hecho imponible descrito por la ley que origina el nacimiento de la obligación fiscal naturalmente de trascendencia económica, donde se establece el monto e intimación del pago, formalizando de esta manera la pretensión fiscal⁸⁵.

Se debe tener a la vista que la capacidad contributiva: “constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito; de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”⁸⁶ y a esta cuestión nos referiremos en forma específica mas adelante cuando ingresemos al análisis del principio de no confiscatoriedad.

2) Estructura del sistema tributario argentino

Nuestra legislación en materia tributaria, se ha guiado bajo la luz de principios constitucionales orientadores mas trascendentes a saber: legalidad, igualdad fiscal, no confiscatoriedad y razonabilidad, constituyendo ellos directivas generales en que se inspira las bases del ordenamiento y que han sido doctrinariamente admitidas⁸⁷ por haber sido comprobadas.

⁸⁵ Bidart Campos Germán. *ob. cit.* Tomo I-B, p. 424 y 425.

⁸⁶ Tarsitano, Alberto *El principio constitucional de capacidad contributiva*, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, p. 303 Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

⁸⁷ Bidart Campos Germán, *ob. cit.*, Tomo I-B, p. 314

En función de ello se ha considerado de fundamental importancia la consideración de estas cuestiones rectoras de nuestra materia de estudio que, en definitiva has resultado de gran utilidad para lograr la determinación de la vara de medición y caracterización de determinadas particularidades existentes en el sistema tributario como así también la detección de las inequidades advertidas.

a) Principio de legalidad

Este principio puede ser observado en la segunda parte el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional, que luego de establecer la inviolabilidad de la propiedad privada, faculta de manera expresa al Congreso para legislar sobre la materia relativa a los tributos nacionales (impuestos y tasas) de manera equitativa y proporcionalmente⁸⁸, estableciéndose la existencia de ciertas condiciones para tornar exigible la obligación tributaria, en base e disposiciones legales vigentes⁸⁹, vedándose en forma concreta dicha facultad al Poder Ejecutivo⁹⁰.

La misma Constitución Nacional ha conferido de manera específica al Congreso de la Nación un verdadero poder tributario para la creación de tributos, sin mencionar a los demás poderes, representando ello un límite infranqueable para la atribución de otros poderes.

De acuerdo a ello, corresponde de manera exclusiva a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y la determinación de los elementos esenciales para la existencia del tributo consistente en el

⁸⁸ Constitución Nacional, artículo 4

⁸⁹ Pérez de Ayala José Luis, *Las fuentes del derecho tributario y principio de legalidad*. Boletín de la Dirección General Impositiva, Vol. 47, p. 283, Buenos Aires, 1977

⁹⁰ Constitución Nacional, artículo 99 (inciso 3°)

imponible a sujetos deudores, monto y elementos como también la fijación de pautas para su liquidación⁹¹

Viene al caso señalar que: "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas"⁹², agregando que: "ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo"⁹³.

La creación de hechos imponibles ya sean nuevos o diferentes a los anteriores, no pueden ser regulados por medio del dictado de Decretos de Necesidad y Urgencia, siendo prudente destacar que el Poder Ejecutivo, únicamente posee facultades, razón por la cual no puede arrogarse funciones que no le corresponden, ni aún para aquellos casos de encontrarnos en presencia de especiales circunstancias que puedan ser consideradas críticas.

Resulta interesante señalar que nuestro más Alto Tribunal ha confirmado la inconstitucionalidad de la normativa que delega la facultad al Gabinete de Ministros de fijar los valores o escalas aplicables para la percepción de tasas a percibir por la Inspección General de Justicia, por la prestación de determinados servicios por ese organismo⁹⁴, establecidas en el segundo párrafo del artículo 59 de la Ley N° 25.237.

⁹¹ Cámara Nacional Contencioso Administrativa, Sala 2° (14/04/94) autos: "Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F." Idem: Cámara Nacional Contencioso Administrativa, Sala 2 (12/09/96) "Cidecon Internacional S.A. y Clarewood S.A. c/ Estado Nacional (Ministerio de Justicia - Inspección General de Justicia) s/ Amparo; Expediente N° 12.176/96 Jueces: Damarco – Herrera.

⁹² Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (321:366)

⁹³ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (319:3400), considerando 9°.

⁹⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación (21/10/03) "Selcro S.A. c/ Jefatura Gabinete Mos. dec. 55/00 (Dto. 360/95 y 67/96) s/ Amparo Ley 16.986" Causa S.365.XXXVII - Fallos 326:4251. Tribunal de Alzada: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala 4°. Idem.: Cámara de Apelaciones en lo Comercial – Sala C (8/10/98) "Inspección General de Justicia c/ Estancia Glencross". Expte. N° 79186. Jueces: Monti - Di Tella - Caviglione Fraga

Es de público y notorio que en nuestro país, esta cuestión ha tomado un notable protagonismo, durante el curso del año 2008 donde mediante una medida reglamentaria del Poder Ejecutivo⁹⁵, se pretendía obtener la fijación de alícuotas al derecho de importación de cereales y oleaginosas, generando un gran conflicto de intereses entre el Gobierno nacional y el sector rural, cuyas repercusiones han llevado a una verdadera situación de tensión social, con desabastecimiento, grandes pérdidas económicas, con las medidas de fuerza tomadas consistentes en la obstaculización de vías de comunicación terrestre, como protesta a la situación conflictiva analizada.

Concretamente con relación a las “retenciones a las exportaciones” (impuestos aduaneros), reguladas por la Resolución N° 125/08 se ha considerado que “no resisten el análisis de constitucionalidad de cara al principio de legalidad y/o reserva legal, ya que la delegación genérica prevista en el artículo 755 del Código Aduanero y la subdelegación instrumentada por el Decreto N° 2.752/91 no cumplieron con las exigencias del artículo 76 de la Constitución Nacional, texto que prohíbe la delegación, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca, y aún para quienes admiten la posibilidad de que el Congreso pueda delegar facultades tributarias en situaciones de emergencia pública, lo cierto es que tal delegación sólo podría recaer en el Poder Ejecutivo, que ejerce el Presidente de la Nación”. Así también que: “Las Resoluciones Nros. 125/08 y 64/08 violan el principio de legalidad, atento a que el art. 755 del Código Aduanero, -pretendido sustento del ejercicio de poder delegado- no fijó bases ni límites, no estableció una política legislativa clara para el ejercicio de la atribución conferida y tampoco fijó valores o escalas, como sí lo hizo el artículo 666 del mismo Código Aduanero, para los derechos de importación”⁹⁶.

⁹⁵ Resolución N° 125/08 (Ministerio de Economía y Producción)

⁹⁶ Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 10 (05/06/08) “Gallo Llorente Santiago Emilio y otro c/ Estado Nacional – Ministerio de Economía – Resolución N°

Nuestra Corte Suprema en oportunidad de declarar la inconstitucionalidad de los Decretos 2.736/91 y 949/92 que disponían la creación de un impuesto que afectaba a los videogramas grabados destinados a la exhibición de todo tipo de reproducciones de películas en canales de televisión ya sea abierta o cerrada por cable.

En este sentido ha señalado que “cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibía en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo y que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los artículos 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (considerandos 9º y 10, con cita de Fallos: 312:912 -y sus referencias- y 248:482; en la misma línea se ubican los pronunciamientos de Fallos: 303:245 y 305:134, entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria)”⁹⁷.

b) Principio de Igualdad

El principio de igualdad se refiere a dicha garantía como base tanto del impuesto como de las cargas públicas⁹⁸ y también a las contribuciones que deben resultar equitativas y proporcionales⁹⁹, posibilitando poner en conocimiento del contribuyente de la real dimensión y cuantía del hecho imponible.

125/08 (Decreto N° 2.752/91) s/ Amparo Ley 16.986. En el mismo sentido: Cámara Federal de Bahía Blanca, Sala 2° (23/04/08) “El Nuevo Sendero S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Acción Declarativa”

⁹⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/06/95) autos: "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ Amparo. Causa: P103XXV"; publicado en *D. Tributario* T.X p. 421; Impuestos T. 53-1955-1928, Impuestos T. 51-A 1993-865. Tribunal de Alzada: Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala III (I. 1993 - A, 866).

⁹⁸ Constitución Nacional, artículo 16.

⁹⁹ Constitución Nacional, artículo 4.

En función de ello resulta necesaria la claridad en la descripción normativa precisa del denominado “hecho imponible” que da origen al tributo, con la correcta discriminación de sus diferentes aspectos tales como: fecha de vencimiento, exenciones, infracciones, sanciones, multas entre otras penalidades.

Al respecto al doctrina ha entendido que este principio: “se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con excusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”¹⁰⁰, así dentro de la materia impositiva, en condiciones análogas, se establecen impuestos iguales a los contribuyentes¹⁰¹.

Si bien es cierto que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos es compatible con el principio de igualdad¹⁰², ello no significa que deba dejarse de lado que los contribuyentes de una misma clase o categoría deben recibir el mismo tratamiento normativo, sin discriminación arbitraria alguna¹⁰³.

En esta cuestión, la relación existente entre capacidad contributiva y la riqueza que se grava, juega un papel importante, señalando que para la determinación de la cuantía impositiva, los contribuyentes deben ser iguales en las mismas condiciones, en consecuencia debe aportar un importe superior cuando mayor sea la cantidad de bienes que posea respetando siempre los aspectos relativos a la progresividad y proporcionalidad.

¹⁰⁰ Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7° Edición ampliada y actualizada p. 202, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998.

¹⁰¹ Corte Suprema de la Nación: Fallos (149:417)

¹⁰² Corte Suprema de Justicia de la Nación: Fallos: (180:39), (181:203), (182:355).

¹⁰³ Corte Suprema de Justicia de la Nación: Fallos (240:122), (244:510), (267:4407).

Concluyendo esta cuestión, entendemos que toda norma reglamentaria debería encaminarse a evitar discriminaciones arbitrarias, que pueden surgir en base a una injusta persecución o bien de indebidos beneficios¹⁰⁴, no debiendo existir un trato diferenciado ante similares capacidades contributivas, salvo que en determinadas circunstancias especiales en que pueda ponerse en riesgo objetivos básicos de raigambre constitucional y necesarios para la misma subsistencia del Estado¹⁰⁵.

c) Principio de no confiscatoriedad

La preocupación por la correcta determinación de la cuantía dineraria del tributo es una cuestión trascendente ya desde tiempos antiguos, por ello esa labor demanda extrema prudencia y sabiduría¹⁰⁶ para lograr el equilibrio de los intereses patrimoniales tanto del estado como del contribuyente.

La misma economía de la Roma antigua se basaba en la recaudación de tributos obtenidos de los pueblos conquistados, donde el poder de determinación de los mismos, se encontraba fundamento sólo en la arbitrariedad de las autoridades romanas sin ningún tipo de contemplaciones ni piedad con los vencidos, donde se podía disponer hasta la misma vida de los mismos.

Ha transcurrido mucho tiempo desde aquella época, concretamente más de 2000 años, no siendo posible hoy en día pensar en conductas de tamaña magnitud donde el Estado podía exigir la entrega de la totalidad de patrimonio como también decidir sobre la vida y libertad del súbdito.

¹⁰⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (270:374), (295:758).

¹⁰⁵ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I.* 4° Edición, Reimpresión, p.196. Buenos Aires, 1990.

¹⁰⁶ Montesquieu *Del Espíritu de las Leyes* Grandes Obras del Pensamiento. Ediciones Altaya. Título original: *De l'Esprit des Lois* (1750) Traducción: Mercedes Blázquez y Pedro Vega. Libro XIII – De las Relaciones que la imposición de Tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad. Capítulo I – De las rentas del Estado, p. 153, Barcelona, 1996.

En efecto, actualmente no es posible pensar que puedan efectuarse tales reclamos, pero sin embargo con la vigencia del nuevo régimen penal tributaria esta última cuestión ha vuelto a tomar protagonismo, encontrarse comprometida tanto la libertad como el patrimonio del contribuyente de acuerdo con la nueva legislación vigente (Régimen Penal Tributario).

Con la finalidad de evitar que la contribución del ciudadano no llegue a punto tal que la tributación no avance en menoscabo del derecho de propiedad, los lineamientos rectores de este principio que comentamos resultan de evidente utilidad para orientarnos al respecto.

Para tener una noción aproximada de lo referido señalaremos que si bien el límite admisible de la carga fiscal resulta variable de acuerdo al tiempo y circunstancias, sólo encuentra su máximo que una tradicional jurisprudencia de la Corte ha fijado como tope máximo del treinta y tres por ciento (33 %) por ciento del capital gravado en concepto de impuestos directos¹⁰⁷ o sea sobre todos aquellos que recaen sobre el enriquecimiento o las ganancias, naturalmente sin incluir los intereses por mora en el pago¹⁰⁸.

El poderío estatal en materia de creación del tributo no puede ser considerado omnímodo e ilimitado, pues ello encuentra su límite en las previsiones constitucionales¹⁰⁹ de donde se infiere que las contribuciones

¹⁰⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/10/91) autos: "López López Luis c/ Provincia de Santiago del Estero" s/ Eximición de inversiones. Causa L. 29. XXII. (Tomo: 314 Folio: 1293). Jueces: Levene - Cavagna Martínez - Fayt - Belluscio - Petracchi - Barra - Nazareno - Boggiano, publicado en Revista Jurídica La Ley 1992 B -300; Idem: "San José c/ AFIP" (Tomo 327: Folio 2293); "Indo S.A. c/ Dirección General Impositiva" (Tomo 318: Folio: 785) y "Horvath c/ Estado Nacional" (Tomo: 318, Folio: 676). Idem: Fallos (Tomo 190: Folio 159), (Tomo 196: Folio 61).

¹⁰⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (Tomo 235: Folio 883).

¹⁰⁹ Constitución Nacional, artículo 17 (última parte): "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino".

deberían ser razonables, sin avanzar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente¹¹⁰.

Si bien es cierto que la proporcionalidad y equidad referida a la cuantía impositiva responde a consideraciones meramente subjetivas, que en variadas ocasiones pueden ir en menoscabo de los intereses del contribuyente.

Reiterados precedentes judiciales han interpretado que para entender la existencia de confiscatoriedad se debe verificar una clara absorción sustancial del capital o bien de la renta particular por parte del Estado, reconociéndose de esta manera la inviolabilidad del derecho de propiedad¹¹¹.

c.1) Determinación del impuesto ganancias presuntas

La obligación del pago de tributo siempre procede para los supuestos de la verificación de obtención de ganancias derivadas de la actividad económica, pero, sin embargo, en algunas circunstancias la normativa otorga facultades determinativas al organismo recaudador en base a presunciones¹¹².

La presunciones toman protagonismo para aquellos supuestos, en que el surja alguna imposibilidad de lograr su correcta verificación, ingresando en

¹¹⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación (03/07/09) autos “Candy S.A. c/ AFIP s/ Acción de Amparo”. Causa: C. 866 XLII. Jueces: Lorenzetti R. - Highton de Nolasco E. – Maqueda J. – Fayt C. – Petracchi E. (En disidencia). Tribunal de Alzada: Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán. Tribunal de Origen. Juzgado Federal de Primera Instancia de Catamarca

¹¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (21/12/99), autos: “Soficomar y Constitución Palace Hotel y otro c/ Nación”, Fallo 268-56, Año 1967, Idem: “Gómez Alzaga Martín Bosco c/ Provincia de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad”. Causa: G. 348 XXIII, Fallos: 332-3255

¹¹² Ley N° 25.063 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Hecho imponible. Vigencia del tributo, artículo 1°: “Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales. Cuando se cierren ejercicios irregulares, el impuesto a ingresar se determinará sobre los activos resultantes al cierre de dichos ejercicios, en proporción al período de duración de los mismos. En tales casos los contribuyentes deberán determinar e ingresar un impuesto proporcional al tiempo que reste para completar el período total de vigencia previsto en el primer párrafo. A tal fin se efectuará la pertinente liquidación complementaria sobre los activos resultantes al cierre del ejercicio inmediato siguiente”.

juego algunas consideraciones que, en variadas ocasiones, pueden resultar abstractas y objetivas en contraste con la verdadera aptitud del patrimonio para generar ganancias.

Esta concepción referida a la determinación de la base presuntiva del tributo, sin mediar prueba alguna, en principio encontraría justificación en la imperiosa necesidad de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por medio de procedimientos administrativos breves y expeditivos.

En esa directriz, incluso se ha pensando en la determinación de un monto mínimo, siempre con la intención política de castigar capitales inmóviles inocuos e improductivos, pretendiendo estimular la realización de medidas tendientes a la reorganización de la actividad económica¹¹³, lo contrario traería injustificables ventajas en beneficio del evasor, que no representaría otra cosa que un mero enriquecimiento ilícito del mismo, en detrimento de los intereses del Estado.

Para una lograr una visión aproximada de la cuestión, diremos que entre la cuestiones más importantes relativas la base presuntiva, se ha establecido la aplicación de la misma para los bienes muebles amortizables, inmuebles con exclusión de los que revistan el carácter de bienes de cambio, bienes de cambio, depósitos y créditos en moneda extranjera, créditos depurados de acuerdo con los índices de incobrabilidad, anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes, títulos públicos y demás títulos valores, certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros, que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización o al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio¹¹⁴.

¹¹³ Poder Ejecutivo *Antecedentes parlamentarios*, publicado en Editorial “La Ley”, Tomo 1999-A, ps. 880 y 881., Buenos Aires, 1999

¹¹⁴ Ley N° 25.063 (Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) - Base imponible del gravamen - Valuación de bienes situados en el país, artículo 4

Haciéndose referencia en forma específica a la presunción del propósito de evadir la ley fiscal, se ha considerado especialmente las variaciones de activos detectadas dentro de un determinado ejercicio facultándose al organismo recaudador: “disponer que, a los efectos de la determinación del activo gravado, dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operen estos hechos hasta el fin del ejercicio, modificando el activo establecido conforme a las normas de esta ley”¹¹⁵, y además a “a exigir el pago del tributo sobre los activos resultantes al cierre de los doce (12) meses calendario computados a partir de la fecha de iniciación de actividades o, en su caso, de iniciación del ejercicio no anual”¹¹⁶.

Ahora bien, el pronunciamiento relativo a la inconstitucionalidad de la normativa referida a la determinación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta¹¹⁷, ha sido declarada por la Sala 5° de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, recibiendo confirmación de nuestra Corte Suprema de Justicia.

Ello ocurrió, en un supuesto caso donde el organismo recaudador no había acreditado la real capacidad contributiva del contribuyente en el curso de determinados períodos fiscales, abriendo así la posibilidad de ejercer el derecho de defensa para estos supuestos y si bien se ha tratado para una situación en concreto, entendemos se ha sentado un precedente importante para pensar razonable su misma derogación.

Para llegar a tal conclusión se ha entendido que si bien en principio las determinaciones en base a hechos presuntos no se encuentra prohibida por la nuestra legislación, lo cierto es que su aplicación debe ser considerada de

¹¹⁵ Ley N° 25.063 (Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) - Variaciones de activos, artículo 5.

¹¹⁶ Decreto 1533/98 - Reglamentación del Título V de la Ley 25.063 (Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta).

¹¹⁷ Ley 25063 Título V, artículo 6

manera restrictiva, requiriéndose un uso inteligente, concreto y racional de dicha facultad, siempre observando el equilibrio que debe existir entre la seguridad jurídica y la real capacidad contributiva¹¹⁸.

Ajustando su procedencia para los supuestos especiales en que pueda verificarse una determinada y concreta situación de inequidad que puedan llevar a beneficiar injustamente a evasores, respecto de todos aquellos contribuyente que tengan sus obligaciones fiscales al día debidamente documentadas y llevadas en regla.

Para ejemplificar de alguna manera esos supuestos especiales resulta útil referirnos aun caso específico relacionado con la actividad de exhibición de películas extranjeras en nuestro país y en razón de particularidad “de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas”, donde se ha encontrado razones suficientes como para sustentaban la “presunción contenida en la ley del impuesto a las ganancias acerca de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, o en el caso de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica, que se encuentran gravadas en forma similar”¹¹⁹.

En este sentido, a fin de evitar caer en abusos y distorsiones propias de la falta de datos certeros, toma protagonismo la prudencia y responsabilidad

¹¹⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/06/10) autos: “Hermitage S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos-”. Lorenzetti R- Highton de Nolasco E. (en disidencia).- Fayt C.- Petracchi E. – Maqueda J.- E. Raúl Zaffaroni.- Carmen M. Argibay (en disidencia). Tribunal de Alzada Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala 5°. Citar Abeledo Perrot N°: 1/70062594-1

¹¹⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (03/04/01) autos: "Asociación de Socios Argentinos de la OIT c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición - Dirección General Impositiva" (cfr. A.124.XXXIV) Fallos 324:920.

que debe tener el Fisco al momento de acudir a este método, sin olvidar por un lado que este último solo tiene derecho a percibir el la cuantía de impuesto y por otro que “en una determinación presuntiva sólo por casualidad el tributo que surge de ella coincidirá con el real, con un grave doble riesgo: o se percibirá más de lo que dice la ley, con el consecuente agravio de la propiedad privada, o menos de lo que ella exige, en desmedro a la renta pública”¹²⁰.

Los debates parlamentarios han advertido la creación un tributo basado en una determinación presuntiva absoluta de ganancias, impide al contribuyente de la posibilidad de acreditar el nivel de renta considerada en la determinación impositiva, con grave afectación del derecho de defensa¹²¹ y lógicamente también el de propiedad.

En el mismo sentido se ha señalado que: "El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1% de su valor. Si la empresa declara ganancias por un monto mayor al de ese 1%, el Fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos le cobra el 1% de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo ya las PYMES con alto endeudamiento, ya que considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos fiscales"¹²².

En idéntico sentido la jurisprudencia ha entendido que en todo momento debe prevalecer la realidad la realidad de las cosas y a la incidencia de ella sobre el tributo, de modo tal que, ante la evidente ausencia de correlación entre

¹²⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B (08/97/93), autos: “Katero S.A.”, confirmado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala 4° (02/08/94)

¹²¹ Alessandro, Dumón, Sebastiani y Moreno Ramírez (Diputados Nacionales) *Antecedentes Parlamentarios*, publicado en revista “La Ley”, 1999-A, p. 759 y siguientes, parágrafos 24; 78; 79 y 81 respectivamente), Buenos Aires, 1999.

¹²² López Osvaldo Ramón (Senador Nacional) *Antecedentes Parlamentarios*, publicado en revista “La Ley”, 1999-A, p. 1086/7, parágrafo 175, Buenos Aires, 1999.

la determinación y realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda”¹²³.

Resulta útil señalar que el fuero penal la determinación de la base imponible presunta, debería ser aplicada de manera aún más restrictiva y únicamente para aquellos casos donde resulte innecesaria la prueba del dolo imputado al contribuyente, siendo esencial en estos casos contar con otros medios de prueba que tipifiquen el delito debatido¹²⁴.

De acuerdo a este principio bajo análisis no resultaría posible gravar con el impuesto referido las rentas nominales, inexistentes o ficticias, pues caso contrario, se vería conculcado el derecho de propiedad al afectándose parte de los bienes que no integran su hecho imponible y también la garantía de la defensa en juicio, al verse vedada la posibilidad procesal de acreditar la verdad real de la cuantía tributaria.

c.2) De la validez de la determinación del ajuste por inflación

Al respecto resulta importante señalar que la Ley N° 21.894 (modificada en el año 1985 por Ley N° 23.260), introduce el sistema conocido como “ajuste por inflación”, incorporando dichas previsiones al Título VI (artículo 94 al 98) de la Ley N° 20.628 que regula los distintos aspectos del Impuesto a las Ganancias, por la Ley N° 21.894.

Para la lograr la correcta determinación del mismo se deber acudir al siguiente procedimiento: “1) detraer del total del activo según balance - comercial o impositivo-, los importes correspondientes a los conceptos que se

¹²³ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (21:498; 266:53), (280:176) y (151:92); (289:6799), (314:595), (Considerando 5). Voto: Jueces: Petracchi - Nazareno - Moliné O'Connor (318:676), (Considerando 11).

¹²⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación (31/03/99) “Casa Elen-Valmi de Claret y Carello” Fallos (322:519)

indican en el punto 2, inciso a)¹²⁵; 2) al importe así obtenido, se le resta el pasivo, integrado entre otros conceptos, por las deudas, y 3) la diferencia, actualizada según el índice de precios al por mayor -nivel general-, es el ajuste por inflación del ejercicio, y se deduce o adiciona, según corresponda, al resultado impositivo del período”¹²⁶.

Si bien este sistema venía funcionando con absoluta normalidad, no existiendo inconvenientes de tipo interpretativos, ello se interrumpe con la entrada en vigencia de la Ley de Convertibilidad N° 23.928 que prohibía la indexación de los créditos.

En este nuevo escenario, se ve modificado no sólo el régimen relativo al Impuesto a las Ganancias, sino también algunas normas del mismo procedimiento tributario¹²⁷, en otras palabras ya nada volvería a ser igual que antes.

¹²⁵ Ley de Impuestos a las Ganancias N° 21.894 (Incorpórase a continuación del artículo 91) Punto 2. inciso a) Al total del activo según balance comercial o, en su caso impositivo, se le detraerán los importes correspondientes a los siguientes conceptos. -Inmuebles; bienes muebles amortizables, incluso reproductores amortizables a los efectos de esta ley y obras en curso para ser destinadas al activo fijo de la empresa (muebles e inmuebles). -Inversiones en bienes muebles no amortizables (obras de arte, yates, y demás bienes muebles no afectados a la actividad). -Bienes inmateriales (llave, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares). -Acciones, cuotas o participaciones sociales y aportes o anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital; -En las explotaciones forestales, las existencias de madera ya cortada o en pie. -Saldos pendientes de integración de los accionistas. - Saldo deudor del dueño o socios, que provenga de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas con la sociedad en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado. -En las empresas locales de capital extranjero, el saldo deudor de la cuenta de la casa matriz, del dueño, de la cofilial, de la cosucursal o de la persona física o jurídica domiciliada en el extranjero que directa o indirectamente las controle, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes; -Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio e investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente. - Gastos no deducibles y anticipos de impuestos no deducibles --a los fines del presente gravamen-- que figuren registrados en el activo. - Inversiones en el exterior que originen beneficios de fuente extranjera.

¹²⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación (01/01/85) autos: “Denti Limitada Establecimientos Papeleros S.A. c/ Dirección General Impositiva. Fallos (307:1502).

¹²⁷ Ley N° 24.073 - Modificación del Impuesto a las Ganancias “A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive”

Sin embargo, en un principio, la tabla de coeficientes de actualización no fueron publicados por el organismo recaudador interesado (AFIP), lo que razonablemente daba a entender, al menos de manera implícita, la existencia de una supuesta derogación tácita o al menos temporaria de la aplicación del sistema de ajuste por inflación, normado por el Título IV de la Ley de Impuestos a las Ganancias.

Pero cuando durante el curso del año 2002, con el dictado de la legislación de emergencia, deja de tener vigencia la estabilidad económica, comienza a surgir los síntomas de la devaluación monetaria, hasta alcanzar un verdadero protagonismo en nuestro país, acompañándose a todo ello una importante elevación del nivel normal de precio y un acentuado proceso inflacionario.

Naturalmente, esos efectos se han visto reflejados en resultados impositivos, que en nada se compadecían con la realidad económica del contribuyente.

En efecto, la valuación nominal de los bienes al momento de cierre de los ejercicios económicos, se encontraban distorsionados en contraste con la desvalorización de la unidad monetaria y también en relación a los índices estadísticos, arrojando una determinación de ganancias tan elevadas como inexistentes, con grave afectación del derecho de propiedad.

Como se verá, resulta sencillo pensar que la única manera de mostrar el fiel reflejo patrimonial del contribuyente es mediante la aplicación de este procedimiento de ajuste.

Caso contrario, su inobservancia conduce directamente a un considerable aumento de la cuantía dineraria del tributo, sin atender a las

múltiples variaciones que el mismo podría sufrir de acuerdo al tipo de actividad empresaria desplegada y todo ello sin fundamento alguno que lo justifique.

Resulta interesante referirnos a un caso¹²⁸ donde un contribuyente planteo la inconstitucionalidad de todas aquellas normas que impedían aplicar el llamado “ajuste por inflación” con respecto al Impuesto a las Ganancias, por el periodo del año 2002, por entenderlas confiscatorias.

Si bien no se hizo lugar al planteo de invalidez constitucional de la normativa¹²⁹ intentada en el reclamo, ha quedado un precedente donde se ha fijado el límite máximo para el cómputo del impuesto a las ganancias a calcular sobre la renta calculada sobre el balance impositivo ajustado, no debiendo exceder del 35 por ciento.

No resultaría razonable pensar dejar de lado la aplicación de los ajustes por inflación ya que de lo contrario, nos trasladaría a un estado de desigualdad de condiciones, en detrimentos de los intereses de aquellos emprendimientos que presentan una constante variación de inventarios respecto de aquellos contribuyentes que no la tienen.

En estas condiciones resulta factible que nos encontremos con un incremento superior al 35% del hecho imponible, en la oportunidad de efectuarse la deducción de ganancias netas de los libros contables, cuando en

¹²⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (03/07/09) autos: “Candy S.A. c/ AFIP s/ Acción de Amparo”. Causa: C. 866 XLII. Idem: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Sala 2°, autos: “El Bagual S.A c/ Estado Nacional AFIP - DGI Ley N° 24.073 s/ Proceso de conocimiento”.

¹²⁹ Ley 24.073 (Modificación Impuestos a las ganancias), artículo 39: “A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la Ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones). El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior”. Ley N° 25.561 (Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario) artículo 4 - Decreto 214/02 (Reordenamiento del Sistema Financiero).

realidad, ello no representa otra situación que el simple reflejo contable de la inflación, distorsionando la realidad de la capacidad contributiva.

Es importante resaltar que el impuesto a las ganancias, constituye un gravamen especial que recae sobre los ingresos netos, representando el tributo mas trascendente y significativos en términos tanto económicos como recaudatorios para el Estado y que debe ser solventado tanto por personas físicas como ideales.

La determinación del mismo debe efectuarse de acuerdo a una proporción del monto de las utilidades mínimas en dinero obtenidas en forma mensual, siendo útil al respecto destacar su compleja constitución, que alcanza a diversas, deducciones, bases imponibles, distintas alícuotas y varios hechos gravados, distinguiéndose de los restantes impuestos, en cuanto a su composición debido a su complejidad técnica.

Por dicha razón, no existían antecedentes con respecto al porcentaje que debía ser considerado como tope aplicable con respecto al impuesto a las ganancias, a raíz de las particulares características que presenta la estructura del hecho imponible relativa a este tributo.

En efecto, con anterioridad solamente se podían advertir precedentes jurisprudenciales, con respecto de los restantes tributos, donde ya se había fijado como máximo un porcentaje del 33 por ciento¹³⁰, en concepto de presión fiscal, pero como resultará lógico, no resultaría razonable asimilar esos criterios sentados, para esta nueva hipótesis planteada.

Es así que dentro de un proceso judicial, con la simple constancia de un informe especial emitido por un contador público matriculado, resultaría posible efectuar una constatación aproximada de "resultados fiscales con efectos del

¹³⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (234:129); (235:883) (Impuestos sucesorios); (206:214); (209:114); (210:172) y (239:157) (Contribución territorial) y (318:676) (Ahorro obligatorio).

ajuste por inflación impositivo", cuyo control puede ser ordenado por el Tribunal, con la finalidad de determinar la diferencia del porcentaje de la alícuota impositiva a aplicar.

En este sentido se ha entendido que: "si no se consideraba el ajuste la misma ascendía a un 62 por ciento del resultado impositivo, pero en caso de ser observarla, sería casi la mitad o sea solo el 35 por ciento"¹³¹.

Con lo cual se ha interpretado que el impuesto a las ganancias debe ser percibido por el Estado siempre de acuerdo a una proporción de la cuantía de las ganancias reales, con exclusión de las ganancias ficticias.

Ahora, como se verá la única manera de determinar de manera concreta dichas diferencias es por medio de la aplicación del método de "ajuste por inflación", circunstancia no permitida por la ley que regulaba un límite máximo a la actualización de la base imponible para este tipo de impuesto y de manera específica, estableciéndose para ello el vigentes al mes de marzo de 1992¹³².

El precedente jurisprudencial citado más arriba, resulta interesante en cuanto ha admitido que si "la cuota efectiva de la alícuota a ingresar (35 por ciento) pasa a representar el 62 por ciento del resultado impositivo ajustado al correspondiente al ejercicio 2002 o el 50 por ciento de las utilidades –también ajustadas- obtenidas por la parte actora, porcentajes éstos que exceden los límites razonables de la imposición"¹³³.

La doctrina no se ha mantenido al margen de la cuestión entendiendo que: "la prohibición mediante ley de mecanismos suficientes para actualizar créditos y deudas en casos de depreciación monetaria, es inconstitucional, y lo

¹³¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (Caso Candy citado)

¹³² Ley N° 24.073 (Modificación del Impuesto a las Ganancias)

¹³³ Corte Suprema de Justicia – Caso "Candy" citado.

es por más que sea el Congreso el órgano competente para fijar el valor de la moneda”¹³⁴

A ello debemos agregar que con este tipo de normativa se estaría aplicando “un impuesto sobre una manifestación económica que no es renta y que, por tal motivo, no ha sido incluida por el legislador como hecho imponible del impuesto, violándose de tal manera el principio de legalidad”¹³⁵. (La letra subrayada me pertenece)

Se ha entendido aplicable el sistema de ajuste por inflación implementado por la Ley 23.260 poniendo de relieve que: “los principios contenidos en la Ley Fundamental deben ser protegidos y más en temas de esencia tributaria en donde es mas notoria las contradicciones entre el aspecto recaudatorio del Fisco y los principios tributarios contenidos en la Constitución Nacional en el marco del poder tributario del Estado”¹³⁶.

Resulta interesante señalar la existencia de un proyecto de Ley, presentado en el Congreso Nacional donde se ha propuesto la derogación “con efecto a partir del 1° de abril de 1991, de todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios”, hace saber la falta de una metodología de ajuste, torna claramente confiscatorio al tributo, afectando distintas garantías.

¹³⁴ Bidart Campos, Germán, *La prohibición legal de la indexación y la naturaleza de los mecanismos de actualización*”; publicado en revista “El Derecho”, Tomo 146, p. 328. Buenos Aires, 2001

¹³⁵ García Belsunce, Horacio, *El ajuste impositivo por inflación*; publicado en Revista “La Ley”, p. 1, Buenos Aires, 22/09/06

¹³⁶ Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata 19/10(08) “Costa Marina S.A. c/ A.F.I.P. s/ Amparo”. Expediente N° 7127. Jueces: Tazza A. - Ferro J.. Tribunal de origen. Juzgado Federal N° 4 - Mar del Plata, Secretaría N° 3. Expediente N° 42.240). Idem: Cámara Federal de Apelaciones – Mar del Plata (07/02/07) “Compañía Marplatense de Construcciones S.A.C.I.F.I.C.A. c/ A.F.I.P. s/ Amparo”, Sentencia Registrada al Tomo N° LXXXI, Folio N° 12.803. Idem: Cámara Federal de Rosario (22/04/04) “Las Yervas SA c/ PEN - Ministerio de Economía y AFIP s/ Amparo Ley 16.986”. Idem: Cámara Federal de Paraná (28/05/03) “Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ Amparo”.

Destacamos al respecto que, según informes especializados, sería imposible actualizar los balances por inflación habiéndose detectado que “la tasa efectiva del impuesto a las ganancias que paga la mayoría de las empresas va del 40% al 60% de sus utilidades, muy por encima del 35% que establece la ley. La diferencia entre lo que se debería pagar y lo que efectivamente se tributa tiene directa relación con una cuestión contable”¹³⁷

En el referenciado proyecto de Ley, se han hecho referencia a la vigencia de diversos precedentes jurisprudenciales¹³⁸, que determinan la inequidad de la normativa que impide la aplicación del sistema de ajuste por inflación, lo que originan diversas presentaciones judiciales que terminan con la imposición de costas al Estado, por resultar perdedor en dichos pleitos.

c.3) De la validez del impuesto a las ganancias sobre haberes previsionales

Las cuestiones derivadas de la inequidad normativa que puede causar la vigencia de normativas tributarias confiscatorias se presenta, no solamente cuando se debate la cuantía del porcentaje que debe ser descontado del patrimonio del contribuyente en concepto de pago de impuestos.

En efecto, también la encontramos, cuando por medio de la misma, se pretende afectar, algún beneficio que en realidad no deberían ser considerados

¹³⁷ Proyecto de Ley presentado por: Arbo, J. - Kenny, E. - Buryaile, R. - Triaca, A. - Gonzalez, G. - Expediente N° 7777-D-2010 - Trámite Parlamentario 159 Sumario: *Ajuste por Inflación para los Estados Contables y para la Determinación del Impuesto a las Ganancias*. Modificación de Leyes 23928 Y 24073. Buenos Aires, 21/10/10

¹³⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (03/07/09) “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ Acción de Amparo. Fallo C. 866. 42. Idem “Duggan Torcello”. Causa 32.412/03 – Idem: Cámara Nacional Contencioso Administrativo, Sala V (22/06/04) “Alfajores Jorgito S.A – Incidente Medida cautelar en - AFIP DGI - Ley N° 24073 s/ Medida cautelar y ajuste por inflación”. Causa N° 32.412/2003. Jueces: Galegos Fedriani P. Otero L. (en disidencia) Grecco C.

como ganancias, por el simple motivo de tener su origen en beneficios previsionales provenientes del trabajo del hombre.

Si bien hasta el momento no existe pronunciamiento definitivo de la Corte Suprema sobre esta cuestión, nos permitiremos indicar que la misma Justicia Federal de la Provincia de Corrientes ha declarado la inconstitucionalidad del artículo 79 inciso c) de la Ley N° 20.628 -en su parte pertinente- de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

El pronunciamiento ha dejado en claro que, representando el haber jubilatorio una prestación de naturaleza previsional entendida como una deuda que la sociedad en su conjunto tiene con respecto al trabajador pasivo, quien durante su vida activa ha sido protagonista del proceso social en un determinado ámbito y época.

En función de ello, de manera alguna puede ser considerada como renta, no siendo posible asimilarla al concepto de ganancia ya que “no tienen origen en una actividad que realiza una persona para obtener una remuneración”, razón lo la cual, la prestación no puede ser alcanzada por imposición tributaria alguna¹³⁹.

Como se puede apreciar la inequidad normativa en el aspecto referido, es posible detectarla cuando se lleva a cabo una interpretación extensiva e indiscriminada del concepto de lucro disociando el concepto el trabajo con el de los beneficios previsionales.

¹³⁹ Cámara Federal de Apelaciones - Corrientes (06/10/10) “Carbone Antonio c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) Suc. Ctes- s/ Amparo”. Expediente N° 7901/09. Jueces: González R., Sotelo de Andreau M. y Alonso V. - Idem: Cámara Federal de la Seguridad Social Sala I, “Pagani Pedro José c/ ANSeS s/ Dependientes: otras prestaciones”. “Castañeira, Darma Emilia c/ ANSeS s/ Ejecución previsional” (11/10/07), y “Galliano, Gregorio c/ ANSeS” (04/05/08)

Resulta evidente que nos encontramos en presencia de un gravamen que afecta de manera injustificada haberes previsionales originados con motivo de la oportuno despliegue de actividad laboral, que no representa una mera mercancía, sino por el contrario, se trata de una cuestión donde el hombre no sólo compromete la dignidad propia sino también la de su entorno familiar.

No resulta razonable pensar que lo que la normativa pueda ser asimilar la concepción de ganancia que podrían ser obtenidas por medio de un actos de comercio, a situaciones tan sensibles a los valores de una sociedad organizada, como es la preservación de la subsistencia de sus trabajadores pasivos.

c.4) Necesidad de actualización del mínimo no imponible

El monto mínimo no imponible al impuesto a las ganancias no representa otra cosa que la cantidad límite de dinero que puede percibir un contribuyente dentro de un año fiscal y lógicamente que no se encuentre afectado al pago de impuestos, ahora bien superando el mismo, naturalmente comienzan las exigencias tributarias.

Ahora bien la determinación de ese monto mínimo se efectúa por medio de una estimación legal nacida de una normativa, por lo que su actualización permanente resulta de suma importancia para no caer en el supuesto de confiscación.

Es útil destacar al respecto un precedente judicial plenamente actual, aunque de primera instancia, recaído en el mes de septiembre de 2012, donde se ha declarado la inaplicabilidad del impuesto a las ganancias, mientras tanto no se proceda a la actualización del mínimo no imponible.

Dicho pronunciamiento ha recaído en un supuesto especial donde un trabajador en relación de dependencia, casado, que percibía un salario inferior

a los \$ 5.300, se encontraba alcanzado de manera injusta por los efectos dicha imposición.

Al respecto se ha entendido que: “debe tenerse en cuenta que en la última década, caracterizada por la gran crisis económica y social que afronto nuestro país a comienzos del año 2002, el mínimo no imponible fue sufriendo diversas actualizaciones por parte del Estado Nacional ... en lo que va del 2012 y pese que ya faltan pocos meses para finalizar el año, el mínimo no imponible del Impuesto a las Ganancias no ha sufrido modificación alguna. Ante lo cual, cabe preguntarse si dado el escenario económico-social reinante actualmente en la República Argentina y la situación particular del amparista, resulta razonable que dichos montos continúen inmutables”, señalando también que: “el propio texto expreso de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (ordenada por Decreto 649/97) en su artículo 25 prevé la “actualización anual de los importes de las ganancias no imponibles y de las compensaciones”, según las pautas allí fijadas”, concluyendo ha dejando en claro que “la falta de actualización en cuestión importa en los hechos una irrazonable afectación al módico salario que percibe mensualmente el amparista y con el cual debe hacer frente a todas las necesidades básicas e indispensables, propias y de su familia. Vulnerándose en forma manifiesta su poder adquisitivo”¹⁴⁰. (La letra subrayada me pertenece).

Como se puede apreciar nuevamente el fenómeno inflacionario vuelva a tomar protagonismo a la hora de la determinación del hecho imponible, circunstancia que pone en evidencia la necesidad de contar con datos estadísticos oficiales, actualizados permanentemente, confiables y certeros para lograr un sistema tributario justo y equitativo.

d) Principio de razonabilidad

¹⁴⁰ Portal: Ambito.com Ahora, el juez marplatense falló en contra del mínimo de Ganancias Ordenó que se abstengan de efectuar el descuento. Sitio Web: <http://www.ambito.com/noticia.asp> (recupero 11/09/12) Juzgado Federal N° 4 - Mar del Plata, Buenos Aires “Acción de Amparo”. Juez Alfredo López

En los lineamientos de su actividad recaudatoria el Estado de debe extremar la prudencia al momento de trazar las consideraciones a tener en cuenta para determinar la cuantía del impuesto.

La extrema prudencia es requerida con motivo del inmenso poder conferido por la misma Constitución Nacional en materia tributaria al Estado, debiendo evitar caer en responsabilidad, para el caso de avanzar de manera ilegítima sobre la propiedad y el derecho de defensa de los contribuyentes.

Este principio también derivado de previsiones constitucionales¹⁴¹, exige a los poderes del Estado, razonabilidad en el contenido de los actos de gobiernos pronunciados de acuerdo a los lineamientos establecidos por la Ley, de tal manera que ningún ciudadano pueda verse obligado a hacer lo que la ley no mande como tampoco privado de hacer lo que ella no prohíbe¹⁴².

Esta cuestión cobra aún más relevancia al observar la normativa referida a la determinación del impuesto a las ganancias mínimas presuntas expresamente establecidas en la legislación tributaria¹⁴³, cuya inconstitucionalidad tampoco ha tardado en ser pronunciada, con motivo de su injustificada generalización impositiva.

Si bien en principio, resulta necesario para el organismo recaudador acudir al método de las presunciones, su aplicación debe ser efectuada de manera restrictiva, únicamente para aquellos supuestos en que sea justificada su procedencia, con la finalidad de evitar la obstaculización del ejercicio derecho de defensa del contribuyente.

¹⁴¹ Constitución Nacional, artículos 28 y 33

¹⁴² Cámara Nacional Contencioso Administrativo Sala 4° (07/03/00) "Defensor del Pueblo de la Nación c/ Estado Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (Monotributo) Dto. 885/98 s/ Amparo Ley 16.986". Jueces: Galli - Jeanneret de Pérez Cortés - Uslenghi.

¹⁴³ Ley 25.063 Modificaciones en los Impuestos al Valor Agregado, a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y el Código Aduanero. Título V, artículo 6°

Señalamos que en materia de presunciones debemos buscar equilibrio entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva y para ello se requieren un empleo tanto racional como restrictivo de las conocidas presunciones “iuris et de iure”, donde esta cuestión adquiere especial relevancia.

En efecto, en variadas ocasiones el legislador con el solo objeto de simplificar la percepción de tributos, “acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario”¹⁴⁴, con desconocimiento del derecho de defensa.

Así también se ha entendido que con las determinaciones presuntivas: “se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales aseguramientos”¹⁴⁵.

Por último y recordando algunas surgencias útiles al respecto que: “cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos”¹⁴⁶, deberíamos entender la evidente falta de razonabilidad de dicha normativa, la cual solo debería ser aplicada para determinados casos concretos, puntuales y excepcionales que así lo ameriten¹⁴⁷.

e) La cuantía de la recaudación fiscal

¹⁴⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/06/10), autos: “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley N° 25.063 s/ Proceso de conocimiento. Lorenzetti R. - Highton de Nolasco E. (en disidencia)- Fayt C. - Petracchi S. - Maqueda J. - Zaffaroni E. - Argibay C. (en disidencia).

¹⁴⁵ Del Castillo Álvarez - Cedrón, Salvador, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", en *Revista de Administración Pública*, N° 62, Instituto de Estudios Políticos, ps. 100, 104 y 136, Madrid, 1970

¹⁴⁶ Código Civil, artículo 902

¹⁴⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación autos: “Hermitage S.A.”, considerando 13)

Por ultimo y para efectuar una mejor relación de distancia con la realidad y acotar de alguna manera la magnitud del caudal dinerario percibido por el Estado de sus contribuyentes se efectúa un cuadro comparativo con recaudación tributaria entre los años 2010 y 2011, de donde se puede observar un incremento del 33,20 %, a saber:

Comparativo de la recaudación (en millones de pesos)¹⁴⁸

Concepto	2011	2010	Diferencia	Variac. %
Total	585.598	442.419	143.179	32,4
Impuestos (1)	336.520	252.679	83.840	33,2
Seguridad social	176.395	130.215	46.179	35,5
Rec. aduaneros	71.974	59.234	12.740	21,5
Facilidades pago (2)	710	291	419	144,2

Recursos				
Tributarios	540.134	409.900	130.234	31,8

(1) Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos.

(2) Incluye Decretos N° 93/00, 963/95, 1053/96, 938/97, 1384/01, 338/02, Ley 25.865, R.G. 1966 y 1967/05 (Mis Facilidades) y Ley 26.476, pendientes de distribución por concepto

3) La economía informal

Se presenta como una cuestión muy poco analizada por la doctrina, por la sencilla razón de que nunca tuvo protagonismo dentro de la clase media, sino por el contrario solo se advertía en las economías de escasos recursos, alcanzando, su máxima expresión comienza en nuestro país, a principios de la década del 90', al principio en las zonas limítrofes del norte, para luego

¹⁴⁸ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *Informe de Recaudación Año 2011 y IV Trimestre 2011*. Año IX, N° 31, p. 9. Buenos Aires, febrero 2012.

proliferar tomando dimensiones verdaderamente alarmantes, dividiendo a la sociedad en una regulada y otra no¹⁴⁹.

