



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

TRABAJO FINAL

**PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL LAVADO DE DINERO
ENFOCADO EN LA MANIOBRA DE EVASIÓN FISCAL EN
ARGENTINA: USINA DE FACTURACIÓN APÓCRIFA Y SU
TRATAMIENTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS**

Autora del trabajo: Cra. Ulla, Eugenia

Tutor del trabajo: Luciano Miguel Estévez

Bell Ville, Córdoba, enero de 2024



PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL LAVADO DE DINERO ENFOCADO EN LA
MANIOBRA DE EVASIÓN FISCAL EN ARGENTINA: USINA DE FACTURACIÓN
APÓCRIFA Y SU TRATAMIENTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS by Eugenia

Ulla is licensed under [CC BY-NC-ND 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Agradecimientos

Agradezco a Dios por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos.

A mi familia por ser el pilar fundamental y ser motivación constante, por su ayuda y amor incondicional.

A la Escuela de Graduados por brindarme el espacio enseñanza, a todo su personal, directivos y docentes por brindarme posibilidades de crecimiento profesional y personal.

Y a todas las personas que colaboraron de alguna manera para que mi sueño sea posible.

¡GRACIAS!

Índice

Capítulo I	5
1. Introducción: presentación del tema	5
2. Justificación	5
3. Estado de la cuestión	6
Capítulo II	8
1. Objetivos	8
1.1. Objetivo General.	8
1.2. Objetivos Específicos.	8
Capítulo III.....	9
1. Metodología	9
2. Importancia de la investigación	9
Capítulo IV.....	10
1. Marco Teórico:	10
1.1. Lavado de dinero: definición y origen.	10
1.2. Características del lavado de dinero.	11
1.3. Efectos económicos del lavado de dinero.	12
1.4. Organismos de control: nacional e internacional.	12
1.5. Evasión impositiva en Argentina y en otros países.	14
1.6. Causas y consecuencias de la Evasión Impositiva.	17
1.7. Mecanismos de evasión impositiva.	21
1.8. Facturas apócrifas: definición y alcance.	22
1.9. Efectos tributarios del uso de facturas apócrifas	22
1.10. Base de contribuyentes no confiables	24
1.11. Rol de AFIP.	26
1.12. Ley Penal Tributaria: incorporación.	27
1.13. Condición de agravante en la Ley Penal Tributaria	28
1.14. Tratamiento de Salidas no Documentadas.	29
1.15. Naturaleza jurídica según casos de jurisprudencia:	31
1.16. Base Imponible del Impuesto a las Salidas No Documentadas	32

1.17. ISND y su deducibilidad en el Impuesto a las Ganancias	32
Capítulo V.....	37
1. Conclusión Final	37
2. Propuesta	39
3. Recomendaciones	41
Capítulo XI.....	44
1. Bibliografía	44

Capítulo I

1. Introducción: presentación del tema

El lavado de dinero es un hecho que preocupa a todos los países del mundo por los efectos que produce. Cuando se nombra este delito, se imagina diversas fuentes ilícitas, el proyecto enfoca sobre evasión tributaria, específicamente, la maniobra de usinas de facturación apócrifa. Es de interés el objeto del trabajo porque dicha problemática trae consecuencias: disminución fraudulenta de la carga tributaria, producto de cómputos falsos de gastos, créditos fiscales y medios de pagos ficticios, y terminan provocando una baja recaudación de la hacienda pública. Es decir, responde a las siguientes preguntas: ¿qué efectos tiene la utilización de facturas apócrifas?, ¿cómo perjudica al sistema económico de la Argentina? y ¿cuáles son las acciones para su prevención, detección, sanción por parte del Estado? Además, se pretenden evaluar las conductas de los contribuyentes que perjudican la economía tributaria y por qué los legisladores deciden incorporarlo como agravante de delito al Régimen Penal Tributario. Por último, se analiza el impacto que tiene en el impuesto a las salidas no documentadas.

2. Justificación

La problemática es actual y afecta a nivel mundial con consecuencias negativas en los países desarrollados como así también en vías de desarrollo.

Tal como se indicó en la introducción, la importancia y las razones que validan el trabajo, tienen que ver con la idea fundamental que, para los organismos de control, como, por ejemplo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, los comprobantes apócrifos reflejan transacciones inválidas tratándose de operatorias ilegales, simuladas e inexistentes lo que se configura como delito y puede traer consecuencias y sanciones tanto en los emisores como en los receptores.

El principal problema es que constituye un flagelo para la economía del país, se crean grupos o empresas falsas que se dedican a la venta de comprobantes falsos sin poseer existencia material verídica para luego colocarlos en el circuito legal.

Algunos adquirientes las utilizan con el fin de erosionar la base imponible de los tributos permitiendo computarse los créditos fiscales como por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado o de un gasto en el Impuesto a las Ganancias, que no corresponde con la realidad, debido a que los movimientos jamás sucedieron. Muchos contribuyentes actúan de buena fe y luego son cuestionadas en fiscalizaciones de sus declaraciones por las diferentes falencias de sus

proveedores. También se le suma a esta problemática, las discrepancias interpretativas y que fueron plasmadas en la jurisprudencia correspondiente.

3. Estado de la cuestión

De acuerdo con el bagaje teórico realizado para concretar dicho trabajo y de la investigación bibliográfica realizada, se encontraron algunos trabajos publicados sobre la temática. En el repositorio de tesis de la Universidad Nacional de Córdoba¹, a la fecha de emisión del trabajo hay 3 publicaciones que refieren a los delitos de evasión fiscal y lavado de dinero en el que nombran la facturación apócrifa, pero ninguno como tema principal.

En el trabajo de investigación de Salgado (2015) aborda la definición del concepto de lavado de dinero y de las normas dictadas a los efectos de luchar contra este delito y cuáles son los organismos creados para tal fin, problemáticas de sectores financieros y no financieros. Explica además sobre la prevención en la actualidad considerando diversas metodologías. Por último, realiza sugerencias para mejorar el desarrollo de herramientas que posibiliten al Estado fortalecer su prevención, detección y sanción.

En el trabajo de Hayas (2017), investiga sobre la evasión tributaria y las formas de consumación del delito de evasión, las distintas penalidades según la ley de Procedimiento Fiscal y Penal Tributaria y, por último, realiza un análisis de jurisprudencia de algunos casos en concreto.

Finalmente Farias (2021), analiza la temática, pero desde el punto de vista del rol que debe cumplimentar un contador público y su función como auditor. A su vez, destaca que, en el contexto del terrorismo, se implementa una importante auditoría forense y ofrece para esto herramientas de utilidad.

Como se mencionó, son trabajos que aportan a la temática, pero ninguna enfoca especialmente en usinas de facturación apócrifa y sus efectos y consecuencias fiscales de su utilización. Además, identificar las medidas de detección y prevención de evasión fiscal y plantear nuevas. Por último, este trabajo actualiza el análisis de la jurisprudencia al año 2023 donde se visualiza un rumbo diferente de los años anteriores, como por ejemplo, VZ Bath&Body Sociedad Anónima (08/04/2022), donde la Cámara Nacional de Apelaciones le da la razón al contribuyente y destaca la importancia del Impuesto a las Salidas No Documentadas y el fallo reciente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 12 de septiembre del 2023, (La Segunda Aseguradora de

1

<https://rdu.unc.edu.ar/>

riesgos del trabajo Sociedad Anónima, 12/09/2023) donde las cuestiones planteadas por la Procuradora Fiscal fijan un límite al fisco dándole la razón al contribuyente de no ingresar el impuesto y donde el debate sobre las Salidas No Documentadas deja la mirada sobre el proveedor ya que el servicio en sí mismo no fue cuestionado. La Corte hace un análisis del pago con cheques e identifica nominalmente al beneficiario independientemente de lo que suceda posteriormente con dichos valores y expresa que es ajeno al actor y por otro lado, analiza la identificación del proveedor y si prestó efectivamente el servicio teniendo en cuenta que dichos servicios existieron.

Capítulo II

1. Objetivos

1.1. Objetivo General.

- Determinar los efectos de la utilización de facturas apócrifas como maniobra de evasión fiscal en Argentina vinculándolo al delito de lavado de dinero, establecer las acciones para su detección, prevención y sanción por parte del Estado y analizar el impacto en el impuesto a las salidas no documentadas.

1.2. Objetivos Específicos.

- Establecer las consecuencias fiscales de este delito: impuesto a las salidas no documentadas.
- Identificar las causas que llevaron a los legisladores a incluirlo en el Régimen Penal Tributario para analizar su validez y las condiciones determinantes para incluirlos como delito agravante.
- Plantear nuevas medidas de detección y prevención de maniobras de evasión fiscal.

Capítulo III

1. Metodología

Para cumplir con el objetivo general y los objetivos específicos planteados, se efectúa un tipo de investigación descriptiva y explicativa, se utiliza una metodología cualitativa y se emplea un método científico. Se recopila información en: artículos de doctrina, jurisprudencia, legislación, luego se analiza lo recolectado y, por último, en la conclusión, se plantean nuevas medidas para detectar y prevenir la problemática.

2. Importancia de la investigación

La práctica de esta maniobra fiscal lesiona la Hacienda Pública y esto describe su importancia. Se debe pensar en diferentes alternativas y propuestas que permitan mejorar y luchar contra este delito. El presente trabajo aporta a la difusión de la temática y acerca al lector a tomar conciencia para desbaratar dichas usinas, organizaciones fantasmas que disminuyen de forma ilegal sus obligaciones fiscales y usuarios que erosionan las bases imponibles, impactando negativamente sobre los recursos tributarios obtenidos por sus correspondientes recaudadores.

Capítulo IV

1. Marco Teórico:

A lo largo del siguiente capítulo, se lleva a cabo los contenidos principales desde una apreciación teórica. Este trabajo de investigación trata sobre la problemática del Lavado de Dinero: definición, origen, características y los efectos económicos que produce para entender la importancia de su prevención y control por parte del Estado. Luego, se hace referencia sobre la evasión impositiva en Argentina, causas, consecuencias y mecanismos más frecuentes de evasión y por último, se enfoca sobre uno en particular como lo es la usina de facturas apócrifas, su definición y alcance, normativa para combatirla, la incorporación en la Ley Penal Tributaria, antecedentes de la temática y concluyendo con el tratamiento de la Salidas no Documentadas.

1.1. Lavado de dinero: definición y origen.

El lavado de dinero es la problemática que desestabiliza los mercados económicos y financieros poniendo en peligro el Estado, especialmente a las economías débiles trayendo consecuencias como la distorsión de mercados, aumento de inflación, desestabilización de tasas de intereses y tipos de cambio, entre otros efectos nocivos para los países. (Administración Federal de Ingresos Públicos, 2023).

El mecanismo del lavado de dinero donde se obtienen valores a través de operaciones y actividades sospechosas y luego se insertan en el circuito económico legal se realiza con la intención de ocultar, en muchas ocasiones, su verdadero origen. Esto, se realiza a nombre propio o de terceros y son considerados delitos. Es decir, que se introduce a la economía legal productos, bienes o mercaderías conseguidos de forma ilegal. Es necesario e importante entender y estudiar dicha problemática para lograr combatirlo y lograr una economía nacional justa para cada ciudadano y conformarse por valores legales y formales (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2023).

