



# **INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONAUTICO**

**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION**

**CARRERA: CONTADOR PÚBLICO**

Trabajo Final de Grado

**Las Cerealeras y la AFIP: Análisis Contable y la  
actualidad de la “Evasión Fiscal”**

**Tutor: Cra. Ines Carbonell**

**Alumnos: Nieto, Lucas Emmanuel**

**Vilar, Paola Teresa**

**Marzo 2012**



## **Dedicatoria**

“Este trabajo está dedicado a nuestras familias que en todo momento nos acompañaron y nos permitieron dedicar el mayor tiempo posible al estudio de esta carrera, de manera de poder cumplir con todos los objetivos para llegar al tan anhelado egreso en la carrera de contador público; agradecer la ayuda y colaboración de nuestros jefes, gerente, amigos y profesores en todo el proceso, con especial mención a mi madre y marido”

**Paola Teresa Vilar**

“Dedico este trabajo a mi familia, amigos, compañeros, profesores y demás que estuvieron presente en el transcurso de la mi carrera en la facultad y que siempre me prestaron de su ayuda y atención para cumplir con todos mis objetivos”

**Lucas Emmanuel Nieto**



## **Agradecimientos**

Queremos agradecer a nuestra tutora de Trabajo Final, la profesora Cra. Inés Carbonell, por todo el tiempo que nos dedicó y la paciencia que nos tuvo para realizar este trabajo de grado, con amor y respeto, al Cr. Pedro Puyo por estar siempre dispuesto para ayudar, a la Cra. Moyano por ser parte de nuestra ilusión, a los profesores de la facultad que también nos brindaron parte de su tiempo para confeccionar este trabajo, a nuestros compañeros de trabajo por el apoyo que tuvimos de ellos, a las profesoras del departamento de Desarrollo Profesional, al cual nos comunicábamos seguido y siempre nos trataron con mucha amabilidad y respeto, y por último, pero no menos importante, a nuestros familiares por todo el tiempo que utilizamos de nuestra cotidianidad realizando este trabajo y siempre poniendo a la facultad y al estudio primero que todo.



# **“Las Cerealeras y la AFIP: análisis contable y la actualidad “Evasión fiscal”**

NIETO LUCAS EMMANUEL- VILAR TERESA PAOLA



## Índice

RESUMEN.....	7
PALABRAS CLAVE.....	8
INTRODUCCION .....	11
CAPITULO N° 1: PRESENTACIÓN DE LAS EMPRESAS CEREALERAS ..	12
Empresa Cereales S.A. ....	12
Cerealera Argentina S.A. ....	15
CAPITULO N° 2: MARCO TEÓRICO.....	22
Marco Teórico de Análisis de Estados Contables.....	22
CAPITULO N° 3: ANÁLISIS DE LA COMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS .....	35
CAPITULO N° 4: ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS .....	50
Empresa Cereales S.A. ....	50
Situación Patrimonial.....	50
Situación Financiera.....	54
Situación Económica.....	58
Empresa Argentina SA.....	61
Situación Patrimonial.....	61
Situación Financiera.....	65
Situación Económica.....	68
Comparación de ambas cerealeras: Ratios.....	71
Gráficos Comparativos entre las Empresas.....	73
CAPITULO N° 5: ANALISIS DE INFORMES PERIODÍSTICOS, DOCTRINA DE AUTORES ESPECIALIZADOS EN EL TEMA E INFORMACIÓN RELEVANTE DE LA AFIP .....	81
CAPITULO N° 6: EVASIÓN FISCAL .....	84
Introducción a evasión Fiscal.....	84
Relación con las Finanzas Públicas.....	84
Recursos Tributarios .....	84
Impuestos y la Distribución del Ingreso.....	85
Evasión Fiscal .....	86
Causas de Evasión Fiscal .....	88
Conceptos Similares Pero Diferentes: Evasión Vs. Elusión .....	93