Resulta interesante destacar que: “a más de veinte años de las primeras experiencias de erradicación de puesteros de venta callejera en predios cerrados la informalidad comercial en el último eslabón de la distribución minorista de bienes sigue siendo señalada como un serio problema de competencia desleal ... la aparición de nuevos demandantes de “puestos de trabajos”, en la actividad, el crecimiento de una red logística que se parece basar tanto en distribuidores formales como en el contrabando y la falsificación de marcas, y consolida un circuito similar al que ya abastece centros similares en mayores conglomerados como los del conurbano bonaerense o el gran Rosario”¹⁵⁰.

Ingresamos a esta cuestión en el entendimiento que: “la presencia de un marco jurídico endeble o con importantes debilidades, facilita la inserción de los agentes en las actividades informales. Cuando las posibilidades de evadir o eludir controles son muchas, las empresas o individuos, al hacer su análisis de costo-beneficio, se encuentran con la facilidad de pertenecer al sector informal”¹⁵¹. (La letra subrayada me pertenece).

Resulta importante hacer algunas distinciones de este concepto con el de empleo informal, debiéndose entender a este como el género que comprende a este último al cual más adelante nos referiremos.

La economía informal comprende diversas acciones económicas que dejan de lado el alto costo que demanda el cumplimiento de la normativa

¹⁴⁹ Lódola, Agustín y Mocero, Diego, *Cuadernos de Economía N° 59. El dilema de la economía informal*, Prologo, p. 6, publicado por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. La Plata, 2001

¹⁵⁰ Diario Norte *Venta informal, un modelo que se consolida y crece*. Sección “Economía y Negocios”, p. 2. Resistencia, Chaco, 21/08/12.

¹⁵¹ Lódola, Agustín y Mocero, Diego *ob. cit.* p. 27.

tributaria y laboral consistente en el pago de aportes personales y patronales para la jubilación y la salud, aportes para el desempleo, para asignaciones familiares), viniendo al caso señalar que contratar hoy un trabajador “en blanco”, aproximadamente le cuesta al empleador el doble que contratarlo sin registración o “en negro”.

Con respecto a esta cuestión se ha dicho que: “lamentablemente este tipo de actividad no sólo que no tributa, sino que no tiene empleados registrados y no paga impuestos nacionales ni provinciales”¹⁵².

Dentro de este esquema, podemos advertir la relevancia que tienen los aspectos de la informalidad en el ámbito de la exclusión social, máxime cuando observamos la desprotección del trabajador, inexistencia de aportes destinados a los servicios de salud y previsión social.

Esta situación, de alguna manera traslada la carga previsional a la responsabilidad del Estado, quien ante esta complicada situación se encuentra obligado a acudir a su asistencia, pero lógicamente de manera gratuita por medio de la intervención de sus hospitales públicos y jubilaciones no contributivas, entre otras cuestiones.

Resulta interesante señalar que: “En la 90° Conferencia Internacional del Trabajo del 2002, la OIT sepultó el concepto de “sector informal” para suplantarlo por de “economía informal”. Víctor Tokman nos resume el cambio de cambio de terminología al señalar que “la nueva definición de la OIT implica que al universo acotado por la concepción anterior de sector informal, que incluye a trabajadores y propietarios de microempresas, servicio doméstico y trabajadores por cuenta propia, hay que sumar los trabajadores sin protección, independientes de su están en grandes, medianas o pequeñas empresas, para obtener lo que se ha llamado la economía informal”. Es decir, desde nuestro

¹⁵² López Sergio (Presidente de la Cámara de Comercio de Resistencia) *Feria de la moda. Cámara de Comercio espera definiciones para otro caso de competencia irregular*, publicado en Diario Norte, Sección Economía y Negocios, p. 3. Resistencia, 18 de septiembre de 2012.

punto de vista, la nueva terminología agrega un nivel mas de imprecisión al sumar al ya heterogéneo mundo del comercio informal el grupo de trabajadores sin protección, es decir trabajadores precarios¹⁵³. (La letra subrayada me pertenece).

El desarrollo económico clandestino, presenta diversas aristas con respecto a los fines recaudatorios del Estado, pudiendo observarse marginalidad en la evasión de diferentes tributos, sin distinguir el órgano recaudador (Nacional, Provincial o Municipal), dentro de los cuales podemos señalar al impuesto a la ganancias, impuesto al valor agregado, aportes previsionales, los correspondientes a la administración tributaria provincia e industria y comercio al municipio, por citar algunos.

Si bien en las dos cuestiones referidas, tanto la evasión tanto fiscal como previsional en todo momento se presenta como una cuestión negativa desde la óptica de los intereses recaudatorios del Estado, lo cierto es que es de publico y notorio que la cuantía de los recursos que pueden evadirse dentro del marco de la economía informal, son superiores a los de la evasión previsional del sector proveniente del empleo informal.

La opción por la informalidad, si bien injustificable desde el punto de vista moral, además de promover la exclusión social, constituye una verdadera situación de inequidad e injusticia respecto de aquellos contribuyentes cumplidores de sus obligaciones tributarias, que deben hacerse cargo también de los costos impositivos evadidos por quienes pertenecen a este sector, siendo expulsados de la competencia leal establecida por el mercado, distorsionando el normal desarrollo de la economía.

a) Los medios mínimos de subsistencia

¹⁵³ Busso Mariana *El Trabajo Informal en la Argentina: La novedad del Fenómeno histórico*, publicado en la obra "Macroeconomía, Mercado de Trabajo y Grupos Vulnerables: Desafíos para el Diseño de Políticas Públicas", p. 140, Buenos Aires, 2006.

Debemos entenderla como aquella actividad comercial dirigida a la provisión de necesidades básicas, sin sujeción a lineamiento normativo alguna, excluyendo de la debida protección de la legislación laboral a sus trabajadores, dejándolos a merced de las distintas contingencias sociales, con riesgo concreto sobre su propia subsistencia y la de su entorno familiar.

Esta cuestión toma trascendencia cuando los contribuyentes aumentan actividades no registradas, con motivo de la inequidad del sistema normativo, altas las tasas de intereses adeudadas en concepto de recaudación de tributos, sumando a ello la desconfianza con respecto a la correcta asignación de recursos.

La economía informal reúne no sólo a trabajadores marginales o sin registrar, sino también a los cuentapropistas conocidos como trabajadores ocasionales en sus diversas formas, incluyendo acciones económicas que dejan de lado los costos previstos por la legislación protectoria laboral y tributaria, reglas administrativas, licencias comerciales, imposibilitando el acceso al crédito.

Por lo general la economía de subsistencia se corresponde con niveles económicos mínimos o marginales, dentro de las cuales podemos incluir a las ferias minoristas, vendedores ambulantes, las sociedades emergentes o de hecho, en forma de asentamientos o venta de ropa usada.

La precariedad referida a las condiciones de trabajo representa el común denominador de la informalidad, señalándose la idea del empleo formal como uno de los caminos para conducirnos a la conservación de la democracia en la lucha contra la explotación capitalista y a la conservación de la misma subsistencia del mismo trabajador¹⁵⁴.

¹⁵⁴ De Soto, Hernando *El otro sendero*, p. 5, Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1992.

No resultará extraño pensar que dentro del análisis de aquellas actividades no registradas, es posible no encontrar a las mismas incluidas en las cifras ordenadas por los organismos oficiales, situación que complica la búsqueda de datos estadísticos en la intención determinar la realidad imperante, solamente nos deberemos conformar con algunas estimaciones al respecto.

b) La clandestinidad del desarrollo económico

Con solo transitar por las calles de cualquier ciudad de nuestro país, se puede observar el establecimiento de lo que podríamos señalar como una nueva clase “comerciante ambulante” o “no convencional”, que parecería que ha ingresando para mantenerse dentro de la estructura económica urbana actual.

Se ha considerado que en Latinoamérica el problema no es la economía informal, sino el Estado, representando la evasión una respuesta popular, espontánea y creativa ante la incapacidad estatal para satisfacer las aspiraciones más elementales de los pobres¹⁵⁵.

El caso típico se presenta con los vendedores ambulantes, donde debemos considerar a sus ingresos como medio elemental de vida de subsistencia, encontrándose dispersos a lo largo de las mayorías de las ciudades más importantes del país.

A las personas de menores recursos les puede resultar atractivo este tipo de actividades marginales, naturalmente con motivo de la falta de medios de subsistencia que los lleva a apostarse en aquellos espacios públicos donde existe concurrencia masiva de público (ej. Vereda de banco, puerto, parada de

¹⁵⁵ De Soto, Hernando, *ob. cit.*, p. 69

ómnibus) ofertando un artículos de escasa calidad y dudosa procedencia, pero con precios tan bajos como accesibles.

Ahora desde el punto de vista de la demanda de esos productos, se observan personas de bajo nivel adquisitivo, encuentran en las “ferias informales” la posibilidad de hacer rendir sus ingresos con la adquisición de productos de primera necesidad y a un costo que no puede ser encontrado dentro del sector formal.

El sector empresario ha entendido que: “estas ferias influyen negativamente en la actividad comercial local. No solo salimos perjudicados los comerciantes, sino que en gran medida además pierde el Estado porque son puestos que no tributan. Es dinero que se desvía de los comercios legales y que, por lo tanto, es menos impuesto el que pagaremos. Durante la semana varios miembros de la Cámara comentaron cual es su situación y reclamaron por la competencia desleal”¹⁵⁶.

Más allá del nivel socio-económico del comprador y del reparo que pueda hacerse sobre este tema, lo cierto es que, la mayoría de los ciudadanos, alguna vez han visitado estos puestos de ventas, siendo en la actualidad una situación aceptada socialmente como natural y hasta culturalmente promovida.

Desde esta óptica, podemos decir que los consumidores finales o usuario de actividades informales, a veces hasta en forma inconciente, desarrollan actividades que de alguna manera pueden tener entidad como para transgredir normas en perjuicio de todos.

Resulta entonces simple señalar que, el comercio informal es un problema histórico, actual y universal, pero no así en lo relativo a sus formas,

¹⁵⁶ López Sergio (Presidente de la Cámara de Comercio de Resistencia) *Feria de la moda. Cámara de Comercio espera definiciones para otro caso de competencia irregular*, publicado en Diario Norte, Sección Economía y Negocios, p. 3. Resistencia, 18 de septiembre de 2012.

toda vez que los entornos sociales condicionan las variaciones en relación al tiempo, las dimensiones y en consecuencia las deficiencias en el tratamiento de Estado en todo lo relacionado con su regulación normativa.

c) Las causas de la economía informal

Entre ellas podemos identificamos por un lado a las estructurales o sea las provenientes de mismo devenir de la economía y características de la economía de subsistencia, a lo que podríamos sumar la cuestión relativa a la gran cantidad de ciudadanos inmigrantes indocumentados, provenientes de países limítrofes, que no encuentran un marco normativo tributario adecuado, para el desarrollo de sus actividades.

En este sentido se ha dicho: “muchas son las causas que se han identificado como importantes en el surgimiento y el desarrollo de este tipo de informalidad. Pero **existe coincidencia en la literatura respectiva en cuanto a la importancia que tienen la presión impositiva y previsional, el grado de regulación de la economía y los controles y sanciones de la actividad informal**”¹⁵⁷. (La letra subrayada y en negrita me pertenece).

Así también se ha entendido que: “ante la existencia de una elevada presión impositiva y previsional, muchas personas encuentran atractivo participar en el sector informal, ya que cuanto mayor sea la parte de ingresos que debe destinarse al pago de impuestos, mayores serán las ganancias de operar en la informalidad. Por naturaleza, los agentes económicos maximizadores de beneficios buscarán establecer los factores de producción en aquellos sectores, actividades y regiones, en que puedan obtener el mayor beneficio. Incluso cuando existe una alta conciencia fiscal, **la creciente**

¹⁵⁷ Lódola, Agustín y Mocero, Diego *El dilema de la economía informal*, Cuadernos de Economía N° 59. p. 26. Publicado por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, con cita de (Frediani, 1988; Giles, 1996 y 1999; Enste y Schneider, 1998; Loayza, 1994 y 1997, entre otros). La Plata, 2001

presión fiscal logra incentivar a los agentes a elegir ser partícipes del sector informal¹⁵⁸. (La letra subrayada y en negrita me pertenece)

Por su parte, también entendemos que la disminución de la actividad económica pueda ser vista como sea consecuencia de la desaparición de las actividades industriales y comerciales, pero a ello debemos agregar el surgimiento de paliativos políticos utilizados, en variadas ocasiones con fines electorales, tales como la implementación del otorgamiento de diversos planes jefas y jefes de hogar, que si bien para las estadísticas mostrarían disminución de índices de desocupación, que en realidad si bien representan una solución que cubre la necesidad diaria de una parte de la ciudadanía, no así a futuro, constituyendo ello una verdadera situación de desocupación encubierta y de extrema gravedad.

En definitiva cualquiera fuera la causa del apartamiento de los lineamientos formales, lo cierto es que por un lado se lanza al vacío a los intereses sociales del trabajador, que termina encontrándose sin la suficiente cobertura social para el caso de padecer ciertas contingencias y por otro se pone al Estado en una compleja situación para lograr la captación de los recursos necesarios para alcanzar sus fines redistributivos.

4) El trabajo, su registración y el “Orden Público social”

El hombre se encuentra dotado de inteligencia, con capacidad para actuar de acuerdo a sus designios, situación que lo diferencia de cualquier otro ser viviente de la tierra, con lo cual le asiste el derecho a trabajar, es así que desde los comienzos de la existencia el hombre se ha encontrado con la necesidad de custodiar su preservación física y biológica personal y de su entorno familiar, al que debe brindar cuidado y protección, como base de la sociedad.

¹⁵⁸ Lódola, Agustín y Mocero, Diego *ob. cit.*, p. 27

Bíblicamente podemos decir que el trabajo consiste en una de las dimensiones fundamentales de la existencia humana¹⁵⁹, invitando uno de los apóstoles de la iglesia católica a que seamos trabajadores mostrando esfuerzo y dedicación al servicio de la comunidad, convocando a honrar el trabajo, como medio de vida, para ganar el pan de cada día¹⁶⁰, motivo por el cual todo ello merece la necesaria tutela que debe ser brindada por el Estado.

Se ha indicado que: “desde el principio de los tiempos, las civilizaciones han quedado estructuradas, que gran parte, alrededor del concepto de trabajo. Desde el hombre cazador y recolector del paleolítico y el agricultor sedentario del neolítico, hasta el artesano del medioevo y el trabajador de cadena de producción en nuestros tiempos, el trabajo ha sido una parte integral de nuestra existencia cotidiana”¹⁶¹.

Desde una óptica netamente social, al hombre tiene derecho a participar tanto en la creación como en el disfrute de los bienes de la comunidad con el consiguiente deber de cooperar en la producción, distribución y consumo de los mismos, es así que podemos indicar que el derecho al trabajo guarda directa relación con el derecho de apropiación de los bienes de uso y de consumo, teniendo en todo momento el deber de cooperar en el ofrecimiento de los mismos, más aún cuando la comunidad lo necesita.

El trabajo en sus diversos aspectos también se encuentra vinculado con el destino de una sociedad y con la misma paz social, lográndose por medio del mismo los medios necesarios para la subsistencia de los individuos que la componen.

¹⁵⁹ Biblia (Antiguo testamento) - Génesis 1, 26 - 2, 3

¹⁶⁰ Biblia (Nuevo Testamento) - Carta Tesalónica (cf. II Tes. 3, 7-12)

¹⁶¹ Rifkin, Jeremy, *El fin del trabajo: Nuevas tecnologías contra puestos de trabajo: el nacimiento de una nueva era*, p. 96. Ed. Paidós Ibérica S.A. Madrid, 1997.

En estas condiciones el Estado toma un papel preponderante durante el desarrollo de toda relación laboral, por la sencilla razón de encontrarse comprometido el llamado “orden público”, cuestión indisponible para el empleador, cuando se presentan derechos irrenunciables para el trabajador.

Resulta útil recordar que el Orden Público de manera genérica se encuentra integrado por un “conjunto de principios estructurales de la organización de una sociedad”¹⁶², pero enfocado desde la óptica laboral, tiene por objeto proteger la situación negocial desfavorable del trabajador, cuando por ejemplo se desconocen los haberes mínimos¹⁶³, extensión de jornadas laborales, etc.

Si bien la Ley laboral de fondo no efectúa ninguna referencia expresa a dicho concepto, se ha plasmado su vigencia en nuestra legislación civil de fondo de aplicación supletoria en cuanto dice: “las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes cuya observancia estén interesados el orden publico y las buenas costumbres”¹⁶⁴.

Sin perjuicio de ello, advertiremos que este concepto resulta mas preciso en materia laboral, donde impera el "orden público social" que solo intenta impedir la modificación de normas imperativas que vayan en detrimento de los intereses del trabajador, pero sin embargo, al trabajador se le permite modificarlas en su beneficio¹⁶⁵.

¹⁶² Alterini Atilio Aníbal *Derecho Privado* Parte General, Editorial Abeledo Perrot p. 86, Buenos Aires, 1898

¹⁶³ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo. Sala 7° (31/10/06) “Rodríguez Fernández Delfina c/ Henkel Argentina S.A. s/ Despido. Expte. N° 3.106/05. Sentencia N° SD. 39.697. Jueces: Rodríguez Brunengo. Ferreiros.

¹⁶⁴ Código Civil, artículo 21

¹⁶⁵ Cámara Nacional Civil, Sala C, publicado en revista La Ley 1990-B-446; idem Sala "A", publicado en revista “El Derecho”, 136-187 y Sala J en Jurisprudencia Argentina 1992 – IV - Síntesis. Idem: Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I civil y comercial, publicado en Revista la Ley 1997-F, 28 Idem: Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (08/02/77), publicado en revista La Ley 1976-C-669.

Sentado ello diremos que la carencia de registración de la relación laboral, o bien su registración defectuosa, ha sido considerada un grave apartamiento de las previsiones legales, al orden publico laboral y la buena fe que debe imperar en toda relación de trabajo¹⁶⁶.

En definitiva el trabajo va más allá de un simple valor, no representa un fin en si mismo, sino por el contrario constituye un medio indispensable para que el individuo pueda conseguir cosas y el Estado pueda encontrar desarrollo político y social de los pueblos, que otorga esperanza, seguridad y solidez a los ciudadanos, lo contrario o sea con desempleo, aparecen inexorablemente la humillación, violencia con riesgo concreto de pérdida de los valores democráticos¹⁶⁷.

Por último recordaremos que el trabajo realizado por el hombre, carece de toda cuantificación económica, por la simple razón que, la dimensión humana concedida por Dios, no puede ser vendida ni comprada, tampoco puede encontrarse comprendida en una simple oferta comercial, teniendo el deber el Estado no solo de custodiando la armonía que debe existir entre el obrero y el empresario, sino también de asegurar el pleno empleo.

a) La dignidad laboral

Con el fin de preservar la existencia propia y familiar el hombre emplea todo su esfuerzo, sacrificio y dedicación, hasta su misma dignidad a favor de un tercero, teniendo una gran importancia esta cuestión para toda sociedad, en presencia del desarrollo de una actividad humana llamada trabajo, que de ninguna manera debe ser confundida con una simple mercancía.

¹⁶⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D (06/09/06) “Rol Empresario S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de verificación de Crédito por Moscatelli Lidia. Sentencia N° 7041/06. Jueces: Vassallo - Dieuzeide - Heredia.

¹⁶⁷ Grisolfá, Julio Armando, *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*”, Tomo II, Undécima edición actualizada, p. 1. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.

Para nuestra legislación constituye "toda actividad lícita que se preste a favor de quien tiene la facultad de dirigirla mediante una remuneración. El contrato de trabajo tiene como principal objeto la actividad productiva y creadora del hombre en sí"¹⁶⁸, y de ello se desprende que toda persona que pone su fuerza de trabajo a disposición de otra por el pago de una remuneración, no siendo posible considerar al mismo como un mero recurso económico más, debiendo ser respetado por su misma dignidad.

En este sentido se ha dicho que el trabajo es: "una actividad humana en la que el hombre empeña y compromete su dignidad. El valor del trabajo proviene del valor del hombre que lo realiza. El trabajo no es una mercancía, sino conducto humana. El trabajo se vuelve en mérito a aquella dignidad personal, la vida, la salud, la subsistencia y la seguridad del hombre".¹⁶⁹

Así también se ha dicho que "el trabajo humano no es un mero instrumento al servicio del interés particular de otro, ni una mercancía, tal como se presentaba en la esclavitud. Se trata de una actividad creadora de utilidad que tiene valor social. Constituye el lazo de unión entre el hombre y la sociedad: Trabajar es crear utilidad; el producto del trabajo realizado sirve a otros: es un servicio social, un acto de solidaridad humana. El trabajo esta hecho para el hombre, pero éste no ha sido creado exclusivamente para el trabajo; primero, porque el trabajo no es todo, sino una parte de la vida y, en segundo término, porque no es un fin en sí mismo, sino sólo un medio, ya que le sirve al hombre para obtener otras cosas"¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744, artículo 4

¹⁶⁹ Bidart Campos, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Tomo I-B, p.394. Buenos Aires, 1986

¹⁷⁰ Grisolia, Julio A. *Derecho del Trabajo y la Seguridad Social*. Tomo I. Undécima edición actualizada Ed. Lexis Nexis p.1 (con cita de Antonio Vázquez Vialard). Buenos Aires, 2005

En un principio al concepto de trabajo que tiene su origen en el concepto de “tormento”, se lo ha relacionado con el dolor, flagelo y esfuerzo, pero la consideración que se le da en este trabajo es la del correspondiente a algo digno que permite alcanzar los medios necesarios para la misma subsistencia.

Si bien en nuestro país estuvo vigente una constitución liberal de 1853, originariamente pensada y diseñada por Juan Bautista Alberdi, en la actualidad no sólo se ha establecido para todos los ciudadanos el derecho de trabajar¹⁷¹, sino también se ha previsto su consecuente y celosa protección en todos sus aspectos.

Ello con la finalidad de asegurar: “condiciones dignas y equitativas de labor; jornada limitada; descanso y vacaciones pagados; retribución justa; salario mínimo, vital móvil, igual remuneración por igual tarea; participación en las ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección; protección contra el despido arbitrario”¹⁷².

De acuerdo a las garantías constitucionales referidas, y en razón de la dignidad que tiene el trabajo del hombre, éste se encuentra situado en plano superior con respecto a los restantes factores de la producción (capital y tecnología), así jamás los trabajadores pueden encontrarse sometidos al designio del devenir de las leyes económicas.

No siendo una simple mercancía, en cuestiones conflictivas de naturaleza laboral, no basta el consentimiento entre patrón y el obrero para fijar el salario, debiendo intervenir el control estatal, para lograr el control de la suficiencia adecuada en lo referido a la alimentación del obrero en sentido amplio, el cumplimiento de una jornada de trabajo, condiciones de seguridad y salubridad de los sitios de trabajo, entre otras cuestiones.

¹⁷¹ Constitución Nacional, artículo 14

¹⁷² Constitución Nacional, artículo 14 bis

Así también no resulta suficiente una apropiada remuneración por los servicios prestados, sino que resulta necesario, que el trabajador pueda sentirse útil en una actividad en la cual se sienta partícipe, con cierto espíritu asociativo en los fines empresarios proyectados.

El trabajo representa nada más y nada menos que la fuente de la dignidad tanto personal como social, constituyendo un medio de expresión y realización necesario para alcanzar el desarrollo y felicidad de una nación, trazando su futuro y previniendo la existencia de conflictos sociales.

La misma separación de clases sociales tiende a eliminarse cuando se otorga una adecuada valoración del trabajo humano, pero sin perjuicio de lo cual, pero ello no significa reconocer que la categorización laboral de acuerdo a la realización de las diferentes tareas según su complejidad y en relación a las diversas responsabilidades comprometidas.

b) La provisión de pleno empleo como deber del Estado

La justicia y el bien común aspirados por todo ordenamiento económico, tienen como unos de sus objetivos principales la plena ocupación, pero para ello debe demostrar capacidad suficiente para otorgar respuestas adecuadas a los problemas relacionados con la desocupación, naciendo así el deber de estimular políticas que activen su generación, muchas veces incluso en menoscabo del equilibrio presupuestario y de la estabilidad monetaria.

Si bien es cierto que Estado debe preocuparse por su desarrollo económico, ello debe ir acompañado de la protección social de la mano de obra de los trabajadores dentro del mercado ocupacional adecuados a requerimientos previsionales¹⁷³, que contemple la dignidad del trabajador, equilibrando esas variables como manera de consolidación de la paz social.

Las Naciones Unidas han reconocido el “derecho a trabajar que comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho”¹⁷⁴ y con respecto a las medidas adecuadas para lograr la efectividad de dicha garantía se ha propuesto la formación profesional, programas, normativas y técnicas encaminadas a lograr “la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana”¹⁷⁵.

El derecho comparado también ha efectuado aportes de suma utilidad con respecto a los activos deberes estatales en lo relativo a la otorgación de otorgar ocupación efectiva a los ciudadanos mediante dos mandatos constitucionales.

Así se ha señalado que el primero de ellos consiste en: “propiciar la ubicación laboral de las personas en edad de trabajar” y el segundo: “de intervenir de manera especial, para dar “pleno empleo” a los recursos humanos. Así estas responsabilidades atribuidas hacen que éste no sea un mero espectador, como acontecía con el Estado liberal clásico, sino que debería intervenir en forma activa, no sólo en la esfera política sino también en la económica”¹⁷⁶.

¹⁷³ Bidart Campos, Germán. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I – B, p. 477. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001, Buenos Aires, 1986

¹⁷⁴ Pacto Internacional de Derechos. Económicos, Sociales y Culturales (16/12/66) (aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas), artículo 6 (inc. 1)

¹⁷⁵ Pacto Internacional de Derechos. Económicos, Sociales y Culturales (16/12/66) (aprobada por Asamblea General de las Naciones Unidas), artículo 6 (inc. 2)

¹⁷⁶ Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena (05/11/03), autos: “Dimas Salamanca Palencia s/ Demanda de inconstitucionalidad”. Sentencia N° C-1037. Jueces: Vargas Hernández C. – Araujo Rentería J. – Beltrán Sierra A. – Cepeda Espinosa M.J. – Córdoba Triviño J. – Escobar Gil R. – Monyoy Cabra M. G. – Tafur Galvis A.- Montealegre Iynett. E.

Naturalmente dichos lineamientos deberían ser alcanzados mediante el estímulo y creación de las condiciones de trabajo, sin obstaculizar la libre iniciativa privada de los particulares ni mucho menos neutralizar actividades económicas productivas y lícitas, sino por el contrario promoviéndolas.

Tomando cartas en la cuestión, la Iglesia Católica ha señalado que la obligación estatal de otorgar pleno empleo “no consiste tanto en asegurar directamente el derecho al trabajo de todos los ciudadanos, constriñendo toda la vida económica y sofocando la libre iniciativa de las personas, cuanto sobre todo en secundar la actividad de las empresas, creando condiciones que aseguren oportunidades de trabajo, estimulándola donde sea insuficiente o sosteniéndola en momentos de crisis”¹⁷⁷.

Es aquí donde las asociaciones profesionales, sindicatos y demás sociedades intermedias juegan un rol destacado con respecto al curso de las acciones para fomentar la promoción del empleo, por medio del incentivo a la producción de bienes y la regulación de alternativas que conduzcan a elevar la necesaria demanda de trabajo.

Más allá de la colaboración que puedan brindar las entidades intermedias, corresponde al Estado asumir el protagonismo en la cuestión, promoviendo la ocupación laboral efectiva, con la finalidad de acentuar el nivel de productividad de sus ciudadanos, siempre bajo los preceptos trazados por el principio social de solidaridad y a través de la implementación de acciones tendientes a eliminar las desigualdades sociales, por medio del otorgamiento de concretas posibilidades de acceso al mercado laboral.

Si bien es cierto que el Estado se encuentra obligado a proveer de ocupación y que todo individuo tiene el consiguiente derecho de conseguir

¹⁷⁷ Papa Juan Pablo II, Encíclica *Centesimus annus de Renum Novarun*, Roma 01/05/91 citado por el Arzobispo de San Juan de Puerto Rico en Comunicado de Prensa: Mensaje Pastoral: *Unidos en la oración y la Solidaridad ante el anuncio de despidos masivos en el sector gubernamental*, p. 3 y 4. Oficina de Prensa Arzobispado. San Juan de Puerto Rico, 27/09/09

empleo, no parece razonable que este último individuo pueda llevar adelante acción legal alguna tendiente a compulsar una ocupación efectiva y ello encuentra su explicación, al tener presente que en cualquier tipo de relación de trabajo siempre impera la libre voluntad de las partes para llevar a cabo una contratación.

Como se dijo, unas de las responsabilidades más urgentes del Estado, refiere a la plena ocupación y como un objetivo obligado para todo ordenamiento económico que tenga como principio rector a la justicia y al bien común, debe promover políticas de estado tendientes a lograr la adecuada solución de los problemas del desempleo

A fin de efectuar una aproximación de la relación existente entre la cantidad de empleadores y puestos de trabajado se efectúa el siguiente cuadro, a saber:

Empleadores y Trabajadores Año 2011 (En cápitas)¹⁷⁸

Sector	Cantidad de empleadores	Puestos de trabajo de período de liquidación
Total general	560.381	7.507.881
Público	600	1.314.837
Privado	559.781	6.193.044
Sector bienes	143.071	2.111.216
Sector servicios	408.735	4.067.100
Otros sectores	7.975	14.728

Incluye información de las declaraciones juradas de los períodos de liquidación diciembre de 2010 a noviembre de 2011 presentadas en el correspondiente mes de vencimiento de la obligación (excluye presentaciones efectuadas fuera de término).

¹⁷⁸ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *Informe de Recaudación Año 2011 y IV Trimestre 2011*. Publicación elaborada por la Dirección de Estudios AFIP. Año IX, N° 31. p.29. Buenos Aires, febrero 2012.

De acuerdo al detalle precedente, se evidencia la gran cantidad de puestos de trabajo otorgados por la Administración Pública, lo que nos lleva a pensar en la existencia de una confusión conceptual entre trabajo y producción o bien sus paralelas consecuentes, dinero con bienes.

Con la gran cantidad de empleados públicos, es posible suponer que en la existencia de una manifiesta intención de impulsar la distribución de riquezas dando por supuesta la producción¹⁷⁹, debiéndose tener presente que el Estado no puede otorgar nada a sus contribuyentes que no haya quitado antes del patrimonio de los mismos.

En efecto, la retribución ordinaria del empleo público se atiende con la tributación, entonces el incremento de los sueldos en el sector público debe ser atendido con la elevación de impuestos, no resultando extraño pensar que en caso de insuficiencia de ellos, se intentará la búsqueda de créditos, que en realidad, no representan otra cosa que impuestos diferidos.

La falta de rentabilidad de las empresas públicas, también marcan su incidencia en lo relativo al desequilibrio de las cuentas fiscales, llevan a cubrir el endeudamiento con emisión monetaria sin respaldo, ocasionado por la desfinanciación de los presupuestos anuales.

Ubicándonos ahora en el ámbito de los emprendimientos particulares y por que no públicos, es posible pensar que la falta de creación de empleo dentro del sector formal puede también ser atribuible tanto a vigencia de regímenes laborales, sociales y previsionales inadecuados a las reales circunstancias tanto económicas como sociales y como a la inestabilidad de la economía de un Estado.

¹⁷⁹ Hazlitt, Henry *Los Fundamentos de la Moral*”, p. 216, Editado por la Fundación Bolsa de Comercio. Buenos Aires, 1979

En materia de desocupación, y en la adjudicación de responsabilidades la legislación abusiva, sobrecargada de exigencias, ha dificultado la expansión de emprendimientos y la consecuente demanda de trabajo se puede ver disminuida, en ese entorno la normativa laboral y tributaria han venido a complicar en gran medida la provisión de fuentes de trabajo.

c) El empleo como costo

No resultará extraño pensar que las bajas tasas de empleo y sus disvaliosas consecuencias, se trata de un problema que afecta al mundo entero y lejos de retroceder viene ganando espacio gran medida, y más aún cuando solamente la optimización de la producción y sus beneficios económicos son considerados como principal objetivo de todo emprendimiento, es natural que en este supuesto pueda observarse a los recursos humanos como una medida extremadamente costosa.

Desde al óptica empresarial, puede interpretarse el pago de salarios como una erogación constante y permanente a lo que debe sumarse un porcentaje de mismo para atender las necesidades previsionales del trabajador, sin advertir que la retención de esos ingresos a los beneficios sociales, lejos de representar una ganancia constituye nada mas y nada menos que un enriquecimiento ilícito en detrimento de los intereses del trabajador.

Pero afortunadamente nuestra constitución nacional ha dejado de ser un conjunto de precepto básicos liberales, tal como fue concebida en el años1853, para alcanzar la satisfacción de verdaderos derechos sociales previstos en su artículo 14 que protege al trabajo en sus diversos aspectos y también la seguridad social y previsional de todo trabajador ante el riesgo de contingencias sociales.

Es así que nuestro sistema previsional se mantiene matemáticamente por medio de una corriente de aportes efectuados no solo por la patronal sino

también en porcentaje menor por el mismo prestador del servicio, para que este fondo con más la acumulación proviniendo de su capitalización de sus rentas en el tiempo, que en definitiva terminarán constituyendo la generación de un capital previsional suficiente para atender las futuras prestaciones hasta la muerte del aportante.

La idea que las ganancias obtenidas bajo elevados costos se puedan seguir aumentando ilimitadamente, en detrimento de la dignidad del trabajador, lleva a que el empleo pierda su esencia y naturaleza social, tutelada constitucionalmente, y pase a representar una mera ecuación matemática relacionada costo de producción y el disminución de ganancias.

d) El trabajador no registrado o “en negro”

Es el típico supuesto que se presenta cuando el empleador omite declarar la relación laboral con uno o más trabajadores trabajador ante las autoridades públicas, encargadas legalmente del contralor de la misma.

Con respecto a esta cuestión, haciéndose una reflexión de tipo cronológica se ha dicho que: “en nuestro país la informalidad es producto de la inmigración del campo a la ciudad, pero principalmente de la inmigración extranjera que arribó a nuestro país desde fines del siglo XIX, en un contexto de pujante aunque insuficiente oferta de empleos urbanos, generando estrategias de sobrevivencia en la mano de obra excedente. El resultado ha sido lo que en la década de 1970 se denominó trabajo informal, es decir, un sector de fácil entrada y escaso acceso a los factores productivos, capital y tecnología, y baja disponibilidad de recursos humanos (de baja calificación)”¹⁸⁰.

¹⁸⁰ Busso, Mariana. *El Trabajo Informal en la Argentina: La novedad del Fenómeno histórico*, publicado en la obra “Macroeconomía, Mercado de Trabajo y Grupos Vulnerables: Desafíos para el Diseño de Políticas Públicas”, p. 154, Editado por el Centro de Estudios e Investigaciones Laborales CEIL – PIETTE, Buenos Aires, 2006.

Es de público y notorio que se trata de unas de las cuestiones más sensibles que debe enfrentar cualquier gobierno de turno, siendo corriente observar que la intención contra este flagelo es utilizado no solo como estandarte para seducción para el electorado, desde el mismo inicio de sus respectivas campañas políticas, sino también para la justificación de los actos de gobierno.

Y ello encuentra su explicación, en la gran situación de precariedad e indefensión social por la que atraviesa todo trabajador, que en variadas ocasiones prefieren ocultar la informalidad a las autoridades responsables de la registración muchas veces en connivencia con los designios del empleador bajo la presión psicológica de la pérdida del empleo y el temor a sus nocivas consecuencias.

Corrientemente se entiende que los costos del blanqueo laboral pueden llevar a la disminución considerable de los ingresos de la parte patronal, quien a raíz de ello, puede encontrarse imposibilitada de asumir las obligaciones propias del giro comercial al cual se encuentra afectado.

En estos casos se presenta una verdadera actividad encaminada a contrariar la ley laboral, tributaria y previsional, donde se deja al trabajador en estado de desamparo, al ocultar hechos necesarios para la inscripción de la relación laboral¹⁸¹.

Con respecto al incremento del empleo no registrado se ha entendido que, más allá del estado de indefensión laboral del trabajador, el mismo tendría

¹⁸¹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 3° (31/05/02) “Osengurten Ludmila c/ Cabildo 1.168 S.R.L. s/ Despido”. Expte. N° 12.291/00 - Sentencia N° 83.640, Jueces: Eiras – Guibourg - Porta..

incidencia en la generación de situaciones sociales y económicas injustas creando incluso una competencia desigual entre empleadores¹⁸²

Sin embargo, hoy también sorprendentemente los mismos sectores medios han ingresado en el ámbito de la informalidad, ya sea bajo la forma de trabajo principal o bien secundario para apuntalar su actividad principal, obviamente por pérdida de su capacidad adquisitiva.

Pero lo insólito del tema analizado se presenta cuando también advertimos la presencia de informalidad laboral dentro de la misma estructura estatal siendo útil señalar al respecto que “el Ministerio de Trabajo, a través del Plan Nacional de Regularización, en lo que va del año inspeccionó 1775 instituciones en todo el país y detectó un 26% de informalidad laboral. Es decir, de los 9366 trabajadores relevados, 2443 estaba en negro”¹⁸³, y a ello debe sumarse otras y variadas actividades dentro que no se encuentran inspeccionadas, ya que “las inspecciones se focalizan en el sector privado, en general en función de denuncias recibidas. En el sector público no se registra informalidad”¹⁸⁴.

No resulta difícil comprender que pobreza e informalidad van de la mano y en este sentido se ha dicho que: “la economía informal, con toda la ambigüedad de sus connotaciones, se ha constituido en un hecho estructural importantísimo de nuestras sociedades, tanto en los países industrializados como en los menos desarrollados”¹⁸⁵.

¹⁸² Navarro Marcelo Julio, *Derecho Administrativo Laboral. Policía del Trabajo*. Actuación de la Administración Pública en el ámbito de las relaciones del trabajo, p. 217. Rubinzal Culzoni Editores. Santa Fe, 2010

¹⁸³ Dema, Verónica *Informalidad laboral. Detectaron un 26% de empleo en negro en educación*, Publicado en portal del Diario La Nación (lanacion.com economía) el 26/09/07. Sito Web: <http://www.lanacion.com.ar> (recupero: 27/09/12).

¹⁸⁴ Casavelos, Julio (Subsecretario de Fiscalización, Trabajo y Seguridad Social - Responsable de operativos) Publicado en portal del Diario La Nación (lanacion.com economía) el 26/09/07. Sito Web: <http://www.lanacion.com.ar> (recupero: 27/09/12)

¹⁸⁵ Portes, Alejandro *La economía informal. En los países desarrollados y en los menos avanzados*, Ediciones Planeta Política y Sociedad”, p. 11. Buenos Aires, 1990.

El carácter de ilegalidad es entonces resulta de suma utilidad, aun así no debe considerarse definitorio, toda vez que no todos aquellos que están al margen de las normas legales vigentes son informales, ni todos los informales realizan la totalidad de su actividad al margen de la ley. Aquellas empresas que deliberadamente ocultan su actividad total o parcialmente no debieran ser consideradas informales sino ilegales u ocultas.

Entre los informales, diremos que la falta de cumplimiento de la normativa vigente se presenta debido, más por la imposibilidad de cumplimentarlas que a la intencionalidad de ocultarse.

Ahora bien debemos ser muy prudentes al referirnos a la actividad ilícita, como es el caso del tráfico ilegal de drogas o el contrabando, que puede cubrir toda actividad informal, donde las liberalidades al no tener control alguno pueden llevarnos a situaciones complejas.

En nuestro país, los signos que puedan evidenciar la mejoría en la calidad de empleo, aún no se han hecho presente, mas allá del crecimiento del producto bruto interno que ha llegado hasta el 11,8%, en el segundo trimestre de 2010 respecto de un año atrás, y de las políticas de blanqueo de personal, lo que representa una cifra superior a 4,3 millones de trabajadores sin registración formal. La tasa de empleo informal, sin considerarse los descuentos jubilatorios, ascendió a 36,5% en el segundo trimestre de 2010, o sea 0,3 punto sobre el 36,2% correspondiente al mismo período del año pasado¹⁸⁶.

Como se puede apreciar a partir de los datos expuestos, resulta clara la incidencia negativa que ha tenido los esfuerzos tendientes a para otorgar

¹⁸⁶ Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC) - Encuesta de Hogares Permanentes - Segundo trimestre del año 2010.

facilidades de registraci3n, afect3ndose as3 la calidad de la prestaci3n del servicio, as3 respecto del primer trimestre, la situaci3n entre junio y agosto empeor3 en 1,9 punto toda vez que de acuerdo a los mismos datos suministrados, en ese per3odo los asalariados no inscriptos eran 34,6% del total en actividad. La poblaci3n econ3micamente activa considerando a aquellas personas que tienen trabajo o desean conseguirlo representan 15.657.000 personas de las cuales el 76% (11.899.320 personas) son asalariados, viniendo al caso destacar que de esa cifra casi 12 millones de trabajadores dependientes, el 36,5% (4.343.250 personas) no efectúan sus aportes jubilatorios. La informalidad laboral alcanza a 67,7% de los ocupados de los hogares con menor ingreso familiar “per cápita” (pertenecientes al sector del 10% m3s carenciado de la sociedad), en tanto que en los de mayor ingreso (el 20% de mayores ingresos) esta proporci3n se reduce a s3lo 14%¹⁸⁷.

e) Los 3ndices de la informalidad

Como todo fen3meno social complejo, durante la d3cada de los a3os 90' la doctrina europea ha se3alado, que: “Primero: no hab3a estudios profundos sobre la din3mica de la informalidad en distintos lugares ni lo que era todav3a mas importante, que se refirieran a sus lazos con la econom3a regulada. Segundo: hab3a pocos c3culos sobre la magnitud de la econom3a informal, ya fuera en funci3n del valor producido o de la gente empleada. Al no haber cifras seguras, los economistas ortodoxos y otros que en el pasado hab3an restado importancia a esa tendencia pod3an argüir que los pocos estudios realizados se3alaban ese fen3meno, interesante pero raro”¹⁸⁸.

Sin perjuicio de ello y de los supuestos cuestionamientos que p3blicamente se conocen con respecto a forma de mediciones llevadas a cabo por el Instituto Nacional de Estad3sticas y Censos, lo cierto es que durante los

¹⁸⁷ Instituto Nacional de Estad3sticas y Censo (INDEC) - Encuesta de Hogares Permanentes - Segundo trimestre del a3o 2010.

¹⁸⁸ Portes, Alejandro *La econom3a informal. En los pa3ses desarrollados y en los menos avanzados*, Editorial Planeta, Pol3tica y Sociedad, p. 12. Buenos Aires, 1990.

primeros años de este último milenio, en nuestro país, se advierte el crecimiento de los índices de falta de registración ha preocupado a la doctrina, quien ha entendido que: “a comienzos de la década del era menos del 18 %, mientras que a mediados del año 2004 se acerca al 50 %. El 84 % del nuevo empleo que se creó en la década del 90’, fue contratado “en negro”, con salarios promedios de \$ 400. La falta de registración es un desvalor que se proyecta en todo orden social, produciendo evasión fiscal y previsional, competencia desleal con los empleadores que cumplen sus obligaciones y descenso de ingresos a los sindicatos por falta de pago de las cuotas sindicales. Lo expresado implica insuficiencia alimentaria, una crítica situación en materia de salud y un aumento exponencial del desempleo. La situación del trabajador no registrado es de total desprotección: no está cubierto por la legislación laboral ni de la seguridad social y carece de cobertura médico asistencial para él y su familia: no tiene derecho al cobro de salario familiar, seguro de desempleo, ni accidentes de trabajo”¹⁸⁹.

Resulta interesante señalar la especial circunstancia por la que atraviesa la Provincia del Chaco siendo necesaria la intensificación de “los controles, endurecer al máximo las sanciones. No se podrá revertir esta situación hasta tanto no se mejoren los controles y se redefinan las multas que se aplican, debido a que algunos comercios no tienen inscriptos a sus empleados, encontrándose estos sin ningún tipo de reparo. De cada diez empleados de comercio, ocho trabajan en negro o están registrados como media jornada. La provincia tiene una Dirección de Trabajo que necesita ser fortalecida, muchos empleadores no cumplen con las normas laborales establecidas. Existen buenos y malos empresarios, esta ley va a combatir la competencia desleal, la ley debe ser pareja para todos. La situación de los empleados hoy en día raya con la esclavitud, están totalmente desamparados. Hay supermercados que tienen a todo su personal con contratos informales y así ocurre también en otros rubros, si no se toman medidas drásticas la situación no va a cambiar”¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Grisolfá, Julio Armando, *ob. cit.* Tomo II. p. 2224 -2225.

Se adhiere en este estudio a la idea de reservar el nombre de trabajo no registrado o trabajo “en negro”, solo para los trabajadores insertados en unidades de producción de la economía formal y que no han sido registrados ante las autoridades correspondientes.

No obstante la diferenciación, el nivel de la calidad de vida puede parecerse en mucho al informal, ya que: no se efectúan aportes a la seguridad social, no se sindicaliza, no tiene cobertura médica, no está asegurado por riesgos laborales y no goza de otros beneficios que el trabajador legalmente constituido tiene, es por ello que nuestra legislación, en su afán de combatir la falta o deficiente registración, ha incrementado al doble la penalización de aquellas indemnizaciones previstas en los artículos 245 de la Ley de Contrato de Trabajo y 7 de la Ley de Empleo¹⁹¹.

f) La registración laboral

Como se sabe, un trabajador se considera registrado cuando ha sido inscripto por en el libro especial del artículo 52 de la Ley de Contrato de Trabajo, en la base del Sistema Unico de Registro Laboral que lleva bajo su control el Instituto de Previsión Social de la Nación¹⁹².

A estas previsiones también se agrega como requisito previsto por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante el cual se presenta el deber del empleador de inscribir al trabajador antes del inicio de la

¹⁹⁰ Schulz, Roque. Secretario General del Centro de Empleados de Comercio “Apoyan sanciones más duras al trabajo en negro, Publicado en *Diario Norte* Edición Impresa, Sección locales p. 2, Resistencia, Chaco, domingo, 24 de Junio de 2012.

¹⁹¹ Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744, artículo 245 y Ley de Empleo N° 25.323, artículo 7

¹⁹² Ley de Empleo N° 24.013 Artículos 7 y 18

relación laboral, en la clave de alta temprana, bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones¹⁹³.

La falta de registración laboral o como vulgarmente se conoce como “trabajo en negro” se presenta cuando dejando de lado estas previsiones, el empleador omite declarar la relación laboral con uno o más trabajadores trabajador ante las autoridades públicas, encargadas legalmente del contralor de la misma, sin entrar a considerar el fin tenido en cuenta al contravenirse la normativa.