El origen de esta expresión comienza con actividades ilícitas de Alcapone que con cadenas de lavanderías automáticas introducen utilidades ilícitas al mercado legal. Desde entonces se utiliza el término en procedimientos que ocultan, disimulan o encubren el origen ilícito de bienes con el objetivo de aparentarlo como lícito.

Según la Administración Federal de Ingresos Públicos (2023) cuenta con tres etapas diferenciadoras:

La etapa de la colocación o prelavado, donde “se introduce el dinero al circuito económico y financiero”. Luego, Decantación o Estratificación, donde “circula el dinero” y por último, Integración o Reciclado, donde “separa el dinero para invertirlo sin riesgo y darle un aspecto lícito”. Ésta última, posibilita a que se repita la cadena constantemente.

El Grupo de Acción Financiera Internacional, institución intergubernamental también desarrolla políticas para combatir el blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, y describe las tres etapas, (Marengo, 2014) :

- Colocación: donde se ingresa el dinero al circuito legal y desaparece el origen ilícito, donde se verifica la etapa con mayor vulnerabilidad del lavador debido a los diferentes controles con los que se cruza y donde existen habituales operaciones: Smurfing, que ingresa el dinero en pequeñas cantidades en entidades financieras, la utilización de casinos o lugares donde haya más movimiento de efectivo.
- Estratificación: donde se oculta el origen del dinero, por lo general, comprando nuevos bienes fácilmente liquidables, operaciones donde se pierde el rastreo de los fondos llevando más lejos el vínculo de la primera operación.
- Integración: es la última etapa donde se termina de hacer creer que el origen realmente fue lícito otorgándole apariencia legal.

1.2. Características del lavado de dinero.

Para profundizar un poco más en la temática, se pueden mencionar algunas de las siguientes características para identificar conductas o situaciones sospechosas que luego podrían acabar en el ingreso al mercado legal, el dinero obtenido por esas vías:

- Operaciones entre contribuyentes que no tiene relación comercial:
- Operaciones con contribuyentes incluidos en la base apócrifa de la Administración Pública.
- Operaciones con contribuyentes con actividades vulnerables, es decir, que enajenen productos que tengan valores subjetivos, de alto valor, de traslado fácil, que sea para uso privado, personal, que admita cierto anonimato.

- Operaciones con contribuyentes que tenga perfiles que no llamen la atención, mostrándose como contribuyente normal.
- Contribuyentes que aumentan su patrimonio sin justificación y sin concordancia a los ingresos de sus actividades.
- Creación de nuevas empresas luego de una con problemas económicos

1.3. Efectos económicos del lavado de dinero.

Este proceso de ocultamiento de orden ilícito no es percibido en una operación sino que requiere de consecutivas acciones que se dirigen a un mismo propósito. Las diferentes actividades ilícitas y las que pretenden mostrarse como lícitas conllevan grandes efectos negativos llegando al punto de ser nocivos para las economías ya que producen una desestabilización generando mayor inflación por la destrucción de las actividades reales y empobrecimiento del Estado. El lavado de dinero fue acrecentándose con el paso del tiempo y se convirtió en una actividad elegida por muchos provocando innumerables efectos negativos poniendo en peligro no solo el aspecto económico sino político y social de un país. Es destacable que no solo produce los efectos nombrados anteriormente sino que se incrementa también la desigualdad social, alteraciones económicas, concentración de riquezas, incorrectas decisiones del gobierno perdiendo del control total de la economía, quiebra de empresas que se encuentran realizando todas sus operaciones legalmente correctas y que terminan desapareciendo del mercado.

La lucha contra esto requiere mucho compromiso real y moral por parte de los contribuyentes, organizaciones y cualquier habitante que visualice una operación sospechosa y sea comprometido a reportar ante quienes deben tomar y accionar sobre dicha problemática. Para economías donde ingresan masas monetarias ilegales alteran los flujos de efectivo ocasionando problemas y crisis cambiarias debilitando los sistemas financieros. A su vez, esto, trae consecuencias en la vida social de los ciudadanos, en el día a día, llevándolos y obligándolos a tomar decisiones de tipo delictivas también para permanecer en la economía aumentando los niveles de pobreza. Es importante concientizar, prevenir y detectar el riesgo que conlleva estas acciones para crear una cultura tributaria con compromiso social y legal. (Alcibiades, 2017)

1.4. Organismos de control: nacional e internacional.

Unidad de Información Financiera, UIF: es el organismo que en principio dependía del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación y actualmente es autónomo y autárquico del Ministerio de Economía y es el encargado del análisis, tratamiento y transmisión de información para prevenir el Lavado de Activos y la prevención del Terrorismo. A partir de sus informaciones reportadas el Ministerio evalúa si corresponde la acción penal. A partir de la ley 25.246 se sanciona y promulga la UIF y establece el deber de informar operaciones sospechosas y el régimen penal sancionatorio que aplica al incumplimiento del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo (Unidad de Información Financiera, 2000).

Además, la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (PROCELAC) fue creada por Resolución PGN N° 914/12 y obedece a la necesidad de desarrollar estrategias que fortalezcan la eficacia del sistema de administración de justicia con relación a hechos de trascendencia institucional e impacto socioeconómico. La PROCELAC se relaciona con problemáticas de criminalidad económica como por ejemplo Delitos tributarios y Contrabando, Lavado de Activos, delitos contra la Administración Pública. Algunas de sus funciones son: intervenir cuando la Administración solicite la realización de actos que requieran autorización judicial y así corresponda, recibir denuncias, realizar investigaciones preliminares respecto de hechos que revistan trascendencia institucional e impacto socioeconómico, proponer al Procurador General de la Nación programas de capacitación, proyectos de reformas legislativas, entre otros (RG PGN 914/12).

Grupo de Acción Financiera Internacional, GAFI: es una organización intergubernamental y se guía por la aplicación de políticas internacionales para combatir el lavado de activos, financiamiento del terrorismo y Financiación de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva. Para el cumplimiento de sus objetivos emite recomendaciones internacionales para dar base de sus respuestas ante diferentes amenazas. GAFI cuenta con 39 miembros (37 jurisdicciones y 2 organizaciones regionales, 9 miembros asociados y 23 organizaciones observadoras). La República Argentina es miembro pleno desde el año 2000.

Para aplicar internacionalmente dichas políticas necesita de los observadores y evaluadores actuando grupos regionales y que colaboran contra el Lavado de Dinero. El Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica, GAFILAT ex GAFISUD, es la organización intergubernamental que agrupa 18 países de América del Sur, Centroamérica, América del Norte y el Caribe. La Secretaría Ejecutiva tiene su sede permanente en la Ciudad de Buenos Aires, Argentina. Además, En el

GAFILAT participan como observadores los siguientes países: la República Federal de Alemania, Canadá, el Reino de España, los Estados Unidos de América, la República Francesa y la República Portuguesa y las siguientes organizaciones: el Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de los Estados Americanos, Comité Interamericano contra el Terrorismo y Departamento contra la Delincuencia Organizada Transnacional, la Comisión Europea (CE), la Organización de las Naciones Unidas, y el Comité contra el Terrorismo del Consejo de Seguridad), la Alianza para la Inclusión Financiera (AFI) e Interpol. También asisten a sus reuniones, como observadores, el GAFI, el Grupo Egmont, el Grupo Asia-Pacífico sobre Lavado de Activos (APG) y el Grupo de Acción Financiera del Caribe (GAFIC) (Grupo de Acción Financiera Internacional, 2023).

1.5. Evasión impositiva en Argentina y en otros países.

Argentina es uno de los países con mayor evasión impositiva integrando el podio mundial, según los datos expuestos en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en su documento llamado Transparencia Fiscal en América Latina 2022. Allí se visualizan datos de la región relacionado a la evasión fiscal y otros delitos financieros a través de la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales (Política Argentina, 2022).

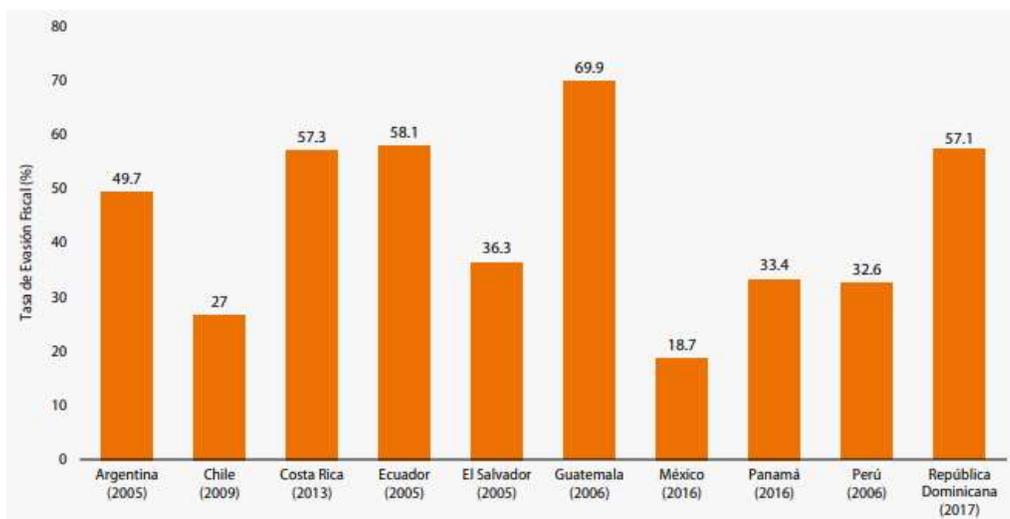
Dentro de la región se encuentra en un nivel cercano a República Dominicana y Costa Rica, países que son muchos más chicos que el territorio argentino.

Se puede ver que la alta tasa de evasión tributaria refleja automáticamente una caída de la recaudación. Los principales incumplimientos se dan sobre el impuesto a la renta (El Auditor Info, 2022).

De acuerdo al documento, la evasión fiscal es una problemática global que obstaculiza la gestión de los países por la pérdida de sus ingresos y disminuyendo la credibilidad del sistema fiscal. Los países en desarrollo son los más afectados por no poder abastecer de dinero y fondos a otras naciones que necesitan de programas de crecimiento y desarrollo (OCDE, 2022).

En la siguiente imagen se puede visualizar las tasas de evasión tributaria para el impuesto a la renta de personas físicas en países de América Latina:

Figura 1: Tasas de evasión tributaria para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en América Latina



Nota: CEPAL (2020), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020.

La evasión fiscal continúa siendo un gran obstáculo para las economías de los países de América Latina. Por eso la interacción entre los países es indispensable para aumentar los controles de estas acciones (Repositorio Digital BETA CEPAL).

Sobre evasión en América Latina, se expone la situación de algunos países. La información se extrae de un documento muy interesante denominado “Evasión y Equidad en América Latina” emitido por Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabaini y Andrea Podestá integrantes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL donde tratan la temática de la evasión orientado a mejorar la equidad tributaria y social de cada país (Jimenez Juan Pablo; Sabaini Gomez Juan Carlos; Podestá Andrea, 2010).