Es de público y notorio que se trata de unas de las cuestiones sociales más sensibles que debe enfrentar el Estado, siendo corriente observar que la intención contra este flagelo es utilizado no solo como estandarte para seducción para del electorado a cautivar desde el mismo inicio de sus respectivas campañas políticas de futuros gobernantes, sino también para lograr la justificación de los actos de gobierno.

Y ello encuentra su explicación, en la gran situación de precariedad e indefensión social por la que atraviesa todo trabajador, que en variadas ocasiones prefieren ocultar la informalidad a las autoridades responsables de la registración, en connivencia con los designios del empleador, bajo la presión psicológica de la pérdida del empleo y el temor a la repercusión de sus nocivas consecuencias que pueden afectar a su núcleo familiar.

Corrientemente se entiende que los costos derivados del blanqueo laboral pueden llevar a una disminución considerable en los ingresos de la parte patronal, que poniendo en riesgo la posibilidad de cumplir las obligaciones propias del giro comercial al cual se encuentra afectado.

Con respecto al incremento de los índices del empleo no registrado se ha entendido que, más allá del estado de indefensión laboral del trabajador, el

¹⁹³ Resolución General N° 899/00 – AFIP (modificada por Resolución General N° 943/00)

mismo tendría incidencia en la generación de situaciones sociales y económicas injustas creando además una competencia desigual entre empleadores¹⁹⁴, situación que ha dado origen a la sanción la Ley Nacional del Empleo que regula el régimen general para combatir este tipo de cuestiones.

Es evidente que la modalidad de la prestación de servicio, juega un papel trascendente en cuanto a la facilitación y probabilidades para la detección del trabajo desplegado de manera informal.

La práctica indica que resulta sencillo para los inspectores administrativos tomar contacto directo con los trabajadores que pueden ubicarse en las zonas rurales alejadas de los centros urbanos, trabajo a domicilio, servicio doméstico que se lleva a cabo dentro del recinto de la vivienda, complicándose también se complica las inspecciones el ámbito de la construcción, por la facilidad del ocultamiento del trabajador.

Es por ello que dentro de esos ámbitos laborales, resulta necesario redoblar los esfuerzos del servicio de inspección para la certera detección de eventuales irregularidades.

g) La registración parcial

Nada hemos dicho aún de un estilo de informalidad del trabajador "en negro" que revista en empresas de la economía formal pero no está registrado; se cumple la condición de trabajo pero no la legalización de ese vínculo. Ni tampoco hemos dicho nada del trabajador "en blanco" con remuneraciones "en negro".

¹⁹⁴ Navarro Marcelo. *Derecho Administrativo Laboral. Policía del Trabajo. Actuación de la Administración Pública en el ámbito de las relaciones del trabajo*, p. 217. Rubinzal Culzoni Editores. Santa Fe, 2010.

Este tipo de práctica se encuentra expresamente vedado no solo por el la legislación laboral¹⁹⁵, representa un típico fraude laboral, afectando no solo los intereses del empleado, sino también los intereses de la sociedad en su conjunto¹⁹⁶.

Con ello, se pretende provocar confusión en la verdadera dimensión alcanzada por el vínculo laboral que en apariencia sería legal, pero en realidad gran parte de la jornada laboral, queda fuera de la tutela previsional.

Es por ello que la legislación procesal, para el caso de controvertirse esta cuestión, establece siempre la presunción a favor del trabajador para el caso de encontrarnos con la ausencia o falta de exhibición de registración contable por parte del empleador¹⁹⁷.

Viene al caso señalar que: “es poco lo que se ha avanzado para distinguir lo informal de lo ilegal. De lo que se puede estar seguro es que la sola dimensión jurídica es insuficiente para hacerlo. El fenómeno de la informalidad es algo más que un problema de definición o de inducción a partir de un determinado criterio de clasificación o tipificación. En realidad, es un problema de comportamiento”¹⁹⁸.

El costo de acceder a la economía formal, que realmente representa un alto porcentaje del salario del trabajador está, por diversas circunstancias, fuera del alcance de sectores humildes, siendo fácil advertir la existencia del vínculo existente entre pobreza e informalidad

¹⁹⁵ Ley de Contrato de Trabajo, artículo 140 y Ley Nacional de Empleo N° 24.013, artículo 10.

¹⁹⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 10° (28/04/03) “Daverio Gabriela c/ Seven Seas S.A. y otros s/ Despido”. Expte. N° 11.953/02. Sentencia N° 11.671. Jueces: Scotti - Corach.

¹⁹⁷ Ley Provincial N° 2.383 (Procedimiento Laboral del Chaco), artículo 85 inciso 5) y Ley de Contrato de Trabajo N° 20744., art. 55

¹⁹⁸ Guisarini Adrián. *La Economía Informal. Realidad Económica*, p. 31. Emecé Editores. Buenos Aires, 1989

De ahí se explican los esfuerzos del Estado en enfrentar esta situación, por medio de la implementación de distintos programas de control y fiscalización de cumplimiento de la normativa laboral, entre los cuales podemos citar la creación del Sistema Integral de Inspección del Trabajo y de la Seguridad Social¹⁹⁹, el marco del Plan Nacional de Regularización del Trabajo.

h) Los beneficios de la registración

La prestación de servicios efectuada sin registrar, trae consigo, la constante presión psicológica y moral que representa para el empleador, desconocer a ciencia cierta la magnitud del daño que le puede ocasionar, las eventuales sanciones que pueda corresponder por su actitud reticente, que diariamente pueden evidenciarse con una simple inspección de la autoridad administrativa, más allá de la posibilidad de la acontecimiento de un siniestro laboral, que pueden llevarlo incluso a una indeseada cesación de pagos.

Para el trabajador y su entorno familiar, esta situación lo pone en una verdadera situación de vulnerabilidad, exclusión de toda protección social, precariedad en la calidad laboral, disminución en la productividad, bajos salarios, exceso en las jornadas de trabajo, imposibilidad de acceso a la formación y capacitación.

Los beneficios de la registración resultan innegables, tanto desde la óptica de de los intereses del trabajador como del empleador, que puede desenvolver su actividad sin temores y con un riesgo acotado, mejorando su calidad de vida y de su familia.

Así se ha entendido que con respecto a los intereses del trabajador: “Garantiza que se le otorgue recibo de sueldo, le brinda cobertura en caso de accidentes laborales y obra social para el su familia, ayuda a la educación de

¹⁹⁹ Ley N° 25.877 (Publicada en el año 2004)

sus hijos, a través del pago de asignaciones familiares, permite obtener un beneficio de jubilación, facilita el acceso al crédito con la presentación del recibo de sueldo”.

Ahora con respecto a la responsabilidad social del empleador: “Obtiene previsibilidad en sus costos laborales, evita asumir riesgos innecesarios por la carencia de seguros, mejora la productividad y las relaciones laborales, favorece la obtención de créditos para su empresa”²⁰⁰.

El Estado, en su intento de eliminar la falta de registración laboral por diversos medios preventivos, que no se agotan con el ejercicio del control de policía, ha implementado mediante campañas de difusión y concientización social, políticas seductoras, de las que se pueden señalar el subsidio del 50 por ciento del pago de las cargas sociales durante el curso de los primeros doce (12) meses de la relación laboral²⁰¹.

La actividad estatal tanto nacional como provincial, tendiente a controlar la registración tanto creciente como especializada, se la puede observar en pleno desarrollo, cuando advertimos por medio de la simple información periodística, el despliegue de una gran actividad de inspección con la intención de lograr la reducción de las tasas nacionales indicadoras del “blanqueo” de los trabajadores, pero que a pesar de ello las actividades laborales “en negro”, alcanzar en más del 40% de la actividad laboral²⁰².

En tanto en el curso del año 2010 los porcentajes no han mostrado mayores diferencias, detectándose 117.125 casos de trabajadores sin registración, representando esa cifra el 31,80 % de la totalidad de las inspecciones efectuadas pero según datos oficiales, luego de la inspección,

²⁰⁰ Ministerio de Trabajo Empleo y Seguridad Social – Consejo Federal del Trabajo. Ley 25.877 - *Plan Nacional de Regularización del Trabajo*.

²⁰¹ Ley Nacional N° 25.877 (2004) Plan Nacional de Regularización del Trabajo

²⁰² *Ámbito Financiero*, publicación del día 22/06/01, p. 2. Buenos Aires

supuestamente se habrían registrado al 37 por ciento de esas actividades marginales lo que representaría 44.390 personas²⁰³.

Ahora bien de los aportes efectuados por los empleadores que registran debidamente a sus dependientes, podemos determinar las cifras correspondientes a los recursos de la seguridad social a saber:

Recursos de la seguridad social (en millones de pesos)²⁰⁴

Concepto	2011	2010	Diferencia	Variac. %
Total	176.395	130.215	46.179	35,5
Contribuciones empleadores (1)	80.873	60.589	20.283	33,5
Aportes empleados	50.540	36.932	13.607	36,8
Autónomos	2.399	1.754	645	36,8
Monotributo - Seg. social	3.097	2.670	427	16
Obras Sociales	27.008	19.610	7.398	37,7
Riesgos del Trabajo	12.338	8.657	3.680	42,5
Seguro colectivo de vida	140	2	138	-.-
Otros SIPA (-)	1.512	1.065	447	42
Total Sistema de Seg. Soc. (2)	134.219	100.078	34.141	34,1

(1) Incluye Agentes de retención e importes residuales del Régimen Previsional Leyes 18.037 y 18.038 y Decreto N° 2.284/91.

(2) Son los recursos destinados a financiar el Sistema Público de la Seguridad Social. Excluye recaudación de Obras sociales, Riesgos del Trabajo, Seguro colectivo de vida, rezagos aún no distribuidos, RENATRE y parte de Agentes de Retención con destino a Obras Sociales.

i) El control de registración laboral

²⁰³ Secretaría de Trabajo de la Nación (14/02/11) - Informe dirigido al Ministerio de Trabajo

²⁰⁴ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *Informe de Recaudación Año 2011 y IV Trimestre 2011*. Publicación elaborada por la Dirección de Estudios AFIP Año IX, N° 31, p. 26. Buenos Aires, febrero 2012.

La tarea de control del cumplimiento de la legislación del trabajo y los derechos sociales del trabajador²⁰⁵, específicamente las referidas a las obligaciones de registración de la relación laboral, ha sido encomendada en forma conjunta, tanto a la nación como a las provincias²⁰⁶, a través de sus respectivos servicios de vigilancias e inspecciones.

En nuestro país siguiendo dichos lineamientos internacionales²⁰⁷, se observa que esta cuestión no sólo sido receptada tanto en el ámbito provincial²⁰⁸ como en el nacional, por medio de la actividad confiada no sólo el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social²⁰⁹ y a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.)²¹⁰, sino también a los organismos administrativos de control provinciales tales como la Dirección del Trabajo en algunas y Subsecretaría de Trabajo, el Registro Nacional de la Industria de la Construcción (I.E.R.I.C.)²¹¹ entre otras.

A fin de deslindar las respectivas actuaciones, viene al caso señalar que la Dirección Provincial del Trabajo: “interviene en las cuestiones vinculadas a las relaciones laborales aplicando y haciendo aplicar las normas reglamentarias establecidas en la Provincia siempre y cuando las mismas, por leyes

²⁰⁵ Constitución Nacional - Artículo 14 bis: El Trabajo en todas sus formas gozará de protección de las leyes.

²⁰⁶ Ley N° 2.956 Dirección Provincial del Trabajo (Chaco), artículo 39 - Ley N° 2.477 - Departamento Provincial del Trabajo (Corrientes) arts.11 a 14 - Decreto Reglamentario N° 394, art 7 - Ley N° 473 - Creación de la Subsecretaría de Trabajo (Formosa) artículos 13 a 16. - Ley IX – N° 3 (antes Ley N° 2221)- Subsecretaría de Trabajo (Misiones), 14 a 23.

²⁰⁷ Convenio OIT N° 81: Inspección del Trabajo en la Industria y Comercio - Convenio OIT N° 129: Inspección del Trabajo agrícola

²⁰⁸ Ley N° 2956 (Chaco), art. 7 – Ley N° 2477 (Ctes.), arts. 13 y 14 – Ley 373 (Formosa), arts. 15 y 16.

²⁰⁹ Decreto Nacional N° 355/02 – Ministerio de Trabajo de la Nación, (Areas de Acción) artículo. 23

²¹⁰ Ley Nacional N° 26063, artículos 3 y 7

²¹¹ Decreto 1.309/96 - Registro Nacional de la Industria de la Construcción (Transferencia de competencias al Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción).

especiales, no estén asignadas a la Nación; en esta circunstancia deberá actuar en común acuerdo con el órgano dependiente a nivel nacional; haciendo conocer todo lo dispuesto al Subsecretario de Trabajo”²¹².

j) Algunos datos de actividad de control en Provincia del Chaco

En entrevista efectuada a autoridad administrativa provincial²¹³, se ha advertido que el servicio de inspección en ejercicio del Poder de Policía en la Provincia de Chaco, se encuentra integrado por siete (7) inspectores estables y 6 contratados por la Superintendencia de Riesgos de trabajo de la Nación a los cuales se asigna tareas en el área del Departamento de higiene y seguridad.

En cuanto a las delegaciones con asiento en el interior de la Provincia, destacamos que para las localidades de Presidencia Roque Sáenz Peña, Castelli, General San Martín, existen dos (2) inspectores para cada una de ellas, en tanto Villa Angela tiene tres (3) y Charata uno (1) y también uno para cada inspectoría: de Quitilipi, Hermoso Campo, Las Breñas, Pampa del Infierno, Margarita Belén y Taco Pozo.

En algunas ocasiones, se han llevado a adelante inspecciones en zonas rurales de manera, a veces de complicado acceso y en conjunto con la AFIP, especialmente en la detección del conocido “trabajo esclavo”, pero sin embargo resultaría importante mejorar el cruzamiento de información con dicho organismo recaudador para un mejor desarrollo de tareas en todos los aspectos.

Siempre en la vocación de la autoridad administrativa por beneficiar los intereses del trabajador, se observa entre sus actividades mas asiduas la

²¹² Subsecretaría de Trabajo de la Provincia del Chaco. Sitio Web: (Recupero: 13/02/12)
<http://www.chaco.gov.ar/MinisteriodeGobierno/Trabajo/Organismos%20Dependientes.htm>

²¹³ Fuente propia de información: Entrevista efectuada al Sr. Daniel Zalazar (Jefe del Departamento Secretaria de la Dirección Provincial del Trabajo de la Provincial del Chaco) el día 18/07/12

actividades de inspección en los servicios de seguridad, prensa, construcción, mecánicos, carpinterías, etc., entre las mas relevantes.

Así también se ha advertido un crecimiento en las actividades laborales parcialmente registradas, donde se requiere un trabajo de investigación previa y de seguimiento posterior, habiéndose habilitado un servicio de llamadas telefónicas para denuncias anónimas conocido como “0800”, generalmente utilizados tanto por los sindicatos como por los particulares.

Pero la intervención de la autoridad administrativa también cobra relevancias en los reclamos presentados por los empleados del sector vinculado al comercio, servicio doméstico, personal dependiente del ámbito de la construcción, de los servicios de seguridad, especialmente los empleados de edificios.

Ahora con para un mejor seguimiento de las actuaciones generadas a raíz de lo referido, resulta relevante contar con personal idóneo y eficiente, equipamientos informativos adecuados, para el correcto procesamiento luego de las inspecciones y reclamos para el monitoreo de los expedientes.

Para mejorar la estrategia de la inspección laboral y la generación de empleo se ha previsto la creación de los llamados “controladores laborales”, integrados por hasta cinco (5) personas propuestas por las Asociaciones Profesionales para requerir a las empresas controladas toda la información necesaria para detección de trabajo no registrado y/o incumplimiento de las pautas establecidas por los convenios colectivos, otorgándoseles la facultad de labrar actas de constatación y planilla de relevamiento de personal, pudiendo incluso requerir la colaboración de la autoridad administrativa del trabajo en caso de existir obstrucción en la tarea de control²¹⁴.

²¹⁴ Anexo al Decreto N° 1379 Reglamentario de la Ley Provincial N° 6.739

Entre las asociaciones que se mostraron interesadas en esas actividades de control, presentaron sus respectivos pedidos las siguientes: Sindicato de Empleados de Comercio (S.E.C.), Unión Obrera de la Construcción (U.O.C.R.A.), Sindicato de Obreros de Estaciones de Servicio (S.O.E.G.yP.E.), Sindicato de las Telecomunicaciones, Sindicato de Aceiteros, Sindicato de Mecánicos y Afines del Transporte Automotor (S.M.A.T.A.).

En las inspecciones, al constatar la existencia de un trabajador no registrado, se proceda intimar a la presentación de la documentación en un plazo de diez (10) días, consistente en a) Recibo de sueldo, b) Constancia de alta emitida por el AFIP, c) Planillas de horarios.

Pero, en varias ocasiones se presenta el caso de la falta de coincidencia de las manifestaciones efectuadas por el trabajador y las constancias registradas por el organismo recaudador, en dicho supuesto si el reclamo ha sido efectuado por el Sindicato se confiere traslado al mismo antes de continuar con el curso del procedimiento, para que efectúe las alegaciones que considere convenientes al respecto.

Para constatar la verdad real de la circunstancia, se efectúa nuevo control, lógicamente con unos días de posterioridad, para lograr verificar si el trabajador continúa en la prestación efectiva del servicio.

También ha remarcado la actualización de multas para el caso de comprobación de infracciones a la ley laboral, las cuales se encontraban verdaderamente desactualizadas de acuerdo a valores reales.

Observando la intervención y funciones de cada uno de los organismos controladores, se advierte que el único organismo recaudador interesado en percibir los importes debidos en su totalidad y los compensatorios es la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.).

El mismo cuenta con facultades incluso de determinaciones de ganancias presuntas, en tanto todos los demás, sólo pretenden lograr el despliegue de actividad preventiva necesaria, para evitar el desconocimiento de ley laboral y en su caso la aplicación de las diversas penalidades previstas para incumplimientos a la legislación laboral.

Como se verá la función de este organismo es la recaudación impositiva, más allá de las penalidades que pueden encontrarse en las funciones tendientes a la determinación de los impuestos, por lo que debemos distinguir con claridad las funciones recaudatorias de las preventivas y sancionadoras.

CAPÍTULO 2

El desempleo y la evasión fiscal inducida

En este estado de la investigación y remitiéndonos al objeto y los cuestionamientos del reporte de investigación, se ha formulado como segunda pregunta de investigación: b) En qué consiste y que características tienen el desempleo y la evasión fiscal inducida con motivo de la inequidad del sistema normativo tributario?

Seguidamente pasaremos a intentar satisfacer dicha cuestión mediante los siguientes títulos analizados en forma individual cada uno de ellos, a saber:

1) El desempleo

La situación contraria al pleno empleo es la desocupación, por lo tanto consideraremos como desempleada a toda persona en edad activa, que pese a su voluntad de trabajar, no consigue afectar su fuerza de trabajo bajo las órdenes de un empleador y ello debido generalmente a variados cambios en la estructura económica de un Estado en particular, entre otras cuestiones.

Presenta la situación de un individuo que se encuentra imposibilitado de conseguir una labor útil o sea en situación de ocio involuntario, y por lo tanto carece de los medios de vida necesarios para su subsistencia y de su entorno familiar, situación verdaderamente indeseada desde todo punto de vista.

Es así que se ha considerado importante analizar algunas cuestiones relacionadas con el desempleo en el sector formal, toda vez que el mismo presentarse con motivo del cierre de los establecimientos donde los emprendimientos han perdido sustento con motivo de la competencia desleal proveniente del sector marginal de la economía, que no conformándose con absorber sus posibilidades de captación de mercado, hacen soportar sobre espaldas del sector formal, el mismo el costo de mantenimiento del Estado.

En una visión regional, junto a nuestros vecinos países del continente americano, señalaremos que: “casi 7 millones de jóvenes están desempleados y unos 27 millones están confinados a la informalidad en América Latina y el Caribe”²¹⁵.

Viene al caso destacar algunas de las variantes que presenta el fenómeno del desempleo, tal como el originado dentro de un determinado período y con motivo de una determinada crisis económica, pero luego eliminado con la reactivación de la economía, conocido también como “cíclico” o temporal al que consideraremos como más perjudicial o dañino, ya que cuenta con la potencialidad traducirse en violencia y anarquía, afectando la preservación de las mismas las instituciones democráticas.

También podemos advertir aquel derivado de la falta de coincidencia entre oferta y demanda de bienes dentro del peligroso juego de la libre oferta y demanda denominado “estructural”; el que responde al cambio de puesto de trabajo por ascensos de categorías derivados de la capacitación del trabajador.

Por último el estacional vinculado a determinadas explotaciones que obtienen beneficios en determinadas épocas del año, como por ejemplo la temporada de cosecha de determinados frutos, que lógicamente en estos

²¹⁵ Tinoco Elizabeth Directora Regional de la Organización Internacional del Trabajo. Sitio web: http://www.ilo.org/americas/sala-de-prensa/WCMS_187173/lang--es/index.htm (recupero: 10/08/12)

casos se encontrará sujetas a variaciones de acuerdo a los beneficios que pueda traer la naturaleza.

a) El desempleo en la Argentina

Esta cuestión representa unos de los problemas más importantes que enfrenta nuestro país a partir del año 1991, cuando una gran proporción de ciudadanos pertenecientes a la clase media, dejan dicha condición para convertirse en nuevos pobres, desocupados y excluidos del sistema de seguridad social.

Esa época tiene como características las variaciones de los índices económicos y del mercado laboral, bajo el marco del recordado “plan de convertibilidad”, encaminado solamente a posibilitar el cumplimiento de las obligaciones financieras internacionales y la apertura indiscriminada de la economía nacional al exterior, en menoscabo de los intereses sociales de la población.

Esta crisis llega a su máxima expresión durante el curso del mes de mayo de 2002 oportunidad en la cual “la desocupación había alcanzado el 21,5 % por ciento (3.038.000 personas) de la población activa (14.300.000), la cifra más alta de la historia argentina (en la crisis del 30’ fue del 7 %) y la más elevada en Latinoamérica, cuyo promedio en la primera mitad del año 2002, es del 9,4 % (Colombia 19 %, Venezuela 15,1 %, Uruguay 14,8 %, Perú 10,6 %, Chile 8,8 %, Brasil 7 %). En el mundo solo fue superada por Macedonia (34,5 %), Sudáfrica (23,3 %) y Marruecos (22 %). Otro dato no menor es que el desempleo juvenil alcanzó el 46 %”²¹⁶.

²¹⁶ Grisolí, Julio Armando, *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Tomo II. Undécima edición actualizada, p. 2106. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005

Sin embargo un año después, la desocupación supuestamente había disminuido a más de cinco dígitos llegando al 15,6 % (2.202.000 personas) de la población activa pero sin descontarse “los subsidios otorgados por los planes jefes y jefas de hogar (de los 2 millones de planes, 798.000 personas cumplen alguna tarea) – tal cual lo considera la OIT – el Indec admitió que el desempleo hubiese ascendido a 21,4 % (3.063.000 personas)”²¹⁷.

Es así que las consecuencias resultantes de los requerimientos impuestos por la exigencia de la competencia exterior, no han tardado en manifestarse a través de la culminación de actividades en los establecimientos comerciales, industriales y agrarios.

La eliminación de las fronteras económicas, el desarrollo de la tecnología informática aplicados a la industria, recuerdan en gran medida los problemas acontecidos a raíz de la revolución industrial, postergando en los puestos de trabajos a ciudadanos altamente capacitados y sumergiendo en condiciones de precariedad y marginalidad a valiosos recursos humanos.

b) Los datos de la desocupación en general

Para lograr una relación de distancia con la realizada se ha acudido a los datos oficiales brindados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos que alcanzan por medio de la Encuesta de Hogares Permanentes que brinda información acerca de los datos de ocupación y la desocupación.

Esta encuesta efectúa relevamientos de información sobre hogares y personas en torno a diversas temáticas tales como: situación laboral, características demográficas, básicas, (sexo, edad, etc.), características migratorias, habitacionales, educacionales e ingresos.

²¹⁷ Grisolfá, Julio Armando, *ob. cit.*, p. 2106

Para una mejor ilustración de la modalidad empleada para la determinación de la medición del desempleo señalamos que: “en cada relevamiento 650 encuestadores visitan unas 35.000 viviendas particulares, seleccionadas en la totalidad de los aglomerados, y entrevistan a sus habitantes para obtener información sobre las temáticas de la encuesta. En el caso de la condición de la actividad, los datos se refieren siempre a un período determinado: una semana de referencia, establecida con anterioridad”²¹⁸.

Lo llamativo de este tipo de encuestas, se presenta en la modalidad de su relevamiento, por medio de un simple interrogatorio personal del cual se infieren la existencia de elementos que posibilitarían clasificar a un ciudadano en carácter de ocupado, desocupado, inactivo, pero sin efectuar la pregunta en forma asertiva o negativa con respecto a su ocupación efectiva²¹⁹, no quedando en claro la ubicación otorgada al trabajador de media jornada.

Criticándose esta modalidad de medición, se ha entendido que solo se ha efectuado dentro del ámbito urbano, no alcanzado datos de regiones rurales y además que para alcanzar un adecuado conocimiento de la realidad laboral, lo razonable sería en primer término analizar la composición del mercado laboral, el perfil de los ocupados y desocupados para luego efectuar un diagnóstico de la realidad socio-económica²²⁰.

Pero además, destaco que la encuesta solo alcanza a personas que residen en viviendas destinada a residencia familiar permanente y habitual, comprendiendo: casas, departamentos, viviendas, inquilinatos, etc., dejando fuera de medición las viviendas consideradas como colectivas como ser:

²¹⁸ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) *Cómo se mide el desempleo?*. Publicado por la Secretaría de Programación Económica del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos de la República Argentina, p. 7. Buenos Aires (abril/97)

²¹⁹ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) *Cómo se mide el desempleo?*. Publicado por la Secretaría de Programación Económica del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos de la República Argentina, p. 7. Buenos Aires (Abril/97)

²²⁰ Gallese, Elda y Lac Prugent, Nora. *Población total y mercado laboral?*. Publicado en las Novenas Jornadas “Investigaciones en la Facultad”. Universidad Nacional de Rosario, p. 2, Rosario, 2004

geriátricos, reformatorios, internados, hospitales, prisiones, cuarteles, conventos, y hoteles hasta de mas de diez (10) habitaciones.

Pero resulta lógico pensar que la modalidad de prestación de servicio se presenta de modo diverso, por lo no todos los ciudadanos ocupados trabajan ocho (8) horas diarias, es así que para los efectos de la medición resulta interesantes delinear algunos aspectos básicos, considerándose a tal fin ocupado al individuo que pierde su empleo por un término superior a dos meses.

Con las salvedades señaladas, seguidamente se efectúa un cuadro donde se indica la evolución de porcentajes de empleo, desocupación y subocupación:

Año	2007	2008	2009	2010	2011			
Trimestres	4°	4°	1°	4°	1°	2°	3°	4°
Actividad	45,6	46	46,1	45,8	45,8	46,6	46,7	46,1
Empleo	42,1	42,6	42,3	42,4	42,4	43,2	43,4	43
Desocupación	7,5	7,3	8,4	7,3	7,4	7,3	7,2	6,7
Subocupación	9,1	9,1	9,1	8,4	8,2	8,4	8,8	8,5

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) – Encuesta de hogares permanentes en conjunto con las Direcciones Provinciales de Estadística (DPE). Principales indicadores: Porcentajes: evolución trimestral. Tasas de empleo y desempleo nacional. Cuarto trimestre 2011. Total 31 aglomerados urbanos a saber: agrupados en 6 regiones estadísticas: a) Región Gran Buenos Aires: integrada por Ciudad de Buenos Aires¹; Partidos del Gran Buenos, b) Región Noroeste (NOA): integrada por Gran Catamarca; Gran Tucumán-Tafí Viejo; Jujuy-Palpalá; La Rioja; Salta; Santiago del Estero-La Banda, d) Región Noreste (NEA): integrada por Corrientes; Formosa; Gran Resistencia; Posadas, e) Región Cuyo: integrada por Gran Mendoza; Gran San Juan; San Luis-El Chorrillo. f) Región Pampeana: integrada por Bahía Blanca-Cerri; Concordia; Gran Córdoba; Gran La Plata; g) Gran Rosario; Gran Paraná; Gran Santa Fe; Mar del Plata-Batán; Río Cuarto; Santa Rosa-Toay y San Nicolás-Villa Constitución. h) Región Patagónica: integrada por Comodoro Rivadavia-Rada Tilly; Neuquén-Plottier; Río, i) Gallegos; Ushuaia-Río Grande, Viedma-Carmen de Patagones y Rawson-Trelew.

Área geográfica	Tasas de			
	Actividad	Empleo	Desocupación	Subocupación
Gran Buenos Aires	48,5	44,8	7,7	9,9
Cuyo	41,8	40,6	3,0	5,4
Noreste (NEA)	37,4	36,1	3,4	2,9
Noroeste (NOA)	42,2	40,0	5,3	7,3
Pampeana	45,6	42,4	6,9	8,1
Patagónica	44,8	42,6	4,9	4,2

Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) – Encuesta de hogares permanentes en conjunto con las Direcciones Provinciales de Estadística (DPE). Principales indicadores: Porcentajes: evolución trimestral. Total 31 aglomerados urbanos

Tasas de empleo y desempleo por regiones. Cuarto trimestre 2011

c) Las causas del desempleo y su relación con la evasión

Con respecto a esta cuestión, es interesante indicar que si bien puede resultar variadas las causas que dan origen al desempleo, entendemos que algunas de ellas pueden presentarse en el insuficiente asignación de recursos al mercado de bienes y servicios, pero así no el mercado de trabajo, entendiendo que el volumen de la producción delimita en todo momento la cantidad de trabajo requerida por un determinado emprendimiento.

Con lo cual, en la medida que se incremente la cantidad de demanda, se tendrá mayor producción y lógicamente mas fuentes de trabajo señalándose que cuando no se presenta el gasto agregado de manera suficiente, los emprendimientos tienden a disminuir los niveles razonables de empleo.

Pero concretamente y en la actualidad, se han señalado como causas del desempleo en nuestro país a: “1) La falta de inversiones hace mermar la

creación de más empleo lo que hace un funcionamiento asimétrico del mercado laboral. 2) La excesiva oferta de trabajo basada en la mano de obra barata intensificando el trabajo en negro como consecuencia de los abusos de los empleadores frente a la falta de empleo de los asalariados. 3) Los planes sociales que si bien su implementación es necesaria para las familias más pobres, también incrementa la intención de trabajar y en muchos casos el ocio. 4) La falta de políticas sociales que coordinen e intensifiquen la creación de empleo formal²²¹.

Es posible también considerarla como una respuesta social del contribuyente cuando la economía formal controlada por el Estado no tiene la capacidad suficiente como para crear fuentes mínimas de trabajo, dejando librados a los individuos a su propia suerte.

d) El intento de flexibilización normativa

Con motivo de la existencia complejidad del sistema normativo, se ha pretendido hacer frente al desempleo por medio de la conocida legislación conocida como de flexibilización laboral, como supuestas medidas para estimular la estabilidad y registración del empleo, el mejoramiento de las condiciones de la figura del contrato de trabajo y subsidiar al empleador, pero una vez más sin atender a la flexibilidad del sistema tributario y previsional en su conjunto, cuya tutela ha sido señalada a lo largo de la presente investigación.

Con la finalidad de alcanzar dichos objetivos, se dispuso la inclusión de nuevas modalidades contractuales como los de aprendizaje y régimen de pasantías,²²² y también el período a prueba²²³, con los consecuentes

²²¹ Mac Donald, Andrea Fabiana. *El trabajo informal y el desempleo: las dos realidades de la Argentina actual*. Publicación: "Salta 21", en Sitio web: <http://www.salta21.com/El-trabajo-informal-y-el-desempleo.html>. (Recupero: 12/07/12)

²²² Decreto Reglamentario N° 1227/01 (Ley de Empleo N° 24.013, artículo 2), artículos 1 y 2

resultados negativos por todos conocidos, donde incluso actualmente se encuentran debatiendo eventuales responsabilidades penales de funcionarios públicos en el proceso de la formación de la norma por ante la Justicia Federal²²⁴.

Con motivo de las reducciones de haberes surgidos a consecuencia de la flexibilización laboral, y haciéndose prevalecer las leyes del mercado de capitales, sobre principios de orden público laboral²²⁵ en abierto desconocimiento del esfuerzo derivado de largos años de trabajo, por lo que no la realidad no se visto mejorada la situación económico, financiera y social de la Nación Argentina, cuando es fácil observar la actual situación de emergencia²²⁶.

Advirtiéndose que los altos índices de desempleo y subocupación han sido consecuencia de la crisis económica general, se ha intentado reforzar la estabilidad y castigar el acto antisocial de despedir, obligando al empleador a mantener temporariamente los puestos de trabajo, caso contrario podía se sancionado con la una doble de la indemnización²²⁷.

Es evidente la necesidad de encontrar un equilibrio adecuado entre las variaciones en el comportamiento de la realidad económico con el crecimiento demográfico de la población, reflexionar sobre el modo de comportamiento de dicha relación, ajustando a la realidad, recordando a manera de ejemplo las

²²³ Ley 25.250 (Reforma Laboral – Estimulo al Empleo Estable – Período de Prueba) Modifica Ley de Empleo N° 25013 artículo 3

²²⁴ Tribunal Penal Federal N° 3 (Buenos Aires) autos: “Pontaquarto, Mario Luis s/ Denuncia” Jueces: Larrambere G. – Gordo G. – Pons M. Instrucción Juzgado Criminal y Correccional Federal N° 3: Juez: Daniel Rafecas

²²⁵ Superior Tribunal de Justicia de Río Negro (06/09/99) autos: "M. C. c/ M. D. y otros s/ Cobro de haberes y despido s/ Inaplicabilidad de Ley". Sumario N° 30-297. Jueces: Ballardini - Lutz - Echarren

²²⁶ Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (17/10/03) autos “Pena, Francisco Eduardo C/ Provincia De Buenos Aires S/ Inconstitucionalidad artículos 29 y 30 de la Ley 12.874. Expte. N° I 2440 Jueces: Perez Duhalde – Aramburú – Tedesco – Abud – Messina - Bernardinelli – Borean - Sierra

²²⁷ Superior Tribunal de Justicia de Santiago del Estero (10/08/07) “Cameranesi Orlando Rafael c/ Produnoa S.A. y/u otros s/ Indemnización. Artículo 16, Ley 25.561, Etc. s/ Casación Laboral”, Expte. N° 23402 S. Jueces: Suarez - Rimini Olmedo - Juarez Carol.

nobles intenciones de la modificación de la legislación civil²²⁸, dispuesta a encontrar una adaptación a las nuevas situaciones, sin perder su identidad.

Pero en todo momento la flexibilidad normativa solo ha sido intentada dentro del diseño legislativo laboral, siendo escasos por no decir poco trascendentes los esfuerzos de flexibilización en materia tributaria, donde en realidad advertimos estructuras normativas más rígidas.

e) Índices relacionados a la inequidad normativa y al desempleo

A continuación se intentará destacar algunos datos demostrar en base a fuentes nacionales e internacionales que la vinculación entre la crisis económica, la inequidad del sistema y algunos de sus efectos con respecto al desempleo y la informalidad, a saber:

e.1) Informe del Comité Económico Conjunto del Congreso EEUU

Fuentes internacionales altamente confiables haciendo referencia a la crisis en la cual se vio sumida nuestro país entre el curso de los años 1998 y 2002, se ha indicado que: “El producto bruto interno (PBI) real cayó un 28% desde su máximo (1998) hasta la depresión (2002). La moneda argentina, el peso, equivalente a US\$1 desde abril de 1991, se devaluó en enero de 2002, depreciándose hasta casi 4 por dólar antes de su recuperación parcial. La inflación, baja o negativa desde principios de los '90, fue del 41% en 2002. El desempleo, sin contar las personas incluidas en planes de emergencia del estado, aumentó del 12,4% en 1998 al 18,3% en 2001, y al 23,6% en 2002”. La tasa de pobreza creció del 25,9% en 1998 al 38,3% en 2001, y al 57,5% en 2002. En términos reales (es decir, con el ajuste por la inflación), los salarios cayeron un 23,7% en 2002”.

²²⁸ Proyecto de reforma al Código Civil y Comercial (2012) redactado por la Comisión de reformas designadas por Decreto N° 191/11.

Se ha destacando también que **“El rasgo más negativo del período fue el incremento de la tasa de desempleo.** De 1989 a 1999 la cantidad de puestos de trabajo creció tan rápido como la población, pero la cantidad de gente que quería trabajar creció aún más. **Las inflexibles leyes laborales y los altos impuestos sobre el empleo formal, que aún siguen en vigencia, retrasaron la creación de puestos de trabajo** de la economía emergente, por lo cual algunos desempleados comenzaron a trabajar en la extensa economía informal, más flexible pero más precaria”²²⁹, advirtiéndose también entre otras cuestiones que **“las inflexibles leyes contribuyen a una tasa de desempleo alta”**. (La letra subrayada me pertenece).

e.2) Estudio metodológico del INDEC

Así también resulta interesante observar el siguiente cuadro:

Población de 14 años y más por condición de actividad económica. Total del país. Año 2001

Sexo	Población de 14 años o más	Condición Población activa		
			Ocupada Sólo trabaja	Trabaja estudia (1)
Total	26.681.048	15.264.783	9.536.143	867.990
Varones	12.795.165	9.025.807	6.099.458	440.678
Mujeres	13.885.883	6.238.976	3.436.685	427.312

	Trabaja y percibe jub. o pensión (2)	Desocupada busca trabajo	Busca trabajo y estudia (1)	Trabaja y percibe jub.o pensión (2)
Total	509.054	3.396.557	738.263	216.776
Varones	272.895	1.763.295	349.379	100.102
Mujeres	236.159	1.633.262	388.884	116.674

Población no económicamente activa

	Total	Estudiante (1)	Jubilada o	Otra situación

²²⁹ Saxton, Jim (Representante por Nueva Jersey). *La Crisis Económica Argentina: Causas y Remedios*. I – Antecedentes de la Crisis. La turbulenta historia económica Argentina – Las reformas económicas de los 90’. Tabla 1 – Una instantánea de la crisis (1998-2002) en estadísticas, Publicado por el Comité Económico Conjunto del Congreso de los Estados Unidos de América Washington, DC, Junio de 2003.

			pensionada (2)	
Total	11.416.265	2.971.148	3.021.692	5.423.425
Varones	3.769.358	1.365.668	1.180.078	1.223.612
Mujeres	7.646.907	1.605.480	1.841.614	4.199.813

(1) No percibe jubilación ni pensión.

(2) Puede estar asistiendo a un establecimiento educacional.

Nota: El estudio metodológico efectuado por INDEC (INDEC, 2003; Evaluación de la información ocupacional del censo 2001. Dirección de Estadísticas Poblacionales) manifiesta diferencias respecto de resultados obtenidos en aglomerados urbanos relevados por la Encuesta Permanente de Hogares (EPH) en octubre del mismo año. Dichas diferencias, centradas en la captación de la condición de actividad de las personas de ambos sexos de 14 años y más, se manifiestan en la proporción de población desocupada obtenida de una y otra fuente.

Fuente: INDEC. Censo Nacional de Población, Hogares y Viviendas 2001. El citado estudio puede obtenerse en la página web de INDEC

Si bien los datos han sido tomados durante los primeros años del milenio, el mismo organismo oficial ha indicado que, el citado estudio muestra que las mayores tasas de desocupación del censo son debidas a la escasa sensibilidad de esta fuente para captar como ocupados a población en empleos precarios e inestables, particularmente en épocas de crisis económica como la que acompañó la medición censal.

Las diferencias señaladas se presentan con mayor claridad en aquellos grupos considerados como más vulnerables a la precariedad laboral (mujeres, jóvenes y adultos mayores), en los demandantes de empleo ocupados y los inactivos que desean trabajar, señalándose también que resultados similares se han obtenido en el resto de los países latinoamericanos que han levantado ya sus censos de la ronda de los 2000.

Si bien dentro de toda crisis económica, las causas pueden resultar variadas, no podemos desconocer que la evasión fiscal, siempre juega un papel destacado en esta cuestión en mayor o menor concurrencia con los

demás, donde sus distintas causas como las señaladas, entre las cuales indicamos a la presión tributaria en sus diversos aspectos y la falta de conciencia del deber social de mantener económicamente la existencia del Estado.

e.3) Otros precedentes internacionales útiles

Grecia: A fin de demostrar de la incidencia que puede tener la evasión fiscal señalaremos el caso de la crisis económica griega donde donde su déficit fiscal alcanzó la cifra de 24.193 millones de euros durante el curso del año 2010, habiéndose “localizado 37.000 millones de euros no pagados al fisco por unas 15.000 personas, un dinero con el que podría reducir drásticamente su déficit público, que sumó 24.193 millones de euros en 2010, y la deuda de sus administraciones, 328.588 millones, un 142,8% del Producto Interior Bruto (PIB), según los datos de Eurostat”²³⁰.

España: Ya en el siglo 19, se advertía en la falta de recaudación de la alcabala, unas de las principales causas de la decadencia económica española y en este sentido el mismo “Marqués de Uztariz, uno de los más inminentes políticos y economistas de España durante el reinado de Felipe V, llegó a asignarle a la Alcabala la “ruina de la industria de España”.

Más allá de los motivos que puedan invocarse para justificar la decadencia de la industria ibérica, también se ha considerado que las complicaciones se presentaban en las permanentes necesidades de recursos de la Corona atendida con una recaudación tributaria insuficiente²³¹,

²³⁰ Diario *El Mundo*, “Grecia identifica una evasión fiscal de 37.000 millones de euros” Publicación en Sitio web: <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/10/14/economia/1318594340.html>. (Recupero: 17/6/12)

²³¹ Arias, Roberto, *Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos*. Tesis de Doctorado en Economía. Departamento de Economía. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de La Plata. Director Diego Fernández Felices. La Plata, 2010. Sitio Web: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctorado/tesis/tesis-arias.pdf> (Recupero: 20/07/2012)

entendiéndose por “alcabala” al tributo que se pagaba al Fisco consistente en un porcentaje del precio de las cosas que se vendían o permutaban²³².

Actualmente, se ha advertido la gran rigidez del mercado de trabajo español como un escollo para la creación de empleo, padeciendo España una “un elevado incremento de las tasas de desempleo hasta llegar a más del 20 por ciento de la población activa en la actualidad, lo que supone casi cinco millones de personas sin un puesto de trabajo”²³³.

La falta de flexibilidad laboral y las dificultades normativas tributarias suelen presentarse como un obstáculo para el estímulo de emprendimientos afectándose la creación de fuentes de trabajo y debido a ello el ajuste de la economía se ha hecho por la vía de una dramática destrucción de empleo, siendo necesario facilitar que “estos proyectos se hagan realidad lo antes posible, con el menor número de trabas burocráticas que sean posibles”²³⁴.

Chile: América Latina no resulta ajena a la incidencia que tiene la evasión fiscal en la crisis económica, destacando la información brindada por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, donde luego de publicarse altas cifras de evasión fiscal en el año 2011, habiéndose asegurado que la evasión tributaria se encuentra relacionada de manera especial con la crisis económica²³⁵.

²³² Escriche Joaquín *Diccionario Razonado de Jurisprudencia y Legislación*, p. 118. Librería de Garnier Hermanos, París, 1896.

²³³ Diario *Ambito Financiero*: Portal: www.ambito.com (10/06/11) “España: gobierno decretó nueva ley para hacer más “flexible” el mercado de trabajo. El desempleo se ubica en 20%” (Recupero: 19/10/12)

²³⁴ Botella, Ana (Alcadesa de Madrid) declaraciones efectuadas en diario “La Razón”, con referencia al estudio “Ciudades de Oportunidad 2011”. Madrid, 2012. Portal: www.lavanguardia.com (Recupero 29/08/12)

²³⁵ Julio Pereira (Director del Servicio de Impuestos Internos – Chile), *Evasión de impuestos alcanzó los 5.600 millones de dólares el 2011*. Publicado en sitio web: <http://webcache.googleusercontent.com> (Recupero: 02/08/12)

Se ha entendido que la permanencia en el tiempo del alto índice de desempleo un desempleo se explica por las restricciones que hacen excesivamente onerosas la generalidad de las contrataciones, indemnizaciones por despidos, judicialización de controversias, rigidez normativa²³⁶ que afectan no solo la autonomía de la voluntad de las partes, sino también el orden público laboral.

f) Normativa tendiente a controlar la falta de registración y el desempleo

En primer término debemos hacer referencia a la Ley Nacional de Empleo y sus reglamentaciones²³⁷, que por medio de un amplio objetivo de inserción laboral futura, ha previsto una serie de medidas para hacer frente a esta contingencia social²³⁸, para estimular la regularización laboral tanto al trabajador como al empleador²³⁹, estableciendo un sistema integral de prestaciones para la protección de los trabajadores desempleados y servicios de formación y estadística profesional.

Ahora bien, cuando la finalidad de esta normativa se pueda ver desvirtuada, para representar una prestación de servicios que puedan dejar desamparado los derechos alimentarios y previsionales del trabajador, resulta necesario acudir a las previsiones de la ley laboral de fondo (arts. 7, 12 y 14 de la Ley de Contrato de Trabajo)²⁴⁰.

²³⁶ Portal web: www.latercera.com, *Falta de flexibilidad: la raíz del persistente desempleo en Chile*. (recupero: 19/10/12)

²³⁷ Resolución N° 652/96 - Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (Programa de capacitación)

²³⁸ Ley N° 24.013 (Empleo), artículos 111 a 152.

²³⁹ Cámara de Apelaciones del Trabajo - Resistencia, Sala 1° (28/02/02) “Franco Gladys Gertrudys c/ Sosa Roberto Benjamín y/o Joyería y Relojería Robert y/o Quien Resulte Responsable s/ Indemnización”. Jueces: Urrutia de Rajoy Yolanda - Siri, Eduardo

²⁴⁰ Cámara Nacional del Trabajo Sala 3° (25/02/02) “Córdoba Horacio y otros c/ Grupo Concesionario del Oeste S.A. y otro s/ Despido”, Expte. N° 8.662/98. Sentencia N° 83.245. Jueces: Guibourg – Porta - Eiras

Pero como era de esperar, y continuando con la finalidad de evitar la destrucción de fuentes de trabajo²⁴¹ y preservar el empleo como una política de Estado²⁴², en situación de emergencia, no todas en sido previsiones han sido de carácter preventivo, estableciéndose la suspensión de los despidos²⁴³ y para el caso de constatarse el mismo se ha regulado la doble indemnización para los casos de despido sin causa justificada.

Durante el curso del año 2002, en un nuevo intento de acotar este problema, se ha puesto en marcha diversos programas sociales²⁴⁴ pretendiendo alcanzar quizá excesivos beneficios a determinados sectores específicos de la población, y destacándose que supuestamente tendrían “como objetivo esencial propender a la protección integral de la familia y asegurar la concurrencia escolar de los hijos y propiciar, en su caso, la incorporación de los Jefes de Hogar desocupados a la educación formal o su participación en cursos de capacitación que coadyuven a su futura reinserción laboral”²⁴⁵.

No resulta extraño pensar que la ejecución de tales programas (de alto contenido político y corte electoralista), naturalmente se efectúa a costa de los servicios indispensables, de alto impacto en la sensibilidad del contribuyente, lo que en variadas ocasiones puede generar actitudes ciudadanas de carácter repulsivo y ello naturalmente en base a la duda sobre la correcta asignación de recursos como deber esencial del Estado, dando inicio a la gestación de

²⁴¹ Corte Suprema de Justicia, Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo (30/10/06) “Salazar Juan Jose c/ Libertad S.A. s/ Cobro de Pesos, Sentencia N°: 1041. Jueces: Dato - Gandur - Area Maidana. Goane (En Disidencia).

²⁴² Superior Tribunal de Justicia, Santiago del Estero – Sala Civil Comercial y Laboral (29/05/09) “Ponce Luis Bernabe y otro c/ Juárez Roberto M. y otro s/ Indemnización”. Jueces: Suárez – Juárez Carol - Rimini Olmedo.

²⁴³ Ley 25.561, artículo 16

²⁴⁴ Decretos Nacionales Nros. 165/02 y 565/02 (Resolución 312/02)

²⁴⁵ Grisolia, Julio Armando, *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Tomo II, Undécima edición actualizada, p. 2110 Ed. Lexis Nexis. Buenos Aires, 2005

evasores, que tienen a multiplicarse, tomando relevancia la figura de la evasión fiscal en sus diversos aspectos.

2) Actividades informales relevantes con relación al empleo

A continuación nos referiremos a actividades marginales, importantes, como el empleo doméstico, y al personal de la construcción, que en razón de la cantidad de personas afectados a este tipo de actividad pueden llegar a tener algún tipo de incidencia en nuestra materia de estudio.

2.a) Servicio doméstico

Constituye todas aquellas actividades llevadas a cabo por mucamas, cocineras, jardineros, caseros, amas de llaves, damas de compañía, mayordomos, institutrices, nurses (enfermera, niñera, cuidadora, albergadora) o gobernantas (personal que otorga directivas a los integrantes del hogar para mantener el orden y la limpieza), comprendiendo incluso otras actividades como pagos en bancos²⁴⁶, mantenimiento de oficinas²⁴⁷, siempre la las mismas no sean preponderantes respecto de aquellas,

En nuestro país existen una gran cantidad de trabajadores incluidos en este sector, siendo prudente señalar que: “el 17,4% de las mujeres en edad fértil (14 a 49 años de edad) que trabajan lo hacen en el servicio doméstico, porcentaje que asciende al 20,4% en el caso de las madres”²⁴⁸.

2.a - 1) La desprotección del sector

²⁴⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala IV (20/12/99) “Martínez, Acosta Agustina c/ Lamarca de Colombato Estela y otro s/ Despido”, publicado en revista El Derecho N° 18, Buenos Aires, 4/11/06.

²⁴⁷ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala III (31/10/08) “Samaniego Miguelina Sara c/ Hillman Norberto Antonio s/ Despido”. Sitio Web: Rubinzal Culzoni (Recupero; 01/12/08)

²⁴⁸ Ministerio de Trabajo Empleo y Seguridad Social de la Nación. Sitio Web: (Recupero: 06/07/12) <http://www.trabajo.gob.ar/downloads/newsletter/ctio/plurales3/domestico.asp>.

A pesar de la gran cantidad de personas que incluye este sector, representa unos de los menos favorecidos y mas desprotegidos²⁴⁹, sector donde ha imperado en gran medida la autonomía de la voluntad de las partes por sobre el orden público laboral, encontrando recién su regulación de fondo a mediados del siglo XXI, sin perjuicio de haber recibido actualizaciones pero solo en sus aspectos previsionales propios de los trabajadores e impositivos referidos a la posibilidad de deducir importes en el impuesto a las ganancias para los dadores de trabajo.

En efecto, la misma Ley de Contrato de Trabajo, deja fuera de su alcance normativo a los trabajadores del servicio domestico, motivo por el cual se encuentra vigente para este sector un Estatuto Especial regulado por el Decreto Ley 326/56, reglamentado por el Decreto N° 7.979/56, alcanzando a las relaciones laborales desarrolladas por trabajadores dentro del recinto del hogar, con exclusión de aquellas que puedan importar lucro o beneficio económico²⁵⁰.

El Estatuto referido solo resulta de aplicación cuando puede surgir de la actuaciones producidas que se ha trabajado, no menos de un mes y como mínimo dieciseis (16) horas semanales para un mismo empleador y ellas repartidas en cuatro (4) horas diarias durante cuatro (4) días a la semana, debiendo constatarse todas las condiciones que la norma establece y que la falta de una de ellas obsta a su reconocimiento como relación de servicio doméstico.

Una parte de la jurisprudencia incluso ha sido muy estricta en la interpretación de esta normativa, de alguna manera en detrimento de los intereses del sector, habiéndose desestimado pretensiones judiciales,

²⁴⁹ Conferencia Internacional del Trabajo, 98° Reunión. *Trabajo Decente para Trabajadores Domésticos*, publicado por la Organización Internacional del Trabajo, T, 1°, p.1, Ginebra, 2009.

²⁵⁰ Cámara Nacional de Apelaciones de Trabajo - Sala III (16/04/99) “Beracochea Rodríguez Modesta c/ Blumenfeld Salomón s/ Despido”. Expte. N° 78.717. Jueces: Guibourg - Porta - Eiras.

dejándose establecido que la considerarlo al trabajador/a comprendida por el estatuto debe: a) trabajar no menos de un mes, b) no menos de cuatro horas por día y c) no menos de cuatro días a la semana.

Motivo por el cual, deben conjugarse los tres requisitos de manera conjunta, ya que la verificación aislada de alguno de ellos, “aún no estaremos en presencia de un trabajador doméstico a menos que labore por lo menos cuatro horas diarias. Y trabajando estas cuatro horas, aún no será servicio doméstico a menos que lo haga por lo menos cuatro días a la semana” ²⁵¹, siendo indispensable que se presenten todas y cada una de las condiciones previstas en el Decreto referido.

La justificación de la existencia del servicio doméstico, deberíamos buscarla en la confluencia de intereses comunes de las partes de la relación laboral, por un lado y desde la óptica de la trabajadora, como una verdadera opción de trabajo, ante la imposibilidad de encontrar otro tipo de ocupaciones dignas, registradas y la necesidad de cubrir sus necesidades básicas, y por otra parte desde el punto de vista de la dadora de trabajo, facilita la delegación de tareas e incluso decisiones de la vida hogareña a favor de las empleadas domésticas²⁵².

Las condiciones para el encuadramiento del alcance de dicho concepto se encuentra dado por tres (3) condiciones ineludibles a saber: a) que el servicio sea prestado para un mismo dador de trabajo al menos 6 horas semanales, b) por más de un (1) mes contados desde el inicio de la relación de trabajo y c) también que el ámbito de desarrollo del mismo sea efectuado

²⁵¹ Cámara de Apelaciones del Trabajo Sala 1° - Resistencia, Chaco (29/11/10) “Barabás Ana María c/ López, Sada Elvira y/o quien resulte responsable s/ Demanda Laboral”, Expte. N° 215/10. Sentencia N° 56/10. Jueces: Urrutia de Rajoy Yolanda - De la Vega Martha.

²⁵² Lavin, Analía Andrea, *El Trabajo Doméstico. Decreto – Ley N° 326/56*, p. 23. Lerner Editora, Córdoba, 2006.

dentro del hogar o ámbito doméstico que no puedan ser entendidas como tendientes a lograr algún beneficio o lucro para el empleador.

Varias resultan las actividades consideradas para este sector y si bien la doctrina ha entendido en líneas generales que tendrían como “cuyo objeto es la producción de bienes y servicios para satisfacer las necesidades de los miembros de una unidad doméstica”²⁵³, entiendo que los servicios (lavado y planchado de prendas, limpieza en general) por su frecuencia y cantidad, cobran protagonismo frente a la producción de bienes (elaboración de alimentos, costuras de prendas, etc.), pero más allá de esta distinción, lo importante resulta la cantidad de horas que demandan esa modalidad, contrariando disposiciones que podrían ser aplicables a este sector.

Este aspecto pone de relieve una de las evidentes deficiencias actuales de esta normativa, previéndose solo un reposo diario en horas de la noche de nueve (9) horas consecutivas como mínimo, las que pueden ser interrumpidas por el dador de trabajo para el supuesto caso de existencia de causas o bien urgentes, mas un descanso diario de 3 horas entre sus tareas matutinas y vespertinas, de lo que se concluye una extensa jornada laboral de 12 horas diarias, superando proporcionalmente en un tercio (1/3) a las ocho horas mínimas establecidas en la legislación vigente para la generalidad de trabajadores²⁵⁴.

Párrafo aparte mereces todo tipo de consideraciones que se pudieran efectuar respecto a la cuantía de sus haberes, representando los más bajos de todas las escalas salariales, incluso por debajo a los que se perciben en el ámbito rural.

²⁵³ Román, María Luisa y Soto, Clyde. *Derechos Humanos en Paraguay*: Publicado en “Trabajo doméstico de las mujeres. Informe sobre derechos humanos”. 1996, citado por Lavin, Analía Andrea (2006) “El Trabajo Doméstico. Decreto - Ley N° 326/56”, p. 23. Lerner Editora, Córdoba, 2006

²⁵⁴ Ley 11.544 – Jornada de Trabajo. Artículo 1: “La duración del trabajo no podrá exceder de ocho (8) horas diarias o cuarenta y ocho horas semanales para toda persona ocupada por cuenta ajena en explotaciones públicas o privadas, aunque no persigan fines de lucro”

En cuanto a la formalidad en la registraci3n, por el modo particular de prestaci3n de servicios, desarrollado dentro del n3cleo familiar y a “puertas cerradas”, la actividad de control de registraci3n, se presenta de manera complicada para los inspectores de las autoridades administrativas, tanto nacionales como provinciales.

Sin perjuicio de ello diremos que, seg3n datos oficiales este servicio alcanza a un 8% del total de mano de obra ocupada y el 10,4% del total de trabajadores dependientes y a efectos comparativos podemos indicar que se trata de un sector cuatro (4) veces mas grande en cantidad que los trabajadores rurales y tambi3n superior al del transporte y comunicaciones que solo llegan al (7 %) por ciento. Desde otra 3ptica porcentual, las trabajadoras afectadas al servicio dom3stico, constituyen nada m3s y nada menos que el 23,25% del total de mujeres trabajadoras, una gran cantidad de ellas con precarios recursos (71%) y una gran cantidad de ellas provienen de pa3ses lim3trofes (41%), se trata de una de la actividades informales donde la proporciones asumen cifras sorprendentes, alcanzando al 23 % del trabajo “en negro del pa3s, o sea casi el 50 % de total de trabajadoras del sexo femenino sin registraci3n²⁵⁵.

Para el caso de siniestro laborales, no se advierte referencia alguna del Estatuto con respecto a un seguro obligatorio, por lo que el empleado/a carece de cobertura, por lo que en caso de resultar lesionado con motivo del trabajo, ins3litamente s3lo puede intentar el reclamo indemnizatorio por en el fuero civil, a lo que debemos sumar la exclusi3n de lo beneficios del goce de licencia por maternidad.

En este sentido se ha entendido que: “los art3culos 1066 y siguientes del C3digo Civil, resultan aplicables al reclamo indemnizatorio por los da3os

²⁵⁵ Instituto Nacional de Estad3sticas y Censos (INDEC) A3o 2011 - Primer Cuatrimestre – Encuestas de Hogares Permanentes EPH.

derivados de la muerte de la trabajadora, quien se desempeñaba como servidora doméstica de la familia, como consecuencia del vuelco del automotor de propiedad del empleador y conducido por él, resultando su responsabilidad de la condición de dueño o guardián de la cosa, aún cuando la acción, de naturaleza civil, no debió haber tramitado ante la Justicia del Trabajo” ²⁵⁶.

Como si ello fuera poco y con respecto a las indemnizaciones por despido por voluntad del empleador, debemos señalar que sólo debe pagarse para el caso de superar un año de antigüedad, el equivalente a medio mes (1/2) de sueldo por cada año de servicio trabajado o fracción mayor de 3 meses, tomando como base el último sueldo percibido.

Llevando casi más de 60 años vigente esta normativa, la intención de modificar el régimen de este Estatuto Especial, se hizo presente en variadas ocasiones, pudiendo citar, entre ellas, un proyecto de Ley presentado por el entonces Senador Jorge Agundez, donde se pretendía adecuar, en forma actual, dicha normativa al principio protectorio laboral.

En razón de la antigüedad de esta normativa y los cambios constantes presentado en este tipo de relaciones laborales, naturalmente, han surgido vacíos legales, y para encontrar una solución a ello resulta necesario recurriendo a la analogía y aplicando la Ley de Contrato de Trabajo, a los trabajadores domésticos, “cuando se trate de sus normas generales, también en los casos previstos en el Estatuto para completar la regulación del Instituto, dado lo escueto al respecto del Decreto - Ley N° 326/56, en tanto la solución sea compatible con éste” ²⁵⁷.

²⁵⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 6° (24/11/89), autos: “Varela, Apolinaria c/ Gallardo García, H. s/ Cobro de Pesos”. Sentencia N° 35.868

²⁵⁷ Lavin, Analía Andrea, *El Trabajo Doméstico. Decreto – Ley N° 326/56*. Lerner Editora, Córdoba. Con cita de Gentile, Elsa, *Servicio Doméstico*, p. 730, Editorial Nova Tesis, año 2005. Córdoba, 2006

La misma ley laboral de fondo pretende dar una salida a esta cuestión cuando haciendo referencia al los principios que deber ser observado para la correcta interpretación y aplicación de la ley establece expresamente que: “cuando una cuestión no pueda resolverse por aplicación de las normas que rigen el contrato de trabajo o por las leyes análogas, se decidirá conforme a los principios de la justicia social, a los generales del derecho del trabajo, la equidad y la buena fe”²⁵⁸.

2.a - 2) La inequidad del régimen

Viene al caso destacar que la jurisprudencia ha declarado la inconstitucionalidad de la exclusión del artículo 2 inciso b) de la Ley de Contrato de Trabajo, entendiendo directamente aplicable a los trabajadores del servicio doméstico el Régimen de Contrato de Trabajo destacando que: “discrimina a los trabajadores domésticos y los excluye de las estructuras básicas protectoras del derecho laboral sin razón objetiva alguna. Como lo ha receptado la conciencia ética de la humanidad y lo ha expresado en la Carta Internacional de Derechos Humanos todo ser humano, en igual situación, debe ser tratado de igual manera”.²⁵⁹.

Con el objeto de intentar atender estas cuestiones, como es de público y notorio, durante el curso del año 2011, el Poder Ejecutivo ha enviado al Congreso Nacional un proyecto de ley que muestra cuestiones tan novedosas como trascendentes y de prosperar su sanción, estos trabajadores encontrarán una mejor tutela de sus derechos, entre los que podemos mencionar la inclusión del preaviso, indemnización por despido y las vacaciones, ingresando a obtener los beneficios de la Ley de Contrato de Trabajo, dejando de lado las restricciones temporales fijadas en el Estatuto condicionantes de la

²⁵⁸ Ley de Contrato de Trabajo N° 20744, artículo 11

²⁵⁹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo Sala 6° (20/12/99) “Martínez Acosta, Agustina c/ Lamarca de Colombato, Estela y otro s/ Despido”. Expte N° 9554/97 Sentencia N°. 52364. (Del voto del Dr. Capón Filas, en minoría)

determinación de la relación laboral, contratación de seguro obligatorio la cobertura de accidentes trabajo, y también la limitándose las jornadas laborales en un máximo de de 8 horas diarias o 48 semanales.

Con relación a la contratación por período de prueba, a diferencia de la legislación vigente que tiene previsto un plazo máximo de noventa (90) días, en principio el proyecto presume celebrado por tiempo indeterminado, se ha contemplando una diferencia en la computo del plazo de treinta (30) días para el personal sin retiro y 15 días para el personal con retiro y durante el transcurso de ese plazo es posible considerar extinguido el vínculo laboral sin expresión de causa no dando derecho a indemnizar.

El proyecto tiende a dar mayor protagonismo a los convenios colectivos en materia de facultades reglamentarias, específicamente en lo referido a categorías laborales y montos salariales, distanciándose de las previsiones contenidas en la actual legislación, que tiene determinadas categorías laborales (con o sin retiro) y además confiere facultades al Consejo del Trabajo doméstico para fijar todo tipo de remuneraciones mínimas y con relación a la base indemnizatoria se ha propuesto considerar un (1) mes de sueldo por cada año de servicio o bien fracción mayor a 3 meses tomando como base la mejor.

2.a - 3) El régimen de la seguridad social para el servicio doméstico

Nuestra misma Constitución Nacional obliga al Estado realizas todas las actividades tendientes no solo tendientes a alcanzar a todos sus ciudadanos los beneficios de la seguridad social sino también lograr protección integral de la familia²⁶⁰, entre otras cuestiones.

La Iglesia católica, también ha indicado que: “el hombre posee también el derecho a la seguridad personal en caso de enfermedad invalidez, viudez,

²⁶⁰ Constitución Nacional, artículo 14 bis.

vejez, paro y, por último, cualquier otra eventualidad que le prive, sin culpa suya, de los medios necesarios para su subsistencia”²⁶¹.

Si bien por medio de la reforma en la normativa tributaria²⁶², se ha establecido un nuevo un Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico establecido en la Ley de Impuesto a las Ganancias²⁶³: “es de aplicación obligatoria para aquellos sujetos que prestan servicio dentro de la vida doméstica y que no importen para el dador de trabajo lucro o beneficio económico, en los términos previstos en la referida norma, sea que dichos sujetos encuadren como empleados en relación de dependencia²⁶⁴ o como trabajadores independientes”²⁶⁵, pero sin embargo se ha excluido a este sector de los beneficios de las asignaciones familiares previstas en las prestaciones de la seguridad social reguladas en el artículo 18 de la Ley N° 18.017²⁶⁶, actualmente derogado por Ley 24.214, que en su artículo 2 mantiene su exclusión.

Ahora, resulta llamativo, el hecho que la normativa tributaria se refiera a distintas categorías de acuerdo a la carga horaria semanal, considerando incluso la modalidad horaria que no alcanza al mínimo de consideración para la aplicación Estatuto.

²⁶¹ Juan XXIII Encíclica *Pacem in terris* N° 63, Roma 11/04/63. Citado por Villagran de Piqueras, Susana en La Justicia como Fundamento de una Paz Auténtica a la Luz de la Encíclica *Pacem in Terris* del Papa Juan XXIII Publicado en la sección “Reflexiones”. Revista Vitral N° 69. Año XII septiembre - octubre de 2005. Sitio Web: <http://www.vitral.org/vitral/sociales/9/jus.htm> (Recupero: 17/09/12)

²⁶² Ley 25.239 (Modificación de las Leyes Nros. 24.241 y 23.660) Promulgada: Diciembre 30 de 1999

²⁶³ Ley 25.239 (Título XVIII), artículo 1

²⁶⁴ Decreto-Ley N° 326/56 - Estatuto del Personal del Servicio Doméstico y su reglamentación

²⁶⁵ Ley N° 26.063 (Recursos de la Seguridad Social), artículo 15

²⁶⁶ Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Sala 3° - Concordia, Entre Ríos (30/08/96) “Ruiz Díaz Olga Margarita c/ Bonomo de Rodríguez Nelly s/ Indemnización por antigüedad y otros Rubros”. Jueces: Rovira - Spinelli - Ponce

De acuerdo a ello debemos efectuar una clara distinción entre tres situaciones que pueden presentarse: a) Aquellos trabajadores comprendidos por dicho Estatuto o sea los que prestan servicios por mas de 16 horas semanales, b) Los trabajan por debajo de dicha carga horaria hasta seis (6) horas semanales, en función de los distintos efectos previsionales que surtirán y por último los que trabajan menos de (6) seis hora semanales.

En función de lo señalado resulta apropiado efectuar distinciones didácticas, entre aquellos trabajadores que se encuentran incluidos, de los que están excluidos, toda vez que el tratamiento resulta diverso y dentro de los primeros: “podemos encontrar tanto a trabajadores, amparados por el Decreto N° 326/1956 y como a independientes, sean que en el caso se dé el supuesto previsto en el artículo 1 de la norma citada (en cuanto a la extensión de las tareas efectuada para el empleador) o no. El presente distingo cobra importancia en función de los efectos que se podrían derivar de una eventual regularizaciones extemporánea de contribuciones, hecho que dará lugar a soluciones previsionales disímiles, según se trate de trabajadores dependientes o independientes”²⁶⁷.

En cuanto a los trabajadores excluidos del Estatuto, se han establecido a favor de los mismos una serie de beneficios que consisten en un sistema que comprende, entre otras cuestiones: prestación básica universal²⁶⁸, retiro por invalidez o pensión por fallecimiento²⁶⁹, régimen de capitalización para el caso de opción en caso de aportes voluntarios, programa médico obligatorio para el trabajador y su entorno familiar²⁷⁰, entre otras.

²⁶⁷ Citar Abeledo Perrot N°: 0003/402865. Estatutos Especiales - Servicio doméstico. Autor: Crocilla, Esteban D. Título: Caracterización de las tareas de servicio doméstico a los fines previsionales Fecha: 2011. Publicado: RDLSS 2011-24-2202

²⁶⁸ Ley N° 24.241, artículo 17 y sus modificaciones

²⁶⁹ Ley N° 24.241 y sus modificaciones

²⁷⁰ Ley 23.661, artículo 28

Con la finalidad de alcanzar la financiación del objeto referido a la financiación de las prestaciones referidas el organismo recaudador, ha establecido que los dadores de trabajo de los trabajadores del servicio doméstico: “deberán ingresar mensualmente, por cada uno de estos últimos, los importes que, de acuerdo con las horas semanales trabajadas y la condición de los mismos -activo o jubilado-²⁷¹.,

A tal fin se ha establecido una escala de aportes y contribuciones de carácter obligatorio para los dadores de trabajo de este sector en base a la cantidad de horas trabajadas por el empleado, como a continuación se detalla, lógicamente sin perjuicio del pago del salario mínimo vital y móvil, que al año 2012 asciende a la suma de \$ 2.300²⁷².

HORAS SEMANALES TRABAJADAS	APORTES	CONTRIB.
6 o más	\$ 8	\$ 12
12 o más	\$ 15	\$ 24
16 o más	\$ 60	\$ 35

Fuente: Resolución General (AFIP) N° 2055/06, artículo 4°

Para el supuesto de prestar servicios por menos de 6 horas, el trabajador puede ejercer optar por “permanecer en el régimen general o por inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)”²⁷³, en cuyo caso tendrá la posibilidad de elegir una obra social.

Ahora para los dadores de trabajo, en todos los casos y categorías de los trabajadores del servicio doméstico, pueden presentarse beneficios, por

²⁷¹ Resolución General (AFIP) N° 2055/06, artículo 4°.

²⁷² Finanzas Blog *Aumento Salario Mínimo Vital y Movil*. (Recupero: 06/07/12)
Sitio web: <http://www.finanzasblog.com.ar/salario-minimo-2010/>.

²⁷³ Resolución General (AFIP) N° 2.055/06, artículo 2

medio de la posibilidad de descontar o deducir en concepto de gasto dentro de la contabilización del impuesto a las ganancias, los importes que pagados al personal de este servicio

La normativa establece que los lineamientos a seguir a efectos de la correcta determinación del Impuesto a las Ganancias, estableciéndose que: “podrán deducir de la ganancia bruta gravada de fuente argentina del año fiscal, cualquiera sea la fuente de ganancia, el total de los importes abonados en el período fiscal: a) A los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por los servicios prestados; b) Para cancelar las contribuciones patronales indicadas en el artículo 3º del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el artículo 21 de la Ley N° 25.239²⁷⁴, de acuerdo a escalas determinadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos²⁷⁵.

Como se puede apreciar, todo este tipo de discriminaciones el organismo recaudador lo ha efectuado en se han efectuado en base a las proyecciones establecidas en el artículo del Estatuto del Servicio doméstico, a raíz de la exclusión prevista por el artículo 2 inciso b) de la Ley de Contrato de Trabajo, disposición que ha sido declarada inconstitucional, y por lo tanto inaplicable la primera, en un caso donde el tiempo de relación laboral invocada, no alcanzaba al mínimo exigido por la legislación aplicable para obtener ciertos beneficios²⁷⁶.

Con la descripción de dichos antecedentes, se advierte que mas allá de la intención cubrir las verdaderas necesidades del trabajador se estaría beneficiando con la regulación de deducciones impositivas, entendiendo que la misma podría generar ciertos estímulos económicos para la formalización del

²⁷⁴ Ley 26.063 (Recursos de la Seguridad Social), artículo 16

²⁷⁵ Resolución General (AFIP) N° 2.866/10

²⁷⁶ Tribunal del Trabajo N° 3 de La Plata, (26/05/08) “González, Anali Gregoria c/ Flores, Patricia Andrea s/ Despido”, Expediente N° 22.654. Jueces: Catani E. (en disidencia) - Badi L. N.- Gramuglia C..

sector, sin atender a las necesarias reformas más significativas, como la reforma básica del mismo Estatuto.

2.a - 4) Tribunal del Servicio Doméstico

Este Tribunal no existe dentro del diseño procesal de las provincias del nordeste, se trata de una autoridad extrajudicial ubicada dentro de la orbita administrativa del Ministerio de Trabajo de la Nación

Interviene como instancia administrativa previa a la promoción de la instancia judicial, como una medida para descongestionar el funcionamiento del fuero laboral motivados a raíz de conflictos derivados del servicio doméstico entre trabajadores y empleadores siendo receptada su validez constitucional²⁷⁷, del mismo modo que lo ha intentado el Servicio de Conciliación Obligatoria²⁷⁸.

Estas instancias previas solo se encuentran vigentes a nivel nacional, con la finalidad de otorgar una rápida atención a estos tipos de reclamos, derivados del vínculo surgido servicio doméstico desarrollado en el ámbito de la ciudad de Buenos Aires.

Si bien representa una instancia administrativa, donde sus facultades alcanzan sólo a la aplicación de la ley, pero no a su interpretación, sus resoluciones tiene el valor de cosa juzgada administrativa para el caso de no ejercitarse las vías recursivas ante los juzgados de primera instancia, que intervienen como tribunales de segunda instancia²⁷⁹, pero siempre quedando abierta la posibilidad de ser revisables en sede judicial dentro del fuero laboral.

²⁷⁷ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo Sala 3° (14/02/05) “Rojas Dominga c/ Marzi Gabriela y otro s/ Daños y perjuicios”. Expte. N° 21.469/04. Sentencia N° 86.457. Jueces: Eiras – Guiburg.

²⁷⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (27/09/01) “Baterías Sil-Dar S.R.L. c/ Barbeito Walter s/ sumario”. Causa B.118.XXXV. Tomo: 324 Folio: 3184. Jueces: Mayoría: Belluscio, Petracchi, Boggiano, Bossert. Disidencia: Vázquez. Abstención: Fayt.

²⁷⁹ Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación.
Sitio web: <http://www.trabajo.gov.ar/domestico/> (Recupero: 10/07/12)

Dentro del procedimiento nacional en el fuero laboral, asigna competencia a los jueces de primera instancia que por turno corresponda para intervenir en los recursos interpuesto contra las resoluciones del Tribunal del Servicio Doméstico²⁸⁰, los que deben ser interpuestos dentro de los dos (2) días de notificado y fundado dentro de los dos (2) días de concedido el mismo en relación²⁸¹, por medio de la presentación del correspondiente memorial de expresión de agravios²⁸².

2.a - 5) La necesidad de actualización del sistema normativo

Luego de lo expuesto, y si bien las conclusiones, deberían consignarse en la última parte de la investigación, atento la especialidad y la particularidad de esta normativa estatutaria, nos permitiremos decir que los razonamientos, caen por su propio peso, no resultando novedoso señalar la necesidad del dictado de una nueva normativa, actualizada que se encuentren debidamente alcanzadas por el orden público laboral y el principio protectorio.

De la simple lectura del artículo 14 bis de la nuestra Constitución Nacional, encontramos que varias de sus previsiones no encuentra debido respaldo en su atrasada legislación reglamentaria.

No es posible pensar que el servicio prestado por el personal doméstico pueda considerarse protegido, con la vigencia de largas jornadas laborales, sin descanso adecuado ni protección de su salud tanto propia como familiar contra y el despido arbitrario.

²⁸⁰ Ley N° 18.345, artículo 22 inciso a)

²⁸¹ Alocatti Amadeo – Pírolo Miguel Angel *Ley de Organización y Procedimiento de la Justicia Nacional del Trabajo. Ley 18.345*. Tomo 1, 2° Edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea, p. 119, Buenos Aires, 1999.

²⁸² Decreto 7979/56, artículo 23 (incisos f y g)

Podemos advertir modificaciones tanto la nuestra Carta Magna durante el curso del año 1994, como la legislación relativa a la seguridad social dictada tanto por la Administración Federal de Ingresos Públicos como por el Ministerio de Trabajo en la materia, que se encuentran en permanente renovación, no encuentra su debido acompañamiento con la legislación de fondo vigente hace mas de medio siglo, respecto de la cual sólo se ha conocido proyectos de reforma, pero sin ningún efectos hasta la fecha.

Y las modificaciones resultan urgentes para contener a un sector de trabajadores muy significativos, donde en su mayor parte se encuentra constituido por mujeres, en verdadero estado de desamparo con respecto a sus derechos y su entorno familiar.

Sin embargo resulta destacable el esfuerzo de la instancia administrativa previa por medio de los Tribunales del Trabajo, como medio para acelerar la resolución de conflictos, que de otro modo llevarán años de procedimiento, que van en contrapartida con los urgentes intereses alimentarios del trabajador, quien incluso corre con los riesgos de caducidad de instancia, y la consecuente determinación de aportes y contribuciones al sistema de la seguridad social

Sistema que podría ser observado por las legislaciones provinciales del nordeste, recordando que ni siquiera existe hasta la fecha, Servicio de Conciliación Obligatoria Laboral, observándose sólo la proposición de proyectos de modificación²⁸³.

2.b) El personal de la construcción

Esta actividad se encuentra regulada por la Ley Nacional N° 22.550, que regula los derechos y obligaciones de los trabajadores y empleadores, su ámbito de aplicación, un fondo de desempleo, estableciendo un registro, mantenido con recursos provenientes de éstos últimos, previéndose

²⁸³ Proyecto de Ley Provincial propuesto Colegio de Abogados del Chaco (Año 2011)

sanciones²⁸⁴ que para el caso de incumplimiento del depósito en término de los primeros 15 días del mes siguiente al de la remuneración devengada²⁸⁵.

Con motivo de la modalidad de la prestación del servicio del obrero de la construcción, esta norma cuya aplicación es de orden público²⁸⁶ considera que la industria de la construcción presume la existencia de contratos breves, y por lo tanto incompatibles con las previsiones de los artículos 211 y 212 de la Ley de Contrato de Trabajo, que prevén vínculos laborales de larga duración²⁸⁷.

Sin embargo también puede resultar de aplicación las previsiones contenidas en la Ley de Contrato de Trabajo, naturalmente para aquellos casos en que no resulten incompatibles con las de su propio régimen del mismo modo que ocurre con la Ley Nacional de empleo²⁸⁸.

2.b - 1) Estadísticas de empleo en el ámbito de la construcción

En nuestro país, durante el curso del año 2010, se han verificado la existencia de 203 mil nuevos puestos de trabajo registrados, lo que representa un aumento del 2,9 por ciento anual, revirtiendo la tendencia en disminución

²⁸⁴ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 2° (31/10/86) “Pino Saravia Manuel Guillermo c/ Sentra S.A. s/ Ley N° 22250. Expte. N° 52.493/86. Sentencia N° 52.493. Jueces: Rodríguez - González.

²⁸⁵ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 5° (25/06/92) “Rodríguez Hugo c/ Enaco SA s/ LEY 22250”. Expte. N° 47.878/92. Sentencia N° 47.878. Jueces: Lescano – Vaccari - Morell

²⁸⁶ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 6° (22/09/86) “Di Biase Domingo c/ Cayetano F. R. Fiammetta S.R.L. y otro s/ Despido”. Expte. N° 24930/86, Sentencia N° 24.930. Jueces: Morando. Fernández Madrid.

²⁸⁷ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 8° (18/08/86) “Cataño Leonardo c/ Lix Klett SAIC s/ Accidente - Cobro de pesos. Indemnización especial”. Expte. N° 9216/86 – Sentencia N° S/D 9216. Jueces: Arcal - Pigretti - Billoch

²⁸⁸ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo - Sala 10° (31/08/98) “Ponce Pablo c/ Obrador SRL s/ Despido”. Expte. N° 4708/98. Sentencia N° 4708. Jueces: Corach - Scotti.

observada respecto del año anterior, donde se habrían detectado la pérdida del 16.000 puestos²⁸⁹.

En este sentido se ha observado que: “El promedio anual de ocupación en la Construcción al de 2009 (con una tasa de crecimiento del 0,1%). Es decir que, durante los últimos tres trimestres de 2010 no sólo se recuperó la caída evidenciada durante el primer trimestre del año sino también la contracción en los volúmenes de empleo verificada a lo largo del 2009. Diciembre de 2010 culmina así con un nivel de empleo próximo al observado durante Noviembre de 2008. Así, luego de dos años de tasas de variación negativas, la performance de 2010 constituye la llegada de la estabilización de los volúmenes de empleo. Esta estabilización, por cierto, se da en niveles históricamente elevados de empleo registrado (aproximadamente un 50% superiores a los del mejor período de la década de los '90), aunque como ya se mencionó, con una reducción del 10% respecto del pico histórico de ocupación de la década producido en el año 2007”²⁹⁰.

Con respecto a esta cuestión resulta interesante observar algunos datos estadísticos como los que se exponen a continuación:

Promedios de Puestos de Trabajos registrados y salario²⁹¹

Período	Cantidad	Salario
2007	427.670	\$ 1.647
2008	422.865	\$ 1.937
2009	384.242	\$ 2.234
2010	384.618	\$ 2.783

²⁸⁹ Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción* Año 2010, p. 28. Buenos Aires, 2012

²⁹⁰ Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción* Año 2010, p. 36. Buenos Aires, 2012

²⁹¹ Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción*. Año 2010, p.33. Buenos Aires, 2012

Fuente: Elaboración IERIC en base a SIJP y Seguro de Vida Obligatorio.

Promedios de puestos de trabajo registrados en el NEA²⁹²

Año	2008	2009	2010
Chaco	7.188	7.186	8.034
Ctes.	5.824	4.461	4.370
Misiones	8.503	9.145	9.241
Formosa	5.114	4.694	5.181

2.b - 2) Régimen de seguridad social para personal de construcción

Para los trabajadores rigen un régimen legislativo diferencial²⁹³ pudiendo alcanzar los beneficios jubilatorios, con una edad menor a la requerida para la generalidad de los trabajadores, con motivo de la rigurosidad y sacrificio que requiere la modalidad de la prestación del servicio.

De acuerdo con la normativa vigente²⁹⁴ ha dispuesto que en la oportunidad de solicitar el acogimiento a estos beneficios previsionales²⁹⁵, el trabajador debería cesar en la actividad referida.

²⁹² Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción*. Año 2010, p.42. Buenos Aires, 2012

²⁹³ Ley N° 26.494, artículo 1: "...los trabajadores de la industria de la construcción encuadrados en el marco de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 1° de la Ley 22.250, gozarán de un régimen previsional diferencial, pudiendo acceder a la jubilación cuando alcancen la edad de cincuenta y cinco (55) años, sin distinción de sexo, en tanto acrediten trescientos (300) meses de servicios con aportes computables a uno o más regímenes del sistema de reciprocidad previsional, de los cuales -al menos- el ochenta por ciento (80%) de los últimos ciento ochenta (180) meses deben haber sido prestados en la precitada industria".

²⁹⁴ Ley N° 24.241, artículo 34 (inciso 4)

²⁹⁵ Ley N° 26.494

Sin embargo el Poder Ejecutivo Nacional, con la evidente finalidad de descomprimir de alguna manera la necesidad económica del sector, ha otorgado la posibilidad de continuar la percepción de dichos beneficios, aún para el supuesto caso que el trabajador pasivo vuelva a desempeñar cualquier otro tipo de tarea remunerada²⁹⁶.

Naturalmente esta cuestión merece una atención más extensa y adecuada que la otorgada en este punto, pero solo hacemos referencia al personal de la construcción, a fin de tener una idea aproximada de su magnitud y algunas características, ya que junto al servicio doméstico tienen importancia y protagonismo dentro del ámbito de la informalidad analizada en la presente investigación.

3) La evasión fiscal y previsional

Dentro de nuestra legislación nacional esta cuestión comienza a tener importancia con la vigencia con la Ley de Ordenanzas de Aduana N° 81, dictada en el curso del año 1874, específicamente en los artículos. 105, 1026 y 1037²⁹⁷, esta normativa al igual que la Ley de Nacional Procedimiento Tributario N° 11.683 solo tenía prevista la sanción de multa para este tipo de infracciones y muchos años después, recién con la vigencia de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 se tipifica como delito penal a la evasión fraudulenta imponiendo para tal supuesto la pena privativa de libertad²⁹⁸.

Los impuestos, junto con el gasto público, representan dos herramientas claves para lograr el equilibrio en la distribución de los ingresos y el sustento del Estado, por lo que la evasión fiscal se presenta como un ámbito propicio

²⁹⁶ Resolución N° 39/92 (Ministerio de Trabajo y Seguridad Social)

²⁹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, 9° Edición actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Editorial La Ley, p. 588/589, Buenos Aires, 2004

²⁹⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo II, 9° Edición actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Editorial La Ley, p. 598, Buenos Aires, 2004

para la propagación de la desigualdad social, es así que la evasión fiscal, no se presente como una cuestión novedosa y actual, sino por el contrario, ya en la antigua Roma el súbdito que incurría en esta figura considerada como crímenes de lesa majestad podía ser castigado no solo con la confiscación de su patrimonio sino también con reducción a servidumbre²⁹⁹.

La evasión fiscal pueda provocar una insuficiente asignación de recursos³⁰⁰, representando un fenómeno que erosiona los ingresos del gobierno³⁰¹, destruyendo la estructura social y económica de una nación, afectando las propiedades de neutralidad tributaria.

En consecuencia, la misma: “debe ser perseguida y reprimida vigorosamente, pero como el fin no justifica los medios, hay que ser muy cuidadoso para coordinar y conciliar el interés social y público de fiscalización y recaudación con la óptica constitucional garantista”³⁰²

Esta última debe ser entendida como una limitación al poder punitivo del estado, que no debe prevalecer respecto de los derechos y garantías de los individuos, siendo necesario su imperio dentro de todo derecho de carácter sancionatorio, en cualquiera de sus etapas procesales ya sea administrativa o bien judicial.

Sentado ello y advirtiendo la posibilidad de ausencia de conductas dolosas, diremos que la evasión también podría ser considerada como una

²⁹⁹ Romero Villanueva, *Una aproximación a la nueva reforma a la Ley Penal Tributaria: La ley 25.874*, Revista Jurisprudencia Argentina, Sección “Actualidad Legislativa”, p. 28/31, Buenos Aires (18/2/04).

³⁰⁰ Las Heras, Jorge, *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas* Extraído de: Comunidad Latina de de estudiantes de negocios. Sitio web: [http:// www.gestiopolis.com/recursos / documentos / fulldocs/ eco /evfiscal. htm](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm). (Recupero: 01/12/12)

³⁰¹ Díaz, Vicente Oscar (Profesor Emérito - UBA). *Esquema de Tributación de las medianas y pequeñas empresas. Formulación de una política integral para el sector*, p. 19. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1998.

³⁰² Bidart Campos, Germán, *ob.cit.*, p. 435 con cita de Ricardo Mihura Estrada en su obra *Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta*, publicado en Revista “La Ley” (14/07/99).

respuesta social cuando la economía formal no crea las suficientes fuentes de trabajo.

Cuando las fuentes de trabajo resultan escasas, los ciudadanos se encontrarían librados a su propia suerte, con lo cual sería prudente analizar de manera detenida esta situación, siendo importante efectuar un análisis referidos a adecuaciones normativas tendientes a impedir los efectos no deseados de sus consecuencias (desocupación, aumento de los índices delictivos y del consumo de estupefacientes, etc.).

Para una mejor ilustración magnitud de la cuestión expuesta y su cercanía con el ámbito de la ilicitud, viene al caso señalar que: “La AFIP interceptó cinco colectivos con ropa valuada En \$ 5,5 Millones con Destino a La Salada”: se ha informado que: “ómnibus fueron requisados en dos operativos casi simultáneos en Santiago del Estero y Córdoba. Los portadores de las mercaderías pudieron acreditar el legal ingreso al país o tenencia de las mercaderías. Como estaban en infracción al Código Aduanero, fueron secuestradas. Además de las 160.000 prendas, también se hallaron 300 kilogramos de hojas de coca en los transportes”³⁰³.

Ahora bien, separando con claridad todas las cuestiones relativas al campo delictivo, es de público y notorio conocimiento que en nuestro país el fenómeno de la evasión fiscal, provocada por la inflexibilidad normativa, se presenta como uno de los síntomas más evidentes de la crisis tanto social como económica

Surge así la figura de un evasor que no tiene otra alternativa que optar por la marginalidad para subsistir al límite del decoro, que merecería un análisis normativo adecuado a la realidad de los acontecimientos.

³⁰³ Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP (17/04/12) - Gacetilla de Prensa N° 3258

Sería prudente encaminarnos a un tratamiento y consideración distinto al referirnos a los mecanismos normativos considerados “antievasivos convencionales” que, en circunstancias como las detalladas, nada tienen que ver con actitudes delictivas, engañosas y ardidosas tendientes a reportar la verdadera cuantía de su patrimonio al Estado para la deducción tributaria.

En este sentido, se ha advertido de manera contundente las dimensiones que pueden alcanzar la evasión impositiva, resaltándose que con este tipo de conductas se atenta contra: “el principio de la equidad fiscal y socavaba el concepto de cumplimiento voluntario de las leyes tributarias”³⁰⁴.

Desde la óptica de las finanzas públicas, la evasión fiscal tiende a producir efectos negativos en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia, y con solo observar el desarrollo de la economía informal es posible pensar en la presentación de situaciones disvaliosas en términos de equidad.

Naturalmente la situación de aquellos contribuyentes que no hacen frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, representa un beneficio injusto, en detrimento de los intereses de no solo de aquellos que honran las mismas, sino también del Estado en su conjunto.

En esa línea descriptiva, los efectos distorsivos trazados sobre la riqueza reportada, se pueden ver claramente potenciados, en tanto y como contrapartida de ello la que no ha sido debidamente declarada se escurrirá de la carga imponible y también de sus costos de eficiencia.

a) Los efectos de la inflación

³⁰⁴ Organización de las Naciones Unidas (ONU) (Nueva York, 1984) *Cooperación Internacional en Materia de Tributación. Directrices sobre la cooperación internacional para impedir la evasión y la evitación de impuestos (con especial referencia a los impuestos sobre la Renta, las Utilidades, el Capital y las Ganancias de Capital)*. Citado por Lamagrande, Alfredo J., “Evasión fiscal”, VII Congreso Tributario, p. 152, San Martín de los Andes, 1999.

El estudio de la evasión fiscal tiene directa relación con el fenómeno inflacionario, con motivo de la descripción del hecho imponible de determinados tributos en base a la concepción montos legales mínimos que deberían reflejar una determinada realidad económica al menos aproximada a la realidad, siendo útil su permanente actualización en base a datos oficiales.

Para lograr una mejor comprensión del trabajo de investigación diremos que la inflación debe ser entendida como la elevación del nivel general de precios, con la consecuente pérdida del poder de compra para el ciudadano, afectando especialmente a aquellos en que trabajan en relación de dependencia, que no reciben aumentos de acuerdo a los incrementos de precios referidos.

En un sentido figurado y casi humorístico resulta útil destacar que la inflación se presenta cuando entendemos que, ahora que tenemos dinero, no podemos adquirir, lo que antes no podíamos adquirir porque carecía de dinero.

Así también se ha entendido que: "La inflación es principalmente un fenómeno monetario, provocado por un crecimiento mayor de la cantidad de dinero que de la producción³⁰⁵ ... es una enfermedad, peligrosa y a veces fatal, que si no se remedia a tiempo, puede destruir una sociedad"³⁰⁶.

Lo referido toma trascendencia al analizar la determinación del impuesto sobre las ganancias netas donde la ley ha establecido que para "determinar la ganancia neta imponible, se deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes"³⁰⁷.

³⁰⁵ Fiedman Milton y Rose. *La Libertad de Elegir*. Obras Maestras del Pensamiento Contemporáneo, p. 363. Editorial Planeta – De Agostini. Título original Free to Choose (1979) Traducción efectuada por Carlos Rocha Pujol, cedida por Ediciones Grijalbo S.A., Barcelona, 1993.

³⁰⁶ Fiedman Milton y Rose, *ob. cit.* p. 351.

³⁰⁷ Ley de Impuesto a las Ganancias, el artículo 94.

Como se puede apreciar, la aplicación de índices inflacionarios resultan indispensable para la correcta determinación del efecto de la depreciación monetaria³⁰⁸ y en el mismo sentido se ha destacado la incidencia que tiene sobre la capacidad contributiva de todo ciudadano un proceso inflacionario, pero esta situación no releva de la obligación de acreditar esta cuestión para el caso de alegarse judicialmente³⁰⁹.

Según informes publicados por el INDEC: “En lo que va del año el costo de vida acumuló un alza de apenas el 6,8 por ciento, mientras que en comparación con agosto de 2011 registró un incremento del 10. La inflación detectada por el organismo oficial fue menos de la mitad del 1,91 por ciento informado por los legisladores de la oposición en base a un relevamiento de consultoras privadas. En un año, la denominada “Inflación-Congreso” acumuló un incremento del 24,23 por ciento, contra el 10 por ciento de la cifra oficial”³¹⁰.

Al respecto se ha reconocido que el mismo Poder Ejecutivo de la Provincial del Chaco ha constatado “las enormes diferencias entre los números locales y nacionales, distintas provincias fueron discontinuando la publicación de las cifras del (IPC) y de la canasta de subsistencia. Las mediciones tendían a duplicar y triplicar los datos brindados por el cuestionado Indec, el cual registró, el cual registró el año pasado una inflación del 9,9 por ciento, cuando en el Chaco por ejemplo, este índice fue del 29 por ciento”³¹¹.

³⁰⁸ Cámara Nacional Contencioso Administrativa Sala 3° (23/12/04) “Las Margaritas S.A. –Inc. Tasa- c/ en -AFIP- DGI- Ley 24.073. Decreto 214/02 s/ Proceso de Conocimiento. Expte. N° 25.260/04. Jueces: Argento - Grecco.

³⁰⁹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala 5° (27/12/06) Autos: “UNITOR Argentino SA e/ Estado Nacional -Ministerio de Economía -AFIP- Art. 39 Ley 24.073 s/ Amparo Ley 16.986. Expte. N° 23.577/04. Jueces: Morán - Gallegos Fedriani (en disidencia) - Uslenghi.

³¹⁰ Diario Norte *Según el Indec la inflación de agosto no alcanzó el 1 %*. Año XLIV. Edición N° 15.204 Sección Nacionales, p. 11, Resistencia, 13 de septiembre de 2012.