Evasión Fiscal en Perú: La cultura tributaria de este país se da sobre todo por la informalidad lo que hace más fácil ocultar sus ingresos reales declarando ingresos menores o realizando otra actividad de la que realmente declararon. En el caso de personas jurídicas el mayor punto de evasión se encuentra en la deducción de gastos. Se toman más de lo permitido en las leyes. Las empresas tratan de cambiar la ubicación según su posibilidad o no de ser fiscalizados por el Estado.

Las causas de evasión en Perú son:

- Mucha informalidad: a mayor informalidad menor recaudación.
- Alto costo de formalización como por ejemplo los costos laborales salariales.

- Sistema tributario complejo: contiene un régimen simplificado y uno general, lo cual deben llevar una contabilidad completa.

- Baja percepción de riesgo por parte de las Administraciones: los tiempos de resoluciones de casos son extensos.

- Conducta preestablecida de evasión en los contribuyentes.

Evasión fiscal de Guatemala: En general la evasión de este país se da por la desigualdad que afecta a la recaudación del mismo y la progresividad de su sistema tributario que no permite hacerle frente a todos sus bienes públicos que son los necesarios para desarrollarse. Por otro lado, los vacíos legales también debilitan la base imponible.

Las causas de evasión en Guatemala son:

- Complejidad tributaria en lo técnico y legal.
- Percepción de riesgo limitada: las acciones de la Administración no son suficientes para generar la percepción de riesgo. No cuenta con mecanismo de control.

- Débil justicia: los contribuyentes que no cumplen con las obligaciones, que como se mencionó anteriormente es una tarea con debilidades lo que se torna difícil detectar incumplimiento y por lo tanto, sancionarlo como tal.

- Demasiados beneficios fiscales para algunas actividades y los contribuyentes lo utilizan para evadir.

- Resistencia al pago de los tributos.

- Cultura tributaria débil.

Por otro lado, otro documento “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe” donde hace referencia sobre política fiscal para el crecimiento, redistribución y transformación productiva en su página 96, expone la evasión tributaria actual y sigue con el notorio incumplimiento de las obligaciones tributarias resultándose cada vez más intensa que termina perjudicando los sistemas tributarios y su equidad. Esta temática cuenta con algunos fenómenos comunes y siguen ocurriendo en varios países. Los aspectos más importantes siguen siendo la informalidad, la falta de moral tributaria de los contribuyentes, la corrupción, las complejas situaciones económicas, que son lo más característicos de los países de América Latina. Hasta el 2010, “las tasas de evasión calculadas fueron del 49,7% en la Argentina, el 46,0% en Chile, el 58,1% en el Ecuador, el 36,1% en El Salvador, el 69,9% en Guatemala y el 32,6% en el Perú. Las brechas de recaudación por recursos cedidos se ubicaban, aproximadamente, entre el 0,6% y el

1,6% del PIB”. No obstante, en este actual proyecto de la CEPAL, pudieron actualizar los niveles de evasión notándose que la mayoría de los países han crecido y cuentan con criterio jurisdiccional de renta mundial, donde los contribuyentes deben tributar por sus ingresos obtenidos tanto en el país de residencia como en el extranjero, lo que conlleva que tengan una serie de estrategias como la masificación de la factura electrónica, la automatización de los regímenes de retención, la sistematización, entre otras y van complementándose y cooperando de manera internacional para lograr transparencia fiscal (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2023).

Evasión impositiva en Chile: La crisis pospandemia mundial que enfrentó Chile tuvo consecuencias y problemas estructurales en su sistema recaudatorio y de gasto público. Tiene la necesidad como todo país, de aumentar su recaudación fiscal. Las razones son múltiples como evitar que la situación fiscal empeore en términos de déficit y deuda pública, contar con recursos que permitan recuperar la economía, aumentar los bienes públicos en el ámbito de pensiones, salud y educación o contar con ahorros para prevenir diferentes situaciones que surjan (Accorsi Opazo; Sturla Zerene, 2020).

Los países que cuentan con similar carga tributaria, como Corea del Sur y Suiza tienen la característica de presentar bajos niveles de desigualdad antes de impuestos y transferencias, con un coeficiente de Gini de 0,40 y 0,38 respectivamente (OCDE, 2020). La carga tributaria de estos países ha ido aumentando en el tiempo y además su estructura tributaria es progresiva, recayendo en gran medida en impuestos a la renta, con una baja importancia de impuestos indirectos regresivos como es el IVA. En Chile ocurre todo lo contrario.

1.6. Causas y consecuencias de la Evasión Impositiva.

Las crisis económicas traen efectos negativos en la recaudación tributaria debido a su aumento de gastos, baja recaudación, reducción de bases imponibles, reducción de ingresos y por defecto se producen presiones fiscales que llegan a la conducta de la evasión, en algunos casos, por no lograr cumplir con las mismas por su incapacidad financiera. Algunas de las causas que suelen influir en esto son: (Gómez, 2020)

- La presión fiscal debido a impuestos que duplican el pago de los mismos con igual base imponible pero en diferentes niveles de gobiernos. Esto, implica mayor extracción sobre el sujeto que recae la obligación, el contribuyente.
- La complejidad normativa que implica incertidumbre sobre la liquidación, pago y diferentes vencimientos de los impuestos trae dificultad para cumplir con las obligaciones.
- Poca y baja percepción de riesgo por incumplimiento por parte de la Administración.
- Ausencia de responsabilidad tributaria. Tiene importancia ya que es la conducta que debe cumplir cada contribuyente en base a una afirmación de valores de ética personal cumpliendo con la solidaridad social de un estado. En tiempos de crisis, y quizás para tener una mejor competencia, ajustan esta obligación.
- Desconfianza en el Estado: desconfianza en el uso de lo recaudado, desequilibrios de las cargas tributarias que afecta la economía de los contribuyentes o percepción de no retribución de servicios por parte del mismo.

Por otra parte, las consecuencias generales, a nivel Estado, que se sufren por esta conducta son las siguientes:

- Empobrecimiento del Estado, afectando la calidad de los recursos públicos por no cubrir el gasto público.
- Aumenta el esfuerzo fiscal que debe hacer el resto de la sociedad.
- Cambian los objetivos del Estado y su administración.

Y cada contribuyente, a nivel individual:

- Multas.
- Verificaciones o fiscalizaciones: la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene el poder de iniciar una verificación o fiscalización para garantizar que los obligados cumplan las normativas y leyes y se expresa en la Ley 11.683. En su artículo 35 inciso H, menciona que puede accionar y prevenir maniobras de evasión tributaria además de autorizar o no la emisión de comprobantes para que terceros puedan computarse los créditos fiscales (Ley 11.683, 1998).
- Intereses.
- Prisión.

Además, si la evasión es simple o agravada, diferenciado por el Régimen Penal Tributario.

A continuación, Ley 27.430, modificación, título IX: Régimen Penal Tributario, título I: Delitos Tributarios

Artículo n°1: Evasión simple: cuando un sujeto obligado que declare de forma engañada, oculte maliciosamente o cualquier otra acción similar, ardid o engaño, no pague total o parcialmente la obligación tributaria de \$1.500.000 por cada año y por cada tributo. Será reprimido con prisión de dos a seis años.

Artículo n° 2: Evasión agravada: La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando comprueben algunos de los siguientes supuestos:

El monto evadido superare la suma de \$15.000.000.

Intervención de persona o personas humanas, jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido supere los \$2.000.000.

El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto supere el \$2.000.000.

Utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos t el perjuicio generado supere \$1.500.000.

Artículo n°3: Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales: esto es, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria siempre que el monto supere la suma de \$1.500.000 en un ejercicio anual. Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años.

Artículo n°4: Apropiación indebida de tributos: agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de \$ 100.000 por cada mes. Será reprimido con prisión de dos a seis años.

En el título II, los delitos de los Recursos de Seguridad Social:

Artículo n° 5: Evasión simple: Cuando un sujeto obligado que declare de forma engañada, oculte maliciosamente o cualquier otra acción similar, ardid o engaño, no pague total o

parcialmente la obligación tributaria de \$200.000 por cada mes. Será reprimido con prisión de dos a seis años.

Artículo n°6: Evasión agravada: La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando comprueben algunos de los siguientes supuestos:

El monto evadido supere \$1.000.000.

Intervención de persona o personas humanas, jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido supere los \$400.000.

El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto supere el \$400.000.

Artículo n°7: Apropiación indebida de tributos: empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los 30 días corridos vencido el plazo de ingreso, el importe de aportes retenidos con destino al sistema de seguridad social siempre que supere los \$100.000 por cada mes. Lo mismo para el agente de retención y percepción de los recursos de seguridad social que no depositare total o parcialmente dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo de ingreso, Será reprimido con prisión de dos a seis años.

El régimen también clasifica a los Delitos Fiscales Comunes:

Artículo n°8: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales: mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución, tributaria o de la seguridad social. Será reprimido con prisión de uno a seis años.

Artículo n° 9: Insolvencia fiscal fraudulenta: habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones. Será reprimido con prisión de dos a seis años.

Artículo nº10: Simulación dolosa de cancelación de obligaciones: mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado supere los \$500.000 por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de \$ 100.000 por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones. Será reprimido con prisión de dos a seis años.

Artículo nº11: Alteración dolosa de registros: sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare:

-registros o soportes documentales o informáticos del fisco con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

- sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

Será reprimido con prisión de dos a seis años.

Es posible notar que la legislación Argentina se encuentra desactualizada, con importes muy bajos y que cualquier verificación o fiscalización por parte de la Administración superaría la condición objetiva de punibilidad de al menos la evasión simple, lo que se podría pensar en una persecución al contribuyente y traer como consecuencia la disminución de la percepción del riesgo. No obstante, el simple hecho de no pagar una Declaración Jurada, que sea inexacta, que contenga algún error no implica que el mismo sea delito, si no que se debe poner la atención en la intención y acción del obligado en incumplir fiscalmente y sus maniobras de evasión fiscal, como por ejemplo la omisión, que deben tener un ardid o engaño de su situación tributaria (Caranta M. , 2022).

1.7. Mecanismos de evasión impositiva.

Algunas maniobras de evasión fiscal tienen como punto de partida la utilización de facturas apócrifas, no reconocidas por sus proveedores o de dudosa procedencia y se torna problemático para el sistema tributario general. El origen y lo que llevo a crear organizaciones o grupos con la

intención de cometer delitos u objetivos con fines ilícitos, creando sujetos ficticios, fue con la creación del Impuesto al Valor Agregado, 1975, ya que es un impuesto donde del importe de ventas, a través de sus débitos fiscales, se detrae las compras mediante créditos fiscales y esto debe estar discriminado en su factura, instrumentos con valor por estar instrumentado en normas y leyes. A medida que el tiempo transcurrió y con la globalización, se fueron creando estas organizaciones, paraísos fiscales, empresas off shore, entre otras. El tema está en que no solo es un comprobante falso y se perjudica el Estado, si no que dan lugar al lavado de dinero.

Esto también fue sustento y punto de partida para la creación de áreas de la Administración para controlar y evitar la evasión fiscal generando desafíos técnicos y jurídicos para quienes están al mando y dirección.

1.8. Facturas apócrifas: definición y alcance.

Cuando un documento carece de validez ideológica y en su confección se simuló alguna operación ya sea que la operación no existió o fue relativa, es decir en alguna cuestión como la naturaleza del acto y que trae como consecuencia una disminución de la carga tributaria, estamos en frente de un comprobante apócrifo.

Para el cómputo de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado y gastos en Impuestos a las Ganancias es necesario contar con respaldo documental según art 33 de ley 11.683, art 321 del CCYCN antes artículo 43 del código de comercio, art 40, 41 y 135 de ley Ganancias y 41 de ley de IVA.

Dichos documentos deben ser válidos tanto formal como ideológicamente, esto quiere decir que además de reunir los requisitos que exigen las leyes, debe reflejar la realidad económica. Cuando existe la falta de ellos, se simula la operación y puede ser absoluta, cuando es completamente falsa o relativa, cuando recae únicamente en algún factor como contenido, sujeto o acto en sí.

1.9. Efectos tributarios del uso de facturas apócrifas

Si bien la tecnología ha ido creciendo a lo largo de la última década y las bases de control fueron perfeccionándose, aumentaron notablemente las maniobras de evasión fiscal, la confección

de comprobantes mellizos, de empresas simuladas, empresas reales pero no coincidentes con las actividades declaradas para justificar operaciones ilegales y tener ciertos gastos en sus declaraciones juradas y así pagar menos impuesto. La doctrina para reconocerlo, se inclina para las operaciones que exclusivamente que no fueron materializadas consistiendo en el uso de facturas que intentan demostrar una operación inexistente con el fin directo de reducir la carga tributaria (Sheridan, 2013). Pero, la jurisprudencia, amplía el concepto impugnando los comprobantes que indican que los servicios no fueron prestados. La mera existencia de una factura apócrifa, no acredita que no existió la operación, sino que, es necesario constatar diferentes aspectos que se encuadren en el sistema legal pero que indique que la operación en realidad si existió. Los fallos donde se visualizan estos conceptos pueden ser: Empresa de combustible Zona Común Sociedad Anónima, sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, 2005, Standard Motor Argentina SA, CNFed Cont. Adm., Sala IV, 17/02/2000; Pserga, Juan y Espíndola, Miguel, CNFed. Cont. Adm. Sala I, 09/04/2002; Agroindustrial Junín SRL, CNFed. Cont. Adm., Sala IV, 14/11/2006.

En materia de derecho tributario material, la temática de facturación apócrifa hace referencia a los efectos y consecuencias que pueden sufrir los contribuyentes como es la impugnación del gasto en el Impuesto a las Ganancias, la impugnación del crédito fiscal declarado en el Impuesto al Valor Agregado, al pago del impuesto de Salidas no Documentadas y la restitución de créditos fiscales que hubieran sido reintegrados en operaciones de comercio exterior.

Hay que tener en cuenta que también existen comprobantes que no son apócrifos, reflejan la realidad, y cuentan con algún error en la emisión que podrían tener como consecuencia algún inconveniente con el cliente que la recibe como por ejemplo, pero no necesariamente la impugnación del gasto o crédito como se mencionó anteriormente, sino que podrían emitir con algún error en la enumeración de la factura, punto venta, datos del emisor o receptor, fecha de emisión, entre otras. Aspectos como le emisión, validación, recepción y almacenamiento de comprobantes se encuentran estrictamente regulados por las disposiciones y normativas emitidas por la AFIP como puede ser la (Resolución General 4444, 2019). La no emisión de comprobante electrónicos, o su emisión sin cumplir con los requerimientos y normativas técnicas traer a múltiples sanciones que pueden ir desde la aplicación de multas, a clausura temporal de establecimiento, prohibición de acceder a ventajas otorgadas al contribuyente o de usar facturas tipo A (SOVOS, 2023).

1.10. Base de contribuyentes no confiables

Mediante la sanción de (Ley 27.430) publicada en el Boletín Oficial en diciembre del año 2017, se reforman algunas cuestiones administrativas modificándose la Ley de Procedimiento Tributario. (Ley de Procedimiento Fiscal, 1932) . El artículo 35 dispone de los poderes que cuenta la Administración para verificar en cualquier momento, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes. En el inciso H, habilita a tomar medidas preventivas para evitar maniobras de evasión tributaria tanto en condición de inscriptos de contribuyentes como autorización para la emisión de comprobantes que avala y otorga créditos fiscales a terceros o para deducírselo del impuesto. Así como también para respaldar sus operaciones.

Por otra parte, La Administración cuenta con una base de información que permite la consulta de los contribuyentes incluidos y es una herramienta que contribuye un control más cuando se trata de verificaciones, fiscalizaciones y demás áreas de la Administración con el fin de constatar contribuyentes apócrifos y actuar en consecuencia con mayor certeza en su detección para luego impugnar las que correspondan. Esta base informática funciona como alerta de sujetos que podrían estar evadiendo impuestos gracias a diferentes verificaciones y fiscalizaciones que fueron alimentando la base. Cualquier tipo de contribuyente o ciudadano tiene acceso a la consulta en el sitio web de la Administración y constatar con qué tipo de proveedores están relacionándose y que tipo de autorización cuenta para la emisión de sus comprobantes y así poder respaldar sus operaciones. La fiscalización que hace está orientada a recolectar todas las pruebas que sean necesarias que miden las conductas infraccionales o penales en casos que se hayan utilizado comprobantes apócrifos. El objetivo de las verificaciones y fiscalizaciones en relación al uso de estas bases los orienta a actuar con certeza para desacelerar y evitar el mal comportamiento de los contribuyentes, desarticular empresas inexistentes y tener una herramienta para evitar la evasión fiscal. La Administración tiende a eliminar las usinas que circulan en el mercado por lo que al incluirse determinadas claves hace que no puedan o no estén habilitados a emitir comprobantes hasta que regularicen su situación con el fisco y sean eliminados del listado. Para la Administración, el contribuyente que deduce comprobantes de los proveedores incluidos, intentan tributar menos impuesto. Para el contribuyente, registrar documentación falsa o con alguna falla

ya sea formal o material, no es determinante para determinar conducta defraudadora o simular una operación.

Existe una diferencia en la intención o no de evadir impuesto. En muchas ocasiones, al momento de recibir la factura, el contribuyente realiza el control del proveedor y no tiene inconsistencias pero luego de eso, ese proveedor comienza a tener incumplimientos con la Administración y se incluye en la base. La ley de procedimiento fiscal, en su artículo n° 34 establece lo siguiente: “Facultase a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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”. En el fallo (Fernandez Daniel Esteban/Tribunal Fiscal Nacional, 2023), el tribunal Fiscal confirma el ajuste de la Administración al considerar que los elementos aportados no fueron suficientes y participa en el armado de dos empresas impugnadas como proveedoras con el fin de generar créditos fiscales y gastos ficticios para computar en las respectivas liquidaciones impositivas y así disminuir sus obligaciones fiscales. Por lo que confirma que el contribuyente no pudo acreditar la veracidad de las operaciones. Lo relevante a fines de la impugnación de créditos fiscales, deducción de gastos en Ganancias o el reclamo por el impuesto a las salidas no documentadas no es que el sujeto se encuentre incluido en la base sino los motivos que llevaron a su inclusión, los elementos recolectados por la Administración y las circunstancias que habilitaron los reclamos de la pretensión fiscal.

El constante debate por los referentes tributarios son los motivos de inclusión al listado que en muchas ocasiones son desconocidos o carecen de sustento debido a que estar incluido conlleva varias consecuencias negativas para los actores. La administración sin lugar a dudas tiene la facultad de recaudación y control de impuestos pero debe garantizar el derecho de defensa sin apartarse del derecho, (OASIS Cuyo S.A./Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, sala B, 09/08/2022) que es un derecho consagrado donde el contribuyente debe estar notificado de tal situación y conocer el expediente que inicia la Administración para poder demostrar las pruebas correspondientes en caso de que existan. Si no, de este modo está vulnerando las garantías de los contribuyentes y fallando a la Constitución Nacional. La inclusión a la base puede traer

consecuencias fiscales, comerciales y económicas como por ejemplo, dificultad para crecer en el mercado, no solo para el presunto proveedor que emite dichos comprobantes, sino también de los contribuyentes usuarios que cuentan con los documentos emitidos por él.

Las notables consecuencias que pueden sufrir los diferentes sujetos destaca la importancia que genera esta base. Además es destacable que exista un acto administrativo fundado con un procedimiento claro que detecte dichos evasores y que tengan la posibilidad de defensa y prueba.

Para finalizar, sería muy importante que se revea esta cuestión y que los diferentes sectores y áreas de la Administración sean guiados por una ley reglada y tipificada con los procedimientos a seguir y así, colaborar de manera positiva contra la evasión fiscal. En cada inclusión es importante.

1.11. Rol de AFIP.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (Poder Ejecutivo Nacional, 1997), es creada por el Decreto 618 del año 1997 y su gestión enfoca en transmitir seguridad, transparencia e integridad en los comportamientos de todos sus trabajadores como base para el desarrollo de un buen servicio hacia la comunidad fomentando un cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. Son los encargados de llevar a cabo la política tributaria, aduanera y de recaudación de recursos de la seguridad social.

Es integrado por tres áreas diferentes:

- Dirección General de Aduanas, donde aplican legislación relacionada a la importación y exportación de mercaderías y el control de tráfico de bienes que entran y salen del territorio argentino.
- Dirección General Impositiva, donde cumplen funciones de aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales.
- Dirección General de Recursos de la Seguridad Social, donde recaudan y fiscalizan prestaciones de la Seguridad Social.

Las tres direcciones cuentan con la posibilidad los establecimientos de multas, sanciones, determinaciones de oficio así como también, la aplicación de dichas sanciones.

La Administración, mediante un marco normativo de la Organización Mundial de Aduanas se obliga a combatir contra esas acciones ilegales con el fin de favorecer el comercio global. Se

encarga de fijar mecanismos de control, colaborar y apoyar y brindando la información necesaria a la Unidad de Información Financiera sobre las diferentes operaciones detectadas como por ejemplo la registración de operaciones cuyos importes superen importes altos fijadas por autoridades reguladas, operaciones inusuales e injustificadas. Dicho control genera también una prevención de estas acciones.

Cabe destacar, que dentro de sus obligaciones se encuentra la de mantener el secreto fiscal de toda información que ingrese al organismo quitándole la posibilidad de informarlo a otra persona, organización o sociedad. No obstante, no tendrá vigencia cuando sea solicitado por un juez competente. (Administración Federal de Ingresos Públicos, 2023)

En un artículo de la ley 25.246, Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo, específicamente en el artículo 20, inciso 15, nombra a la Administración Federal, responsable de informar a la Unidad Información financiera hechos u operaciones sospechosas que no tengan relación con la actividad económica declaradas por los contribuyentes por tareas de verificación, control de Declaraciones Juradas, fiscalización o cualquier otro medio que alerte a los trabajadores (Ley 25.246, 2000).

1.12. Ley Penal Tributaria: incorporación.

Antecedentemente a la incorporación dentro de la Ley Penal, la Administración trabajó sobre medidas intentando combatir estas acciones delictivas como por ejemplo regulando la emisión de comprobantes, su registración en sus declaraciones juradas estableciendo requisitos como numeración, inscripción, punto de venta, condiciones, entre otros detalles de cada operación (Resolución General 1415, 2003) (Resolución General 4132-E, 2017) .