³¹¹ Codutti Raúl (Ministro de Planificación y Evaluación de Resultado de la Provincia del Chaco). *El Gobierno deja de difundir los índices de precios al consumidor*, publicado en Diario Norte (Año XLIV – Edición N° 15.210) Sección Locales, p. 7, Resistencia, 19/09/12.

En este escenario descripto, las fuentes estadísticas oficiales pueden perder credibilidad, marcando una acentuada diferencia en la medición de estos índices, cuando en realidad su confiabilidad debería ser incuestionable.

Resulta indispensable para una Nación en desarrollo, contar con una agencia de estadísticas independiente que provea estadísticas confiables, más allá de las divergencias técnicas que puedan plantearse entorno al modo de llevar a cabo las estadísticas, debiendo centrar la atención en las consecuencias de una inflación alta que puede incidir en el crecimiento, la distribución de ingresos y la pobreza, entendiéndose asimismo que la política económica de los Gobiernos no debería enfocarse en intentar contener los precios³¹².

Si bien sobre la inflación se pueden efectuar variadas consideraciones conceptuales desde ópticas económicas, jurídicas y doctrinarias, lo cierto es que la determinada de manera oficial es la que proyecta sus efectos sobre la normativa tributaria y de ahí la especial atención que debe otorgarse a la determinación, modos de cálculos y veracidad de sus informes estadísticos.

Resulta necesario que todo proceso inflacionario sea tenido en cuenta para logra el equilibrio entre la presión fiscal que ejerce el Estado sobre el contribuyente y el resguardo de su derecho de propiedad consagrado en el artículo 17 de la Constitución Nacional³¹³.

Estas variaciones pueden tomar trascendencia al momento de la determinación del hecho imponible recordando que el mismo es el presupuesto

³¹² Stiglitz, Joseph (Premio Nobel de Economía). *Se necesitan agencias de estadísticas confiables*. Declaraciones efectuadas en la segunda jornada del seminario “La Crisis de Deuda y su Resolución” que se organizó en la Facultad de Económicas de la UBA. Portal Ieco Periódico Clarín Sección Economía Sitio web: <http://www.ieco.clarin.com/economia> (Recupero 15/08/12)

³¹³ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala 2º (10/04/07) “Pinturerías Prestigio S.A./ Estado Nacional – Ministerio de Economía - AFIP DGI- Ley 24.073 s/ Proceso de Conocimiento. Expte N° 21.053/03- Jueces: Damarco, Garzon de Conte Grand, Herrera (en disidencia).

de hecho al que la ley le asigna consecuencias jurídicas específicamente la obligación de pago.

Concluyendo, cuando más se aproxime la determinación de ese hecho imponible a datos certeros sobre las fluctuaciones económicas, menos distorsiva será la recaudación tributaria.

b) Algunas causas de evasión fiscal provocada

Si puede resultar una cuestión opinable, nos referiremos a la largo del presente trabajo, a las que han sido consideradas destacables como las siguientes a saber: la falta de conciencia tributaria, la existencia de un sistema tributario, tan complejo como inestable ejecutado por una administración tributaria en variadas ocasiones inflexible.

A ello debemos sumar la cierta improbabilidad de ser alcanzado por un organismo de inspección³¹⁴, ya sea por los escasos recursos humanos o bien los económicos y tecnológicos, dispuestos por el organismo recaudador y ello sin perjuicio de la existencia de otras causas que también pueden de alguna medida mostrar su influencia sobre esta cuestión.

Entre algunas opiniones destacadas citamos que el fenómeno de la evasión fiscal: “se explica a través diferentes manifestaciones de la población de tipo psicosociológico, que van desde el simple rechazo, pasando por la alteración o el engaño doloso, el error involuntario, hasta la alta planeación financiera, en otros casos se da por simples razones de necesidad y supervivencia”³¹⁵.

³¹⁴ Aquino, Miguel *La evasión fiscal: Origen y Medidas de acción para combatirla*. Editorial del Instituto Superior de Estudios Fiscales, p. 32. Madrid, 2008

³¹⁵ Tapia Tobar, José La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones. Editorial Porrúa. Primera Edición, p. 2, Ciudad Autónoma de México, 2000.

En este estado solo nos referiremos a la alta inestabilidad, complejidad, la falta de conciencia y educación tributaria, señalando que el resto de las causas han sido expuestas a lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación.

b.1) La inestabilidad y complejidad del sistema normativo

La enjundiosa reglamentación dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos que alcanza el promedio de 400 por año³¹⁶ y como si ello fuera poco debemos sumar a esta situación la alta especificación técnica, cuyo contenido y comprensión han quedado fuera del alcance no solo de contribuyente medio, sin también fuera de la esfera de conocimiento de los especialistas, cuando no resulta coherente y razonable.

Con respecto a ello, en un caso particular se ha sostenido que: “la numerosa actividad normativa tendiente a facilitar al contribuyente el ingreso de los aportes, contribuciones y tributos, mediante el otorgamiento de planes de pago, financiación, moratorias, etc. debe ser coherente y razonable y, como reiteradamente lo he sostenido, si se acuerda al moroso la posibilidad de cancelar sus deudas, condonándose multas y sanciones, no se encuentra razonable que una espera -pues no es sino eso un plan de asistencia financiera- implique mantener un sistema punitivo que, en cierto modo, tergiversa la finalidad para lo que fue creado”³¹⁷. (La letra subrayada me pertenece)

La jurisprudencia, mostrando su preocupación al respecto, en el mismo sentido ha reiteradamente ha dicho que: “es necesario que el Estado prescriba

³¹⁶ Balter, Carlos, *Para que las medidas fiscales no fracasen*, publicado en “La Nación”; citado por Diez, Humberto y Coto Alberto P. “Propuestas técnicas para enfrentar a la evasión” (2000), *Doctrina Tributaria* N° 249, Buenos Aires, (22/06/00).

³¹⁷ Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala 2° (11/07/03) "Treat S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP - DGI s/ Impugnación de deuda" Expte. N° 2907/02. Jueces: Fernández E.- Etala J – Herrero L.

claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria”³¹⁸.

Toda redacción normativa debe clara, precisa y circunstancia que demuestre una apropiada técnica legislativa, ilustrando no solo la naturaleza del impuesto, sino también la adopción de su hipótesis, todos ellos aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal, con la finalidad de alcanzar una entendible valoración del gravamen³¹⁹.

Pero sin embargo la realidad indica que con la enjundiosa y compleja normativa sumada a la escasez de recursos, desmedida ambición recaudatoria y la ignorancia de las obligaciones, obstaculizan de alguna manera la masiva extensión del régimen tributario, dejando de lado los principios de la capacidad contributiva y de equidad, situación que también se presenta en el derecho comparado³²⁰.

Es así que se ha considerado procedente el error excusable del contribuyente en lo referido a sanciones y multas, dada la complejidad y las particularidades del sistema normativo tributario que puede hacer surgir en el mismo una duda razonable³²¹.

Resulta interesante recordar las previsiones de nuestra legislación civil que dice: “la obligación se extingue cuando la prestación que forma parte de la

³¹⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649

³¹⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/06/10) “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley 25.063 s/ Proceso de conocimiento. Causa: H. 442. XXXVIII.

³²⁰ Jiménez Almaraz, María Isabel *Causas que provocan la Evasión Fiscal en las Empresas Mexicanas*. Publicado en “Revista del Centro de Investigación”. Universidad de La Salle. V° 5, N° 20, p. 87, México 2003.

³²¹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal - Sala 5° (12/02/07) “Suple Servicio Empresario S.A. (TF22.168-I) c/ D.G.I.” Expte. N° 29.089/06. Jueces: Gallegos Fedriani - Moran

materia de ella, viene a ser legalmente imposible sin culpa del deudor”³²², destacando que dicha situación se presenta cuando: “el ordenamiento jurídico impide que la ejecución pueda practicarse”³²³.

La actividad fiscalizadora dirigida contra los contribuyentes que asumen su propio riesgo en el escenario económico, sin medir con aproximación su real capacidad contributiva, de manera insólita por cierto los ha convertido en evasores involuntarios y blanco de graves acciones sancionatorias, imposibilitándose en gran medida el acotamiento del riesgo empresarial, cualquiera sea su dimensión.

b.2) La falta de conciencia y educación tributaria

Dentro de este tema, podemos citar seis cuestiones de trascendencia sobre esta cuestión, como la falta de educación, solidaridad y claridad del destino del gasto público³²⁴ y esta cuestión cobra importantes atentos a la notable falta de conciencia y educación tributaria, advertida con claridad cuando la generalidad de los contribuyentes interpretan a la actitud evasiva como “avivada” o un “deporte”, que siendo escasas las posibilidades de padecer algún tipo de sanción por esta conducta y mucho menos terminar privado de su libertad³²⁵.

Es importante resaltar la creación de una cultura tributaria desde la enseñanza proveída en la escuela primaria, la permanente comunicación, la formación de políticas tributarias apropiadas mediante consultas a organismos

³²² Ley N° 340 - Código Civil, artículo 888

³²³ Llambías, Jorge Joaquín; Raffo Benegas, Patricio y Sassot, Rafael *Manual de Derecho Civil – Obligaciones*. Décima Edición actualizada, p. 502. Editorial Perrot, Buenos Aires, 1993.

³²⁴ Aquino, Miguel *ob. cit* p. 33

³²⁵ Lucuy, Carlos F. Trabajo *Ley Penal Tributaria. Una visión actual*. Periódico Económico Tributario, N° 249 p.. 2, Buenos Aires (28/03/03).

públicos y privados especializados, reducción de gravámenes, con una administración tributaria eficiente.

El convencimiento o sensación que reposa sobre el contribuyente con respecto a la falta de aptitud Estatal para lograr una eficiente asignación de recursos obtenidos por medio de la recaudación de impuestos, incluso pensando en su misma dilapidación, representa una influencia negativa en el ánimo del primero, generando un marco de duda con respecto a la honradez en su aplicación.

Es evidente que con esa actitud no solo se obstaculiza la captación de recursos por parte de Estado para atender sus fines, sino que atenta contra su propia existencia, bajo el riesgo de sufrir las consecuencias políticas anárquicas que esta situación puede ocasionar.

Es por ello que resulta interesante remitirnos al Capítulo I cuando hacemos referencia a la importancia en la formación de la conciencia con respecto a la existencia del Estado y la necesidad de obtención de recursos para su mantenimiento.

c) Datos estadísticos de la evasión

En este sentido destacamos que si bien no resulta una cuestión sencilla medir la evasión tributaria: “los especialistas se embarcaron en la difícil tarea de hacerlo y dieron sus resultados no sólo para la Argentina, sino para el resto de América latina. La tasa de evasión del impuesto a las ganancias en la Argentina alcanza el 49,7 por ciento. Es decir, sólo se recauda la mitad de los ingresos que potencialmente deberían ingresar por el tributo a la renta. La evasión de este gravamen es menor en México (41,6%) y Chile (47,4%), pero mayor en Ecuador (63,8%). Si se toma la recaudación de 2009, lo que la

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dejó de recolectar en Ganancias llegó a \$ 54.889 millones”³²⁶.

Para tener una idea aproximada del caudal dinerario evadido por contribuyentes obligados podemos señalar que con “los impuestos a las ganancias y al valor agregado (IVA) se podrían construir por año 8.000 escuelas primarias, con jardines de infantes incluidos ... o se podría dar la asignación universal por hijo durante todo el año a 29 millones de niños. Muchos más que el total de menores de edad que vive en la Argentina y que los 3,8 millones que la reciben”³²⁷.

Ahora bien, con relación a la judicialización de las cuestiones tributarias y previsionales podemos referirnos a la cantidad de sentencias condenatorias pronunciadas por evasión fiscal, es así que resulta interesante efectuar algunas aproximación con respecto a las cifras señalándose que “la baja cantidad de sentencias condenatorias por este delito demuestran podrían avalar dicha postura, en efecto la realidad indica que con una base de 7.000 causas en trámite, solamente existía en el año 2007, solamente un 2,2% de condenas, situación que respondería a la falta de rigurosidad de parte del organismo recaudador al promover una denuncia penal, la jefatura de la Administración Federal de Ingresos Publico (AFIP), consideró que "el sistema está en crisis" por la gran congestión de denuncias pendientes. Las cifras confirman este diagnóstico: en el fuero penal tributario y en el penal económico ingresan unas 1500 causas anuales por presunta evasión, y ya se acumulan 7.100”³²⁸.

³²⁶ Gómez Sabaini, Juan Carlos y Rossignolo, Darío (Asesores del Fondo Monetario Internacional (FMI), en el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) *El alto costo de la evasión tributaria: no paga el impuesto a las ganancias la mitad de los que deberían. Los gravámenes tendrían que mejorar la distribución del ingreso, pero si no se cobran, o si se castiga por igual a ricos y a pobres, la meta no se alcanza*, publicación en Diario “La Nación”. Sección “Economía”. Publicación (05/09/10)
Sitio Web: <http://www.lanacion.com> (Recupero: 12/07/12)

³²⁷ Periódico *La Nación*. Sección Economía. Publicación “El alto costo de la evasión tributaria: no paga el impuesto a las ganancias la mitad de los que deberían. Los gravámenes tendrían que mejorar la distribución del ingreso, pero si no se cobran, o si se castiga por igual a ricos y a pobres, la meta no se alcanza. Buenos Aires, 05/09/10. Sitio Web: <http://www.lanacion.com> (Recupero: 12/07/12)

³²⁸ Periódico *Infobae*, *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*.
Sitio Web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html> (Recupero: 12/07/12)

Minimizando esta cuestión se ha entendido que "en ningún país del mundo las condenas exceden el cinco por ciento (5 %) de las denuncias" señalándose que en muchos expedientes las denuncias habrían sido efectuadas cuando restaba poco tiempo para la prescripción de la causa, señalando además que "el juicio oral no es el mejor tipo de proceso para esta materia"³²⁹, en atención a la complejidad probatoria de este tipo de causas tributarias.

d) Relación entre la evasión fiscal y la presión tributaria

La presión tributaria razonable sería la diferencia que existe entre la cuantía del impuesto que el Estado entiende deber ser solventado y los recursos reales que dispone el contribuyente para hacer frente a sus obligaciones tributarias³³⁰ y constituyendo un indicador clave para el análisis macroeconómico en la determinación de la incidencia que tienen los impuestos en el desarrollo de la economía, previo a la toma de decisiones.

Si bien es un término económico, que hace referencia a la porción de bienes que el contribuyente aportar al Estado de manera efectiva en concepto de pago de impuestos, guardando relación con la evasión fiscal, siendo lógico pensar que cuando aumentan los índices de presión fiscal existiría una menor evasión, por lo que nos referimos a ella, específicamente con respecto a otros aspectos como la inequidad normativa a los fines didácticos.

Ahora bien, señalamos al respecto que "el índice más elemental de presión tributaria es la relación entre el monto de la detracción en un período (generalmente un año) y la renta nacional en el mismo período (cfr. Cosciani,

³²⁹ Grabivker Marcos. Juez de Cámara - Fuero penal económico. *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*. Publicado en portal de *Infobae*, bajo título: "Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos". Sitio web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html> (Recupero: 12/07/12)

³³⁰ Villegas, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, p. 311 Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2000

Principios, p. 204). Así, por ejemplo, si la renta es de cien y la recaudación de veinte, diremos que la presión tributaria será del 20 % de la renta, ya que la fórmula es la siguiente: $P \text{ igual a } i \text{ sobre } R$.³³¹.

La jurisprudencia también ha opinado sobre este tema, al analizar los límites de previstos en las cuestiones relativas a la confiscatoriedad en un supuesto donde se debatían la validez impositiva del ahorro obligatorio, donde se ha considerado a la presión fiscal como la deducción máxima medida en porcentaje que puede alcanzar la recaudación que no implique una absorción de una porción sustancial de la renta o del capital que corresponde al contribuyente³³².

Sin embargo en variadas circunstancias, observamos la elevación de dicha presión económica y también normativa a límites verdaderamente intolerables para el contribuyente, incluso superior a la que efectivamente podría tolerar el contribuyente con menores posibilidades de evasión, afectaría de alguna manera el normal desarrollo de su actividad económica.

La parte de riqueza que se extrae al patrimonio privado, debe ser entendida como el costo que se paga en concepto de mantenimiento del orden público y la seguridad, pero ello lleva a serios cuestionamientos del contribuyente, quien en su fuero íntimo intimo permanentemente duda, no solo de la justicia en cuanto a la porción amputada a su patrimonio, sino también si lo aportado tendrá un buen destino de acuerdo a la correcta asignación de recursos.

Según estudios estadísticos realizados con respecto a la reciente evolución presión tributaria se ha dicho que: "aumento del 50% en diez años.

³³¹ Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, p. 418, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1992.

³³² Corte Suprema de Justicia de la Nación (04/05/95) autos " Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ Ordinario (repetición)". Causa H.102. XXII. (Considerando 25° - tope admitido del 33 %)

Durante todo el año 2011, el gobierno nacional recaudó \$540.000 millones en concepto de impuestos y recursos de la Seguridad Social; mientras que se estima que las Provincias hayan recolectado unos \$90.000 millones de recursos tributarios propios y los municipios aproximadamente \$30.000 millones. Estos valores representarían, en conjunto, cerca del 34% del Producto Bruto Interno de Argentina”³³³.

Desde principios de siglo, se ha optado por la imposición de una política en materia tributaria de carácter intenso, que si bien resulta conveniente para la captación de recursos del Estado, ello termina repercutiendo de manera directa sobre el patrimonio de los contribuyentes.

En cuestiones referidas a las asignaciones de recursos, frecuentemente se observa la necesidad imperiosa de obtener fondos para destinarlos a planes de ayuda social y obras de infraestructura pública para mantener el nivel de empleo como medio para controlar índice de desempleo dentro de la normalidad³³⁴.

Es así que podríamos considerar que si con mayor presión fiscal, siempre dentro de límites razonables, se disminuye el desempleo, en principio la evasión fiscal, al ser inversamente proporcional a la presión fiscal, se presentaría como un claro factor disparador de desempleo.

Desde una determinada óptica podemos decir que cuando disminuye la presión fiscal, los emprendimientos individuales aumentan sus beneficios, reduciendo gastos y como contrapartida de ello cuando la primera aumenta, se

³³³ Nadin Argañaraz, y Devalle Sofía. *Presión tributaria en Argentina, evolución reciente, estructura actual y perspectivas futuras*. Informe Económico N° 149, p. 2 publicado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), Córdoba, 28/02/12.

³³⁴ Mercado Continuo. *Por su fuerte presión tributaria. Argentina esta en condiciones de enfrentar la crisis global?*. Sitio Web: <http://www.mercadocontinuo.com> (Recupero: 18/06/09).

reducen las ganancias aumentando los gastos³³⁵, al respecto es interesante destacar que en países escandinavos considerados desarrollados como el ejemplo de Suecia, la presión tributaria tiene una gran tolerancia ciudadana, encontrándose en 30, 40 y hasta del 50 por ciento³³⁶.

4) Normativa tendiente a controlar la evasión fiscal

Diversos han sido los esfuerzos encaminados a combatir este fenómeno desde sus mismas raíces, dando lugar al dictado una enjundiosa normativa al respecto, evitando que los fines recaudatorios del Estado caigan en saco roto.

Pero sin embargo, de la simple observación de todas ellas, resulta sencillo advertir la preocupación de reprimir conductas evasivas dolosas, ya sea con la imposición del aumento en la cuantía de las sanciones económicas o bien con la regulación de la pena privativa de la libertad, dejando de lado no solo la intención de alcanzar su verdadero cumplimiento sin también las consideraciones de todo tipo de actividad preventiva.

Si bien el objeto de nuestro trabajo de investigación se encamina al análisis de otro tipo de evasión que es la inducida o provocada, en variadas ocasiones, por factores externos a la voluntad del presunto imputado, viene al caso hacer referencia a normativa que se ha legislado en nuestro país en materia antievasión.

En efecto, en principio podemos observar en forma directa la intención legislativa de atacar esta cuestión por medio de los conocidos Planes Antievasión I y II, con la mira puesta en un nuevo proyecto de Ley denominado

³³⁵ Partierra Cánepa, Francisco y Pavia, Carolina. *Evasión Impositiva en Argentina*, publicado por la Universidad del CEMA MCMLXXVIII – Tesis Final, p. 11. Buenos Aires, 2001

³³⁶ Abad, Alberto, *Recaudación tributaria fue récord*. Asteriscos.Tv (01/02/07)
Sitio web: <http://www.asteriscos.tv/noticia-3989.html>: (Recupero. 20/06/12)

Plan Antievasión III, que si bien ha originado diversos debates doctrinarios, lo cierto es que este último no se encuentra vigente hasta el momento.

Pero, como se verá no sólo hacemos referencia a esta forma directa de enfrentar la evasión, sino que también, analizaremos otra normativa considerada inequitativa para la óptica de esta investigación.

Si bien ella se encuentran fuera de la órbita de alcance de dichos planes “antievasivos”, resulta innegable el objetivo de controlar el cumplimiento de la sistema normativo tributario, en varias ocasiones solo con fines netamente recaudatorios, por medio de la implementación de restricciones arbitrarias que afectar los derechos del contribuyente, pudiendo entenderse ello como el intento de escalear todo ánimo que pueda conducir al despliegue de conductas subjetivas evasivas, tal como se expondrá mas adelante.

Esta referencia se ha efectuado solo con la finalidad de poner en evidencia, que una parte considerable del fenómeno evasivo, no encuentra debida respuesta dentro del sistema normativo tributario

En función de lo indicado, a continuación nos permitiremos efectuar una breve reseña del esquema “antievasivo”, diseñado siempre sobre la base de conductas engañosas y ardidosas, tal como se expone a continuación:

a) Normativa tributaria genérica antievasión

Con respecto a ello haremos referencia a algunas normas previstas en distintas leyes tributarias, tales como la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de Procedimiento Tributario y algunas Resoluciones Generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, donde advertiremos las primeras inequidades del sistema, para dar respuesta a requerimientos concretos observados en la materia, habiendo considerado prudente, destacar las más

trascendentes en el marco “antievvasivo” previsto en el Derecho Tributario, por lo que mencionaremos la siguiente:

a.1) El régimen simplificado del monotributo³³⁷

Durante el curso del año 1998 entra en vigencia la Ley N° 24.977, que regula el llamado “Régimen simplificado para pequeños contribuyentes”, que viene a modificar el artículo 29 de la Ley del Impuesto al valor Agregado, modificada luego por Ley N° 26.565, reglamentado formalmente por la Resolución General AFIP N° 2746/10 ,

Con la finalidad de extender de manera sencilla la imposición, se ha establecido entre otras cuestiones la una nueva manera de identificación fiscal, conocida clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.), donde se ingresa el pago de una suma fija mensual de acuerdo a la categoría detentada por el contribuyente, que puede ser modificada en forma cuatrimestral en caso de variación de los ganancias obtenidas.

Los montos topes que determinan las diversas categorías que varían de acuerdo a los ingresos brutos del contribuyente, actividad desplegada, cantidad mínima de empleados, superficies afectadas a la producción, energía eléctrica consumida y monto de alquileres devengados anualmente

No resultará extraño pensar que los se van sujetos a permanente control y modificaciones debidos a los efectos inflacionarios, fenómeno que vuelva a mostrar su incidencia con riesgo de presentar situaciones tributarias verdaderamente distorsivas

En variadas ocasiones prácticas, suele utilizarse esta figura para ocultar una verdadera relación laboral donde verdaderamente existe subordinación

³³⁷ Resolución General AFIP N° 2746/10

técnica, jurídica, económica y administrativa, pero sin embargo hemos observado precedentes jurisprudenciales que han dejado de lado la utilización de la figura, haciendo lugar a la acción entablada por el trabajador, naturalmente, con mas los consecuentes costos previsionales e impositivos³³⁸.

El hecho de que un profesional en carácter de profesor de basquetbol monotributista, facture honorarios como prestador de servicios de la demandada así como la falta de exclusividad. “no puede ser tenido en consideración para calificar el contrato como una locación de servicios y así desactivar la presunción operada, dado que en el caso corresponde estarse a la realidad de la vinculación que acredita la existencia de un contrato de trabajo”³³⁹.

Pero los inconvenientes de esta figura no terminan allí, siendo interesante referirnos a las desigualdades que puede presentar esta normativa específicamente en lo relativo a la desigualdad que se presenta entre los distintos sujetos comprendidos en el régimen simplificado y algunos actividades profesionales y la de ellos entre sí que surge de menare palmaria de la misma ley y sus reglamentaciones.

En efecto dicha situación ha sido reconocida por el propio legislador al proponer su modificación con fundamento en esa inequidad señalándose al respecto que: “en la Ley N° 24.977 se ha establecido un tratamiento desigual, discriminatorio y arbitrario entre los profesionales universitarios o con habilitación reconocida por la A.F.I.P. y los demás pequeños contribuyentes comprendidos en su régimen y entre las distintas categorías de profesionales según sea su capacidad económica quedando en mejor situación los que perciban ingresos comprendidos en la franja de \$ 36.000 a \$ 144.000 que aquellos con ingresos inferiores a la primera de las cifras citadas, violentándose

³³⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/04/10) autos: "Ramos, José Luis c/ Estado Nacional (Ministerio de Defensa - A.R.A.) s/ Indemnización por despido". Causa: SCR 354 L. XLIV

³³⁹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo Sala 6° (17/06/09) “Oluego Alejandro Daniel c/ Club Náutico Hacoaj s/ Despido”. Jueces Fernández Madrid – Ferreirós.

así el artículo 16 de la Constitución Nacional que establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”³⁴⁰.

a.2) Ubicación y actualización del domicilio fiscal del contribuyente

Para la legislación civil de fondo, el domicilio real es aquel en el que la persona tiene su efectiva residencia, en otras palabras, el sitio o lugar donde tiene su morada y por otra parte el domicilio fiscal es el constituido por el contribuyente a los efectos de fijar la sede donde se tendrán por válidas las notificaciones que pueda efectuar el organismo recaudador, con motivo de la determinación de tributos con motivo del desarrollo de su actividad comercial o profesión.

La cuestión referida al domicilio, requiere su debido análisis, no debiendo perder de vista que junto al nombre y estado civil, constituye uno de los atributos de la persona tanto física como jurídica.

En principio el contribuyente responsable de las obligaciones tributarias, se encuentra obligado a denunciar el domicilio real³⁴¹, regulando estas cuestiones la ley procesal³⁴² que regula estas cuestiones, siendo prudente señalar que la misma ha recibido importantes modificaciones por medio de conocido “Plan antievasión II” (Ley N° 26.044), facultando al organismo recaudador a declarar unilateralmente uno denominado “alternativo”, mediante resolución fundada, para aquellos casos en que en el mismo determine que el domicilio o residencia sea distinto al domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

³⁴⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala 4° (07/03/00), autos: “Defensor del Pueblo de la Nación c/ Estado Nacional – Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos - (Monotributo). Decreto N° 885/98 s/ Amparo Ley 16.986.

³⁴¹ Ley N° 11683, artículo 3

³⁴² Ley N° 11.683, artículo 3° (Texto ordenado en año 1998)

Dicha normativa regula todo relativo al domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con su debida reglamentación.³⁴³, dejando de lado las anteriores previsiones que tenía como domicilio fiscal el lugar donde las personas realicen efectivamente sus actividades³⁴⁴, que complicaba el desarrollo de los procedimientos por la dificultad de notificar al contribuyente, posiblemente por conductas deliberadas.

Con la nueva normativa, las relevancias del domicilio real y el constituido ha perdido relevancia, y con la facultar de la declaración del domicilio “alternativo”, puede encontrarse seriamente afectada la posibilidad del ejercicio del derecho de defensa, pudiendo llevar al contribuyente a un verdadero estado de indefensión.

Esta cuestión cobra relevancia cuando observamos que mediante la notificación del inicio de un procedimiento tributario, el contribuyente se encuentra en condiciones de ejercer su derecho de defensa, otorgándose la “oportunidad de una adecuada defensa y de recurrir ante los jueces en procura de justicia”³⁴⁵, “la que no debe ser frustrada por consideraciones de orden procesal o de hecho”³⁴⁶.

La jurisprudencia ha entendido que: "así como el domicilio real o legal de las personas físicas o ideales es el lugar donde la ley establece que deben ejercerse los derechos y cumplirse las obligaciones; el domicilio fiscal posee idéntica funcionalidad en la particular relación Fisco contribuyente para exigir en él, el cumplimiento de sus deberes formales y de las obligaciones fiscales materiales y el lugar en el que los contribuyentes y responsables deben

³⁴³ Resolución General AFIP N° 2.574/09 (Modificatoria del Resolución General N° 2.109)

³⁴⁴ Resolución General AFIP N° 2.109/06, artículo 2.

³⁴⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (235:104)

³⁴⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos (246:87); (249:399); (288:55).

ejercitar sus derechos frente al Fisco. Ello así, sin olvidar que lugar del domicilio fiscal, por principio, coincide con el asignado al real o legal por el Código Civil. En este sentido, en el marco de las relaciones jurídicas tributarias, el domicilio fiscal define el ámbito espacial dentro del cual se produce el nexo entre el Fisco y el contribuyente; es decir que se erige como el punto de conexión que vincula al contribuyente con la actividad de la administración fiscal y viceversa". (cfr. Díaz Ortiz, José, Indisponibilidad del domicilio fiscal IMP 2007-10 (Mayo), 1029)"³⁴⁷.

Sin embargo la doctrina ha entendido que: "existe la tendencia de independizar el concepto tributario de domicilio con respecto a las normas que regulan el mismo en la órbita del derecho civil y comercial, en razón de que: "el elemento subjetivo e intencional que caracteriza al domicilio civil, es difícil de establecer. El derecho tributario es necesariamente mas pragmático: los tributos deben recaudarse en forma rápida y lo mas simple posible. De allí el predominio de las situaciones objetivas"³⁴⁸.

Como se puede apreciar se trata de una cuestión que no tiene un tratamiento uniforme no solo desde el punto de vista de la especialización del derecho que lo regula, sino también diverso desde la óptica doctrinaria y jurisprudencial.

a.3) Utilización de maquinas electrónicas de control fiscal

Por medio de estas previsiones se pretende alcanzad la fiscalización y autorización para la emisión de los talonarios de facturas oficiales, utilización

³⁴⁷ Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A (09/09/10) "Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva -AFIP - DGI- c/ Ramos, Francisco" Idem: Acuerdo 81/I (30/04/10) (Expte. N° 3224-P).

³⁴⁸ Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Tomo Unico 7° Edición ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, p. 268. Buenos Aires 1998.

máquinas controladoras fiscales (equipos electrónicos), con algunas formalidades para la emisión de para la emisión de tickets y facturas ³⁴⁹.

Con respecto a esta cuestión la jurisprudencia³⁵⁰ ha entendido que: “si el artículo 9 de la Resolución General N° 4.104 DGI (texto sustituido por Resolución General AFIP N° 259) prevé la utilización de manera excepcional del sistema manual de facturación en reemplazo del mecanismo electrónico, y esa utilización de lo que podría denominarse a mi criterio un "método de facturación de emergencia", permite a la AFIP-DG1 continuar desplegando sus facultades de contralor, mal puede entonces decirse que si el contribuyente utiliza ese "método auxiliar", esta impidiendo el control fiscal e infringe de esa manera el artículo 40 de la Ley 11.683. De allí se desprende entonces que si las facturas del tipo "B" son válidas -considerándolas aisladamente por un instante de la circunstancia de que son emitidas fuera de los supuestos de excepción- no puede sostenerse a mi entender que tal conducta se encuentre atrapada por el artículo 40 de la Ley 11.683, sino por el artículo 39 del mismo cuerpo legal”.

Sobre esta cuestión, no cabe sino reflexionar que el incumplimiento de un deber formal, no puede conducir al desconocimiento de la verdad real, mas aún si la misma se encuentra amparada por la legislación de fondo, circunstancia que puede llevarnos a resultados verdaderamente disvaliosos.

a.4) Régimen tributario referido a la economía informal.

Se establece la creación de un régimen de informático de provisión de datos a cargo de los administradores de las “ferias comerciales no

³⁴⁹ Resoluciones Generales Nros. 4.104 DGI (Sustituido por Resolución General AFIP N° 259/98) y 2.676 DGI

³⁵⁰ Juzgado en Primera Instancia Federal N° 3 (22/12/05) autos: “Menéndez, Viviana”. Juez: Eduardo Guillermo Farra. Idem: Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, autos: “WNY SRL c/ AFIP” Expte. N° 3.121/01

convencionales”³⁵¹, con la finalidad de evitar la evasión fiscal por medio de la optimización de la actividad de control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y responsables.

Ello se efectiviza por medio de la implementación de un sistema informativo, a cargo del responsable de la administración, que en variadas ocasiones resulta de difícil determinación, atento a la misma informalidad de “cargo detentado”, pudiendo arrogarse tal papel cualquier persona que lo invoque.

Según la escueta reglamentación, se establece la obligación de informar respecto de datos de cada uno de los titulares de cada puesto o local comercial referidos a “expensas comunes, contribuciones para gastos y conceptos análogos”³⁵², dejando una gran vacía referido a esta cuestión.

Se ha establecido importantes multas para el caso de incumplimiento y también el primer registro para ferias comerciales informales, control que alcanza a las ferias más importantes del país como “La Salada”, “La Saladita”, “Once Elefantes”, “Punto Once”, entre otras, debiéndose informar de manera mensual nombres de los titulares y de los explotadores de los puestos, los gastos comunes y los días trabajados³⁵³.

Más allá de los requisitos previstos para el cumplimiento del deber de información, lo cierto que el suministro de datos por medio de transferencia electrónica de datos en carácter de declaración jurada, sin la intervención directa del personal de inspección del organismo recaudador, lo que puede

³⁵¹ Resolución General N° 3075/2011 AFIP (Obligación de actuar como agentes de información).

³⁵² Resolución General AFIP N° 3075/11 (2° Párrafo del considerando).

³⁵³ Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP (06/04/11). Gacetilla de Prensa N ° 2.919, p. 2, Buenos Aires, 2011

poner en tela de juicio la veracidad de los datos informados, que lógicamente podrían efectuarse de manera complaciente a los intereses del informante.

Pensamos que la finalidad perseguida es evitar el contacto directo y todo tipo tanto de fricciones como de agresiones que pudieran surgir entre el personal fiscalizador con los propietarios de cada uno emprendimientos, circunstancia que podría tomar gravedad institucional.

a.5) Embargos unilaterales sin intervención judicial

La constitucionalidad de esta normativa que faculta a los agentes fiscales de la Administración Federal de Ingresos Públicos a trabar embargo sobre bienes de los contribuyentes sin acudir a la instancia judicial, pese a los altos riesgos que ello puede representar, incluso la misma paralización de las actividades empresarias, cuando se trate de bienes de uso o bien de cuentas corrientes.

Ello guarda una estrecha relación con la mora judicial existente en el fuero federal considerado de excepción y competente en razón de las personas para todas las actuaciones donde intervenga como parte actora la Administración Federal de Ingresos Públicos como entidad autárquica nacional de orden administrativo que actúa bajo el control del Ministerio de Economía, toda vez que en dichos pleitos se encuentran comprometidos intereses de la Nación³⁵⁴.

Así también debemos considerar la escasa cantidad de Tribunales Federales de primera instancia existentes en el interior del país, a modo de ejemplo citaremos dos (2) en la Provincia del Chaco, al igual que en la Provincia de Corrientes y Formosa, a lo que debemos sumar las especialidades que

³⁵⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Sala VII (03/03/04) “Tilli Arturo s/ Quiebra”. Causa N° : C. 23.115. Expediente N° 23115/7. Jueces: Bonorino Peró - Piombo

tienen cargo como ser los fueros civil, comercial, laboral, administrativo y penal, distribuidos en diferentes Secretarías³⁵⁵.

El verdadero colapso que padece el fuero federal, especialmente con respecto al alto índice de litigiosidad en materia de seguridad social³⁵⁶, relativo al exceso de capacidad de dar una respuesta adecuada y pronta, lo que viene a complicar el desarrollo de actividades de dichos tribunales, en razón de la gran cantidad de causas en trámite, con riesgo de incurrir en denegación de justicia con perjuicio a justiciables³⁵⁷.

Dentro del escenario procesal descrito, no es extraño pensar que la realización de los actos de ejecución forzada de bienes muebles o inmuebles embargados, resultan verdaderamente complejos, lo que de alguna manera viene a explicar el intento, un tanto desesperado del organismo recaudador en la búsqueda de medios ágiles y rápidos para la percepción de sus créditos fiscales, pero sin embargo dejando de lado principios constitucionales básicos, tales como el derecho de defensa.

Es así que la cuestión referida a los embargos sin intervención judicial ha merecido críticas en sus mismos orígenes parlamentarios³⁵⁸, dando lugar a los siguientes debates, indicándose que "...un recaudador de algún estado feudal del Medioevo no tendría más atribuciones que las que estamos otorgando al agente fiscal. Tiene facultades para todo..."³⁵⁹; "...se otorgan a los

³⁵⁵ Corte Suprema de Justicia – Instituto de Investigaciones – Mapa de Justicia de la República Argentina. Sitio Web: www.csjn.gov.ar (recupero: 30/08/12)

³⁵⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación (21/03/00) “Pegasano Agustín Federico c/ ANSES s/ Jubilación por invalidez Ley N° 24.241”. Tomo: 323 Folio: 566. Jueces: Nazareno – Fayt - Belluscio, Petracchi - Boggiano. Disidencia: Vázquez. Abstención: López, Bossert. Causa: P 266 XXXIV

³⁵⁷ Cámara Contencioso Administrativo Federal - Sala IV (20/03/03) “Berón Mónica Liliana c/ PEN - Ley 25.561- Decretos. 1.570/01 y 214/02 s/ Amparo Ley N° 16.986. Expte. N° 122.604/02. Jueces: Jeanneret de Pérez Cortés – Uslenghi - Galli (en disidencia)

³⁵⁸ Revista “La Ley” *Antecedentes Parlamentarios*. T. 2000-A, p. 1061 y siguientes, Buenos Aires, 2000.

³⁵⁹ Picheto, Miguel Angel (Diputado)

abogados del fisco, de la parte actora, facultades propias del Poder Judicial..."³⁶⁰; "hago reserva de constitucionalidad con respecto a la modificación del artículo 92 de la ley de procedimiento. Creo que viola el artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica y los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional..."³⁶¹; "se prescinde del Juez. Se convierte en un procedimiento administrativo y se genera, a mi criterio, una mayúscula inconstitucionalidad"³⁶².

Pero los cuestionamientos a esta normativa no terminan allí, es así que nuestro más Alto Tribunal, también ha criticado severamente el contenido del artículo 92 de la Ley N° 11.683³⁶³, señalando que: "contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es "informado" de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria"³⁶⁴.

La inconstitucionalidad del otorgamiento de este tipo de medidas cautelares, por parte del organismo recaudador, con el único requisito de avisar al Juez, ha sido confirmada concretamente el día 26 de octubre de 2010, en

³⁶⁰ Natale, Alberto (Diputado)

³⁶¹ Carrió, Elisa (Diputada)

³⁶² Carbonell Abel (Senador)

³⁶³ Modificado por el artículo 18 inciso 5°) de la Ley N° 25.239 (Declarado inconstitucional por la Corte Suprema en autos: "AFIP c/ Intercorp")

³⁶⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/06/10) autos "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp SRL". Causa: A. 910. XXXVII. Lorenzetti R., Fayt C., Maqueda J. y Zaffaroni R. (mayoría) y Petracchi E., Argibay C. y Highton de Nolasco E. (minoría)

varias causas que originariamente por el Juzgado Federal de Resistencia, a saber:

1	Vallejos, Gaspar Eliezer c/ AFIP (DGI) s/ incidente inconstitucionalidad y nulidad de ejecución	S.1036.XLIV
2	Seguridad & Prevención S.A. s/ inc. de nulidad, inconstitucionalidad y levant. de med. cautelares	S.120.XLV
3	Seguridad y Prevención S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de inconst.	S.83.XLV
4	Fernández, Fortunato c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidentes de nulidad e inconst.	S.79.XLV
5	Supermercados el 2000 S.R.L. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	G.1083.XLIV
6	Gonzalez de Klees, Alba c/ AFIP (DGI) s/ inc. de nulidad, levantamiento de medidas cautelares	A.603.XLV
7	AFIP (D.G.I.) c/ Basail, Miguel Cándido s/ ejecución fiscal procedimiento tributario	I.21.XLV
8	Instituto de Psicopatología de Resistencia S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Rcia. s/ inc. nulidad e inconst.	B.949.XLIV
9	Basail, Miguel Cándido c/ AFIP (D.G.I.) s/ incidente de nulidad e inconstitucionalidad	G.79.XLV
10	Glibota, Sergio Orlando c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	F.669.XLIV
11	Fernández, Juan Mario Esteban c/ AFIP (D.G.I.) s/ incidentes de nulidad	D.320.XLV
12	Diguini, Elvira Patricia c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia. s/ incidente de nulidad	V.274.XLV
13	Venica, Marilyn del C. c/ AFIP (D.G.I.) s/ inc. de nulidad de la ejec.; lev. de med. caut. e inconst.	S.1035.XLIV
14	Seguridad & Prevención S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	S.743.XLV
15	Saez, Gines R. c/ AFIP (D.G.I.) s/ inc. de nulidad de ejecución lev. de medida caut. e inconst.	S.78.XLV
16	Seguridad y Prevención S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	S.514.XLV
17	Seguridad y Prevención S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	M.1059.XLV
18	Madenor S.R.L. en formación c/ AFIP (D.G.I.) s/ incidente de nulidad e inconstitucionalidad	S.82.XLV
19	Sarmiento Combustibles S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Rcia. s/ inc de nulidad y lev. med. Cautelar	S.744.XLV
20	Seguridad & Prevención S.A. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Rcia s/ incidentes (Ej. Fisc.-Tributario)	E.20.XLV
21	Editorial Chaco S.A. c/ AFIP (D.G.I.) s/ incidente de nulidad e inconstitucionalidad	S.866.XLIV
22	Supermercados el 2000 SRL c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	C.660.XLV
23	Cores S.R.L. c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	M.610.XLV
24	Mutual Asoc. Comercio Industria y Producción c/ AFIP (D.G.I.) s/ inc. nulidad e inconstitucionalidad	D.565.XLIV
25	Díaz, Carlos Alberto c/ AFIP (D.G.I.) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad	B.559.XLIV
26	Bladford, Alfredo Eduardo s/ incidente (Ej. Fiscal - Tributario)	T.42.XLV
27	TS SRL c/ AFIP (DGI) s/ incidente de nulidad de la ejecución e inconstitucionalidad	C.1412.XLIV
28	Casandra Cueros S.R.L. c/ AFIP (D.G.I.) s/ Inc. de nulidad e inconstitucional en Expte: 2566/5	O.29.XLV
29	Olegario Pascual e Hijos SACIA c/ AFIP (DGI) s/ Incidente de nulidad de ejecución e inconstituc.	L.307.XLV

Con los serios cuestionamiento apuntados, no es posible pensar que un régimen como el referido, pueda otorgar a la autoridad administrativa facultades propias del Poder Judicial, con grave afectación de los derechos de defensa en juicio y derecho de propiedad ambos de raigambre constitucional e

incluso con menoscabo del principio de división de poderes, bajo el supuesto fin de garantizar la correcta percepción de tributos.

b) Normativa antievasión en materia civil y comercial

Para un correcto análisis de esta cuestión debemos recordar que bajo el concepto de autonomía del derecho tributario, no puede dejarse de lado disposiciones de derecho de fondo³⁶⁵ de raigambre constitucional³⁶⁶ y sentado ello a continuación se efectuará el siguiente análisis normativo.

La doctrina ha entendido que: “la ley fiscal no puede alterar directa ni indirectamente disposiciones del Código Civil, porque la ley civil es dictada por el Congreso con carácter general de derecho común para toda la Nación. Se afirma que el poder fiscal encuentra sus límites en las prohibiciones constitucionales determinadas por la prioridad del derecho común, tanto frente al fisco nacional como al provincial. Por tanto el poder fiscal no puede afectar principios de derechos civil como la propiedad, la familia y la autonomía contractual”³⁶⁷.

Sentado ello, a continuaciones veremos el comportamiento de la legislación tributaria en el ámbito de la autonomía de la voluntad, perteneciente al campo del derecho civil, y algunos precedentes interesantes.

b.1) Limitación a las transacciones en dinero en efectivo³⁶⁸,

³⁶⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación (04/12/67), autos: “Martínez y Esquivel, Dora R. c/ Provincia de La Pampa”. Fallos (269:373)

³⁶⁶ Constitución Nacional, artículo 75, inciso 12

³⁶⁷ Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo Unico, 7º Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, p. 140/141, Buenos Aires 1998

³⁶⁸ Ley Nacional de Prevención de la Evasión Fiscal N° 25.345, artículo 1 y Resolución General N° 1547 (A.F.I.P.)

Con esta normativa se ha intentado lograr un mejor control de las transacciones, desalentando el empleo de dinero en efectivo, como un modo de mejorar la posibilidades de control sobre las transacciones efectuadas por los contribuyentes, estableciendo como sanción la imposibilidad de la obtención de deducciones fiscales del tal manera que todos aquellos pagos superiores a mil pesos (\$ 1.000), que no sean efectuados por medio depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjeta de crédito, compra o débito, factura de crédito, no surten efectos fiscales, entre partes ni frente a terceros.

En este aspecto esta normativa antievasiva, muestra un claro avance sobre las previsiones contenidas en la ley civil de fondo colisionando con las mismas, en cuanto establece esta última que las obligaciones se extinguen por el pago³⁶⁹, entre otras modalidades y que el mismo representa “el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación”³⁷⁰.

Los debates parlamentarios han sido contundentes al señalar: “ya sabemos que la ley tiene como objetivo aspectos impositivos. Lo que la ley busca a través de este artículo es modificar el Código Civil alterando el artículo 724 y modificando los sistemas de pago, para establece de este modo un cerrojo a la evasión ... El proyecto de Ley en su totalidad tiene un sentido impositivo, esto implica una clara modificación de los medios de pagos consagrados en el Código Civil”³⁷¹.

La jurisprudencia no se ha mantenido al margen de esta cuestión, habiendo considerado que resultaría incompatible su vigencia simultánea de la

³⁶⁹ Código Civil, artículo 724

³⁷⁰ Código Civil, artículo 725

³⁷¹ Carbonell, José (Senador Nacional) *Antecedentes parlamentarios. Ley 25.345*, Febrero 2001, N° 1, párrafo 186, p. 672, Editorial la Ley. Buenos Aires, 2001

ley de procedimiento tributario³⁷² y en oportunidad de rechazando un recurso de apelación interpuesto por el Fisco, ha resuelto declarar la inconstitucionalidad³⁷³ del artículo 2 de la Ley 25.345³⁷⁴ referida al cómputo de créditos fiscales por pagos en efectivo que “a pesar de haber sido realizados, no pueden ser computados para la determinación de las ganancias sujetas al impuesto, significa tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado”³⁷⁵.

En efecto, admitiendo la posibilidad de producir prueba en contra ha interpretando que: “si los pagos en cuestión han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio riguroso, se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y a computar el crédito fiscal en el IVA”³⁷⁶.

Es así que con la intención de luchar contra la evasión nos encontramos con la afectación directa de la autonomía de la voluntad de las partes, imperante en el derecho privado encuentran una clara limitación, similar a la del

³⁷² Ley N° 11.683, artículo 34: “Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados...”.

³⁷³ Cámara Federal de Apelaciones – Paraná (14/11/06) “Epuyen S.A. c/ AFIP-DGI s/ Acción de inconstitucionalidad. Jueces: Torres A. – Porta C. – Castro J. C.

³⁷⁴ Ley 25.345, artículo 2º: Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaran la veracidad de las operaciones.

³⁷⁵ Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo, Sala 5º (12/07/11) autos: “Mera, Miguel c/ AFIP TF 27870-I) (Considerando X). Jueces: Tracy G. - Alemany J. - Gallegos Fedriani P.

³⁷⁶ Cámara Nacional Contencioso Administrativo, Sala 5º (12/07/11), autos: "Mera, Miguel Ángel c/ DGI TF 27870-I)". Jueces: Tracy G. - Alemany J. - Gallegos Fedriani P.

orden público, fuera de todo marco de razonabilidad y respeto a los derechos de los ciudadanos³⁷⁷.

b.2) Referida a la inaplicabilidad de intereses

Ello referido a las deudas por aportes y contribuciones al Régimen de Seguridad Social e Impuesto al Valor Agregado, en concepto de reclamo no solo de capital, intereses resarcitorios, cuando se afecten principios básicos plasmados en el ley civil de fondo.

Con respecto a ello, y en su afán no solo recaudatorio y ejemplificador para los contribuyentes incumplidores que pretendan desplegar conductas evasivas, la normativa tributaria tiene prevista enjundiosas bases de cálculo para la determinación de intereses, que los precedentes jurisprudenciales han resuelto mitigar, de acuerdo a la facultad judicial basada en normas imperativas e indisponibles previstas en la ley³⁷⁸.

Confirmando esa postura se ha entendido que "la facultad judicial de morigerar los intereses, puede ser incluso ejercida de oficio cuando la establecida resulta abusiva y contraria a las buenas costumbres. Y así la aplicación de las tasas de réditos con la amplitud prevista en las ordenanzas fiscales de la incidentista, implicaría un resultado disvalioso que debe ser conjurado, ya que adoptar un criterio distinto implicaría desmedro de la télesis del artículo 953 Código Civil"³⁷⁹.

A mayor abundamiento se ha entendido que la aplicación de las tasas de intereses excesivamente onerosas en base a linimientos establecidos por el Poder Ejecutivo, como suele pretender el Fisco de acuerdo a la ley de

³⁷⁸ Ley N° 340 - Código Civil, artículos 21, 621, 656, 953, 1071, siguientes y concordantes

³⁷⁹ Cámara Nacional Comercial, autos: "Naturar S.R.L. s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de revisión por AFIP-DGI, publicado en Revista La Ley 2002-D, p. 231, Buenos Aires, 22/3/02.

procedimiento tributario³⁸⁰: “implicaba un resultado disvalioso que debía ser conjurado y que, en consecuencia, debían ser morigerados -aún de oficio- los intereses que resulten excesivos, fijándolos en la proporción aquí establecida, esto es, un 15% anual por todo concepto”³⁸¹.

En el mismo sentido se ha entendido que “las facultades morigeradoras de los jueces con respecto de la fijación de los intereses, surgen de las normas generales de los artículos 953, 21, 621, 656 y concordantes del Código Civil, y sobre esa base los tribunales han atemperado intereses o multas que en casos concretos se habían tornado excesivos, usurarios o confiscatorios, aun cuando se devengaren a partir de créditos fiscales.”³⁸²

b.3) Limitación a la compra de moneda extranjera

A fines del año pasado, se estableció un sistema llamado de “consulta y registro de operaciones cambiarias”³⁸³ a favor todas aquellas entidades que se encuentren autorizadas a operar en cambios por el Banco Central, con la finalidad de comprobar la situación económica y fiscal de todo individuo que pretenda la adquisición de moneda extranjera, con el objeto de “atender gastos en concepto de viajes al exterior por razones de salud, estudios, congresos, conferencias, gestiones comerciales, deportes, actividades culturales, actividades científicas y/o turismo, complementa sustancialmente la matriz informativa con que cuenta esta Administración Federal y el control anticipado a cargo de la misma”³⁸⁴.

³⁸⁰ Ley N° 11.683, artículo 52: “...La tasa y el mecanismo de aplicación serán fijados con carácter general por la Secretaria de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos ...”.

³⁸¹ Cámara Nacional Comercial, Sala A, autos "FAPA S.A. s/ Concurso preventivo s/ Incidente de Revisión por Fisco Nacional". Idem: Cámara Nacional Comercial, Sala A, autos: "AFIP s/ Incidente de revisión en: "Chausovsky Edgardo A. s/ Quiebra" del 6/3/03, publicado en La Ley 2003-E, p. 879. Idem: Cámara Nacional Comercial, Sala A, autos: "AFIP s/ Incidente de Revisión en: "Varsi Hnos. s/ Quiebra" del 13/6/03, publicado en LL 2003-F, p. 557.

³⁸² Cámara de Apelaciones Civil y Comercial, Sala 1ª, Neuquén (09/10/97) “Morales Pablo Isaías S/ Concurso s/ Incidente de verificación por DGI”, publicado en *El Derecho*, p. 636, Buenos Aires 1997.

³⁸³ Resolución General N° 3.210 y su complementaria (AFIP)

Pero como si estas restricciones resultaran insuficientes a principios del año en curso se ha dispuesto que con carácter previo a la compra de divisas extranjeras se deberán efectuar de acuerdo a un régimen de información para aquellos sujetos considerados residentes en el país de acuerdo a las previsiones referidas a la normativa imperante para la determinación del impuesto a las ganancias.

Es así para dar cumplimiento a dichas previsiones se ha establecido un servicios llamado “Consulta operaciones cambiarias” opción “Viajes al exterior”, ubicado dentro de sitio “web” institucional del organismo recaudador, al que debe acceder por medio de una “Clave Fiscal” con un determinado nivel de seguridad, que debe ser obtenida conforme el procedimiento dispuesto en la materia³⁸⁵.

Con esta normativa, se limita al contribuyente la compra de divisas extranjeras, de acuerdo a su capacidad económica acreditada ante los registros del órgano recaudador, afectando gravemente el derechos de propiedad de raigambre constitucional y nuevamente la autonomía de la voluntad que le asiste a todo ciudadano.

Es evidente el descuido respecto de diversas situaciones que pueden prestarse para aquellos supuestos de ciudadanos argentinos que residan en el extranjero o bien aquellos que deban viajar varias veces al exterior, donde se presentaría una situación de imposibilidad tal que impedirían de adquirir la cantidad de moneda extranjera suficiente para satisfacer sus necesidades

³⁸⁴ Resolución General N° 3.333 (AFIP) (23/05/12)- Considerandos

³⁸⁵ Resolución General N° 2.239 (AFIP) y modificatoria y sus complementarias. Título I Clave Fiscal: Artículo 1º: “Amplíase el procedimiento de registración, autenticación y autorización de usuarios denominado "clave fiscal", previsto en la Resolución General N° 1345, sus modificatorias y complementarias, a los fines de habilitar a las personas físicas a utilizar y/o interactuar, en nombre propio y/o en representación de terceros, a través de la página "web" del organismo (<http://www.afip.gov.ar>), con aquellos servicios informáticos a que se refiere la presente resolución general”.

Es de esperar que dicha situación pueda encender la posibilidad de fomentar el desplazamiento al mercado “parelelo” de compra venta de divisas, actualmente conocido como “dólar blue”, naturalmente con lo elevados costos que ello representa no solo para el contribuyente sino también desde el punto de vista de los riesgos de elevación de la informalidad para el control de este tipo de operaciones, obligando nuevamente al incurrir a la marginalidad, facilitando el lucro de los especuladores de turno.

Resulta tan sorprendente como arbitrario, que por medio de una simple resolución general de corte administrativo, se puede facultar al organismo recaudador para determinar si quien pretende comprar moneda extranjera posee capacidad contributiva para llevar a cabo la transacción.

Uno de los integrantes de la Corte Suprema, ha entendido que si debido a la limitación a la compra de dólares "alguien entiende que se está afectando un derecho individual, puede recurrir a la Justicia"³⁸⁶.

Es así que las causas judiciales en reclamo del restablecimiento de esos derechos vulnerados no han tardado en llegar, resultando interesante destacar en primer término una presentación efectuada a fines del año pasado en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires³⁸⁷ y otro ante en ante los tribunales federales de Mar del Plata³⁸⁸, donde un ciudadano se vio imposibilitado de comprar diez (10) dólares en el mercado legal, para luego obsequiárselos a su nieto, donde se advierte un verdadero avance injustificado en materia de facultades conferidas al organismo recaudador.

³⁸⁶ Lorenzetti, Ricardo (Miembro de la Corte Suprema de Justicia) *Se presentaron los primeros amparos por restricciones a la compra de dólares*. Publicado en Diario “El País - El Mundo”. p. 2, Trelew, 01/06/12.

³⁸⁷ Juzgado Federal - Quilmes, Buenos Aires (02/11/11), autos: “Ruperez Justa c/ AFIP y otros”. Expte. N° 2.370/11.

³⁸⁸ Juzgado Federal N°4 – Mar del Plata, Buenos Aires (04/06/12) autos: “Duran Julio c/ AFIP s/ Amparo”. Expte. N° 8.337. Juez: Alfredo López.

Tratándose ello de evidentes cuestiones novedosas donde, la normativa no ha previsto ningún tipo de sanciones específicas para este tipo de situaciones ni existe precedente jurisprudencial alguno que pueda orientarnos al respecto y recordando la tipicidad legal necesaria para lograr la sanción de conductas no estimamos prudente la interpretación analógica de disposiciones por una autoridad administrativa.

Pensar en la posibilidad de aplicar como sanción la suspensión de la clave de identificación (CUIT), no resultaría razonable, porque en definitiva se estaría promoviendo la indeseada informalidad laboral, obstaculizando la debida protección al derecho de trabajar garantizado constitucionalmente³⁸⁹

Por último destacamos que la misma normativa que determina la competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos³⁹⁰ no le confiere dicha facultad para actuar dentro de la órbita del mercado cambiario.

c) Normativa antievasión en materia laboral y previsional

A fines del año 2000, se dictado una serie de medidas conocidas como “Plan antievasión”³⁹¹, todas ellas tendientes combatir la evasión fiscal entre las cuales podemos citar: la limitación a las transacciones en dinero en efectivo, sistema de medición de producción primaria, regímenes destinado a la recaudación de los aportes y contribuciones previsionales y para la determinación y percepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema único de la seguridad social para las pequeñas y medianas empresas constructoras y la creación de un sistema de identificación tributaria³⁹².

³⁸⁹ Constitución Nacional, artículo 14 bis

³⁹⁰ Decreto 618/97 - Creación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

³⁹¹ Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social (S.I.N.T.y.S.)

Ahora bien, no entendemos feliz la designación de “antievásiva” a una normativa que solo tiene fines recaudatorios, en función que solo una pequeña parte de la misma se encuentra encaminada a la prevención de conductas engañosas para la ocultación del verdadero caudal económico

En efecto, resulta apropiado distinguir el afán de captación de recursos tributarios para atender a la necesidades públicos y la prevención de la evasión, de la persecución y castigo de actitudes dolosas imputables al contribuyente, proponiéndose el diseño de figuras delictivas, naturalmente propias del derecho penal, es así que con este plan, se han efectuado importantes modificaciones a la legislación no solo tributaria sino también laboral.

Pero, en lo que nos ocupa, lo interesante se advierte con las modificaciones normas referidas a las relaciones laborales y el empleo no registrado, cuando por medio de sus artículos 43 al 48 establecen agregados importantes a la Ley de Contrato de Trabajo, específicamente en sus artículos 132 (último párrafo), 132 bis, 15 (párrafo 2º), 80 (último párrafo) a la Ley N° 23.789 (artículo 2 inc. d) y modificación a la Ley 23014 (artículo 11).

Viene al caso destacar que la finalidad tenida a la vista por el empleador para no registrar, es evitar afrontar los costos que representaría el pago de los aportes y contribuciones sobre los salarios entre 50% y 60% sobre los mismos.

Los aportes en algunos casos son compartidos en ciertos porcentajes tanto por el empleado como el trabajador como los previstos en el Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones³⁹³; al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados³⁹⁴; a las Obras Sociales y ANSSAL³⁹⁵,

³⁹³ Ley N° 24.241, artículo 11 (aporte personal del trabajador 11%, contribución del empleador 16%)

³⁹⁴ Ley N° 19.032, artículos 8 y 9 (aporte personal del trabajador 3%, contribución del empleador 2%)

³⁹⁵ Ley N° 23.660, artículos 16 y 19 (aporte personal del trabajador 3%. Contribución del empleador 5%)

en tanto las Asignaciones Familiares y Fondo Nacional de Empleo³⁹⁶, solo deben ser contribuidas por el empleador.

c.1) Las obligaciones frente a los organismos de la seguridad social

El artículo 80 de la Ley de Contrato de Trabajo³⁹⁷ hace expresa referencia tanto a la obligación de entrega del certificado de trabajo como a las constancias de depósito de los aportes previsionales, de manera claramente distintiva³⁹⁸, por lo tanto la legitimación para emprender el reclamo de estos últimos le corresponde al ente recaudador³⁹⁹, excediendo consecuentemente los límites del derecho del trabajo, para ingresar en la ámbito del previsional⁴⁰⁰.

Ahora bien, para el supuesto de falta de entrega de dichas constancias, la norma establece como sanción una indemnización consistente a favor del trabajador equivalente a un importe equivalente a tres (3) veces la mejor remuneración mensual normal y habitual percibida por el trabajador durante el último año o durante la prestación de servicios si este fuere menor, estableciendo además sanciones conminatorias para el caso de incumplimiento de mandato judicial.

El fundamento de la sanción impuesta al empleador, radicaría en la imposibilidad que se presenta al trabajador beneficiario para acudir a las prestaciones por desempleo⁴⁰¹, los que implicaría una verdadera situación de desprotección social para el mismo.

³⁹⁶ Ley N° 24.013, artículo 146 y Ley 24714, artículo 5 (nueve por ciento 9%)

³⁹⁷ Ley N° 25.345, artículo 45 (Último párrafo del artículo 80 de la LCT)

³⁹⁸ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 2° (30/11/01) “Crego Bonhomme, Fátima c/ Constanza, Caren María”. Expte. N° 4637/01. Sentencia N° 89.968. Jueces: González - Rodriguez

³⁹⁹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 3° (29/08/03) “Del Médico, Mirta G. c/ Haras Las Ortigas S.A.” Sentencia N° 85.151. Jueces: Porta E. – Guibourg R.

⁴⁰⁰ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 10° (13/11/02) “Corbo Olivera, Nilda c/ Pérez Nova Enrique” Expte. N° 7383/02. Sentencia N° 8.998. Jueces: Scotti – Corach - Simon.

El empleador tiene la obligación de hacer entrega de las constancias de aportes previsionales devengados durante el curso de la relación laboral y para el supuesto de haberlos efectuado, debe poner en conocimiento de esta situación al tribunal, pudiendo destacarse que ante un caso similar al referido, la jurisprudencia ha entendido procedente el cumplimiento de la condena bajo apercibimiento de la aplicación de sanciones conminatorias (astreintes) de \$ 20 diarios “por cada día de demora durante el plazo de un mes a contar desde que quede firme la liquidación en la etapa de ejecución. Pasada dicha fecha, la extenderá el juzgado con comunicación a la AFIP”⁴⁰².

c.2) La retención de aportes a la seguridad social

La legislación laboral de fondo⁴⁰³, describe una conducta que consiste en la retención de aportes derivados de la prestación del servicio que corresponderían al trabajador y que debían ser destinados a los organismos de la seguridad social, circunstancia que haría presumir que el empleador se encontraría usufructuando a su favor esos importes⁴⁰⁴, previa intimación de pago de los mismos.

Como se puede apreciar, la intención del legislador ha sido que el otorgamiento inmerecido para el trabajador, sino por el contrario, solo castigar al empleador reticente que ha cumplido con las obligaciones allí previstas.

⁴⁰¹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 3° (24/09/02) “Basualdo Graciela Cristina c/ Vega Guido Roberto y otro”. Sentencia Definitiva N° 84.039 Jueces: Guibourg - Eiras

⁴⁰² Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 6° (28/10/03) “Luna Silvia N. c/ Nakache, David y Said, Raquel SH s/ Indemnización por embarazo - Artículo 178” Sentencia Definitiva N° 56.536. Jueces: Capón Filas - Fernandez Madrid J. – De la Fuente H.

⁴⁰³ Ley N° 25.435, artículo 43 y LCT, artículo 132 bis

⁴⁰⁴ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo Sala 6° (19/03/03) “Ojeda, Ramona Esther c/ Melero, Eduardo J.” Expte. N° 10515/01. Sentencia Definitiva N° 55.734. Jueces: Capón Filas - Fernández Madrid J. – De la Fuente H.

Así también que las sanciones de carácter penal establecidas en esta norma: “debe interpretarse con carácter restrictivo y sólo puede considerarse procedente el reclamo de su aplicación en los casos en los que se demuestre cabalmente la configuración de la conducta tipificada como ilícita”⁴⁰⁵.

c.3) Las presunciones impositivas en la antievasión previsional

En primer término debemos indicar que existe trabajo registrado cuando se hubiere inscripto al trabajador en “a) En el libro especial del artículo 52 de la Ley de Contrato de Trabajo o en la documentación laboral que haga sus veces, según lo previsto en los regímenes jurídicos particulares; b) En los registros mencionados en el artículo 18, inciso a)”⁴⁰⁶. Las relaciones laborales que no cumplieren con los requisitos fijados en los incisos precedentes se considerarán no registradas”⁴⁰⁷.

Ahora bien, la modalidad de la prestación de servicio, juega un papel trascendente en cuanto a la facilitación y probabilidades para la detección del trabajo desplegado de manera informal, no siendo sencillo para los inspectores tomar contacto directo con los trabajadores en las zonas rurales, trabajo a domicilio, servicio doméstico y muchas veces también se complica las inspecciones el ámbito de la construcción, es que en estos ámbitos, por lo general se redoblan los esfuerzos del servicio de inspección para la certera detección de eventuales irregularidades.

A ello debemos sumar la escasa cantidad de inspectores dependientes de los organismos tanto nacionales (AFIP, Ministerio de Trabajo y Empleo de la

⁴⁰⁵ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 10ª (30/04/02) “Novik, Esther c/ Heredia, Justina Inés y otro”. Expte. N° 7807/01. Sentencia Definitiva N° 10598. Jueces: Scotti – Corach - Simon.

⁴⁰⁶ Ley de Empleo N° 24.013, artículo 18: “El Sistema Único de Registro Laboral concentrará los siguientes registros: a) La inscripción del empleador y la afiliación del trabajador al Instituto Nacional de Previsión Social, a las cajas de subsidios familiares y a la obra social correspondiente”.

⁴⁰⁷ Ley de Empleo N° 24.013, artículo 7

Nación⁴⁰⁸) como las autoridades Administrativas del Trabajo Provinciales, cuyos datos son de difícil relevamiento atento su falta de publicación, por lo que solo hemos podido hacer estimaciones en base a informes propios⁴⁰⁹ y ello se entiende en función a la fragilidad que presenta esta situación, situación que sin duda obstaculizan la actividad de fiscalización (control, citación e inspección) y en consecuencia la determinación real de la cuantía de la informalidad.

Si bien existen diversos organismos⁴¹⁰ que pueden prestar colaboración con estas cuestiones registrales, en la realización de actividades de inspección, lo cierto es que las mismas, es notorio que las mismas han resultado insuficientes, confrontando la cantidad de inspectores, con las enjundiosas cifras que se exponen en el presente trabajo con respecto a la índices de desempleo y recaudación fiscal.

Con la finalidad de acotar esta cuestión debemos referirnos al supuesto caso de que el empleador no declare formalmente a su personal o bien cuando los declarados resulten insuficientes comparados con realidad.

Para hacer frente a esta situación se ha dictado una parte de la normativa denominada “antievásiva” que faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos a efectuar determinación de aportes y contribuciones de la seguridad social sobre la base de las estimaciones e índices⁴¹¹, conocido como “Plan antievasión II”.

⁴⁰⁸ Dirección de Inspección Federal: Controla cumplimiento legislación laboral a nivel nacional y provincial, en este ultimo caso en colaborando directa con las respectivas autoridades en materia de inspección del trabajo.

⁴⁰⁹ Cantidad de Inspectores: AFIP Región Resistencia: 70 – Dirección Provincial del Trabajo (Chaco) 10, Corrientes (4) Ministerio de Trabajo de la Nación (Delegación Corrientes) 7. Fuente: Propia recabada de pedidos de informes a los diferentes organismos en las respectivas entrevistas señaladas en p. 266.

⁴¹⁰ Decreto 1.309 (20/11/96) - Registro Nacional de la Industria de la Construcción. Transferencia de Competencias, parte del personal y bienes al Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción (IERIC).

⁴¹¹ Ley N° 26.063, artículo 7

En base a ello dicho organismo recaudador ha dictado resolución general, estableciendo la implementación del Indicador Mínimo de Trabajadores (IMT) para las industrias de la construcción y textil, servicios de turismo y modelaje, sector “feed lot” (engorde de ganado a corral), producción citrícola, actividades gastronómicas y hoteleras, sector turismo estudiantil, jardines maternos, de infantes, escuela infantil y guarderías, establecimientos geriátricos, supermercados, estaciones de servicio y gas natural comprimido, producción yerba mate, producción frutícola, olivos, aceite de oliva, aceitunas, tomate, vid, bodegas, papa, desmote de algodón, sector panaderías, elaboración de productos de panadería y tambos, entre otros, estableciendo en cada caso la remuneración mínima a considerar para la base imponible⁴¹².

c.4) La existencia de vínculo laboral previo a determinación aportes

Con la finalidad de hacer frente al empleo no registrado, la Administración Federal de Ingresos Públicos, acudiendo a la aplicación del principio de la realidad económica, ha establecido un régimen de presunción genérica⁴¹³ de la existencia de una relación laboral similar al previsto en la legislación laboral de fondo⁴¹⁴, que le permite dejar de lado las formas asignadas por las partes a un determinado negocio jurídico, atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, a efectos de la determinación de deuda de aportes y contribuciones que no hayan sido destinados al Sistema Unico de la Seguridad Social⁴¹⁵.

⁴¹² Resolución General (AFIP) N° 2927/10 (AFIP) Obligaciones del Sistema de Seguridad Social.

⁴¹³ Resolución General (AFIP) N° 2927/10

⁴¹⁴ Ley de Contrato de trabajo, artículo 21. “Habrà contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma y condiciones de la prestación, quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres”.

Ahora cuando se encuentra controvertida judicialmente una relación laboral, únicamente un pronunciamiento judicial solamente una sentencia podrá declarar la existencia o no del vínculo debatido, lo cierto es que en variadas ocasiones el organismo recaudador continúa con el procedimiento determinativo sin observarse tal recaudo.

Con respecto a ello resulta interesante señalar la cuestión presentada cuanto el empleador tiene calidad de profesional universitario, ya sea del derecho, ciencias económicas, salud, etc., donde incluso se ha entendido que la presunción establecida en el la Ley de Contrato de Trabajo no opera de manera automática⁴¹⁶.

Ello resulta así, con motivo de la identidad de comportamientos de los profesionales que prestan servicios ya sea a raíz de un contrato de trabajo, de locación o servicios o bien uno de mandato, no existiendo distinción alguna en la modalidad del servicio de atención al paciente, que generalmente en el realización de diagnóstico y la consecuente recomendación de terapia, más allá de la relación jurídica que lo vincula, siendo necesario acudir a las previsiones de la ley procesal civil y comercial⁴¹⁷, por motivo por el cual la cuestión debe resolver en función del material probatorio aportado por los interesados

Se ha destacado que dentro del entorno profesional, no es razonable que dicha presunción pueda jugar el mismo papel que para otras relaciones cuando se intenta la determinación de aportes previsionales no ingresados a

⁴¹⁵ Resolución General (AFIP) N° 2927/2010, artículo 1°: “A tal efecto, se considerará como remuneración los importes facturados o, en su caso, los efectivamente abonados o los que correspondan a la remuneración a que alude el inciso d) del Artículo 5° de la Ley N° 26.063 y sus modificaciones, el que resulte mayor”.

⁴¹⁶ Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala 2° (21/09/11) autos: "Acción Social de la Universidad Nacional de Tucumán c/AFIP- DGI s/ Impugnación de deuda" Idem: Cámara Nacional de la Seguridad Social Sala I (14/07/92) "Consorcio Hidroservice Hidrened c/ CASFEC s/ Impugnación de deuda - DNRP"

⁴¹⁷ Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, artículo 377

los organismos recaudadores, a la luz de una supuesta relación de dependencia que debe ser demostrada en cada caso particular en que pretenda que el vínculo laboral genera obligaciones previsionales⁴¹⁸.

Como se dijo, para la procedencia del obligación de efectuar aportes y contribuciones, en forma previa es necesario determinar la naturaleza jurídica del la vinculación, siendo esta circunstancia de vital importancia para evitar todo tipo de nulidades posteriores.

Por último debemos señalar que sin perjuicio de la irrenunciabilidad de los derechos del trabajador, lo cierto es que todo proceso judicial laboral, puede concluir de modo anormal, ya se por conciliación, caducidad de instancia o desistimiento donde no haya sido acreditada la relación laboral, lo que no daría lugar a determinación alguna de deuda en concepto de aportes y contribuciones⁴¹⁹.

Ello demuestra no solo la deficiente comunicación entre las autoridades de aplicación de la ley, sino también la necesidad de concentrar la información común laboral y previsional, conforme lo establece la misma legislación nacional⁴²⁰, no solo respecto en lo relacionado al Poder Judicial y los organismos recaudadores sino también los de control tal el caso de la autoridades administrativas provinciales, donde pueden tramitarse acuerdos extrajudiciales.

d) Normativa antievasión previsional en materia penal

⁴¹⁸ Cámara Nacional de la Seguridad Social, Sala 1° (04/07/92) "Consortio Hidroservice Hidrened c/ CASFEC s/ Impugnación de deuda -DNRP". Idem. Cámara Nacional de la Seguridad Social, Sala 2 (27/05/98) "Asociación de Beneficencia. Hnos Hosp. San Juan de Dios c/ DGI; Cámara Nacional de la Seguridad Social, Sala 2° (29/04/04) "Transfármaco S.A. c/AFIP". Expte. N° 1.179/04. Sentencia N° 107.563. Jueces: Fernández - Herrero - Etala.

⁴¹⁹ Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala 2° (29/04/04) "Transfármaco S.A. c/ A.F.I.P. - D.G.I.". Expte. N° 1.179/04. Sentencia N° 107.563. Jueces: Fernández - Herrero - Etala.

⁴²⁰ Ley de Contrato de Trabajo 20.744, artículo 15 y Ley de Empleo N° 24013, artículo 17

A fines del siglo antepasado⁴²¹ nuestra legislación ha dejado sin efecto toda normativa que sancione con prisión la existencia de deudas civiles o comerciales, manteniéndolas únicamente para los casos de quiebra fraudulenta⁴²², dando un paso trascendentes en hacia la consolidación de la garantía constitucional de la igualdad ante la ley, criterio seguido también en México⁴²³ y Perú⁴²⁴, este último con la salvedad de los deberes en la prestación alimentaria y también en los pactos internacionales celebrados por nuestro país⁴²⁵.

Sin embargo y volviendo sobre sus pasos, la legislación nacional nuevamente pone en plena vigencia, la prisión por deudas desde el día 27 de febrero de 1990⁴²⁶, con la introducción del régimen penal tributario impuesto por la Ley, con algunas modificaciones introducidas con posterioridad⁴²⁷.

En efecto la Ley 24.769⁴²⁸, recientemente modificada por Ley N° 26.735⁴²⁹ que actualiza los importes mínimos, regula actualmente este régimen⁴³⁰, ocupándose de reglamentar en primer término a todas las cuestiones penales referidas a los delitos fiscales comunes⁴³¹, pudiendo

⁴²¹ Presidencia Domingo Faustino Sarmiento, año 1872

⁴²² Ley N° 514 (Año 1872)

⁴²³ Constitución de México, artículo 17

⁴²⁴ Constitución de Perú, artículo 2 y 24 art. 2, 24 inc.c)

⁴²⁵ Pacto de San José de Costa Rica, artículo 7

⁴²⁶ Ley N° 23.771 (Año 1990)

⁴²⁷ Ley N° 24.769 (Boletín Oficial 15/01/97), Ley 26063 y Ley 26.735 (Boletín Oficial 28/12/11)

⁴²⁸ Ley N° 24.769 - Régimen Penal Tributario (Deroga Ley N° 23.771) - Delitos Tributarios. Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social. Delitos. Fiscales Comunes. Procedimientos Administrativo y Penal. Promulgada (13/01/97).

⁴²⁹ Ley N° 26.735 - Régimen Penal Tributario (Modifica Ley N° 24.769) - Promulgada (27/12/11).

⁴³⁰ Ley N° 26.735 - Título II.

⁴³¹ Ley N° 26.735 (artículos 1 a 6)

señalar como alcanzados por el misma a las conductas de insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de los registros.

Ahora bien, otra parte los relativos a los recursos de la seguridad social, previendo las tipos de figuras entre las que observamos a la evasión simple, agravada para ambos supuestos⁴³² y los referidos a apropiación indebida en forma específica para los relacionados con los recursos de la seguridad social⁴³³ y la tipificación configuración de cada uno de ellos, no pudiendo surgir ellos de la simple denuncia infundada, sino por el contrario de la valoración que efectúe el tribunal de los elementos a prueba traídos a juicio⁴³⁴.

No siendo intención analizar todas y cada una de las figuras de la evasión fiscal genérica previstos en los primeros siete artículos, solo haremos referencia a los que afectan a los recursos de seguridad social, donde igualmente la conducta dolosa comprensiva de actitudes dolosas y ardidosas se presenta también como rasgo común.

Antes de observar cada una de las figuras diremos que este tipo subjetivo debería ser entendido como el otorgamiento de datos en informaciones inexactas y la correlativa omisión en los registros contables y exhibición de comprobantes de acreditación suficiente⁴³⁵, dejando de lado todo tipo de presunciones que el Fisco pretenda hacer valer al respecto⁴³⁶.

d.1) Evasión simple

⁴³² Ley N° 26.735 (artículos 7 y 8)

⁴³³ Ley N° 26.7359 (artículo 9)

⁴³⁴ Cámara Nacional de Casación Penal - Sala 2° (10/03/05) “Otero, Néstor E. s/ Recurso de Casación”. Expte. N° 5.432. Jueces: Mitchell G. - Fégoli J. – David P.

⁴³⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación (01/01/74) “Emerson Argentina, S.A.I.C. y F.”. Fallo (289:514).

⁴³⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/04/89) “Masa Generoso y Massa Alberto”. Fallo (312:447). Idem: “Casa Elen”. Fallos (322:519) y “Montenegro”. Fallos (323:2172).

Se establece como figura típica la evasión total o parcial por medio de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño ya sea por acción o bien por omisión, reprimiendo con prisión de dos a seis años al obligado al “obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes”⁴³⁷.

El error puede ser considerado excusable si se advierte que la conducta del infractor ha surgido de plena la certeza y convicción de la obligatoria aplicación de normas fiscales de compleja interpretación⁴³⁸.

Desde otro punto de vista, para lograr la justificación como un simple error y omisión de supuestas actitudes que puedan ser consideradas engañosas utilizadas por el contribuyente con la finalidad de ocultar la realidad de su base contable, debe aportarse elementos probatorios conducentes a demostrar la ausencia de este tipo de maniobras⁴³⁹.

Con respecto a esta figura, es posible tener por extinguida la acción penal, que aquellos casos en que el presunto evasor, haya aceptado la deuda y pagado en su totalidad el monto en concepto de capital, debido en forma oportuna o sea antes del requerimiento de elevación de la causa a juicio⁴⁴⁰.

⁴³⁷ Ley 26.735, artículo 7

⁴³⁸ Tribunal Fiscal de la Nación - Plenario (12712/61) "Pianello y Sanguinetti", publicado en Revista "La Ley" 108, p. 643, Buenos Aires 1961.

⁴³⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (01/01/48) "Agrícola, Industrial y Comercial, Cremaschi Hnos. S.A. s/ Impuestos internos". Fallo (211:1344).

d.2) Evasión agravada

Esta normativa solo se limita a elevar el tiempo de prisión desde tres (3) años y (6) seis meses a nueve (9) años, cuando en los supuestos previstos en el artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes; b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000)”⁴⁴¹.

Con respecto al delito de retención indebida de los aportes y contribuciones, retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social, se ha entendido que el mismo se tipifica cuando el mismo no ha sido depositado de manera intencional ya sea en forma total o parcial, en tanto que para el supuesto de la retención de los demás impuestos, se encuentran alcanzados aquellos que admiten esa modalidad de comisión sean nacionales o provinciales⁴⁴².

d.3) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

El artículo 9, establece penas de prisión de dos (2) a seis (6) años para: “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

⁴⁴⁰ Cámara Nacional de Casación. Penal, Sala II (10/03/05) “Otero, Néstor E. s/ Recurso de casación. Expte. N° 5.432. Jueces: Mitchell – Fégoli - David

⁴⁴¹ Ley N° 26.736, artículo 8

⁴⁴² Cámara de Apelaciones y de Garantías Azul - Buenos Aires (11/06/93) “C., N. I. s/ Denuncia por Presunta Defraudación Tributaria”. Jueces: Pagliere - Herrero

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"⁴⁴³.

El texto originario de esta norma si bien mantiene la pena de prisión de dos a seis años, para el agente de retención de aportes del Sistema de Seguridad Social nacional, establecía un importe inferior en concepto de retención por cada período que alcanzaba sólo a \$ 5.000.

Con respecto a esta cuestión y específicamente para a efectos de considerarse la condición objetiva de punibilidad, sin perjuicio de la existencia de varios contribuyentes, deben ser sumados dentro de mismo mes y efectuándose sobre la base de la suma retenida "por cada período"⁴⁴⁴.

La redacción de esta figura penal ha recibido duras críticas jurisprudenciales, a la tarea legislativa, que al haber adoptado un criterio de preventivo ha apartado del ámbito general de las defraudaciones y estafas, dejando de lado los principios tradicionales de la culpabilidad y fundando la responsabilidad⁴⁴⁵.

⁴⁴³ Ley Nacional N° 26.063, artículo 13.

⁴⁴⁴ Cámara Nacional de Casación. Penal (10/04/03) Sala 2° "Traballoni de Salvi, Rita y Ralli, Horacio A. s/ Recurso de casación". Jueces: Fégoli – David - Madueño.

⁴⁴⁵ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 2° (04/08/00) "Industrias Dacal S.A.C.I.F. s/ Recurso de casación. Expte N° 2.390. Jueces: Fégoli – Madueño - David

Naturalmente el sistema previsional nacional se sostiene por medio de los depósitos que efectúa la parte patronal en concepto de retención de una parte del salario del trabajador devengado en cada período de pago.

Tratándose de una suma dineraria que pertenece al trabajador, pesa en cabeza del empleador la obligación de deducir del sueldo mensual un porcentaje del mismo para luego ingresarlo en carácter de "aporte" de los empleados (no es la "contribución" del empleador, pues ésta no resulta alcanzada por la norma) para -en definitiva- su futura jubilación. Lo que la ley "presupone" es que una vez comprobado -como en el caso- el pago de los sueldos a su personal, el empleador ha retenido (porque es su obligación) la suma correspondiente al aporte al sistema de seguridad social, y así "se considera que se ha operado un incumplimiento y una apropiación indebida de fondos ajenos"⁴⁴⁶.

Este delito se tipifica por medio de una conducta omisiva desplegada por el agente de retención obligado, que a sabiendas del perjuicio que causa, decide no ingresar la suma retenida dentro del plazo de diez (10) días previsto, siendo necesario este elemento subjetivo y subjetivo, ya que de lo contrario quedaría excluido su tipo, ante la simple presencia de la ausencia del depósito, estableciendo el principio de personalidad de la pena.⁴⁴⁷.

En este tipo de delito, naturalmente la figura del dolo debe ser probada, en este sentido se ha entendido que "no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es

⁴⁴⁶ Chiara Díaz, Carlos A. "Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769", p. 279 Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 279.

⁴⁴⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación (02/09/68) Parafina del Plata S.A.C.I. s/ Recurso de Apelación – Impuesto a los réditos (multa)". Fallo (Tomo: 271, Folio 297), publicados en Revista Jurídica *La Ley* N° 133-449. Idem: "Usandizaga, Perrone y Juliarena" (15/10/81). Fallo (Tomo: 303, Folio: 1548), y "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación) s/ Demanda contencioso-administrativa", (14/02/89). Idem: Fallos: 282-293; 284-42; 289-336; 290-202; 292-195,

menester la concurrencia del elemento subjetivo en relación con el principio fundamental que solo puede ser reprimido, quien sea culpable, es decir a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”, en tanto en el considerando 5° dijo: “toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integren el derecho penal especial, le son aplicable las disposiciones del Código Penal”⁴⁴⁸.

d.4) Encubrimiento y lavado de Activos de origen delictivo⁴⁴⁹.

Esta normativa, establece la creación de una Unidad de Información Financiera dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, como encargada prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de delitos entre los cuales figura el fraude contra la Administración Pública⁴⁵⁰

El lavado de dinero es el "proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita"⁴⁵¹, con la potencialidad de afectarlo⁴⁵².

Haciendo referencia a la gravedad de la cuestión, se ha entendido incluso puede constituir "un eslabón fundamental en la cadena del narcotráfico cuya configuración es vital para la reproducción de todo el fenómeno. Es una etapa tan necesaria por lo menos, como las demás. Si suprimiéramos mentalmente el lavado todos los demás hechos de la cadena que se hubieran

⁴⁴⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación (15/10/81) “Usandizaga, Perrone, Juliarena S.R.L. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ Demanda contenciosa. Idem: “Parafina del Plata S.A. (09/02/68), citados.

⁴⁴⁹ Ley 25.246

⁴⁵⁰ Ley 25.246, artículo 6 y Código Penal, artículo 174 inciso 5°

⁴⁵¹ D' Albora, Francisco (h.) *Lavado de dinero. El delito de legitimación de activos provenientes de ilícito*”, p. 1085 en *El Derecho*, Tomo 180.

⁴⁵² Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal, Sala 7° (20/08/03), autos: “Sundow Bike Argentina SA. Bonorino Perú, Navarro, Piombo”. Expte. N° 21.306

producido no podrían volver a reproducirse en un futuro. El es una verdadera *conditio sine qua non* en el circuito del tráfico... "453.

Esta normativa sanciona a quien "sin haber tomado parte ni cooperado en la ejecución de los hechos previstos en esta ley, intervinere en la inversión, venta, pignoración, transferencia o cesión de las ganancias, cosas o bienes provenientes de aquellos, o del beneficio económico obtenido del delito siempre que hubiese conocido ese origen o lo hubiera sospechado"454.

La jurisprudencia ha dicho: "la procedencia criminal de los bienes que son objeto de blanqueo no requiere sino la comprobación de una actividad delictiva previa de modo genérico que, según las circunstancias del caso, permita la exclusión de otros orígenes posibles, sin que sea necesaria ni la demostración plena de un acto delictivo específico ni de los concretos partícipes en el mismo"455.

d) Aspectos relativos a la efectividad del sistema repressivo

Hasta aquí nos hemos intentado ilustrar la tendencia legislativa en materia "antievasiva", siendo simple advertir que en la intención de amedrentar el ánimo de quien pretende ingresar en esta figura, se han previsto constantemente el aumento de la cuantía de las sanciones económicas y también para algunos supuestos como los referidos de penas privativas de libertad.

A continuación se expondrán algunas cuestiones que han gravitado de manera especial en la cuestión referida a saber:

⁴⁵³ Meotto, Jorge, *El lavado de dinero*, publicado en Revista "Jurisprudencia Argentina"; Vol. 1993 IV, p. 660.

⁴⁵⁴ Ley N° 23.737, artículo 25

⁴⁵⁵ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 1° (21/03/06) autos: "Orentrajch, Pedro y otro s/ Recurso de Casación". Sentencia Definitiva. N° 8622. Jueces: Catucci L. - Madueño R. - Bisordi H.

d.1) El cambio de las condiciones objetivas de punibilidad

Sin embargo en la práctica, se ha advertido su falta de efectividad debido a diversos motivos, entre los cuales dos cambios legislativos referidos a las condiciones objetivas de punibilidad, el primero de ellos con la ley 24769 que eleva los montos previstos (Ej. para la evasión simple de \$ 100.000 a \$ 400.000 y para la agravada de \$ 1.000.000 a \$ 4.000.000), multiplicándose por la cifra de 4 los importes anteriores.

Ello ha determinado que una gran cantidad de acciones penales que se encontraban en pleno trámite concluyan por sobreseimiento al desaparecer a figura típica descripta en la ley penal anterior, a cambio de la más benigna consignada en la ley posterior y además que “los efectos de la benignidad normativa en materia penal “se operan de pleno derecho”⁴⁵⁶.

Por último señalamos que: “resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención”⁴⁵⁷

Así también se ha resuelto desestimar una denuncia penal que se había efectuado en base a una supuesta evasión de pago del impuesto a las ganancias, de una sociedad anónima, correspondiente al ejercicio fiscal 2009,

⁴⁵⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallos: (Tomo 277: Folio 347); (Tomo: 281, Folio: 297) y Tomo: 321: Folio: 3160).

⁴⁵⁷ Dictamen Procuración General de la Nación, adherido por Corte Suprema de Justicia de la Nación (23/10/07) autos: “Palero, Jorge Carlos s/ Recurso de casación”. Causa: P. 931. XLI.

en función de la aplicación de la nueva condición objetiva de punibilidad establecida en la nueva ley penal tributaria (ley 26.735).

Es este sentido se ha considerando que los importes que habrían sido evadidos no superarían la cifra fijada por el nuevo régimen penal tributario, como condición objetiva de punibilidad, fijó la nueva ley penal tributaria 26.735, cuya vigencia data de fines del mes de noviembre del año 2011⁴⁵⁸, habiéndose entendido también que corresponde revocar el procesamiento y embargo de los imputados entendiendo aplicable el artículo 2 del Código Penal que determina la paliación del principio de retroactividad de la ley penal mas benigna⁴⁵⁹.

Ahora, bien esta cuestión, no ha concluido en estos precedentes, sino que actualmente se encuentra controvertida en el ámbito jurisprudencial, es así que la misma Procuración General de la Nación, ha conferido expresas instrucciones a los fiscales para que efectúen planteos de oposición en los casos de cambio de las condiciones objetivas de punibilidad que pudieran derivarse de la aplicación retroactiva de los nuevos montos para los delitos tributarios previstos en la Ley 26.735⁴⁶⁰.

En esa línea argumental y apartándose del criterio sentado por la Corte en el caso "Palero" referido ha entendido que "esa variación de los montos que fijan las fronteras de la punibilidad ha generado una expectativa de impunidad entre los imputados por delitos de la Ley Penal Tributaria cometidos con anterioridad a la vigencia de la nueva ley y por montos que excedían los

⁴⁵⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala "A" (16/02/12) "Imputado N.N. - contribuyente La Cornisa Producciones S.A. s/ Evasión tributaria simple". Idem: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal Sala B (10/02/12) "Incidente de apelación por recurso interpuesto por la defensa de Francisco Horacio Julián y Aníbal Julio Chazarreta", Expte. N° 24.250. Idem: (01/03/12) "Pamsa S.A. s/ Infracción Ley N° 24.769", Expte. N° 24.279. Idem: (08/03/12) "Shusterhoff, Mario Jorge y otros s/ Evasión tributaria simple", Expte. N° 24.170).

⁴⁵⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A (16/02/12) "He Zu Qiang s/ Infracción ley 24.769"

⁴⁶⁰ Procuración General de la Nación (08/05/12) - Resolución N° 5/12

mínimos del régimen original pero que no superan los mínimos del nuevo, mediante la aplicación retroactiva de la nueva ley que, en ese aspecto, resultaría más beneficiosa".

En dicha causa, se debatía una cuestión penal referida a un delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, nuestro mas Alto Tribunal aplicó en forma retroactiva las previsiones de la Ley 26.063, que modificada el artículo 9 del régimen penal tributario, disponiendo el aumento del monto mínimo punible de cinco a diez mil pesos⁴⁶¹, cambiando en consecuencia las condiciones objetivas de punibilidad, por las nuevas más consideradas más benignas.

Por medio de la instrucción emitida por la Procuración Nacional a los Fiscales Federales, se señalaba que la aplicación de la ley de manera retroactiva, no podía efectuarse de manera mecánica e irreflexiva, sino atendiendo a cada caso en particular, advirtiéndole que la actualización de los montos mínimos no podría ser considerada como una revaloración liberatoria de un delito cometido.

d.2) El instituto de la “probation”

Esta cuestión ha sido incluida en el Código Penal⁴⁶², por la Ley N° 24.316, promulgada a principios de año 1994, incorporando la posibilidad del

⁴⁶¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (23710/07) “Palero, Jorge Carlos s/ Recurso de casación”. Causa P. 931. XLI., fallo: Tomo 330, Folio:4544

⁴⁶² 76 bis: “El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba. En los casos de concurso de delitos, el imputado también podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba si el máximo de la pena de reclusión o prisión aplicable no excediese de tres años. Al presentar la solicitud, el imputado deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible, sin que ello implique confesión ni reconocimiento de la responsabilidad civil correspondiente. El juez decidirá sobre la razonabilidad del ofrecimiento en resolución fundada. La parte damnificada podrá aceptar o no la reparación ofrecida, y en este último caso, si la realización del juicio se suspendiere, tendrá habilitada la acción civil correspondiente. Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable, y hubiese consentimiento del fiscal, el tribunal podrá suspender la realización del juicio. Si el delito o alguno de los delitos que integran el concurso estuviera reprimido con pena de multa aplicable en forma conjunta o alternativa con la de prisión, será condición, además, que se pague el

planteo de suspensión del juicio a prueba, dentro del plazo de citación a juicio⁴⁶³, para los casos de imputación de un delito reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años.

En un primer momento, los precedentes jurisprudenciales, fueron remisos para aplicar la “probation”, tal lo dispuesto por el conocido plenario “Kosuta”⁴⁶⁴, alcanzando solo a los supuestos de delitos correccionales cuyo máximo de pena no superen los tres (3), pero sin perjuicio de ello y a raíz de diversos planteos defensivos de los imputados, con posterioridad, se ha admitido la posibilidad también para los casos de delitos evasivos tributarios teniendo que el máximo previsto para la evasión simple es de 6 años y para la agravada de 9.

En este último sentido nuestro mas Alto Tribunal en una interpretación amplia de la cuestión ha entendido que: “el criterio que limita el alcance del

mínimo de la multa correspondiente. El imputado deberá abandonar en favor del Estado, los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso que recayera condena. No procederá la suspensión del juicio a prueba cuando un funcionario público, en el ejercicio de sus funciones, hubiese participado en el delito. Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos reprimidos con pena de inhabilitación”.