También, reglamentó la habilitación de las imprentas donde el contribuyente tiene que pedir autorización para imprimir comprobantes observando la conducta del solicitante e introduciendo la obligatoriedad de un Código de Autorización de Impresión (Resolución General 100, 1998). Luego solicita justificación de solvencia patrimonial para quienes quieran emitir por primera vez facturas de tipo A y si no cuenta con las pautas los habilita a facturar tipo M (Resolución General 1575, 2003). La expansión generalizada del sistema de facturación electrónica fue con la (Resolución General 3749, 2015) que extendió la obligatoriedad a los responsables inscriptos en el IVA de acuerdo a sus niveles de ingreso y tipo de actividad. Mas

adelante, (Resolución General 4290, 2018), (Resolución General 4291, 2018) y (Resolución General 4292, 2018) especificaron los plazos para el uso de controladores fiscales y emisión de facturas electrónicas y unifica el procedimiento para emitir, reportar y guardar las facturas. Luego, la reglamentación que obliga a realizar pagos de forma electrónica, esto es depósitos en cuentas financieras, transferencias, cheques, tarjeta de créditos, débito (Ley 25.345, 2000) y (Resolución GENERAL 1547, 2003). Además, se crean regímenes especiales de emisión de comprobantes electrónicos que respaldan operaciones de compraventa de cosas muebles, prestaciones de servicios, señas, anticipos (Resolución General 1956, 2005) (Resolución General 2177, 2006) y (Resolución General 2485, 2008) Además, según la Resolución General N° 149/09 orienta a los encargados de controlar estas cuestiones para diferenciar posibles contribuyentes que utilizan facturas apócrifas como por ejemplo, que no declaran empleados, no son encontrados en sus domicilios, falta de correlatividad de comprobantes, no realizan cuestiones formales como presentar declaraciones juradas de impuestos, se encuentran en base APOC. La Ley de Procedimiento Fiscal, en su artículo 33.1, obliga al contribuyente a constatar los comprobantes que reciben y en su artículo 34 faculta al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de sus deducciones, créditos fiscales y demás cuestiones. Pero con la creciente utilización de comprobantes apócrifos o documentos falsos y que afecta a los intereses de la Hacienda Pública, hizo que los legisladores incluyan en un artículo y reglamenten este delito fiscal. La Ley Penal Tributaria (Ley 24.769, 1996) que fue derogada el 29 de diciembre del 2017 por la Ley de Reforma Tributaria 27.430 que modificó cuestiones relacionados a los delitos penales e incorpora como agravante del delito de Evasión Fiscal. El Artículo mantiene la misma estructura pero la novedad estuvo en la actualización de los montos punibles y en especial de las facturas apócrifas que exige un monto como condición objetiva de punibilidad.

1.13. Condición de agravante en la Ley Penal Tributaria

Las causas que llevaron a los legisladores a incluirlo como agravante fueron:

- Crecimiento exponencial de la utilización de estos comprobantes y dificultad para detectarlo mediante la fiscalización por parte de la Administración.
- Lesiona los intereses de la Hacienda Pública.

-Desalentar la conducta y luchar contra la evasión impositiva.

-Aumenta lo injusto penal del hecho: contrario a la norma poniendo en peligro el interés jurídicamente tutelado y público.

La norma menciona utilización de factura apócrifa pero no especifica cuales, lo que indirectamente lo dirige a normas inferiores donde la Administración mediante resolución general, antes mencionada, menciona los requisitos necesarios para determinar a cuales hace referencia. De igual manera con documentos equivalentes donde refiere a los que también constituyen el hecho imponible de las operaciones y que determina la obligación tributaria. También se encuentran reglamentados por la Administración. Algunos de los comprobantes que respaldan las operaciones son: facturas, notas de débitos, crédito, tickets o comprobantes emitidos por controladores fiscales, entre otros.

1.14. Tratamiento de Salidas no Documentadas.

Según el artículo n°1 de la Resolución General n°4433: “A los fines de la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación o encuadren como apócrifas, conforme lo establecido en el Artículo 37 de la ley del referido gravamen, los contribuyentes y responsables deberán observar las disposiciones de la presente resolución general” (Resolución General 4433, 2019).

En el artículo n°40, según decreto 824/2019, que reordena Ley del Impuesto a las Ganancias y artículo n°106 de su Decreto Reglamentario 862/2019 también mencionan que estarán sujeta al gravamen no admitiendo su deducibilidad y haciendo hincapié en que la operación se realiza para obtener, mantener y conservar las ganancias gravada del contribuyente. Pero si, el pago se realizó para la compra de bienes o no es parte de sus ganancias gravada, no le corresponde su tributación. Únicamente admite su deducibilidad cuando el destino de la erogación es por servicios que nuevamente, obtienen, mantienen y conservan sus ganancias gravadas.

Como se mencionó anteriormente, la reglamentación establece que no admite las deducciones de gastos en los balances impositivos cuando las erogaciones carezcan de documentación, encuadren como apócrifos y no se pruebe la naturaleza de las operaciones para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y se adiciona el pago de una tasa, en carácter de pago único y definitivo, en sustitución de la falta de pago que le hubiese correspondido al beneficiario desconocido. Pero si los pagos fueron efectuados para adquirir bienes o no llegan a

ser ganancias gravables no se exigiría el ingreso del gravamen. Los pagos deben ser los exigidos por la ley Antievasión e incluyendo en caso de corresponder, retenciones correspondientes. Además, lo destaca la jurisprudencia en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Mera Miguel Angel, 19/03/2014) donde se declara la inconstitucionalidad del art. 2° de la Ley 25.345, pagos mayores a \$1000.

El debate en muchos casos de inspecciones es distinguir un comprobante que simula una operación que no existió, es decir que existe la intención de evadir impuesto y un comprobante inválido, es decir que respalda una operación que realmente existió generando al contribuyente la posibilidad de demostrar la veracidad de la misma.

Las facturas apócrifas, simulan una operación con el fin de perjudicar la base imponible del impuesto, en cambio, el Impuesto a las Salidas No documentadas es por justamente salida de dinero sin ser documentado, lo cual no sería un pago simulado. Es una línea delgada porque dichos comprobantes falsos dan lugar a pagos a sujetos no identificados, algo que se asemeja a no contar con la documentación y que se implementa el pago de un impuesto a estas maniobras evasivas.

Otro punto importante en los debates de la temática es que por falta de presentación de declaraciones juradas o cualquier incumplimiento impositivo en los contribuyentes, generen problemas en la conducta y los incluyan en una base que termine perjudicando la empresa que los contrata. La Corte, en varias ocasiones, menciona que la Administración da la posibilidad al inspeccionado de demostrar la veracidad de la operación. Este concepto, tiene cierta inseguridad jurídica debido a que la Administración cataloga a los sujetos, según sus instrucciones y guías de trabajo internas, como no confiables incluyéndolos a una base que los limita a trabajar sin un acto administrativo previo como lo indica la ley. Por lo que, el Impuesto a las Salidas No Documentadas es un aspecto aleatorio y relativo ya que la generación del hecho imponible de este impuesto, no puede ser arbitrario y el aspecto material del impuesto debe estar sustentado económicamente y no por un listado de contribuyentes que conforman una base de información.

Otro aspecto importante de este impuesto, es el carácter de sustituto como responsable de pagar por un beneficiario desconocido que no pagó sobre su hecho imponible. Es decir, el responsable es quien paga el impuesto en lugar de quien perfeccionó el hecho imponible. La responsabilidad es sustituta y se libera con de la responsabilidad con el pago del mismo. Pero, si se comprueba que la operación fue real y detecta quien es el obligado realmente al pago del impuesto, la Administración, como componente activo del gravamen, no tiene la posibilidad de

elegir a quien cobrarle, sino que, debe seguir encaminando y concluir su acciones sobre el proveedor (Caranta M. , 2019).

1.15. Naturaleza jurídica según casos de jurisprudencia:

Tal como fue expresado el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso (Bertolli Zimmerman Hugo José/Tribunal Fiscal de la Nación, 28/11/2022), este impuesto es efectivo cuando se detecte en forma cierta la salida de fondos o erogación de dinero desde el patrimonio del contribuyente en investigación. Tal como lo dice el fallo (Gallero Ferrari y ASOC SRL/Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, 23/05/2023) la intención del legislador es asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido. Mientras que la Administración en el artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que es efectivo cuando carezca de documentación no se admite la deducción en el impuesto y queda sujeto al pago de la tasa prevista y no pone su mira en la salida o no de los fondos en sí.

En otros casos como:

-Red Hotelera Iberoamericana Sociedad Anónima, CSJN, 26/08/2003.

-Interbaires Sociedad Anónima, TFN, Sala B, 31/10/2002.

-MagycamGroup Sociedad Anónima, CNACont. Adm. Fed., Sala V, 16/10/2007.

-Ambulancias Privadas Argentinas Sociedad Anónima, CNFed. Cont. Adm, Sala III, 23/02/2011 el Tribunal Fiscal y la Cámara Nacional de Apelaciones expusieron que el pago del tributo no solo es efectivo con la carencia de documentación que acredite el gasto sino que cuando aun habiéndola, no existe la aptitud para demostrar la causa de la erogación.

Por último, otra de los puntos expedidos por la Cámara en Batco Sociedad Anónima, CNCAF, Sala IV, 06/12/2012 y Marpe Sociedad Anónima, CNCAF, Sala IV, 02/09/2014 corresponde cuando no se detecte el beneficiario de la erogación ya que la verdadera intención del legislador con dicho impuesto es asegurar el cobro de impuesto que de diferenciar y encontrar el real beneficiario, la Administración liberaría de la obligación tributaria a quien efectuó la salida.

La naturaleza del tributo entonces, quedó expuesta con el criterio de la Corte Suprema en Radio Emisora Cultural Sociedad Anónima, 09/11/2000 que es un impuesto con características particulares pero diferentes al del Impuesto a las Ganancias y no lo expone como una sanción.

1.16. Base Imponible del Impuesto a las Salidas No Documentadas

Existen posiciones diferentes y encontradas sobre la base que impone este impuesto.

Para la Administración, la base se detecta cuando en verificaciones o fiscalizaciones se visualizan erogaciones que no están documentadas y de ahí se calcula una presunta base en relación a la totalidad del importe de la salida de dinero. Es decir, que esto incluye el Impuesto al Valor Agregado de la operación. Pero, trae pensamientos o críticas sobre la inclusión o no de éste último. Esto es así, porque si recaería en cabeza del sujeto oculto, pagaría por el importe neto de la operación y aparte para el beneficiario oculto, la totalidad que recibe no sería ganancias si no que una parte incluye el IVA y ya se liquida en forma separada.

Para este aspecto debería evaluarse la condición subjetiva del beneficiario oculto y la operación facturada con el objetivo de no tributar de más o en exceso para remediar dicha evasión.

1.17. ISND y su deducibilidad en el Impuesto a las Ganancias

La ley expresa que no se puede deducir de Ganancias el mismo impuesto a pagar o las sumas pagadas como multas, pero como se mencionó anteriormente y según el criterio de la Corte Suprema, el impuesto en sí no representa una sanción sino un impuesto diferente y particular al de ganancias. Por lo que, sin lugar a dudas es un impuesto que se puede deducir como gasto en la Declaración Jurada previa evaluación de condiciones que configuren como tal. Es decir, si se prueba que el gasto en principio era para mantener y conservar la fuente generadora de ingresos y cumplía con las consideraciones legales para deducirlo, entonces, el impuesto podría deducirse. Por el contrario, si era un gasto que no cumplía con la condición mencionada recientemente, pues entonces el impuesto no será deducible.