⁴⁶³ Ley 23.984 – Código Procesal Penal de la Nación, artículo 354

⁴⁶⁴ Cámara Nacional de Casación Penal Sala 3° (17/08/99) Plenario N° 5, “Kosuta, Teresa Ramona. s/ Recurso de casación”. Causa N° 1.403. Jueces de Cámara: Dres. Catucci L., Riggi E., Tragant G., Capolupo de Durañona y Vedia A., Mitchell W, Berraz de Vidal A., Casanovas J., Rodríguez Basavilbaso J., Madueño R., Bisordi A., Fégoli J., Hornos G. y David P. “El párrafo primero del artículo 76 bis acuerda la posibilidad de solicitar la suspensión del juicio a prueba al imputado de un delito reprimido con pena de “reclusión” o prisión cuyo máximo no exceda de tres años. A su turno el párrafo cuarto del mismo artículo indica que para otorgar el beneficio, las circunstancias del caso deben permitir dejar en suspenso la condena aplicable. A los efectos de clarificar la antinomia que suscita una lectura restrictiva del artículo, traigo a colación que el artículo 26 permite obtener la ejecución condicional de la condena al sentenciado por primera vez a pena de “prisión” que no exceda de tres años. No está permitido al intérprete hacer caso omiso de la letra de la ley, así como “no cabe presumir la contradicción o el absurdo en los términos de la ley, los cuales deben ser entendidos como coherentes”. Al decir de Almeyra: “si la pena de reclusión ha sido implícitamente excluida del beneficio de la condicionalidad por la ley 23.057 (Adla, XLIV-B, 1265), parece extremadamente claro que no existe otra posibilidad que interpretar los dos párrafos transcritos, como rigiendo situaciones diferentes”. Y más adelante “no hay otra forma, en efecto de conciliar el texto legal que se analiza, pues si es inadmisibles que una condena a reclusión por tres años o menos se imponga en suspenso, sólo puede interpretarse el primer párrafo del dispositivo analizado a partir de la idea de que cuando se trata de un delito menor, la eventualidad de una condena suspensiva no es presupuesto que defina la suspensión del proceso a prueba y que el recaudo si es necesario cuando la escala penal prevista por la ley supere ese margen” (Conf. Miguel Ángel Almeyra. “*Probation*” ¿*Sólo para los delitos de bagatela?*. Suplemento de Jurisprudencia Penal. Pág. 7”).

beneficio previsto en el artículo 76 bis a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable de la norma que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce”⁴⁶⁵.

También se ha entendido que: “de los textos de las leyes 24.316 y 24.769 no surge que se encuentre prohibida la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para ninguno de los supuestos previstos en la actual ley penal tributaria ni en la anterior”⁴⁶⁶, habiendo sido recepcionado dicho criterio por la Justicia Federal de la Provincia del Chaco⁴⁶⁷.

Ahora bien, según entrevista realizada el cumplimiento de probación muestra algunas deficiencias, ya que si el Patronato encargado de la tutela, informa que el imputado no cambió su residencia, manteniendo su mismo domicilio, sin observarse ausencias por períodos prolongados, acreditando buen comportamiento, ello resulta suficiente para eludir la pena prevista en el Código Penal, sin tener en cuenta el cumplimiento de la obligación económica que de restitución a los organismos de recaudación⁴⁶⁸, desvaneciéndose las posibilidades de que el organismo recaudador puede percibir el tributo cuestionado.

d.3) La baja performance del diseño represivo

⁴⁶⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación (23/04/08) autos: “Acosta, Alejandro Esteban s/ Infracción artículo 14, primer párrafo de la Ley N° 23.737”. Causa N° A. 2186 LXL. Jueces: Lorenzetti R. - Highton De Nolasco E. (en Disidencia) – Fayt C. - Petracchi E. (en Disidencia) - Maqueda J. C. - Raúl Zaffaroni R. (en Disidencia).

⁴⁶⁶ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 2° (09/05/08) autos: “Perrota, Walter s/ Recurso de casación”, Causa N° 8.046. Jueces Mitchell W. - Ledesma A. – Fégoli J.

⁴⁶⁷ Tribunal Penal Oral Federal – Resistencia, autos: “Dellamea, J. s/ Evasión Fiscal, arts. 1 y 2 Ley 24.769”, Expte. N° 1060/09. Jueces: Order – Yunes – Giménez

⁴⁶⁸ Fuente: Información suministrada en entrevista efectuada con el Secretario del Tribunal Penal Oral del Resistencia Dr. Francisco Rondán (17/07/12)

Como modo de medir la performance de este diseño represivo resulta interesante destacar que en nuestro país, de las 7.000 denuncias efectuadas, solo prosperan el 2,2 por ciento⁴⁶⁹ y concretamente en las causas tramitadas en la Jurisdicción Federal de la Provincia del Chaco⁴⁷⁰, desde la vigencia de la ley penal tributaria, o se hace mas de diez (10) años no se ha registrado ni una sola sentencia condenatoria, advirtiéndose que el sistema se encuentra en crisis⁴⁷¹.

Viene al caso señalar que transcurre mucho tiempo, desde el momento mismo en que se efectúa la inspección hasta la formalización de la denuncia, que puede llegar hasta dos (2) años o más a lo que se debe sumar el período que demanda la tramitación del proceso penal que comprende hasta cinco (5) años más.

Como un dato interesante agregamos que en la jurisdicción federal de la Provincia del Chaco, desde la vigencia del régimen penal tributario y hasta el día de la fecha, no se ha dictado ni una sola condena y como si ello fuera poco, tampoco no existe registrada la realización de ninguna audiencia de debate con respecto a este tipo de delitos, debiéndose destacar que desde el años 1998 a 2010, no se elevado a juicio ninguna causa que haya tenido instrucción completa⁴⁷².

Con respecto al delito de lavado de dinero, en nuestro país hasta el año 2005, ha solamente existen dos (2) condenas, no siendo clara: “la estructura

⁴⁶⁹ Grabvitker, Marcos, (Juez Cámara en el fuero Penal Económico) *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*, publicado en portal *Infobae*. Sitio Web: <http://www.infobae.com>. (Recupero: 12/07/12)

⁴⁷⁰ Fuente: Información suministrada en entrevista efectuada al Secretario del Tribunal Penal Oral del Resistencia Dr. Francisco Rondán (17/07/12)

⁴⁷¹ Abad, Alberto (Ex Director AFIP), Publicación: “Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos”, en portal *Infobae*. Sitio web: <http://www.infobae.com> (Recupero: 12/07/12)

⁴⁷² Fuente: Información suministrada en entrevista efectuada con el Sr. Francisco Rondán (Secretario del Tribunal Penal Oral del Resistencia), Resistencia, 17/07/12

del tipo penal del artículo 278 fundamentalmente en lo que hace a la condición de que exista o no condena de un delito precedente al delito de lavado de dinero⁴⁷³.

d.4) Supuestos fundamentos de la baja efectividad

Variadas son las impresiones que pueden presentar estos datos, desde la falta de fundamentación de los planteos y aportes de prueba por parte de los letrados de los organismos recaudadores, hasta las mismas deficiencias del procedimiento oral que no respondería a los requerimientos necesarios para este tipo de cuestiones donde la prueba pericial resulta de vital importancia.

Pero sin embargo nos inclinamos por pensar en la presencia de todas aquellas problemas vinculados a la técnica legislativa de la normativa “antievasiva”, donde se hace hincapié, como se dijo en figuras delictivas de tipo subjetivas y dolosas, olvidando todas aquellas actividades de tipo preventivas que ataquen sus verdaderas causas, para evitar la provocación a la evasión fiscal que en variadas ocasiones puede resultar una respuesta desesperada de un sector ahora convertido en informal.

En una entrevista efectuada a un letrado de la AFIP⁴⁷⁴, se ha señalado que, luego la vigencia de la Ley N° 24769 del año 2007, si bien se mejora la técnica legislativa, advierte algunas deficiencias específicas referidas a la extinción de la acción por pago de la obligación reclamada⁴⁷⁵.

⁴⁷³ Flash, Agustín *Lavado de dinero. Perspectivas a nivel internacional y estado de la situación de la Argentina*. Publicado en *Mes Judicial* Año 2, N° 11, p.2, Buenos Aires, septiembre de 2005.

⁴⁷⁴ Fuente: Entrevista efectuada al Sr. Amilcar Aguirre (Jefe Interino de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Resistencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos), Resistencia, 19/07/12

⁴⁷⁵ Ley N° 24769, artículo 16: “El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

Ilustrando de manera aproximada la extensión de un proceso señala que el proceso de fiscalización lleva aproximadamente un (1) año, la determinación seis (6) meses, luego seis (6) meses para controlar y efectuar la denuncia, un año (1) para alcanzar indagatoria en su caso, y aproximadamente tres (3) años más para esperar un eventual procesamiento, pero ello puede verse frustrado ante las diversas alternativas que puede ser presentadas como defensa que van desde la posibilidad de pagar la obligación mediante el acogimiento a una moratoria, probation, condena de ejecución condicional o condena efectiva.

En cuanto a la cantidad de inspectores en el nordeste integrando las provincias de Chaco, Corrientes y Formosa, existen cincuenta y tres (53) inspectores afectados al servicio de inspección ordinaria, noventa (90) inspectores para fiscalizaciones preventivas referidos a temas puntuales mediante el cual se efectúan citaciones al contribuyente para lograr su comparencia en la sede de la AFIP, señalando que ese plantel de inspectores tienen que cubrir el control de aproximadamente 20.000 contribuyentes categorizados como responsable inscriptos y el resto 60.000 monotributistas aproximadamente.

La economía informal pretende ser atacada por medio de las presunciones, advirtiendo la falta de rigurosidad normativa en materia de falsificación de marcas, efectividad en la persecución de delitos económicos tales como falsificación de balances, libramiento de cheques sin fondos, estafas y mayor rigurosidad en el combate al narcotráfico.

Debe atacarse el efecto del producido de los delitos, con la posibilidad de lograr la confiscación de los bienes mal habidos obtenidos con fondos espurios, inmovilización de bienes mientras la sustanciación del procedimiento que actualmente se encuentra regido por las previsiones del artículo 518 del Código Procesal Penal de la Nación.

Si bien con el auto de procesamiento se dispone el embargo preventivo, en dicha oportunidad no es posible encontrar bienes ya que aparecen nuevos propietarios invocando buena fe respecto al modo de la transferencia, por lo que resulta necesaria la vigencia de legislaciones claras, estables y entendibles

Por ultimo ha manifestado también la importancia de obtener la reducción de la cantidad de moratorias que pueden jugar como medio de especulación para el presunto infractor, con mejoramiento de los tipos penales tanto para el régimen penal tributario como para el de lavado de dinero y con especial referencia a esa última figura, la necesidad de regular el delito de financiamiento del terrorismo.

e) El futuro normativa en materia “antievasiva”

Luego de expuestas diversas consideraciones con respecto a la falta de equidad actual de sistema normativo tributario, resulta razonable pensar cual serán las próximo horizonte que se avecina en la materia uno, para incluso efectuar un aproximado estudio preventivo al respecto.

En efecto, altas fuentes vinculadas al organismo recaudador (AFIP), advierten la existencia de un nuevo proyecto de ley denominado “Plan Antievasión III” que habría tomado protagonismo últimamente, en este sentido se ha señalado que se: “propone una amplia reforma en el Impuesto a las Ganancias con la mira puesta en avanzar sobre la renta financiera y la evasión a través de los fideicomisos, entre otros aspectos centrales”⁴⁷⁶.

e.1) Oportunidad de imputación de la diferencia de impuestos

Esta cuestión representa una cuestión tan novedosa como de dudosa eficacia desde sus mismo orígenes, toda vez que el proyecto regula situaciones

⁴⁷⁶ Portal: www.iProfesional.com. *El Gobierno impulsa una amplia reforma en Ganancias con la mira sobre la renta financiera* Sitio Web: <http://impuestos.iprofesional.com> (Recupero: 20/01/12)

que van en contra del criterio sentado por el Corte Suprema en caso "Scania"⁴⁷⁷ al establecer que los ajustes podrán ser computados "al momento en que resulten exigibles por la AFIP o cuando se paguen, según el criterio de imputación".

En el mencionado precedente, nuestro más alto Tribunal haciendo referencia a la deducción de los ajustes fiscales en el ejercicio de la determinación del impuesto a las ganancias, efectuando una concreta interpretación de la normativa aplicable⁴⁷⁸, ha entendido que la misma solamente procede dentro del ejercicio fiscal donde se practica la determinación fiscal de las diferencias resultantes de los ajustes impositivos conocido también como diferencia de impuestos, y es lógicamente es notificada al contribuyente, sin necesidad que ellas sean judicialmente exigibles, en otras palabras el ajuste fiscal puede ser computado en el momento mismo de su conocimiento.

El pronunciamiento destaca que la norma tributaria referida al impuesto a las ganancias, obliga al contribuyente tomar el mismo criterio tanto para determinar lo devengado como para los sus ingresos como así también sus gastos y deducciones que puedan corresponder y de este modo resultan deducibles las deudas de cualquier origen respecto de los créditos ciertos producidos en el mismo ejercicio, más allá de no evidenciarse su efectivización.

Ahora bien con la nueva tendencia legislativa, se dejaría de lado las consideraciones del fallo, debiendo aguardar el contribuyente, un pronunciamiento judicial, para lograr computar ese ajuste, teniendo como única alternativa a la cuestión el allanamiento y pago del tributo, caso contrario no es

⁴⁷⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/10) "Scania Argentina S.A. (T.F. 19.349-I) c/ DGI". Causa S. 439. XLIII. Jueces: Lorenzetti R - Highton de Nolasco E. – Fayt C. – Petracchi S. - Maqueda J. - Zaffaroni R. – Argibay C. Tribunal de Apelación: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo. Federal, Sala II. Origen: Tribunal Fiscal de la Nación.

⁴⁷⁸ Ley de Impuesto a las Ganancias, artículo 18: "Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o se paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos"

posible imputarlo como deducción mientras se encuentre cuestionado por algún medio recursivo ya sea administrativo o judicial.

e.2) Limitación a la compensación de ganancias con quebrantos

La iniciativa limita el cómputo de los quebrantos en cada período, limitándose el cómputo de la renta neta del ejercicio: “como ha ocurrido en épocas de crisis económica, se vuelve a limitar el cómputo de quebrantos acumulados de ejercicios anteriores a sólo un porcentaje de la ganancia del año fiscal, en este caso 30%”⁴⁷⁹.

También se ha indicado que en caso de entrar en vigencia este nuevo plan representaría que: “los contribuyentes deberán tributar el impuesto por lo menos sobre el 70% de sus utilidades del ejercicio, aun cuando tuvieran a su favor quebrantos fiscales acumulados”, así también, no resulta equitativo que se imponga un tope límite anual y no se regule un plazo máximo para computar quebrantos.

⁴⁷⁹ Carreño, Gustavo (Gerente Estudio Enrique “Scalone & Asociados”), *El Gobierno impulsa una amplia reforma en Ganancias con la mira sobre la renta financiera*. Declaración en efectuada en Portal www.iProfesional.com. Sitio Web: <http://impuestos.iprofesional.com> (Recupero: 03/08/12)

CAPITULO 3

Distintos aspectos de la conducta evasiva

Con respecto a este capítulo cabe señalar las preguntas efectuadas en el objeto y reporte de investigación en cuanto que:

¿Existe relación ente la evasión fiscal inducida, la informalidad y el desempleo?

¿Qué tipo de medidas serían posibles contra la evasión fiscal, la informalidad y el desempleo?

a) Relación entre evasión fiscal inducida y desempleo

Haciendo remisión a las consideraciones efectuadas en oportunidad de explicitar los motivos de la justificación de título del presente trabajo oportunidad donde citándose doctrina se ha destacado la necesidad de adaptar la normativa a la realidad ya que su inobservancia, traerá una gran cantidad “de evasores o de infractores permanentes, a quienes finalmente tampoco se perseguirá, ya por su relativa solvencia o bien porque ajustarlos a la norma podría significar eliminar una fuente de trabajo”⁴⁸⁰.

La generalización tributaria de manera desmedida que afecta a ciudadanos sin la suficiente capacidad contributiva, el incremento de las tasas y los crecientes costos que demanda la formalidad, han provocado que los pequeño y medianos emprendimientos, de escasos recursos, deban pensar en

⁴⁸⁰ Martínez Vivot, Julio J., *Ley Nacional de Empleo N° 24.013*, Editorial Astrea, p. 10, Buenos Aires, 1992

el cese de actividades y un oscuro escenario posterior donde puede surgir con fuerza la posibilidad de incursión en el ámbito de la marginalidad.

La sumatoria de las cargas fiscales, tomándose como ejemplos los impuestos a las ganancias, ganancia mínima presunta, bienes personales, impuesto al valor agregado (I.V.A.), ingresos brutos y sellos a nivel de fiscos locales, tasas municipales sobre el comercio, y el agregado del costo de los aportes y contribuciones de naturaleza previsional por personal en relación de dependencias, tornan complicado el cumplimiento oportuno con todos y cada una de las diversas obligaciones tributarias.

A ello debemos sumar las desigualdades que pueden surgir a consecuencia de la competencia desleal donde se benefician sólo las actividades informales, que obtienen ganancias libres sin ningún tipo de deducciones, trasladando todo su peso a las actividades formales, verdaderos contribuyentes del sistema tributario.

En este escenario, la evasión fiscal provocada por la inequidad del sistema normativo tributario, tiende a generar actividades económicas marginales paralelas, en desmedro de las registradas, restándoles los beneficios de “clientela o consumidores confiables”.

Ello llevan a la reducción de actividades al punto tal que deben concluir sus actividades, cerrando sus puertas, con pérdida de fuentes de trabajo formal, generando crisis económica, resultando útil destacar que ella tiende a elevar la tasa de desempleo a niveles a niveles importantes⁴⁸¹.

a.1) Evasión dolosa

⁴⁸¹ Tobes Portillo Paloma y Angoitía Grijalba *Crisis Económica: Inmigración y desempleo*, p. 13, publicado por el Departamento de Ciencias Económicas y Empresariales de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Autónoma de Madrid, 2010

Se pone en evidencia por medio del ejercicio y libremente elegido de actividades especulativas llevadas a cabo por quienes lucran con el desconocimiento de las normas tributarias. (Ej. delito de contrabando organizado o emisión de comprobantes de pagos apócrifos).

En atención a la enjundiosa y complicada normativa tributaria, donde los mismos expertos no se encuentran ubicados en el tema, no resulta razonable pensar que un contribuyente podría incurrir en una conducta típica lo cual excluiría de plano la presencia del dolo específico requerido⁴⁸².

En otras palabras, "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error en la víctima de la defraudación"⁴⁸³. (La letra subrayada me pertenece)

La figura delictiva descrita por la ley se refiere al tipo doloso, o sea el despliegue de una conducta encaminada a omitir, con pleno conocimiento de la ocultación de la real capacidad contributiva, el pago íntegro y oportuno de las obligaciones tributarias (impositivas o previsionales) cuyo ingreso están obligados aquellas personas a quienes la ley les confiere la especial calidad de responsables por deuda propia o ajena.

Debemos señalar que el dolo es: "la voluntad del autor de realizar la conducta típicamente antijurídica; en otras palabras, obra dolosamente el autos que quiere violar el mandato actuando según las "formas del tipo", por ejemplo, quiere violar el mandato "no matarás", matando en los términos del artículo 79 del Código Penal; quiere violar el mandato que prohíbe perjudicar la propiedad

⁴⁸² Cámara en lo Penal Económico, Sala B (15/12/94) "Realmac S.A. s/ Régimen penal tributario". Causa N° 34.330. Registro Sentencia N° 537/1994. Jueces: Landaburu – Acuña.

⁴⁸³ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal - Sala 5° (08/02/99) "Casino del Litoral S.A. - T.F. 15.319-I c/ D.G.I". Expte. N° 22.708/98, con cita de Díaz Sieiro, H. D. - Veljanovich R. - Bergroth L. *Procedimiento Tributario*, 1993, comentario artículo 46 Ley N° 11.683.

ajena “defraudando”, en los términos del artículo 172 y siguientes del Código Penal⁴⁸⁴. (La letra subrayada me pertenece).

En consecuencia, solo podrían ser objeto del delito de evasión aquellos tributos en situación de mora, a raíz del vencimiento del plazo previsto por la ley para ingresar el pago a las arcas del Estado, la suma derivada del hecho imponible, a sabiendas de su exigibilidad.

Ahora bien y sin perjuicio de las figuras delictivas descriptas por la Ley Nacional N° 24.769, que en todo momento presenta al dolo como su principal protagonista, lo cierto es que también debemos tener a la vista la existencia de otras formas subjetivas de evasión, que sin ingresar dentro del campo delictivo, por no alcanzar los montos mínimos previstos para su punibilidad, genera también interés y preocupación por parte del Estado.

a.2) Evasión Inducida o provocada

La lucha desesperada habida en nuestro país en los últimos decenios, para reducir el déficit fiscal, ha terminado en reformas tributarias con los ejemplos del dictado de los llamados “Planes antievasión”, otorgándose mayores poderes verdaderamente judiciales a los organismos recaudadores, quienes animados por el más pleno y absoluto espíritu formalista, transforman al sistema tributario argentino en un enjundioso sistema de resoluciones, ordenanzas, disposiciones e instrucciones, de difícil comprensión.

Resulta interesante destacar un estudio comparativo en base al promedio anual de normas emitidas de donde surge que nuestro país argentina dicta 400 resoluciones, en tanto países desarrollados como Estados Unidos y Alemania 12 y 9 respectivamente⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ Creus, Carlos, *Derecho Penal. Parte General*. 4° Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, p. 238, Buenos Aires, 1996

⁴⁸⁵ Zeitoune, Jaime y Pazo, H. Gonzalo *Evasión Impositiva en Argentina*. Tesis Final, p. 19 – Buenos Aires, año 2001”. Editado por la Universidad del Cema MCLMLXXVIII, citando a Balter, Carlos, “Para

Así también se ha entendido necesario lograr una determinada estructuración de la normativa, a los efectos de respetar el principio de transparencia que la normativa tributarias (comprensiva de reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc.) de manera tal que “presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de impuestos”⁴⁸⁶. (La letra subrayada me pertenece).

Con respecto a la importancia que representa un sistema tributario estable para evitar riesgos en la perdida de la recaudación se ha indicado que: “después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin deshacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina”⁴⁸⁷

Los cambios continuos, las interpretaciones inesperadas, la concesión de poderes cuasi legislativos a los entes fiscalizadores, el desconocimiento de los derechos del contribuyente, y por sobre todo el olvido de los principios básicos de la imposición, ha impulsado una nueva actitud reticente de los ciudadanos, que nos atreveremos a denominar “provocada” con motivo de lo expuestos, altos costos de la formalidad, entre otros factores que han sido señalados durante el desarrollo del presente trabajo.

a.3) El apartamiento involuntario

que las medidas no fracasen”; La Nación, citado por Diez, Humberto y Coto Alberto P., “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, 2000, Doctrina Tributaria N° 249. Buenos Aires, 22/06/00

⁴⁸⁶ Lamagrande, Alfredo. *Evasión fiscal*, publicado en el “VII Congreso Tributario”. Con cita de Neumark, Fritz; “Los principios de la imposición”, p. 107. San Martín de los Andes, 1999

⁴⁸⁷ Alberdi Juan Bautista *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina. Según su constitución de 1853*, p. 112, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1979

Cuando el diseño del mismo sistema normativo influencia la conducta del contribuyente apartándolo, de manera involuntaria, de los principios tributarios, tornándolo de difícil o imposible cumplimiento, tomando trascendencia en este aspecto, la consideración de aquellas economías llamadas de subsistencia, donde no se presenta opción alguna y el trabajo informal es la única oportunidad que tienen los miembros de una familia para contribuir a su medio de vida, excluyendo la presencia del dolo.

No es posible incluir dentro de la figura delictiva la de evasión a ciudadanos que desarrollan sus actividades económicas, muchas veces con dedicación esforzada que, a pesar de las hostilidades presentadas por los organismos recaudadores fiscales, han dado muestras de superación, generando riquezas, dando respuestas a los problemas relacionados con el desempleo y la alimentación, destacando que sin este tipo de actividades la realidad, social de un país puede incluso asentarse⁴⁸⁸.

De este sesgo argumental es posible entender, que en este modelo evasivo individual, caracterizado por un ciudadano que asume sus propios riesgos, sin ocupación, ni medios de subsistencia, librado a su propia suerte, la evasión representaría una forma subjetiva de dar respuesta a un sistema fiscal que no crea oportunidades de empleo como tampoco permite al ingenio individual trabajar regularmente para hacerse de los recursos básicos para atender a su medio de vida.

Para un correcto análisis de la cuestión debemos indicar que el bienestar general representa es el fin del camino, en el cual, quien lo transita en cada encrucijada recurre al plano de rutas para decidir el derrotero a llevar a cabo para alcanzar la meta pero siempre bajo la limitación de normas éticas que delimitan las alternativas presentadas.

⁴⁸⁸ De Soto, Hernando. *El otro sendero*, En prologo de Vargas Llosas, Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1992

Es así que podríamos entender como inmoral la conducta libremente adoptada en violación a esos parámetros éticos suponiendo naturalmente la libertad de elegir una conducta cualquiera.

a. 4) La falta de elección de comportamientos posibles

Ahora bien, ante un escenario donde no exista la posibilidad de elección de comportamiento alternativos, es posible pensar en el desvanecimiento de la calificación desde el punto de vista moral, resultando interesante desplazar esta cuestión hacia el supuesto contribuyente que encontrándose en condiciones de elegir, exige de otro una comportamiento inevitable.

Este análisis moral efectuado tiene dentro del ámbito de las Finanzas Públicas un reflejo interesante, ya que para calificar la conducta del ciudadano deviene fundamental que éste haya tenido, frente a la disyuntiva moral, la libertad de optar entre distintos comportamiento posibles, en otras palabras desapareciendo la libertad de elegir, con ella también deberían desvanecerse las exigencias éticas en la actividad posterior.

Con lo cual si un ciudadano, es introducido de manera arbitraria en un sistema normativo, que va más allá de sus aptitudes económicas para cumplirlo, no sería razonable señalarlo como evasor y con estos parámetros, podemos indicar que: es evasor quien teniendo “aptitudes económicas” para optar entre un comportamiento ético determinado y una actitud mezquina y egoísta elije esta última en abierta desconocimiento del deber social de atender equitativamente el precio del Estado.

Como se verá se ha señalado el término “aptitudes económicas” dejando de lado concientemente la mención de “capacidad contributiva”, ya que la evolución doctrinada de la cuestión demanda no solo aptitudes para hacer

frente al pago del tributo, sino también para solventar el costo formal de su debida liquidación contable.

En función de lo indicado, entendemos que no sería apropiado incurrir en la equivocación de extender de manera indiscriminada los límites de la figura delictiva de la “evasión” a cualquier actor que puede ser considerado como ilícito que implique la omisión fraudulenta de pago de tributos.

a.5) La distinción de figuras

Como se verá no resulta razonable mensurar con la misma vara sancionadora a las tres variantes indicadas, atento a las diferentes conductas que se presentan en cada uno de los supuesto y ello tiene gran incidencia en la práctica, cuando se observan la escasa cantidad de acciones penales promovidas por los organismos recaudadores, que llegan a prosperar no alcanzan al 2 % de las denuncias⁴⁸⁹ poniendo de relieve, de manera alarmante, la baja efectividad del sistema penal tribunal.

Debemos recordar que la disminución de los índices delictivos no logra con el aumento de la gravedad de la pena, sino por la certeza de efectividad del castigo, aunque sea moderado, situación ésta que tendrá siempre mayor efectividad que el temor de otro mas intenso, pero relacionado con la esperanza de la impunidad⁴⁹⁰.

En este sentido también se ha entendido que: “como todos los valores morales, el concepto de deber fiscal se desvanece con rapidez si no comporta

⁴⁸⁹ Grabivker, Marcos (Juez de Cámara en el Fuero Penal Económico) Publicación: “Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos”, en sitio web del Periódico *Infobae*: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html>. (Recupero: 12/07/12)

⁴⁹⁰ Cesare Bonnesana, Marqués de Beccaria, *Tratado de los Delitos y de las Penas*, ps. 34, 45, 46 y 54. Editorial Porrúa S.A. Sexta Edición, México, 1995: “No es la crueldad de las penas uno de los mas grandes frenos a los delitos, sino la infalibilidad de ellas ... la certidumbre del castigo, aunque moderado hará siempre mayor impresión que el temor de otro mas terrible, unido con la esperanza de la impunidad, porque los males aunque pequeños, cuando son ciertos amedrentan siempre los ánimos de los hombres”.

sanciones tipificadas por el derecho positivo y efectivamente aplicadas por el poder público”⁴⁹¹.

Es así que la prevención, también en la materia bajo estudio juega un papel protagónico, en un plano superior de importancia que la misma punibilidad, que al imponer fuertes sanciones al evasor, donde incluso puede quedar comprometida su propia libertad, obstaculizan la continuidad de los emprendimientos y el cierre de las fuentes de trabajo.

La aplicación de penas representa una faceta negativa a los intereses del Estado, que si bien por una lado cumple un fin atemorizador y ejemplificador, por otro representa un gasto en concepto de mantenimiento y reeducación del reo “evasor”, en tanto la cuantía de las sanciones no guarda relación alguna con respecto al beneficio que podría obtener el Estado con la continuidad de desarrollo empresario y comercial afectado.

Ello de modo alguno puede interpretarse como una cierta benevolencia hacia los infractores, sino por el contrario presenta la necesidad de control a conductas de ellos, por medio de la implementación de un sistema tributario que permita a todos los contribuyentes conocer con claridad la magnitud de sus obligaciones, alejándolos de todo tipo de incertidumbre en la indeterminación del riesgo.

b) Algunos efectos de la informalidad

Ahora bien, más allá de las consideraciones morales que puedan efectuarse con respecto a las actitudes y conductas de la iniciativa privada, relativas a la figura de la evasión, frente al complejo sistema normativo tributario, lo cierto es que el sistema económico, en si mismo puede verse perjudicado.

⁴⁹¹ Mehl, Lucien. *Elementos de Ciencia Fiscal*. Editorial Bosh, p. 314. Barcelona, 1964.

La competencia desigual, presentada por aquellos individuos desocupados o bien lo que no han sido exitosos en sus emprendimientos individuales, en detrimento del emprendimiento organizado, que además trasladárseles las distintas cargas tributarias, debemos sumar, competencia desleal y la cuestionable procedencia de los bienes ofrecidos al público, por lo general de baja calidad consistentes en réplicas o imitaciones que perjudican el desarrollo de la producción nacional.

Siendo un fenómeno presentado de manera masiva, la atomización de la cantidad de estos tipos de emprendimiento, individualmente considerados en su afán de alcanzar los medios mínimos de subsistencia, presentan un panorama apropiado para eludir los controles tributarios de los organismos recaudadores, dando lugar al lamentable progreso de una evasión fiscal.

Una vez incurso en este ámbito, es posible razonar que las obtención de esas utilidades marginales, no resulta una cuestión sencilla para el evasor al momento de pretender comprar bienes con esos fondos, situación que puede incluso llevar a evidenciar una conducta delictiva, actividades que se encuentran bajo el control por la Unidad de Información Financiera dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación⁴⁹².

Ante esta situación, la única salida para estas conductas es la ubicación de divisas en entidades financieras extranjeras, bajo el amparo de los denominados paraísos fiscales, fuera de todo alcance de control tributario, obstaculizando las funciones del Estado en su rol de igualador social.

⁴⁹² Ley de Encubrimiento y Lavado de Activos N° 25.246, artículos 5 y 6

CAPÍTULO 4

Propuestas

a) Para disminuir el desempleo

Frente a ello, las posibles soluciones para disminuir el empleo son las siguientes:

1) Promoción de educación y cultura tanto tributaria como previsional, desde la educación primaria, pasando por la secundaria, universitaria y posgrado, tendientes a tomar conciencia del valor que tiene la existencia de un Estado organizado para garantizar la convivencia social

2) Proveer conocimientos a la ciudadanía con respecto a los beneficios tanto individuales como sociales que representa la inscripción y registración impositiva, previsional y laboral en todo tipo de actividades tanto para los intereses del trabajador como para la actividad empresarial.

3) Políticas de promoción e incentivo para alcanzar la regularización laboral y la mejora de la condición como contribuyente, contemplando beneficios para los supuestos casos de contar con reconocimientos voluntarios.

4) Aumentar de la cantidad de agentes afectados al servicio de policía del trabajo, en las orbitas del Ministerio de Trabajo de la Nación, autoridades administrativas provinciales del trabajo en cada una de las provincias, y la promoción para la determinación de todo tipo de actividades marginales de otras dependencias Nacionales tales como por ejemplo las llevadas a cabo por el Registro de la Construcción (IERIC), o de los trabajadores agrarios (RENATEA) etc.

5) Mejoramiento del cruce de datos y base de información electrónica común, entre todas y cada una de las autoridades de aplicación en materia laboral y previsional, ya sea Poder Judicial, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), direcciones provinciales del trabajo, entre otros que puedan prestar colaboración

Ello con el objeto de evitar todo tipo interpretaciones divergentes relacionadas a la existencia de los vínculos laboral que puedan encontrarse controvertidos, que pueden llevar a la abstracción al procedimiento administrativo donde se intenta la determinación de aportes y contribuciones, en caso de no probarse la relación de dependencia, por lo que se deben observar los criterios jurisprudenciales sentados al respecto y de importancia para estos supuestos⁴⁹³.

b) Para disminuir la informalidad y la evasión fiscal

1) Comprender a la figura de la evasión fiscal como un fenómeno verdaderamente complejo dinámico y sensible, puediendo surgir no solo de actitudes dolosas sino también de las diversas distorsiones normativas referidas a lo largo de la investigación.

Los medios para combatirla deberían centrarse en la observación y eliminación de aquellas cuestiones relacionadas con sus mismas causas, también detalladas en los diversos capítulos.

Concretamente en el Capítulo 1 hemos señalado la importancia que reviste desde el punto de vista educativo, resaltando la existencia del Estado en su rol de igualador, ordenador y redistribuidor, en su rol de preservador de la

⁴⁹³ Cámara Nacional de la Seguridad Social (Sala 2º) “Transfármaco S.A. c/ AFIP –FGI s/ Impugnación de deuda”. Expte N° 1179/04. Jueces: Fernández – Etala

paz social como también la necesidad de contribuir a su mantenimiento con el aporte de una parte del patrimonio de cada uno de los ciudadanos.

En este sentido destacamos que: “en la educación del ciudadano se debe profundizar la conciencia tributaria desde el nivel escolar primario, secundario y hasta la enseñanza superior de grado y posgrado”⁴⁹⁴.

2) La búsqueda de medios para encontrar una solución a la cuestión tarea preventiva no concluye en la simple actitud de incentivar de la conciencia ciudadana de la figura del Estado benefactor que necesita la obtener recursos mediante la recaudación de tributos para su sostenimiento.

También debe otorgarse a los contribuyentes la posibilidad de encontrar un debido asesoramiento técnico para diferenciar con claridad la cuantía de sus ingresos que constituyen ganancias y cual corresponde al Estado en concepto de tributo, de acuerdo a una legislación comprensible clara y estable, recordando que en países desarrollados, las el dictado de normas tributarias no supera el dígito, motivo por el cual es plenamente posible pensar en transitar el mismo camino marcado.

Lograr simplificación y mayor eficiencia por parte de los organismos recaudadores, imponer bajas tasas a una mayor parte de contribuyentes, en vez de tasas impositivas altas a una pequeña franja de ellos y reducción del Impuesto al valor agregado (I.V.A.) impuesto a los salarios, la alícuota tope del impuesto a las ganancias, a valores considerables y de posible cumplimiento, eliminando todo tipo de imposiciones de carácter que puedan ser consideradas distorsivas.

Establecimiento de índices oficiales confiables, especialmente en lo referido a la medición del fenómeno inflacionario, que incide de manera directa

⁴⁹⁴ Conclusiones VIII Jornadas Tributarias del NEA *Impuestos más justos y eficientes: cambios de fondo y de forma. Cambios urgentes*, publicado en Diario Norte, Sección Economía y Negocios, Resistencia, 18 de septiembre de 2012.

e inmediata en la determinación de montos y categorías para determinados hechos imponibles, para evitar caer en confiscatoriedad.

b.1) Con respecto al procedimiento judicial

a) Mejoramiento de la estructura judicial de Tribunales Federales (de Primera instancia, en lo Penal Económico y Orales), atento a su insuficiencia en materia de orden procesal, destacándose que en el interior del país ni siquiera existe una secretaría especializada en el fuero, ni mucho menos, personal capacitado, como una propuesta útil para lograr una mayor eficacia en la gestión⁴⁹⁵.

b) Lograr la permanente capacitación efectiva del personal especializado dependiente del organismo recaudador, con vistas al mejoramiento de la gestión, con la implementación de efectivos sistemas de auditoría jurídica y control de la fundamentación tanto fáctica como jurídica, especialmente en lo referido a las denuncias de delitos tributarios, en el fuero penal federal,

c) Intervención activa de funcionarios y letrados especializados, desde el momento mismo del planteo de la acción como el impulso de las todas y cada una de las etapas procesales, con exigencia de análisis referido a la posibilidad de lograr la efectividad de la aplicación de sanciones, apercibimientos que pudieran corresponder para los eventuales caso de advertir falta de fundamentación y analizado del caso como también de la probabilidad de eficacia de la acción a debatida.

Ello cobra especial atención también en el fuero penal, en razón al supuesto daño moral que podría ser alegado por el contribuyente para el supuesto de no constarse la figura delictual, con lo consabidos riesgo de

⁴⁹⁵ Fuente Propia: Información Suministrada por la Secretaría Penal del Tribunal Penal Oral - Resistencia Chaco (28/06/12)

promover acciones penales en base a calumnias o incluso falsa denuncia y civiles de naturaleza resarcitoria.

d) Implementación judicial o legislativa apropiada de los beneficios del la figura penal de la “probation” o sea únicamente para aquellos delitos que revistan menor gravedad y cuya pena pueda realmente ser satisfecha con dicha medida⁴⁹⁶, dejando fuera de su alcance a delitos complejos y graves tal de acuerdo al plenario “Kosuta” ya referido.

e) Análisis de la posibilidad de instrumentación del proceso penal tributario donde, en alguna de sus partes prevalezca el principio de “escrituralidad”, con motivo de la importancia probatoria que reviste en estos tipos de procedimientos la producción de la prueba pericial contable.

Con respecto a ello debemos destacar que la práctica indica que sus constancias cuando se amparan en fuentes fidedignas, resultan determinantes para la dilucidación de una causa y la acreditación de la verdad real⁴⁹⁷, siendo aconsejable a los jueces acatar su criterio, caso contrario fundamentar su apartamiento.

f) Debida fundamentación de la causas, previas a la formalización de denuncia, en base a valores reales de los procesos inflacionarias, para una correcta determinación del delito penal y lograr su diferenciación con la figura de una simple contravención.

g) Propiciar la aplicación de la ley penal más benigna sobre los procesos judiciales en trámite, estableciéndose la posibilidad de alcanzar la liberación de

⁴⁹⁶ Gil Roca, Eduardo (Director de la Consultora “Price Waterhouse & Coopers”), *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*, Publicación en Portal de “Infobae”. Sitio web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html> (Recupero: 12/07/12)

⁴⁹⁷ Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala Civil y Penal (30/07/01) autos: “Jose Minetti y Cia Ltda. c/ S.A.C.E.I. Las Mercedes S.R.L. y otro s/ Daños y Perjuicios. Sentencia N°: 600. Jueces: Area Maidana - Brito - Gandur.

la responsabilidad penal para aquellos contribuyentes que pudieran evadir montos poco significativos.

b.2) Con respecto al procedimiento tributario

a) Promoción de los medios y mecanismos de declaración electrónicos (facturas, comprobantes, compra con tarjeta de debito) y mejoramiento de control y análisis de los sistemas de declaraciones juradas, evitando determinaciones presuntivas, que pueden alejarnos de la realidad contributiva.

b) Optimización de las actividades de fiscalización del desarrollo empresario a través de la implementación del registro común para sociedades nacionales y extranjeras llevado por la Inspección General de Justicia y la Dirección de Personas Jurídicas en la Provincias.

c) Promoción de los beneficios la colegiación obligatoria de todos los abogados, de modo que puedan ser controlada la idoneidad profesional de sus miembros mediante la intervención de los tribunales de ética, en defensa del procedimiento tributario en sus diferentes facetas.

Aunque ello parezca una cuestión sencilla y extendida en todo el país, sin embargo no existen en todas las provincias del país, tales los casos de Chaco y Santa Cruz, para un mejor control de la matricula profesional.

d) Promover la cooperación de los organismos oficiales provinciales (Dirección Provincial del Trabajo, Administración Tributaria Provincial, Poder Judicial (Fuero Laboral) a fin de otorgar datos por medio del incrementar los controles en forma cruzada entre ellos, de tal manera que el organismo recaudador tome intervención efectiva en todos los procedimientos judiciales, en resguardo de sus derechos.

e) Optimización en cuanto a celeridad del trámite administrativo comprendido en el curso que va entre la fiscalización y la promoción de la denuncia penal ante el fuero federal.

b.3) Actividades de tipo preventivas

a) Estas deberían ser atendidas en función de los parámetros indicados en las causas determinantes de la evasión fiscal constituidas por falta de educación tributaria, un sistema normativo complejo e inflexible, intentando adaptación a la realidad económica por parte de los organismos recaudadores advirtiéndose las escasas posibilidades en la detección de infracciones a la normativa impositiva.

Ante la presencia de una cuestión sensible como la expuesta, resulta necesario controlar la presión fiscal recaudatoria por medio de sistema normativo adaptable y sencillo que simplifique la previa determinación de eventuales riesgos en todo tipo de emprendimientos antes de llevarlos a cabo.

Para ello se han puesto de relieve las diversas críticas parlamentarias, jurisprudenciales y doctrinarias efectuadas a la normativa que hemos considerada apartadas de toda equidad, que sin dudas serán de utilidad para lograr proyectar algún horizonte interesante al respecto.

b) Promover el mantenimiento de las fuentes laborales por medio de la promoción de estímulo empresario, haciendo frente las actividades marginales, inestables, temporarias, que en varias ocasiones buscan amparado el régimen de contribuyentes autónomos, con la única finalidad de dejar al trabajador fuera de la tutela estatal.

c) Revisión integral de los diversos planes de ayuda social, separando las situaciones de verdadera necesidad de aquellas situaciones que podrían

llegar a especular con su concesión, afectando el estímulo laboral de subsistencia necesario para el desarrollo económico de un Nación.

d) Provisión de recursos económicos para el estímulo de los hábitos laborales, en algunas ocasiones a modo de subsidio, a organizaciones sociales que se encuentran en contacto directo con las diversas realidades locales, con efectivo control de asignaciones y atención a los sectores considerados como más vulnerables.

b.4) Determinación de límites para evitar la confiscatoriedad

Al respecto resulta necesario destacar la importancia que tiene para todo emprendimiento, la consideración dineraria de incidencia del costo laboral, a lo que debemos sumar el correspondiente a los diversos aspectos referidos al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales y previsionales que, en variadas ocasiones, pueden resultar incluso más gravosas que la misma relación laboral, situación que puede tomar medidas inesperadas, cuando el reclamo tributario ingresa dentro del campo de la confiscatoriedad.

El equilibrio debe buscarse en una actividad recaudatoria razonable que no avance sobre la verdadera capacidad contributiva al punto de convertir inviable el desarrollo económico por sus elevados costos, dando la posibilidad de obtener utilidades y al mismo tiempo la cobertura de las obligaciones tributarias, preservando la fuente de trabajo.

b.5) Promoción cultural de la importancia del Estado

Las medidas adecuadas, aunque puedan parecer obvias, no pueden ser otras que resaltar tal como se ha reseñado al principio del presente trabajo de investigación, la importancia que la existencia del Estado, y su obligación de asegurar la plena ocupación de los ciudadanos, pero para ello es necesario

colaborar a su mantenimiento recordando que este, no puede otorgada nada que no haya quitado antes a sus contribuyentes.

La realidad implica que se debe encontrar el diseño de un sistema de posible cumplimiento, buscando soluciones preventivas que comprenda las conductas evasivas inducidas, provocadas e involuntarias, no buscando soluciones salomónicas por medio del aumento incesante de sanciones y penas que solo llevan a la obstaculización del desarrollo económico de una nación.

b.6) Con respecto al contenido registral

Las medidas dirigidas a combatir la informalidad laboral deben ser encaradas de manera conjuntas dentro de programas económicos, sociales y laborales, determinando con mayor nitidez las distintas competencias ya sean nacionales o provinciales.

Entre las más destacables podemos ver el estimulo a la actividad de control y fiscalización del cumplimiento de las leyes laborales, como por ejemplo la actividad de los nuevos controladores laborales detallados en el párrafo siguiente, simplificación de los trámites tributarios, actividades de capacitación y extensión de los componentes no contributivos de la seguridad social, con el fin de optimizar la seguridad económica de los trabajadores situados dentro de la economía informal.

Por último y en la intención de lograr una generalización nacional, destacamos la intención mostrada en este sentido por la Provincia del Chaco, con la vigencia del Régimen de Controladores Laborales Sindicales⁴⁹⁸, como una estrategia para promover las actividades de inspección y generación de empleo formal, donde se otorga protagonismo a las mismas asociaciones profesionales a proveer hasta (5) personas de su confianza para agilizar las

⁴⁹⁸ Decreto 1.379 – Chaco (08/07/11).

cuestiones relativas a la fiscalización del cumplimiento de la normativa laboral, lo que debería ser imitado por las demás provincias.

PARTE IV – CONCLUSIONES, APORTES Y RECOMENDACIONES

A los efectos de delinear de manera correcta la hipótesis planteada en las cuestiones metodológicas, se ha efectuado una recopilación, análisis y síntesis de datos estadísticos⁴⁹⁹, doctrinarios y jurisprudenciales entre otros citados a lo largo del presente trabajo, analizados bajo la óptica de principios tributarios de naturaleza constitucional, entre los que se han destacado el de no confiscatoriedad, igualdad, razonabilidad, entre otros, como así también algunos de naturaleza previsional.

La inobservancia normativa y el apartamiento de esos principios básicos, resaltados a lo largo de la investigación han generado situaciones negativas y disvaliosas, ingresando en la órbita de la inequidad, desequilibrando el sistema en su misma estructura básica, con algunos efectos nocivos de trascendencia para el económico y laboral en sus aspectos formales y ocupacionales, debiendo intervenir la justicia para poner equilibrio a raíz de las inequidades surgidas.

Esos efectos tienen directa repercusión no solamente en los bienes jurídicos pertenecientes al contribuyente, sino también sobre los legítimos intereses estatales, viendo debilitadas sus nobles intenciones de alcanzar una

⁴⁹⁹ Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC), Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Ministerio de Economía de la Nación.

adecuada recaudación tributaria, para atender a sus diversas necesidades públicas, con la suficiente asignación de recursos.

a) Aspectos relativos a las actividades preventivas

El normal cumplimiento de estas obligaciones puede encontrar un serio obstáculo en la inequidad del sistema normativo fiscal y previsional nacional que de alguna manera tiene a dificultar su cumplimiento, obstaculizando la lucha contra la informalidad y el desempleo ya señalada.

Este escenario puede observarse a través de distintos aspectos tales como: la arbitrariedad señalada por medio de frecuentes pronunciamientos judiciales, la enjundiosa, profusa y compleja legislación, presión fiscal desmedida en varias ocasiones con menoscabo de principios constitucionales, y baja efectividad del sistema represivo en la materia.