1.18. Jurisprudencia:

Fallo: LA SEGUNDA ASEGURADORA DE RIESGOS DE TRABAJO SA, 12/09/2023.

En un reciente fallo de la Corte Suprema de la Nación, apoyado en el dictamen de la procuradora, se resuelve revocar la determinación de AFIP sobre el instituto de las salidas no

documentadas donde considera que se identifica el beneficiario final que fue individualizado en los cheques de pago.

La empresa de seguros confirma que tienen la prueba suficiente de que los servicios de transportes son verdaderos y el beneficiario de los pagos es debidamente identificado con el libramiento de cheques no a la orden, cruzados y con la leyenda para acreditar en cuenta.

Por otra parte, el fisco desconoce los comprobantes del servicio y los pagos. Esto es así, debido a que el proveedor fue incluido en la base de proveedores apócrifos por no tener la capacidad económica para prestar los servicios. En relación al pago, no lo visualizaron probado debido que no encontraron que fuera incorporado a su patrimonio y por ende, se desconoce el beneficiario final.

La Procuradora considera que el beneficiario final se encuentra identificado a partir de las precauciones tomadas por la empresa aseguradora al emitir los cheques de acuerdo a la ley del cheque 24.452 con la cláusula no a la orden, cruzados y con la leyenda: para acreditar en cuenta. El endoso y gestión de cobro por parte de tercero no puede ir en contra de la empresa ya que se torna ajeno a su control.

Fallo: VZ BATH & BODY SA, 08/04/2022.

La Sociedad VZ BATH & BODY SA interpone recurso de apelación contra tres Resoluciones dictadas por AFIP que determina de oficio impuesto a las ganancias, período fiscal 2007, salidas no documentadas, períodos fiscales 10/2006 a 2/2007, e impuesto al valor agregado, 9/2006 a 12/2006, aplicando multas por defraudación fiscal.

La actividad de la empresa es la venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería, habiendo contratado con Shepperton SA la realización de operaciones de refacción y suministra los materiales de construcción y prestó los servicios de mano de obra.

El origen del ajuste fiscal fue la impugnación de operaciones realizadas con este proveedor, ya que el mismo había sido incluido en la base APOC de la AFIP, bajo la condición “Sin capacidad económica”.

La Administración sostuvo que la empresa proveedora no pudo ser localizada en el domicilio fiscal ni legal, que las facturas poseían distinto formato de impresión al modelo matriz aportado por la imprenta, detecta irregularidades respecto del circuito de pago, declaración jurada

presentada por el impuesto a las ganancias fue por el período fiscal 2004 con saldo a su favor; que no poseía empleados en relación de dependencia ni bienes registrables.

La firma “VZ BATH & BODY S.A.” aporta contrato con Shepperton S.A. para la refacción de un inmueble del cual era locadora, el que se pactó ante escribano público; nota la cual los propietarios y los locadores expresan su consentimiento para las obras de refacción y remodelación y el aviso de obra ante la Dirección General de Fiscalización de Obras y Catastro de la CABA.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió a favor de AFIP respecto del impuesto a las ganancias; y en contra por salidas no documentadas e IVA. Por lo que, tanto la AFIP como la firma apelaron esta sentencia.

La Cámara tuvo en cuenta que el supuesto proveedor falso, al tiempo en que operó con la firma se encontraba inscripto en AFIP y con CUIT válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaba sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC y todo ello por cierto, al margen de que posea o no posea bienes registrables o cuente con personal a cargo. Por todo ello, concluye que no corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa del citado proveedor ya que obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones. También expuso que es un dato insignificante que el destinatario de los pagos desvíe los fondos dados en pago hacia terceros siendo totalmente ajeno al pagador y por eso no se puede poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el deudor.

La Cámara dejó sin efecto la pretensión del Fisco Nacional en los tres gravámenes.

Situación similar sucedió en (Nestlé Argentina S.A./: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II, 2023), en el que se revoca la sentencia apelada, teniendo en cuenta que conforme surge de las constancias aportadas, los proveedores observados al tiempo y período que operaron con el contribuyente contaban con CUIT válida, estaban dados de alta en los impuestos correspondientes, presentaban sus declaraciones juradas y no se hallaban incluidos en la base APOC. Es decir que se encuentra probada la existencia de las firmas proveedoras, que se encontraban en marcha. No asiste razón al organismo fiscal en el dictado de la resolución determinativa del impuesto, al cuestionar las operaciones concertadas con los proveedores.

Fallo: COMERCIALIZACIÓN SAN LUIS SRL, 17/08/2023.

Este fallo hace referencia a la conducta de la firma de computarse créditos fiscales y la deducción de gastos improcedentes que acreditan el elemento subjetivo de este tipo infraccional. Dicha conducta tuvo injerencia en la determinación de la base imponible, dado que no se encuentra controvertido que la firma actora utilizó, para liquidar los tributos, facturas emitidas por proveedores que no poseían capacidad operativa para realizar las operaciones involucradas. Y que luego de ser inspeccionada presentó las declaraciones juradas rectificativas adecuándolas a los ajustes notificados por la fiscalización. La Cámara Nacional en Contencioso Administrativo Federal, concluye revocando el fallo del Tribunal y confirma el ajuste de la AFIP considerando que como se mencionó anteriormente, su conducta incidió en la determinación de la materia imponible. No se prueba que la firma haya utilizado facturas emitidas por proveedores sin capacidad operativa y económica para realizar las operaciones que los vincula. Dichas circunstancias habrían pasado inadvertidas si el organismo recaudador no hubiese verificado sobre la actividad de la firma actora. Por ello, la presunción aplicada por la AFIP mediante las resoluciones que dictó fue correcta (Comercialización San Luis SRL, 17/08/2023).

Fallo: NAVARRO- W CONSTRUCCIONES, SERVICIOS Y MONTAJES SRL, 29/06/2023.

La AFIP detecta operaciones celebradas con proveedores apócrifos y la duplicación de comprobantes por lo que aplica una multa en relación al Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas.

El planteo de la firma con respecto al Impuesto a las Salidas No documentadas fue por no adecuación del tipo legal previsto en la norma por no existir un formulario especial o declaración jurada a presentar para el ingreso de dicho impuesto especial. El TFN confirmó la resolución apelada con el criterio sustentado por la CSJN en los fallos: Radio Emisora Cultural S.A; 9/11/2000 y Red Hotelera Iberoamericana S.A; 26/08/2003 sosteniendo que es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio y es producto de la carencia de documentación de la erogación por lo que nace la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 (Navarro W Construcciones, Servicios y Montajes SRL, 29/06/2023).

Fallo: MANLLA DURE CRISTIAN JONATAN, 13/07/2023.

Este fallo hace hincapié en la importancia de la responsabilidad solidaria. La AFIP adjudicó la responsabilidad personal y solidaria al socio gerente de una firma por el incumplimiento de las obligaciones impositivas del Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas.

La firma había realizado erogaciones injustificadas de fondos mediante la utilización de documentación inválida vinculadas a presuntos proveedores que no se había probado su existencia real. No se demostraron operaciones comerciales respaldadas por las facturas impugnadas. No hubo individualización de los medios de pago realizados. “El TFN revocó parcialmente la resolución. Respecto de las operaciones canceladas con cheques señaló que, teniendo en cuenta la fecha de las facturas y la fecha en que se había dado de alta en la cuenta, no podía la recurrente concretar la contratación respaldada con la emisión de tales facturas, ni haber tenido el manejo de dichos fondos, ni efectuado el libramiento de los cheques. Concluyó que no se demostraba que las facturas impugnadas habían sido contratadas bajo su gestión como socio gerente y, por tanto, la recurrente no había podido administrar, percibir o disponer de los fondos con los cuales hacer frente a una obligación a vencer o decidido burlar la acreencia fiscal. Ello, toda vez que se trataba de operaciones muy acotadas –de días– en los que claramente no tenía aún el manejo de los fondos sociales. Por otro lado, entendió que lo que determinó la responsabilidad había sido la falta de inclusión de la materia agravada en la declaración jurada respectiva y en el consiguiente pago del impuesto debido” (Manlla Dure Cristian Jonatan, 13/07/2023)

Capítulo V

1. Conclusión Final

Para finalizar la temática, se concluye que el Lavado de Dinero tiene efectos muy peligrosos para las economías y ocasiona distorsión en los mercados, genera mayor inflación, desestabiliza las tasas de interés, los tipos de cambio, es decir, empobrece al Estado en especial, en los que tengan una economía débil. Provoca un efecto negativo, incentiva a la corrupción material y moral trasladando todos los efectos a la vida diaria de cada ciudadano de un país.

Por otro lado, la evasión tributaria se tornó una práctica naturalizada por un montón de contribuyentes y que genera consecuencias en la hacienda pública. Es una práctica que puede ser evitable y el Estado es el que tiene que utilizar diferentes herramientas para combatirlo y poder seguir recaudando impuestos para afrontar el gasto público. Es necesario que se acentúen y enfoquen los esfuerzos en sistemas donde se detecte de manera temprana acciones, operaciones, proveedores sospechosos y que castiguen a los contribuyentes que eligen ese destino.

Como se mencionó durante el trabajo, los contribuyentes deben reflejar la existencia, magnitud y veracidad de los hechos y tener sustento documental para determinar las obligaciones tributarias, deben contar con facturas o documentos equivalentes que reflejen su contenido económico, financiero o patrimonial pero en muchas ocasiones se distorsiona y comienzan a producir o circular documentación apócrifa o falsa. La utilización de comprobantes apócrifos con la finalidad de generar créditos fiscales ilegítimos o erogaciones inexistentes y de la creación de organizaciones con participación activa en ese procedimiento fraudulento fue creciendo de manera significativa. Anteriormente, era más fácil producir y utilizar facturas apócrifas debido a que no existía la factura electrónica pero con el tiempo y con el gran esfuerzo de la administración tributaria permitió mejorar significativamente este aspecto y por supuesto su control fijando criterios de admisibilidad de comprobantes a fin de disminuir la utilización. Por eso, es destacable el esfuerzo que realizó la Administración Tributaria Argentina en dichas cuestiones como por ejemplo bancarización de pagos, caracterización de los perfiles de riesgos como lo es SIPER O SISA, limitaciones en la emisión de comprobantes y su validaciones, controles en la página de AFIP, la obligación de emitir comprobantes electrónicos y entre otros que lograron minimizar los riesgos tributarios y más aún después de la pandemia mundial donde la tecnología hizo una avance

significativo y los sistemas fueron actualizados. Es un gran avance aunque, muchas veces se convierte en un exceso para el contribuyente quedando indefenso ante determinadas cuestiones.