Así también, dentro del análisis normativo efectuado a lo largo de la investigación, hemos advertido la falta de toda consideración en la técnica legislativa que deberían contemplar, figuras evasivas, no solo provenientes de actitudes dolosas, sino también la provocada, con sus debidas consideraciones de tipo preventiva, teniendo a la vista su potencialidad en la generación de marginalidad y desempleo.

Luego de dimensionar la figura de la evasión fiscal provocada, se ha efectuado distinción con respecto a la dolosa, considerándose que las medidas normativas elegidas por el Estado para combatirlas, se han centrado su atención únicamente desde el ángulo de la segunda, poniendo el legislador mayor énfasis en tipo de medidas sancionadoras, dejando de lado las preventivas, en desconocimiento de principios básicos del derechos penal.

El estado ideal de convivencia armónica entre individuos, donde no exista la delincuencia, no es posible ser imaginado, pero resulta necesario

comprender que la disminución del índice de conductas típicas obedecen a la correcta implementación de actividades de tipo preventivas, entre los cuales podemos ubicar a los programas, planes y políticas, siempre con la finalidad de identificar los factores, con su correspondiente análisis social, pero de manera alguna en el aumento de la coacción penal.

Esta deficiencia de técnica legislativa, toma relevancia al conocer el escaso porcentaje de denuncias de evasión que prosperan, desnudando la deficiencia normativa al respecto, atento a la ambigüedad descriptiva y contemplativa.

Las figuras normativas previstas en materia tributaria, en variadas ocasiones describen el hecho imponible en base a montos dinerarios y en base a ello se suelen determinar diversas categorías de contribuyentes responsables que incluso pueden dejar de serlo debajo de los mínimos previstos.

Todas las cuestiones fácticas relacionadas con la evasión se encuentran fuertemente ligadas a la fluctuaciones de la inflación, siendo en consecuencia necesaria la prudencia en la determinación de las cifras oficiales, que como es de publico y notorio, se no se compadecen con los datos reales.

Si la normativa responde a datos ficticios, ello representa un verdadero riesgo de caer en distorsiones tributarias que pueden llegar a traducirse en situaciones de verdadera confiscación patrimonial del contribuyente

Específicamente en el fuero penal ello cobra aún mas relevancia, cuando frente a esa incertidumbre normativa nos encontramos frente a la necesidad de demostración de hechos imponibles de difícil producción probatoria, más aún dentro de un procedimiento judicial, donde impera la oralidad, que llevan a cambiar incluso las condiciones objetivas de punibilidad.

Si esta cuestión no hubiera sido analizada del modo propuesto, podríamos llevarnos al error de poner en tela de juicio la misma responsabilidad profesional de los asesores letrados de los organismos recaudadores, con motivo de supuestas faltas de fundamentación, cuando en realidad a las dificultades resultarías de las deficiencias apuntadas.

Hemos expuesto con claridad los términos claves de la investigación, diferenciando el estudio detallado de todas las cuestiones referidas a la evasión fiscal, la informalidad y el desempleo, cada una de ellas en sus variados aspectos estadísticos, doctrinarios, jurisprudenciales, de manera autónoma y luego de manera relacionada.

Todas aquellas medidas que puedan resultar validas para alcanzar un sistema tributario equitativo, estable y posible, para que todos los contribuyentes puedan tener conocimiento de la composición y atención de sus obligaciones tributarias, posibilitando no solo su efectividad sino también confiriendo la posibilidad de acotar riesgos empresarios, atento la magnitud que representa esta tipo de cuestiones para todo emprendimiento que pretenda ampararse en la formalidad.

En efecto, otorgar una solución desde las consecuencias, con la imposición de de enjundiosas sanciones o penas, tal como ocurre en nuestra realidad legislativa, lejos de encaminarnos en la búsqueda de una solución adecuada solo nos lleva a su agravamiento del problema.

Aún en la eventual hipótesis de hallarnos con una normativa que contemple severas sanciones conminatorias, indemnizaciones, privación de la libertad, entre otras, como un remedio a la cuestión informal, resulta interesante destacar que la figura del ilícito de la evasión, en alguno casos, podría perder trascendencia, frente a la insignificancia del costo que pueden representar la cuantía del pago los aportes previsionales.

La doctrina penalista echando luz sobre la cuestión ha entendido que: “en su fin individual, se propone apartar al delinciente del delito en el futuro, readaptándolo socialmente. El medio corriente para lograr esto, porque vale para todos los delitos y las penas, es la coacción mediante la simple prevención dirigida al delinciente, convirtiéndola a la pena por su suspensión, en pura amenaza de un mal” y así también “en su fin general, la pena no mira al delinciente al que le ha sido impuesta, sino a los demás miembros de la sociedad. En relación a éstos, la pena cumple una función preventiva general, se muestra como una amenaza para los que cometan delito”⁵⁰⁰.

Es fácil pensar que de acuerdo al diseño normativo referido a la evasión impositiva, que estos nobles fines citados no puedan ser alcanzados, partiendo desde el mismo hecho que un individuo, no reflexionará previo a cometer delito, la cantidad de años que deberá pasar tras las rejas, cuando en realidad y de acuerdo a la especificidad del tipo penal tributario, es plenamente posible que el contribuyente pueda desconocerlo, en función de la especificidad del tipo penal tributario y sin valorar su ni siquiera su cuantía para mensurar sus actos consecuentes.

Siguiendo dentro del ámbito del derecho penal, debemos ser prudentes al abordar las cuestiones relativas a la determinación de enjundiosas deudas en concepto de falta de pago de obligaciones tributarias, ámbito donde se pone en una situación que puede llevar a la privación de la libertad para la contribuyente - empleador, sumando a ello la cuantía del daño que puede ocasionar patrimonialmente.

A más de dicho resultado, no es extraño imaginar que esta situación conduce a misma la evaporación de fuentes de trabajo, hiriendo muchas veces de muerte la posibilidad de alcanzar el fin individual previsto en la norma de

⁵⁰⁰ Nuñez Ricardo *Tratado de Derecho Penal*. Parte General. Tomo II, Marcos Lerner Editora Córdoba. p. 348 y 349. Córdoba, 1988.

apartar al eventual evasor del delito y el general de mostrar una conducta ejemplificadora a la sociedad en su conjunto.

Si bien la regulación las sanciones y penas para determinados tipos de conductas, resultan elementos contundentes para lograr la observación de determinadas conductas y el escarmiento de la voluntad del evasor, no constituyen los únicos elementos idóneos para bajar el índice de evasión fiscal, tan difícil de cuantificarlo y acreditarlo en juicio.

No es ninguna novedad que dentro de este proceso penal, los estudios criminológicos y los datos oficiales se pueden encontrar de una manera sencilla por medio de número de delitos denunciados y condenados, lo que en la práctica se conoce como tasa de criminalidad, ahora en materia tributaria la medición de la evasión fiscal no resulta una cuestión de fácil, en atención a su corta vigencia y sin bien pueden constatarse la cantidad de denuncias, las condenas se reducen a un ínfimo porcentaje.

Es de público y notorio que a lo largo de nuestro país, son escasos los casos en los que se advierta la existencias de evasores condenados por la comisión de este delito en cualquiera de sus formas, ya sea simple o agravada, pese a los ingentes esfuerzos del organismo recaudador (AFIP) de acreditar las conductas delictuales en el fuero federal.

En la jurisdicción del Tribunal Penal Oral Federal de la Provincia del Chaco no existe registrado ni siquiera una audiencia de debate relacionado con estos tipos de delitos económicos complejos⁵⁰¹, desde la vigencia de este régimen.

Por medio de la prevención de evasión, es posible identificar los factores y abordarlos y comprenderlos de manera adecuada a nivel social como

⁵⁰¹ Fuente Propia: Informe suministrado por Secretario Tribunal Penal Oral Federal (Resistencia - Chaco) (28/06/12). Dr. Francisco Randón.

herramienta en la lucha contra el delito, siendo necesario acudir a los aportes metodológicos de criminología actual para la distinción de los factores de riesgo dentro de la conducta delictiva.

Ello demanda no sólo atender a las circunstancias referidas al delincuente sino también al entorno de los intereses de la víctima, en este caso la sociedad en su conjunto que se ve privada de contar con los recursos para el sostenimiento de su organización.

La prevención debe ser observada dentro de la realidad imperante en nuestro país, donde impera la normativa de la autodeterminación impositiva, confiándose a los particulares el cumplimiento de obligaciones tributarias complejas.

A lo largo del presente trabajo se ha indicado que resulta necesaria la delimitación del sistema, aumentar la prevención y reducir la cantidad de denuncias, mejorando la eficiencia del sistema de multas, considerándose cuestiones subjetivas como la inducción evasiva y no sólo las objetivas.

b) La evasión fiscal del sector informal y el desempleo en el sector formal

La clandestinidad de la relación de trabajo y también la falta del mismo, causada por la inequidad normativa, puede ser observada tanto desde la óptica de la economía informal como del empleo informal, donde en las primera de ellas la evasión se presenta de manera mas generalizada, alcanzado el incumplimiento de diversos tributos, no solo previsionales sino también a diversos impuestos nacionales: ganancias, al valor agregado, a los bienes personales, aportes y contribuciones a la seguridad social; impuestos provinciales: Ingresos brutos; Municipales: Industria y comercio, etc.

La informalidad debe ser observada mas allá del fenómeno individual de la falta de registración del trabajador, atento la presencia de un fenómeno más

amplio conocido como economía informal, que pasa a tomar parte ya de gran parte del desarrollo económico, siendo sencillo levantar la vista en las calles de las ciudades argentinas y observar la proliferación masiva de las denominadas “ferias comerciales”, en variadas ocasiones en la misma vía publica, traen como consecuencia la competencia desleal, dispersión de la clientela, en perjuicio del sector formal, quien además se hace cargo con sus aportes del mantenimiento de los servicios estatales.

Esta situación presenta la potencialidad suficiente como para hacer entrar en un desorden económico y financiero a los empleadores del sector formal pudiendo incluso presentarse el riesgo de verdaderos estados de cesación de pagos al contribuyente, que podría encontrarse en la obligación de cerrar sus actividades con pérdidas de fuentes de trabajo también formales

Ha quedado evidenciado que, si un individuo no encuentra la posibilidad e canalizar su fuerza de trabajo dentro del empleo formal o registrado, acude a su propio ingenio para generar de manera informal su autoempleo y también requerir la colaboración de terceros que sufrirán dichas consecuencias.

La inequidad traducida en una fuerte presión tributaria recaudatoria, sumada a la falta de conciencia tributaria, inestabilidad y complejidad del sistema normativo imperante en la materia, entre otras de sus causas mencionadas, tienen la potencialidad suficiente como para ocasionar un eventual estado cesación de actividades y consecuentemente el cierre de la fuente de trabajo, desempleo, empleo sin registrar dando origen al escenario de la informalidad.

Variado ha sido el análisis de cada uno de los componentes de la inequidad referida, habiendo ingresado al estudio de algunos aspectos referidos la arbitrariedad de la determinación de impuesto a las ganancias, la importancia de la aplicación del ajuste por inflación, preservación de la autonomía de la voluntad de las partes, entre otras desarrolladas a lo largo de

la investigación como un aporte para lograr la observación de los principios tributarios de raigambre constitucional destacados.

Se ha dado especial trascendencia al análisis de los principios tributarios, como un eje principal de la investigación, pensando que el desconocimiento de ellos, nos traslada a una situación donde la equidad entra en tela de juicio, perdiendo dimensión de valores claves de justicia que debe inspirar a todo estado de derecho, so pena de caer en situaciones sociales disvaliosas, como la informalidad en su variada gama y también el desempleo, sin perjuicio de otras como la misma estabilidad política.

Ahora bien desde la óptica de evasión previsional la cuestión se presenta de una manera distinta, reflejándose sus efectos de manera directa sobre las modificaciones efectuadas a la ley de contrato de trabajo y el régimen penal tributario.

La evasión referida a los aportes y contribuciones (se presenta en menor dimensión cuantitativa que la fiscal genérica), como en el caso del servicio domestico, donde la producida por la falta de ingresos de aportes a favor del trabajador, si bien alienta la conservación del empleo, este ultimo en definitiva también termina resultando marginal.

De todas maneras, entendemos que la consecuyente evasión tanto de tributos en general como de aportes y contribuciones en especial, a los organismos recaudatorios, ocasionan un grave perjuicio al Estado quien podría verse imposibilitado de hacer frente a sus obligaciones y al trabajador, ya que cuando llegue el momento de jubilarse no alcanzara los requisitos mínimos exigidos para acceder a la misma⁵⁰², no lo es menos que igual o más grave sería la situación de no encontrar empleo a causa de carácter represivo de la norma.

⁵⁰² Citar Abeledo Perrot N°: 70057261. Tribunal del Trabajo N° 3 - La Matanza, Buenos Aires (03/09/09) Partes: Cabrera, Hugo G. c/ Poce, Erica E. y otro.

c) Consideraciones finales

Debemos considerar los diferentes estratos económicos y sociales, no sería asimilarlos desde el punto de vista normativo a los pequeños y medianos contribuyentes que pueden generar fuentes de trabajo, con aquellos emprendimientos que acuden a la evasión fiscal con criterios netamente especulativos y en algunos supuestos hasta de manera dolosa.

Esa situación debería tener una particular consideración por medio de flexibilización normativa no solamente dentro del ámbito laboral sino también en consideración de un espectro tributario más amplio, con el objeto de estimular y posibilitar la diversificación de la actividad empresarial, mitigando la sofocante actividad fiscal represente en un factor de desempleo.

La explicación anteriormente referida, viene a justificar la selección de variables seleccionadas al referirnos a las cuestiones metodológicas y analizadas en los capítulos señalados en la Parte III, referida al marco de referencia conceptual y análisis de la información obtenida.

Destacamos que no ha sido intención efectuar demostraciones en base a variables económicas ni valoraciones políticas, que podrían alejarnos de una visión objetiva apropiada y necesaria para el desarrollo de la presente investigación, sino por medio del análisis del sistema tributario

Se han efectuado referencias a normativas de naturaleza tributarias, consideradas inequitativas, mostrando algunos índices para entender la magnitud de la citación fáctica planteada, haciéndose alusión a algunos indicadores económicos en la intención de cuantificar y tomar una visión aproximada de la hipótesis de trabajo.

Con respecto a ello se ha señalado la trascendencia que representa para el fenómeno evasivo la determinación oficial de los índices inflacionarios, para mensurar de manera adecuada en primer término el hecho imponible y la consecuente cuantía de los tributos, práctica que no es advertida en la realidad.

Algunas opiniones han entendido que la inequidad representa un elemento condicionante del poder respecto de la voluntad de contribuyente que piensa distinto al gobierno que podría afectar las libertades individuales⁵⁰³, como también se intenta lograr la “pesquisa de sus detractores”⁵⁰⁴.

Es así que solo se ha intentando reflejar la realidad normativa advertida con rigurosidad científica que la circunstancia requiere para efectuar su valoración desde una óptica específicamente técnica, en el entendimiento que con la inequidad normativa se ven menoscabados tanto los derechos de los contribuyentes, como también el derecho del estado a alcanzar una correcta recaudación fiscal.

Sobre la base de los resultados obtenidos en la revisión de la información ordenada, se ha podido concluir que algunas inequidades advertidas dentro del sistema tributario nacional.

Se ha evidenciado que el mismo no ha dado respuesta suficiente para atender el flagelo de la evasión fiscal, induciendo la misma y provocando sus efectos, señalándose algunos aspectos relevantes en el plano económico-laboral, incidiendo a elevar el desempleo en el sector formal.

⁵⁰³ Sanz Ernesto *Usan a la AFIP como la Gestapo*. Publicado en Portal: Perfil.com, Sitio Web: http://www.perfil.com/contenidos/2012/07/13/noticia_0020.html (Recupero 05/08/12)

⁵⁰⁴ The Economist (Periódico inglés) *The government unleashes the tax agency against its opponents*. Sección “Politics in Argentina”, publicado en Portal <http://www.economist.com/node/21559384> (Recupero: 05/80/12)

BIBLIOGRAFIA

Abad, Alberto, *Recaudación tributaria fue récord*. Asteriscos.Tv (01/02/07)
Sitio web: <http://www.asteriscos.tv/noticia-3989.html>: (Recupero. 20/06/12)

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *AFIP denuncia a cerealera multinacional por trabajo esclavo y evasión*, Gacetilla de Prensa N° 2.832, Buenos Aires, 31/01/11.

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). *La AFIP detectó nuevos casos de trabajo ilegal y explotación infantil en campos de Salta*, Gacetilla de Prensa N° 2937, Buenos Aires, 20/04/11.

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *La AFIP pretende modificar estas conductas a partir de esta frase “el blanco esta de moda”, incentivando al trabajo registrado*, Gacetilla de Prensa N° 49, Buenos Aires, 28/01/11.

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *Informe de Recaudación Año 2011 y IV Trimestre 2011*. Publicación elaborada por la Dirección de Estudios AFIP. Año IX, N° 31. Buenos Aires, febrero 2012.

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) *Informe de Recaudación Año 2011 y IV Trimestre 2011*. Publicación elaborada por la Dirección de Estudios AFIP Año IX, N° 31. Buenos Aires, febrero 2012.

Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP - Gacetilla Prensa N° 3.258, Buenos Aires, 17/04/12

Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP (06/04/11). Gacetilla Prensa N° 2.919, Buenos Aires, 2011

Aquino, Miguel *La evasión fiscal: Origen y Medidas de acción para combatirla*. Editorial del Instituto Superior de Estudios Fiscales. Madrid, 2008.

Alessandro, Dumón, Sebastiani y Moreno Ramírez (Diputados Nacionales) *Antecedentes Parlamentarios*, publicado en revista “La Ley”, 1999-A, p. 759 y siguientes, parágrafos 24; 78; 79 y 81 respectivamente), Buenos Aires, 1999.

Alberdi Juan Bautista *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina. Según su constitución de 1853*. Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1979

Alocatti Amadeo – Pírolo Miguel Angel *Ley de Organización y Procedimiento de la Justicia Nacional del Trabajo. Ley 18.345*. Tomo 1, 2º Edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1999.

Alterini, Atilio Aníbal, *Derecho Privado*. Parte General. Tercera edición actualizada y ampliada, Editorial Abeledo Perrot S.A.E. e I., Buenos Aires, 1989.

Ámbito Financiero, publicación del día 22/06/01, Buenos Aires

Ambito Financiero: Portal: www.ambito.com (10/06/11) “España: gobierno decretó nueva ley para hacer más "flexible" el mercado de trabajo. El desempleo se ubica en 20%” (Recupero: 19/10/12)

Arias, Roberto, *Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos*. Tesis de Doctorado en Economía. Departamento de Economía. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de La Plata. Director Diego Fernández Felices. La Plata, 2010. (Recupero: 20/07/2012). Sitio Web: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctorado/tesis/tesis-arias.pdf>

Arroyo Daniel (Ex Secretario de Desarrollo Social de la Nación). *Arroyo alerta que la pobreza estructural es un problema prioritario para resolver*. Publicación en Diario Norte. Sección locales, p. 4, Resistencia, Chaco 13/08/12.

Balter, Carlos, *Para que las medidas fiscales no fracasen*, publicado en “La Nación”; citado por Diez, Humberto y Coto Alberto P. “Propuestas técnicas para enfrentar a la evasión” (2000), en *Doctrina Tributaria* N° 249, Buenos Aires, (22/06/00).

Bidart Campos, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I-B. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Buenos Aires, 2001.

Biblia (Antiguo testamento) - Génesis 1, 26 - 2, 3

Biblia (Nuevo Testamento) - Carta Tesalónica (cf. II Tes. 3, 7-12)

Blanco, Alfredo Félix. *La decadencia argentina, más pobreza y más desigualdad*. Publicado en el Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 37. Revista académica de economía con el Número Internacional Normalizado de Publicaciones Seriadadas ISSN 1696-8352, Universidad Nacional de Córdoba. Enero, 2005. Accesible en Sitio web: (Recupero 27/09/12) <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/oel37.htm>

Bonnesana, Cesare (Marqués de Beccarí), *Tratado de los Delitos y de las Penas*. Editorial Porrúa S.A. Sexta Edición, México, 1995

Botella, Ana (Alcadesa de Madrid) declaraciones efectuadas en diario “La Razón”, con referencia al estudio “Ciudades de Oportunidad 2011”. Madrid, 2012. Publicado en Sitio Web: Portal: www.lavanguardia.com (Recupero 29/08/12)

Busso Mariana *El Trabajo Informal en la Argentina: La novedad del Fenómeno histórico*, publicado en la obra “Macroeconomía, Mercado de Trabajo y Grupos Vulnerables: Desafíos para el Diseño de Políticas Públicas”, Editado por el Centro de Estudios e Investigaciones Laborales CEIL – PIETTE, Buenos Aires, 2006.

Carbonell, José (Senador Nacional) *Antecedentes parlamentarios. Ley 25.345*, Febrero 2001, N° 1, parágrafo 186, p. 672, Editorial la Ley. Buenos Aires, 2001

Carreño, Gustavo (Gerente Estudio Enrique “Scalone & Asociados”), *El Gobierno impulsa una amplia reforma en Ganancias con la mira sobre la renta financiera*. Declaración en efectuada en Portal www.iProfesional.com. Sitio Web: <http://impuestos.iprofesional.com> (Recupero: 03/08/12)

Casavelos, Julio (Subsecretario de Fiscalización, Trabajo y Seguridad Social - Responsable de operativos) Publicado en portal del Diario La Nación (lanacion.com economía) el 26/09/07. Sitio Web: <http://www.lanacion.com.ar> (Recupero: 27/09/12).

Citar Abeledo Aerrot N°: 70057261. Tribunal: Tribunal del Trabajo N° 3 de La Matanza (03/09/09) Partes: “Cabrera, Hugo G. v. Poce, Erica E. y otro” (Fuente Informática).

Citar Abeledo Perrot N°: 0003/402865. Estatutos Especiales - Servicio doméstico. Autor: Crocilla, Esteban D. Título: Caracterización de las tareas de servicio doméstico a los fines previsionales Fecha: 2011. Publicado: RDLSS 2011-24-2202.

Citar Abeledo Perrot N°: 70057261. Tribunal del Trabajo N° 3 - La Matanza, Buenos Aires (03/09/09) Partes: Cabrera, Hugo G. c/ Poce, Erica E. y otro

Chiara Díaz, Carlos A. *Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769*, Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997.

Codutti Raúl (Ministro de Planificación y Evaluación de Resultado de la Provincia del Chaco). *El Gobierno deja de difundir los índices de precios al consumidor*, publicado en Diario Norte (Año XLIV – Edición N° 15.210) Sección Locales. Resistencia, 19/09/12.

Conclusiones VIII Jornadas Tributarias del NEA. *Impuestos más justos y eficientes: cambios de fondo y de forma. Cambios urgentes*, publicado en Diario Norte, Sección Economía y Negocios, Resistencia, 18 de septiembre de 2012

Conferencia Internacional del Trabajo *Trabajo Decente para Trabajadores Domésticos*. 98° Reunión, publicado por la Organización Internacional del Trabajo, T, 1°. Ginebra, 2009.

Creus, Carlos, *Derecho Penal. Parte General*. 4° Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, p. 238, Buenos Aires, 1996

D' Alborn, Francisco (h.) *Lavado de dinero. El delito de legitimación de activos provenientes de ilícito*”, p. 1085 en *El Derecho*, Tomo 180, Buenos Aires. 1993

Dema, Verónica Informalidad laboral. *Detectaron un 26% de empleo en negro en educación*, Publicado en portal del Diario La Nación (lanacion.com economía) el día Miércoles 26 de septiembre de 2007 Sitio Web: <http://www.lanacion.com.ar> (recupero: 27/09/12)

De Soto, Hernando *El otro sendero*, Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1992.

Diario *El Mundo* “Grecia identifica una evasión fiscal de 37.000 millones de euros”. Sitio web: (Recupero: 17/6/12) <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/10/14/economia/1318594340.html>.

Diario *La Nación*. Sección Economía. Publicación “El alto costo de la evasión tributaria: no paga el impuesto a las ganancias la mitad de los que deberían. Los gravámenes tendrían que

mejorar la distribución del ingreso, pero si no se cobran, o si se castiga por igual a ricos y a pobres, la meta no se alcanza. Buenos Aires, 05/09/10. Sitio Web: <http://www.lanacion.com> (Recupero: 12/07/12)

Diario *Infobae*, *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*. (Recupero: 12/07/12)
Sitio Web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html>

Diario Norte *Venta informal, un modelo que se consolida y crece*. Sección “Economía y Negocios”. Resistencia, Chaco, 21/08/12.

Díaz, Vicente Oscar (Profesor Emérito UBA). *Esquema de Tributación de las medianas y pequeñas empresas. Formulación de una política integral para el sector*. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, 1998.

Escriche, Joaquín. *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*. Editado por Librería de Garnier Hermanos, París, 1896.

Finanzas Blog *Aumento Salario Mínimo Vital y Movil*. (Recupero: 06/07/12)
Sitio web: <http://www.finanzasblog.com.ar/salario-minimo-2010/>.

Fiedman Milton y Rose. *La Libertad de Elegir*. Obras Maestras del Pensamiento Contemporáneo. Editorial Planeta – De Agostini. Título original *Free to Choose* (1979) Traducción efectuada por Carlos Rocha Pujol, cedida por Ediciones Grijalbo S.A., Barcelona, 1993.

Flash, Agustín *Lavado de dinero. Perspectivas a nivel internacional y estado de la situación de la Argentina*. Publicado en Mes Judicial Año 2, N° 11. Buenos Aires, septiembre de 2005.

Gallese, Elda y Lac Prugent, Nora. *Población total y mercado laboral*”. Publicado en las Novenas Jornadas “Investigaciones en la Facultad”. Universidad Nacional de Rosario. Rosario, 2004

García Belsunce, Horacio, *El ajuste impositivo por inflación*; publicado en Revista “La Ley”. Buenos Aires, 22/09/06

Gil Roca, Eduardo (Director de la Consultora “Price Waterhouse & Coopers”), *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*, Publicación en Portal de “Infobae”. Sitio web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html> (Recupero: 12/07/12)

Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, 9° Edición actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Editorial La Ley. Buenos Aires, 2004

Gómez Sabaini, Juan Carlos y Rossignolo, Darío (Asesores del Fondo Monetario Internacional (FMI), en el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) *El alto costo de la evasión tributaria: no paga el impuesto a las ganancias la mitad de los que deberían. Los gravámenes tendrían que mejorar la distribución del ingreso, pero si no se cobran, o si se castiga por igual a ricos y a pobres, la meta no se alcanza*, publicación en Diario “La Nación”. Sección “Economía”. Publicación (05/09/10) Sitio Web: <http://www.lanacion.com> (Recupero: 12/07/12)

Guisarini Adrián. *La Economía Informal. Realidad Económica*. Emecé Editores. Buenos Aires, 1989

Grabivker Marcos. Juez de Cámara - Fuero penal económico. *Mínima cantidad de condenas por evadir impuestos*. Publicado en portal de *Infobae*. (Recupero: 12/07/12). Publicado en Portal: Sitio web: <http://www.infobae.com/notas/343383-.html>

Grisolía, Julio Armando, *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Tomo II - Undécima edición actualizada. Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.

Del Castillo Álvarez - Cedrón, Salvador, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", en *Revista de Administración Pública*, N° 62, Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1970

Hazlitt, Henry *Fundamentos de la Moral*. Fundación Bolsa de Comercio. Buenos Aires, 1979

Hobbes, Thomas, *Leviatán*, Ediciones Libertador. Buenos Aires, 2004

Instituto Nacion de Estadísticas y Censos (INDEC): (Recupero: 01/06/12)
Sitio Web: <http://www.indec.gov.ar/nuevaweb/cuadros/4/shempleo4.xls>

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) - Informe último cuatrimestre del año 2006, Buenos Aires

Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC) - Encuesta de Hogares Permanentes - Segundo trimestre del año 2010. Buenos Aires

Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC) - Encuesta de Hogares Permanentes - Segundo trimestre del año 2010. Buenos Aires.

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) *Cómo se mide el desempleo?*. Publicado por la Secretaria de Programación Económica del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos de la República Argentina. Buenos Aires (abril/97)

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) *Cómo se mide el desempleo?*. Publicado por la Secretaria de Programación Económica del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos de la República Argentina. Buenos Aires (Abril/97).

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) - Encuestas de Hogares Permanentes EPH Primer Cuatrimestre del año 2011. Buenos Aires.

Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción* Año 2010. Buenos Aires, 2012.

Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción* Año 2010, p. 36. Buenos Aires, 2012

Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción*. Año 2010, p.33. Buenos Aires, 2012

Instituto de Estadísticas y Registro de la Construcción (IERIC) *Informe Anual de Conyuntura de la Construcción*. Año 2010, p.42. Buenos Aires, 2012.

Jiménez Almaraz, María Isabel *Causas que provocan la Evasión Fiscal en las Empresas Mexicanas*. Publicado en "Revista del Centro de Investigación". Universidad de La Salle. V° 5, N° 20. México 2003.

Jovanovich, Elián (Vicepresidente de la Cámara de Comercio de Resistencia). *De la gastronomía a los medicamentos*, publicado en Diario Norte Sección “Economía y Negocios”, p. 2, Resistencia, Chaco 21/08/12.

Juan XXIII *Encíclica Mater et Magistri*, Roma 1961

Juan XXIII *Encíclica Pacem in terris*, Roma 1963

Juan Pablo II, Discurso a la *Confederazione Fiscale Europea*. Roma, 07/11/80.

Juan Pablo II, Discurso a la *Confederazione Fiscale Europea*. Publicado en el Periódico “L’Observatoire Romano” Edición Semanal en lengua española. Ciudad del Vaticano (12/04/81)

Juan Pablo II - Encíclica *Centesimus agnus de Renum Novarum*, Roma, 05/01/91.

Lamagrande, Alfredo. *Evasión fiscal*, publicado en el “VII Congreso Tributario”. Con cita de Neumark, Fritz; “Los principios de la imposición”. San Martín de los Andes, 1999

Las Heras, Jorge, *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas* Extraído de: Comunidad Latina de de estudiantes de negocios. Portal (Recupero: 01/12/12) publicado en Sitio Web: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>.

Lavin, Analía Andrea, *El Trabajo Doméstico. Decreto – Ley N° 326/56*. Lerner Editora, Córdoba, 2006.

Lódola, Agustín y Mocero, Diego *Cuadernos de Economía N° 59. El dilema de la economía informal*. Publicado por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, La Plata, 2001.

Llambías, Jorge Joaquín; Raffo Benegas, Patricio y Sassot, Rafael *Manual de Derecho Civil – Obligaciones*. Décima Edición actualizada. Editorial Perrot, Buenos Aires, 1993.

López Sergio (Presidente de la Cámara de Comercio de Resistencia) *Feria de la moda. Cámara de Comercio espera definiciones para otro caso de competencia irregular*, publicado en Diario Norte, Sección Economía y Negocios. Resistencia, 18 de septiembre de 2012

Lorenzetti, Ricardo (Miembro de la Corte Suprema de Justicia) *Se presentaron los primeros amparos por restricciones a la compra de dólares*. Publicado en Diario “El País - El Mundo”. Trelew, 01/06/12.

Lucuy, Carlos F. *Ley Penal Tributaria. Una visión actual*, publicado en “Periódico Económico Tributario”, N° 249. Buenos Aires, (28/03/03)

Luna Victoria, Manuel. *La administración Tributaria en el Perú*. Publicado en Cuadernos Tributarios. N° 11. Lima, Julio, 1991

Mac Donald, Andrea Fabiana. *El trabajo informal y el desempleo: las dos realidades de la Argentina actual*. Publicación: “Salta 21”, publicado en el Sitio web: (Recupero: 12/07/12) <http://www.salta21.com/El-trabajo-informal-y-el-desempleo.html>.

Martínez Vivot, Julio J. *Ley Nacional de Empleo N° 24.013*, Editorial Astrea. Bs As., 1992.

Meotto, Jorge, *El lavado de dinero*, publicado en Revista “Jurisprudencia Argentina”; Vol. 1993 IV, p. 660, Buenos Aires 1993.

Mercado Continuo. *Por su fuerte presión tributaria. Argentina esta en condiciones de enfrentar la crisis global*”. Sitio Web: <http://www.mercadocontinuo.com> (Recupero: 18/06/09).

Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación. Publicado en Portal, Sitio web: <http://www.trabajo.gov.ar/domestico/> (Recupero: 10/07/12)

Montesquieu. *Del Espíritu de las Leyes* Grandes Obras del Pensamiento. Ediciones Altaya. Título original: *De l'Esprit des Lois* (1750) Traducción: Mercedes Blázquez y Pedro Vega. Libro XIII – De las Relaciones que la imposición de Tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad. Capítulo I – De las rentas del Estado. Barcelona, 1996

Moschetti, Francesco. *El Principio de la Capacidad Contributiva. Estudios de Hacienda Pública*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980

Navarro Marcelo Julio, *Derecho Administrativo Laboral. Policía del Trabajo*. Actuación de la Administración Pública en el ámbito de las relaciones del trabajo. Rubinzal Culzoni Editores. Santa Fe, 2010.

Nadin Argañaraz, y Devalle Sofía. *Presión tributaria en Argentina, evolución reciente, estructura actual y perspectivas futuras*. Informe Económico N° 149, publicado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), Córdoba, 28/02/12.

Núñez Ricardo *Tratado de Derecho Penal*. Parte General. Tomo II, Marcos Lerner Editora Córdoba. Córdoba, 1988.

O' Connor, Ernesto *Algunas consideraciones acerca de la eficiencia del IVA en la Argentina*, p. 8, Universidad Católica Argentina. Facultad de Ciencias Sociales y Económicas. Departamento de Economía. Documento de Trabajo N° 10. Buenos Aires, 2006.

Olivieri Ivanna *Acerca de la naturaleza jurídica de los aportes y contribuciones destinados a la seguridad social y sus implicancias*. AFIP Cuadernos del Instituto. C16. Buenos Aires, 2010.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (Nueva York, 1984) *Cooperación Internacional en Materia de Tributación. Directrices sobre la cooperación internacional para impedir la evasión y la evitación de impuestos (con especial referencia a los impuestos sobre la Renta, las Utilidades, el Capital y las Ganancias de Capital)*”. Citado por Lamagrande, Alfredo J., “Evasión fiscal”, VII Congreso Tributario. San Martín de los Andes, 1999.

Organización Internacional del Trabajo (OIT). Informe publicado en Portal informático, Sitio web: <http://www.portalplanetasedna.com.ar/poblacion14.htm>. (Recupero: 01/12/10)

Partierra Cánepa, Francisco y Pavia, Carolina. *Evasión Impositiva en Argentina*, publicado por la Universidad del CEMA MCMLXXVIII – Tesis Final, p. 11. Buenos Aires, 2001

Pereira Julio (Director del Servicio de Impuestos Internos – Chile), *Evasión de impuestos alcanzó los 5.600 millones de dólares el 2011*. Publicado en sitio web: <http://webcache.googleusercontent.com> (Recupero: 02/08/12)

Pérez de Ayala José Luis, *Las fuentes del derecho tributario y principio de legalidad*. Boletín de la Dirección General Impositiva, Vol. 47, N° 283, Buenos Aires, 1977

Piernas y Hurtado José Manuel, *Tratado de Hacienda Pública y Examen de la Española*, Vol. I. Imprenta de los Hijos de Manuel G. Hernández. Librería de Victoriano Suárez. Madrid, 1903.

Pío XII, *Parmi les nombreux*. Alocución N° 6, Roma, 1956

Pío XII, *En nous procurant*. Alocución N° 6, Roma, 1956

Portal web: www.latercera.com, *Falta de flexibilidad: la raíz del persistente desempleo en Chile*. (recupero: 19/10/12)

Portes, Alejandro. *La economía informal. En los países desarrollados y en los menos avanzados*, Ediciones Planeta Política y Sociedad”, p. 11. Buenos Aires, 1990.

Mehl, Lucien. *Elementos de Ciencia Fiscal*. Editorial Bosh, p. 314. Barcelona, 1964.

Nuñez, Ricardo, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo II, Parte General. Marcos Lerner Editora Córdoba, 1988.

Rifkin, Jeremy, *El fin del trabajo: Nuevas tecnologías contra puestos de trabajo: el nacimiento de una nueva era*. Editorial Paidós Ibérica S.A. Madrid, 1997.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7° Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1998.

Villegas Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 4° Edición. Ediciones Depalma Buenos Aires, 1990.

Revista “La Ley” *Antecedentes Parlamentarios*. T. 2000-A, Buenos Aires, 2000.

Román, María Luisa y Soto, Clyde. *Derechos Humanos en Paraguay*, publicado en “Trabajo doméstico de las mujeres. Informe sobre derechos humanos”. 1996, citado por Lavin, Analía Andrea (2006) “El Trabajo Doméstico. Decreto - Ley N° 326/56”. Lerner Editora, Córdoba, 2006

Romero Villanueva, *Una aproximación a la nueva reforma a la Ley Penal Tributaria: La ley 25.874*, Revista Jurisprudencia Argentina, Sección “Actualidad Legislativa”. Buenos Aires (18/2/04).

Rousseau, Jean J., *El Contrato Social*, Ediciones Altaya. Barcelona, 1996

Secretaría de Trabajo de la Nación (14/02/11) - Informe dirigido al Ministerio de Trabajo.

Tinoco Elizabeth Directora Regional de la Organización Internacional del Trabajo. Sitio web: http://www.ilo.org/americas/sala-de-prensa/WCMS_187173/lang-es/index.htm. (Recupero: 10/08/12).

Sanz Ernesto *Usan a la AFIP como la Gestapo*. Publicado en Portal: Perfil.com, Sitio Web: http://www.perfil.com/contenidos/2012/07/13/noticia_0020.html (Recupero 05/08/12)

Saxton, Jim (Representante por Nueva Jersey). *La Crisis Económica Argentina: Causas y Remedios*. I – Antecedentes de la Crisis. La turbulenta historia económica Argentina – Las reformas económicas de los 90'. Tabla 1 – Una instantánea de la crisis (1998-2002) en estadísticas, Publicado por el Comité Económico Conjunto del Congreso de los Estados Unidos de América Washington, DC, Junio de 2003.

Schulz, Roque. Secretario General del Centro de Empleados de Comercio *Apoyan sanciones más duras al trabajo en negro*, Publicado en *Diario Norte* Edición Impresa, Sección Locales, Resistencia, Chaco, domingo, 24 de Junio de 2012.

Stiglitz Joseph. (Premio Nobel de Economía). *Se necesitan agencias de estadísticas confiables*. Declaraciones efectuadas en la segunda jornada del seminario “La Crisis de Deuda y su Resolución” que se organizó en la Facultad de Económicas de la UBA. Portal Ieco Periódico Clarín Sección Economía. Portal informático: Sitio web: <http://www.ieco.clarin.com/economia> (Recupero 15/08/12)

Subsecretaria de Trabajo de la Provincia del Chaco. Publicado en Portal informático: Sitio Web: <http://www.chaco.gov.ar/MinisteriodeGobierno/Trabajo/Organismos%20Dependientes.htm> (Recupero: 13/02/12)

Tapia Tobar, José. *La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones*. Editorial Porrúa. Primera Edición. Ciudad Autónoma de México, 2000.

Tarsitano, Alberto *El principio constitucional de capacidad contributiva*, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

The Economist (Periódico inglés) *The government unleashes the tax agency against its opponents* . Sección “Politics in Argentina”, publicado en Portal informático: Sitio Web: <http://www.economist.com/node/21559384> (Recupero: 05/80/12)

Tobes Portillo Paloma y Angoitía Grijalba *Crisis Económica: Inmigración y desempleo*, publicado por el Departamento de Ciencias Económicas y Empresariales de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Autónoma de Madrid, 2010

Zeitoune, Jaime y Pazo, H. Gonzalo *Evasión Impositiva en Argentina*. Tesis Final, p. 19 – Buenos Aires, año 2001”. Editado por la Universidad del Cema MCLMLXXVIII, citando a Balter, Carlos, “Para que las medidas no fracasen”; La Nación, citado por Diez, Humberto y Coto Alberto P., “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, 2000, Doctrina Tributaria N° 249. Buenos Aires, 22/06/00

ENTREVISTAS

a) Aguirre, Amilcar. Jefe Interino de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Resistencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos) (19/07/12)

b) Godano, Alcides. Delegado Regional Ministerio del Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación. (17/07/12)

c) Rondán, Fransico, Secretario del Tribunal Penal Oral del Resistencia (17/07/12)

d) Zalazar, Daniel. Jefe del Departamento Secretaria de la Dirección Provincial del Trabajo de la Provincial del Chaco) el día 18/07/12

INDICE

PARTE I – INTRODUCCION	Pág.
a) Resumen	9
b) La justificación del título elegido	22
c) El planteo del problema	28
d) Objetivos generales	33
e) Objetivos específicos	35
f) Preguntas de investigación	34
e) Estructura del reporte de investigación	37

PARTE II – CUESTIONES METODOLOGICAS	
1) Hipótesis	40
2) Identificación y definición de las variables	40
a) La complejidad en la determinación del riesgo empresario	41
b) La falta de regulación de otras figuras con exclusión del dolo	41
c) La Evasión Fiscal y Previsional como figuras delictivas	43
d) La Evasión Fiscal “inducida o provocada”	44
e) Desempleo: Algunas consideraciones	46
f) Relación entre evasión fiscal inducida y el desempleo	48
3) Tipo de investigación y fuentes	50
CAPÍTULO 1: La recaudación fiscal y el pleno empleo	51
1) La necesidad del mantenimiento económico del Estado	51
a) La obtención de recursos	54
b) La actividad financiera del Estado	56
c) El derecho del Estado a recaudar impuestos	57
d) La recaudación tributaria	58
e) La recaudación previsional	63
f) Los límites cuantitativos de la recaudación	66
2) Estructura del sistema tributario argentino	68

a) Principio de legalidad	69
b) Principio de Igualdad	72
c) Principio de no confiscatoriedad	74
c.1) Determinación del impuesto ganancias presuntas	76
c.2) De la validez de la determinación del ajuste por inflación	81
c.3) Validez del impuesto ganancias sobre haberes previsionales ...	88
c.4) Necesidad de actualización del mínimo no imponible	90
d) Principio de razonabilidad	91
e) La cuantía de la recaudación fiscal	93
3) La economía informal	94
a) Los medios mínimos de subsistencia	97
b) La clandestinidad del desarrollo económico	99
c) Las causas de la economía informal	101
4) El trabajo y el “Orden Público Social”	102
a) La dignidad laboral	105
b) La provisión de pleno empleo como deber del Estado	108
c) El empleo como costo	113
d) El trabajador no registrado o “en negro”	114
e) Los índices de la informalidad	118
f) La registración laboral	120
g) La registración parcial	122
h) Los beneficios de la registración	123
i) El control de registración laboral	126
j) Algunos datos de actividad de control en el Chaco	128
CAPÍTULO 2: El desempleo y la evasión fiscal inducida	132
1) El desempleo	132
a) El desempleo en la Argentina	133
b) Los datos de la desocupación en general	135
c) Las causas del desempleo y su relación con la evasión	138
d) El intento de flexibilización normativa	139
e) Índices relacionados a la inequidad normativa y al desempleo	141
e.1) Informe del Comité Económico Congreso EEUU	141
e.2) Estudio metodológico del INDEC	142
e.3) Otros precedentes internacionales útiles	144
Grecia	144
España	144
Chile	145
f) Normativa tendiente a controlar registración y el desempleo	146
2) Actividades informales relevantes con relación al empleo	148
2.a) Servicio doméstico	148
2.a - 1) La desprotección del sector	148

2.a - 2) La inequidad del régimen	154
2.a - 3) El régimen de seguridad social para el servicio doméstico	155
2.a - 4) Tribunal del Servicio Doméstico	160
2.a - 5) La necesidad de actualización del sistema normativo	161
2.b) El personal de la construcción	162
2.b - 1) Estadísticas de empleo en el ámbito	163
2.b - 2) Régimen de seguridad social para el sector	165
3) La evasión fiscal y previsional	166
a) Los efectos de la inflación	169
b) Algunas causas de evasión fiscal provocada	173
b.1) La inestabilidad y complejidad del sistema normativo	174
b.2) La falta de conciencia y educación tributaria	176
c) Datos estadísticos de la evasión	177
d) Relación entre la evasión fiscal y la presión tributaria	179
4) Normativa tendiente a controlar la evasión fiscal	182
a) Normativa tributaria genérica antievasión	183
a.1) El régimen simplificado del monotributo	184
a.2) Ubicación y actualización del domicilio fiscal del contribuyente	186
a.3) Utilización de máquinas electrónicas de control fiscal	188
a.4) Régimen tributario referido a la economía informal	189
a.5) Embargos unilaterales sin intervención judicial	191
b) Normativa antievasión en materia civil y comercial	195
b.1) Limitación a las transacciones en dinero en efectivo	195
b.2) Referida a la inaplicabilidad de intereses	198
b.3) Limitación a la compra de moneda extranjera	199
c) Normativa antievasión en materia laboral y previsional	202
c.1) Las obligaciones frente a organismos de la seguridad social	204
c.2) La retención de aportes a la seguridad social	205
c.3) Las presunciones impositivas en la antievasión previsional ...	206
c.4) La existencia devinculo laboral previo a determinación aportes	208
d) Normativa antievasión previsional en materia penal	210
d.1) Evasión simple	212
d.2) Evasión agravada	214
d.3) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social	214
d.4) Encubrimiento y lavado de Activos de origen delictivo	217
d) Aspectos relativos a la efectividad del sistema represivo	218
d.1) El cambio de las condiciones objetivas de punibilidad	219
d.2) El instituto de la "probation"	221
d.3) La baja performance del diseño represivo	223

d.4) Supuestos fundamentos a la baja efectividad	225
e) El futuro normativa en materia "antievasiva"	227
e.1) Oportunidad de imputación de la diferencia de impuestos	227
e.2) Limitación a la compensación de ganancias con quebrantos	229
CAPITULO 3: Distintos aspectos de la conducta evasiva	230
a) Relación entre evasión fiscal inducida y desempleo	230
a.1) Evasión dolosa	231
a.2) Evasión Inducida o provocada	233
a.3) El apartamiento involuntario	234
a.4) La falta de elección de comportamientos posibles	236
a.5) La distinción de figuras	237
b) Algunos efectos de la informalidad	238
CAPÍTULO 4: Propuestas	240
a) Para disminuir el desempleo	240
b) Para disminuir la informalidad y la evasión fiscal	241
b.1) Con respecto al procedimiento judicial	243
b.2) Con respecto al procedimiento tributario	245
b.3) Actividades de tipo preventivas	246
b.4) Determinación de límites para evitar la confiscatoriedad	247
b.5) Promoción cultural de la importancia del Estado	247
b.6) Con respecto al contenido registral	248
<hr/>	
PARTE IV – CONCLUSIONES, APORTES Y RECOMENDACIONES ...	249
a) De las actividades preventivas	249
b) La evasión fiscal del sector informal y el desempleo en sector formal	255
c) Consideraciones finales	257
<hr/>	
BIBLIOGRAFIA	260
ENTREVISTAS	268