Estas acciones reglamentarias funcionan también como garantía al fisco y también para los contribuyentes que quieren actuar de buena fe y no defraudar al fisco perjudicando la recaudación. El contribuyente que ha sido afectado negativamente por alguna asociación ilícita formada para emitir estos comprobantes falsos se encuentra en una situación de injusticia al enfrentar inspecciones que le impugnan y no admiten su deducibilidad de gastos en el Impuesto a las Ganancias o de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado y que ponen en juego la seguridad jurídica tributaria, que en muchas ocasiones, los actores toman decisiones arbitrarias sin estar expresamente dicho en la ley.

El Impuesto a las Salidas no Documentadas, es una de las herramientas con las que cuenta el fisco para la recaudar dinero y hacer responsable sustituto del beneficiario desconocido y oculto que debiera haber ingresado el tributo. Una de las acciones más importantes por parte de la justicia fue incluir como agravante el uso de facturas apócrifas en la Ley Penal que indirectamente recae sobre el pago de IVA, Ganancias y Salidas No Documentadas. Este poder tiene que respetar los principios básicos como por ejemplo el de equidad debido a que se puede diferenciar si hay elusión o culpa que altere otro principio como el de la realidad económica de las operaciones para definir en cada caso particular si debe o no ingresar el Impuesto a las Salidas No Documentadas ya que para situaciones que no configure un delito no le corresponde o de existirlo y hacerlo efectivo e ingresarlo. Como establece el fallo (Gallero Ferrari y ASOC. SRL/Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IX, 2023) si efectivamente ha omitido el pago del gravamen sin haber acreditado elemento alguno que permita entender que a su respecto no le sea aplicable el tipo previsto en el art. 45 del Impuesto a las Ganancias, resulta insuficiente a fin de describir la conducta, dado que la imputación en el acto de condena debe ser clara y precisa a fin de no afectar los principios de legalidad y culpabilidad que resultan aplicables a las infracciones tributarias. El de razonabilidad, si resulta aplicable según la acreditación o no de la causa.

Este impuesto, en principio parece sencillo pero cuando se analiza en forma detallada cada caso en particular, siguiendo la jurisprudencia se puede visualizar innumerables opiniones que generaron diferentes criterios y posturas dejando en evidencia la complejidad que conlleva.

Según lo analizado en este trabajo, se puede observar y concluir que no siempre es aplicable el impuesto a las Salidas No Documentadas, por lo que, cada parte debe estudiar detalladamente el caso en particular, tener presentes las leyes, jurisprudencia y doctrina de la temática para poder concluir y presentar o no dicha declaración con el impuesto. Con el paso del tiempo, las sentencias de los tribunales han ido mutando por lo que deja a la seguridad jurídica de los contribuyentes en una posición inestable y es un principio que también tiene que velar el estado. Cabe destacar que en muchas ocasiones y en varias sentencias, la Corte logró poner punto final en algunas cuestiones como por ejemplo la prueba de la naturaleza de las operaciones para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas donde define que su naturaleza es un impuesto con características particulares pero diferentes al del Impuesto a las Ganancias y no corresponde a una sanción.

Resulta de mucha relevancia que se dicten nuevas normativas que aclaren vacíos o grises fiscales y que ayuden a los contribuyentes a entender de manera clara y sencilla el proceder del impuesto para así también aliviar la mano de obra de las fiscalizaciones, verificaciones o inspecciones del estado ya que se vuelve cada vez más una tarea que requiere un análisis completo y por lo tanto complejo de cada situación en particular. Alguna normativa que simplifique y detecte estas maniobras de evasión más fácil conformando una base sólida sobre el tributo.

2. Propuesta

Como se pudo visualizar a lo largo del trabajo, se necesitan muchos controles para prevenir y detectar el Lavado de Dinero que es una opción que se elige con mayor frecuencia y es una problemática que no hace referencia a una zona geográfica o a una industria específica sino que fue creciendo significativamente y se visualiza en todos los ámbitos, lugares y actividades. Por eso como propuesta a esta temática considero que los sujetos designados como obligados a informar operaciones sospechosas, Personas Físicas y Jurídicas señaladas en el artículo N° 20 de la Ley 25.246 y modificatorias, apliquen estas estrategias para cumplir con las regulaciones y realizar una gestión más efectiva además de detectar tempranamente posibles facturas apócrifas:

1. **Usar técnicas de reconocimiento de cliente o “KYC: Know Your Customer”**: recolectar toda la información necesaria de la persona con la que va a operar: tipo de cliente, actividad, fuente de ingresos, países en los que desarrolla su actividad, análisis histórico bancarios, de deudas, transacciones, entre otras.

2. **Tener un sistema de base de información propio:** esto permite verificar con mayor precisión y facilidad movimientos inusuales teniendo en cuenta toda la información recolectada en el Know Your Customer. Definir dentro del mismo, un sistema de alerta temprana para operaciones o clientes sospechosos y poder realizarle un seguimiento en caso de tener comportamiento anormal.
3. **Capacitación continua:** que todos los sujetos obligados reciban capacitación constante y continua para detectar dichas operaciones con mayor facilidad.
4. **Segmentación y perfil del cliente:** esto es, nominarlo y ponerlo en una categoría según los datos cargados.
5. **Sistema de reporte:** dentro del sistema de información contar con la opción de generar un listado de personas sospechosas o de acciones que alerten para poder cumplir con la obligación de reportar a las autoridades de la UIF.
6. **Contar con un manual de buenas prácticas en todas las organizaciones:** este manual tiene que contener todas las obligaciones que deben cumplir los integrantes y que se encuentre a fácil acceso de consulta para que sepan qué hacer ante un eventual riesgo de operaciones o sujeto sospechoso.

Con respecto al uso de facturación apócrifa que también es una problemática compleja y que afecta a la economía del país debido a que reduce notablemente la base imponible de los impuestos mediante la creación de créditos fiscales ficticios en el Impuesto al Valor Agregado, gastos irreales para el Impuesto a las Ganancias o para obtener de manera irregular reintegros proveniente de exportaciones y es un gran desafío con el que se enfrenta la Administración, es importante diferenciar si la operación existió o no. Si existió y hay alguna inconsistencia o incumplimiento formal o material o si directamente es una operación falsa.

El mero desencuentro del proveedor con AFIP no es suficiente para concluir si dicho proveedor realiza o no las operaciones, si sus facturas son apócrifas o no. El ente recaudador no puede tener la constatación real del proveedor solo con ese único dato. Se sugiere ir a fondo y no dejar a la arbitrariedad tal cuestión ya que se ven perjudicados los tres actores: contribuyente que quiere tomarse el crédito o gasto, AFIP por pensar que no es deducible y el proveedor por verse perjudicado con el futuro de sus operaciones. Como se mencionó en el trabajo el avance de la tecnología se fue tornando más complejo la emisión de estos comprobantes y el control se intensificó pero aún no se acabó del todo. Es por eso que se aconseja poner énfasis al desarrollo e

implementación de nuevas medidas y herramientas que controlen sistémicamente estas cuestiones y que se termine con el control humano de manera que lo arbitrario pueda ir quedando atrás y sea la menor parte a decidir.

También es importante hacer hincapié y en énfasis en el trabajo en conjunto de la Administración con otros organismos de control como podría ser la oficina de anticorrupción, Agencia Federal de Inteligencia para afianzar el intercambio de datos y UIF, trabajar con mayor eficacia y eficiencia.

Por último y por eso no menos importante, el instituto de Salidas No documentadas: para evitar el pago de un impuesto que no corresponde, es necesario como contribuyente llevar la documentación fehaciente que acredite cada operación realizada.

3. Recomendaciones

Para finalizar y de acuerdo a lo expuesto, expongo algunas recomendaciones relacionadas al instituto de las Salidas no Documentadas para tener pruebas suficientemente válidas a la hora de enfrentar una verificación, fiscalización, investigación o determinación de oficio y como se mencionó anteriormente, para la detección temprana de facturas apócrifas:

- Acentuar controles previos a operaciones sobre el proveedor con el que va a operar. Controlar la veracidad del comprobante en la página de la AFIP como por ejemplo constancia de inscripción ACTIVA, que no esté incluido en base apócrifa, entre otros. Mientras mayor control, más pruebas podrá aportar ante alguna eventualidad.
- Defenderse siempre administrativamente o judicialmente según sea el momento para producir siempre las pruebas necesarias que solicita el fisco. Tener en cuenta los tiempos administrativos para no verse imposibilitado de hacerlo. Recomiendo que el propio contribuyente arme su legajo por proveedor y por operación a fin de poder detectar de manera temprana aquellos proveedores que no cumplen con las condiciones o se encuentren afectados para emitir su constancia de inscripción para posteriormente y en caso de ser necesario utilizarlo para aportar veracidad a la operación.
- Tener siempre presente que no existe norma que otorgue al Fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo

hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste en las facturas emitidas a otros clientes.

- Llevar un riguroso control para que no existan inconsistencias con los diferentes parámetros de cada contribuyente como podría la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico económica para realizar las prestaciones de servicios y/o ventas de bienes, ingresos versus acreditaciones bancarias, bienes registrables, personal declarado, diferencias entre los débitos fiscales de las facturas electrónicas emitidas y los presentados en DDJJ IVA, entre otras.
- Cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y en forma.

Algunas de las recomendaciones que considero correctas para el actuar de la Administración ya que se encuentra abocada a la instrumentación de medidas tendientes a prevenir las operaciones, procedimientos y estrategias que conducen o posibilitan la evasión de los tributos a su cargo, son:

- Capacitación técnica constante del personal operativo para trabajar sin vulnerar derechos o garantías que tienen los contribuyentes y que estén en conocimiento sobre cuestiones procedimentales y penales. Además por la complejidad de la temática, la variedad de operaciones y el constante cambios de normas.
- Capacitación a los responsables de informar operaciones sospechosas y evitar acciones de lavado de dinero.
- Lograr retroalimentación constante y de buena calidad entre la UIF y diferentes organismos públicos y privados encargados de comunicar acciones sospechosas.
- Optimizar los tiempos de Justicia y tribunales actuantes para agilizar la jurisprudencia de diferentes situaciones en donde la ley tiene grises y genera confusiones.
- Aumentar el compromiso por parte de los profesionales contadores optando actuar con ética profesional e informando operaciones sospechosas y ofreciendo un servicio que no se aparte de las leyes.
- Aumentar la atención en los regímenes de control periódicos sobre la emisión de las facturas o documentos equivalentes.

- Enfocar el esfuerzo en seguir trabajando y mejorando desde las áreas sistémicas en la incorporación de mayores controles y más rigurosos.

Algunas recomendaciones para combatir el Lavado de Dinero son:

- Aumentar y fomentar la cooperación internacional de vías administrativas y judiciales.
- incentivar la cooperación nacional e internacional de las instituciones financieras con el fin de agilizar el cruce de información de actividades o movimientos sospechosos.

Capítulo XI

1. Bibliografía

Accorsi Opazo; Sturla Zerene. (25 de 07 de 2020). *Ciperchile*. Obtenido de Bajos Impuestos y Alta Evasión: La Receta Chilena Para el Subdesarrollo: <https://www.ciperchile.cl/2020/07/25/bajos-impuestos-y-alta-evasion-la-receta-chilena-para-el-subdesarrollo/>

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2023). *Acciones de AFIP*. Obtenido de Medidas que se toman y secreto fiscal : <https://www.afip.gob.ar/lavado/acciones-de-AFIP/secreto-fiscal.asp>

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2023). *Conceptos básicos*. Obtenido de Efectos Nocivos y definiciones del Lavado de Dinero: <https://www.afip.gob.ar/lavado/conceptos-basicos/efectos-nocivos.asp#:~:text=El%20lavado%20de%20dinero%20es,no%20poseen%20una%20democracia%20estable.>

Alcibiades, J. (01 de 09 de 2017). *Gestión Solidaria*. Obtenido de Los Efectos del Lavado de Dinero: <https://gestionsolidaria.com/2017/09/01/los-efectos-del-lavado-de-dinero/>

Bertolli Zimmerman Hugo José/Tribunal Fiscal de la Nación. (28 de 11 de 28/11/2022).

Caranta, M. (26 de 03 de 2019). *Las Facturas Apócrifas y las Salidas No Documentadas*. Obtenido de *Ámbito*: <https://www.ambito.com/edicion-impresa/novedades-fiscales/las-facturas-apocrifas-y-las-salidas-no-documentadas-n5022779>

Caranta, M. (07 de 09 de 2022). *El Economista*. Obtenido de <https://eleconomista.com.ar/economia/estamos-regimen-penal-tributario-devaluado-n55904>

Comercialización San Luis SRL. (17 de 08 de 17/08/2023). Obtenido de <https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~-/PROCEDIMIENTO.%20La%20Alzada%20orevoca%20criterio%20y%20confirma%20la%20defraudaci%C3%83%C2%B3n%20por%20la%20utilizaci%C3%83%C2%B3n%20de%20facturas%20de%20proveedores%20cuestionados.pdf?auth=co&loc=es&id=19092&par>

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2023). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/56d99221-fc28-4f10-8aa2-b88f70bdc2e8/content>
- El Auditor Info. (16 de 05 de 2022). *Detectan Altos Niveles de Evasión Fiscal en la Región*. Obtenido de https://elauditor.info/transparencia-y-participacion/detectan-altos-niveles-de-evasion-fiscal-en-la-region_a627c4d61555d4ff5d1ac48fb
- Farias, M. F. (junio de 2021). *Prevención y detección del lavado de activos y financiación del terrorismo. El rol del Contador Público como Auditor y la aplicación de la auditoría forense*.
- Fernandez Daniel Esteban/Tribunal Fiscal Nacional. (31 de 05 de 2023). Obtenido de https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~/_PROCEDIMIENTO.%20Determinaci%C3%83%C2%B3n%20de%20oficio%20por%20impugnaci%C3%83%C2%B3n%20de%20proveedores%20que%20generaron%20cr%C3%83%C2%A9ditos%20fiscales%20y%20gastos%20GENERO.pdf?auth=co&loc=es&id=19092&part=
- Gallero Ferrari y ASOC SRL/Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV. (23 de 05 de 23/05/2023). Obtenido de https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~/_Finalidad%20del%20instituto.%20Falta%20de%20ingreso%20del%20impuesto.%20Encuadre%20en%20el%20art.%2045%20de%20la%20ley%2011.683.%20Imputaci%C3%83%C2%B3n%20insuficiente..pdf?auth=co&loc=es&id=19092&part=41
- Gallero Ferrari y ASOC. SRL/Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IX. (23 de 05 de 2023). Obtenido de https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~/_Finalidad%20del%20instituto.%20Falta%20de%20ingreso%20del%20impuesto.%20Encuadre%20en%20el%20art.%2045%20de%20la%20ley%2011.683.%20Imputaci%C3%83%C2%B3n%20insuficiente..pdf?auth=co&loc=es&id=19092&part=41
- Gómez, D. B. (14 de 05 de 2020). *Infobae*. Obtenido de <https://www.infobae.com/economia/2020/05/14/impuestos-cuales-son-las-10-causas-que-generan-la-evasion-fiscal-en-la-argentina/>

- Grupo de Acción Financiera Internacional. (2023). Obtenido de <https://www.argentina.gob.ar/uif/internacional/gafi>
- Hayas, M. L. (octubre de 2017). *Evasión Fiscal y Ley Penal Tributaria*.
- Jimenez Juan Pablo; Sabaini Gomez Juan Carlos; Podestá Andrea. (04 de 2010). *Evasión y Equidad en América Latina*. Obtenido de Proyecto Naciones Unidas CEPAL: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/53860623-5415-4964-8649-2680ea05365d/content>
- La Segunda Aseguradora de riesgos del trabajo Sociedad Anónima. (12 de 09 de 12/09/2023). Obtenido de <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox/QgrcJHsBmGhzHVZksNRqbgnsVsvwhlSbSsL?projector=1&messagePartId=0.8>
- Ley 25.345. (19 de 10 de 2000). *Administración Federal de Ingresos Públicos*. Obtenido de Previsión de la Evasión Fiscal: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=65015>
- Ley 11.683. (13 de 07 de 1998). *Procedimientos Fiscales*. Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Infoleg. Obtenido de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/norma.htm>
- Ley 24.769. (19 de 12 de 1996). *Régimen Penal Tributario*. Obtenido de Delitos tributarios. Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social. Delitos. Fiscales Comunes. Disposiciones Generales Procedimientos Administrativo y Penal. Derógase la Ley 23.771.: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>
- Ley 25.246. (13 de 04 de 2000). *INFOLEG*. Obtenido de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/62977/texact.htm>
- Ley 26.735. (22 de 12 de 2011). *Régimen Penal Tributario*. Obtenido de Modificase la Ley N° 24.769: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>
- Ley 27.430. (s.f.). *Impuesto a las Ganancias*. Obtenido de <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/texact.htm>

Ley de Procedimiento Fiscal. (30 de 12 de 1932). Obtenido de <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>

Manlla Dure Cristian Jonatan. (13/07/2023). Obtenido de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/boletin_julio_agosto_2023.pdf.pdf

Marengo, F. (12 de 2014). *Apectos Generales del Lavado de Activos*. Obtenido de <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina28927.pdf>

Mera Miguel Angel. (19/03/2014). Obtenido de <http://www.sajj.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-mera-miguel-angel-tf-27870-dgi-fa14000048-2014-03-19/123456789-840-0004-1ots-eupmocsollaf?>

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2023). *Lucha contra el lavado de dinero*. Obtenido de <https://www.argentina.gob.ar/justicia/sobre-el-lavado-de-dinero-y-el-financiamiento-del-terrorismo#:~:text=El%20Lavado%20de%20Dinero%20es,pretendiendo%20ocultar%20su%20verdadero%20origen.>

Navarro W Construcciones, Servicios y Montajes SRL. (29/06/2023). Obtenido de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/boletin_julio_agosto_2023.pdf.pdf

Nestlé Argentina S.A./: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II. (27 de 06 de 2023). Obtenido de <https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~~/NESTLE%20-%20REVOCAION%20DE%20AJUSTE%20DE%20IVA%20GCIA%20SALIDAS%20Y%20MULTA%20DEFRAUDACI%C3%83%E2%80%9CN.pdf?auth=co&loc=es&id=19092&part=17>

OASIS Cuyo S.A./Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, sala B. (08 de 09 de 09/08/2022). Obtenido de <https://webmail.afip.gob.ar/service/home/~~/Empresa%20con%20CUIT%20limitada%20e%20incluida%20en%20la%20Base%20eApoc..pdf?auth=co&loc=es&id=19092&part=37>

OCDE. (2022). *Transparencia Fiscal en América Latina 2022*. Obtenido de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>

- Poder Ejecutivo Nacional. (14 de 07 de 1997). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Régimen General de Actuación:
<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-618-1997-44432/actualizacion>
- Política Argentina. (15 de junio de 2022). *Evasión Fiscal*. Obtenido de
<https://www.politicargentina.com/notas/202206/44689-argentina-es-el-pais-con-mas-evasion-de-la-region-e-integra-el-podio-mundial.html>
- Repositorio Digital BETA CEPAL. (s.f.). *Naciones Unidas*. Obtenido de Comisión Económica para América Latina y el Caribe:
<https://repositorio.cepal.org/search?spc.page=1&spc.sd=DESC&spc.sf=dc.date.issued&query=&f.unsymbol=LC%2FW.309%2FRev.1,equal>
- Resolución General 100. (10 de 03 de 1998). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Facturación y Registración:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/45000-49999/49765/norma.htm>
- Resolución General 1415. (07 de 01 de 2003). *ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS*. Obtenido de
<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-1415-2003-81316>
- Resolución GENERAL 1547. (11 de 08 de 2003). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Procedimientos Fiscales:
<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-1547-2003-87560>
- Resolución General 1575. (10 de 10 de 2003). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Emisión de Comprobantes:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=89267>
- Resolución General 1956. (19 de 10 de 2005). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Facturación y Registración:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=110691>
- Resolución General 2177. (21 de 12 de 2006). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.
Obtenido de Procedimientos Comprobantes Originales:
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=123528>

Resolución General 2485. (28 de 08 de 2008). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.

Obtenido de Emisión y Almacenamiento Electrónico de Comprobantes Originales-

Procedimiento: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-2485-2008-144058>

Resolución General 4132-E. (20 de 09 de 2017). Obtenido de

<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-4132-2017-279816/texto>

Resolución General 4290. (2018).

Resolución General 4291. (2018).

Resolución General 4292. (2018).

Resolución General 4433. (27 de 02 de 2019). *Administración Federal de Ingresos Públicos*.

Obtenido de <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=320434>

Resolución General 4444. (27 de 03 de 2019). Obtenido de

<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-4444-2019-321530/texto>

Resolución General 3749. (2015).

RG PGN 914/12. (s.f.). *Ministerio Público Fiscal*. Obtenido de Procuraduría de Criminalidad

Económica y Lavado de Activos: <https://www.mpf.gob.ar/procelac/>

Salgado, D. C. (junio de 2015). *La evasión fiscal y el lavado de dinero en Argentina: algunas consideraciones*.

Sheridan, W. H. (06 de 01 de 2013). Obtenido de [https://www.todaviasomos pocos.com/wp/wp-content/uploads/2013/01/FACTURAS-APOCRIFAS-VERSUS-DOCTRINA-DE-](https://www.todaviasomos pocos.com/wp/wp-content/uploads/2013/01/FACTURAS-APOCRIFAS-VERSUS-DOCTRINA-DE-LOS-ACTOS-PROPIOS.pdf)

[LOS-ACTOS-PROPIOS.pdf](https://www.todaviasomos pocos.com/wp/wp-content/uploads/2013/01/FACTURAS-APOCRIFAS-VERSUS-DOCTRINA-DE-LOS-ACTOS-PROPIOS.pdf)

SOVOS. (2023). *Ley de Factura electrónica de Argentina*. Obtenido de Argentina: Régimen de

Factura electrónica: <https://sovos.com/es/iva/reglas-fiscales/factura-electronica-argentina/>

Superintendencia de Seguros. (2023). *Prevención de lavados de activos*. Obtenido de

<https://www.argentina.gob.ar/superintendencia-de-seguros/prevencion-de-lavado-de-activos-y-financiamiento-del-terrorismo>

Unidad de Información Financiera. (05 de 05 de 2000). Obtenido de

<https://www.argentina.gob.ar/uif/institucional>

VZ Bath&Body Sociedad Anónima, 36087 (Sala II Cámara Nacional de Apelaciones 08 de abril de 2022).