Análisis de la Evasión .....	93
Decisión Individual de Evasión Impositiva .....	94
Herramientas para Combatir la Evasión .....	95
Consecuencias Sociales.....	100
Nuevas Modalidades Antievasivas .....	101
CONCLUSIONES .....	111
BIBLIOGRAFIA.....	113
ANEXOS.....	115
La AFIP ya se mete en los campos a controlar cosechas .....	115
En 5 meses, la AFIP presentó 33 denuncias contra el campo .....	117
Control de inspectores de la AFIP a 3.000 campos de soja .....	120
Nueva denuncia de la AFIP por una presunta evasión del agro.....	122
Evasión en el agro: la Afip anticipa una mayor ofensiva en la región.....	123
Según Afip, la evasión del agro en Ganancias alcanza el 30% .....	125
La AFIP allana cerealeras por una supuesta evasión millonaria.....	126
Echegaray informó a Diputados sobre evasión en el agro .....	127
Responsabilidad del contador publico .....	134
Ley N° 24769 .....	134
Código Penal Argentino.....	134
"Kofoed - De la iglesia: Farlin S.A. sobre evasión tributaria simple" .....	135
Servitemp SA s/infracción ley 24769 .....	138
Testimonios de la causa 395 s/infracción L. 24769 .....	139
Di Giorgio, Osvaldo A. s/recurso de casación .....	142
Ragni, Sergio Ricardo s/L. 24769 .....	150
Greco, Ricardo Pedro e Iglesias, Osvaldo Carlos .....	152
Cuello, Josefa Leonor p.s.a. inf. ley 24769 .....	154
Irvaszkow, Julio Alberto s/inf. ley 24769 .....	158
Florido, Raúl s/recurso de casación .....	161
Seguridad y Custodia SRL.....	165
Céntrica SRL s/incidente de apelación de auto de procesamiento.....	172



## **RESUMEN**

En relación con nuestro trabajo, el mismo se compone de 6 capítulos los cuales abordan temáticas diferentes.

Para empezar, en el capítulo 1 se presento a las dos empresas cerealeras con las que vamos a trabajar, en el mismo se describen su historia, visión, misión, actividad principal, entre otras cuestiones-, pero siempre utilizando nombres ficticios para preservar la información que nos proporcionaron, con el objetivo de tener un conocimiento general de las principales características y cualidades de las empresas estudiadas.

En el capítulo 2 se desarrollo el Marco Teórico, comenzando con todas las definiciones y conceptos que a nuestro criterio son necesario conocer para realizar un análisis de Estados Contables sobre las empresas que se encuentran en investigación, para luego poder utilizar esa información para obtener las conclusiones del tema.

Luego se realizo, en el capítulo 3, un Análisis de la composición de los Estados Contables de las empresas agropecuarias a partir de los Estados Contables que cada cerealera posee y que nos proporcionaron para poder realizar el trabajo.

Continua con el capítulo 4 en donde se realizo un análisis de la situación económica y financiera de las empresas agropecuarias en base a la información que ellas proporcionan, y también teniendo en cuenta los datos e información que obtienen del capítulo anterior.

En el capítulo 5 se presentaron informes periodísticos de profesionales que se refieren a la situación actual de la evasión fiscal, se utiliza doctrina de autores especializados en el tema, sin dejar de lado toda la información relevante que se proporciona desde la A.F.I.P. Terminando con un análisis de los informes expuestos.

Como último capítulo, en el sexto se desarrollaron temas referidos a la evasión fiscal agraria como su definición, características y las consecuencias que producen tanto para los responsables como para la sociedad.



## **PALABRAS CLAVE**

- ❖ **OLEAGINOSAS:** Las plantas oleaginosas son vegetales de cuya semilla o fruto puede extraerse aceite, en algunos casos comestibles y en otros casos de uso industrial. Las oleaginosas más sembradas son la soja, la palma elaeis, el maní, el girasol, el maíz y el lino. Cada planta, a su vez, puede tener otros usos económicos, como el lino, del que pueden extraerse fibras textiles, harinas y semillas alimenticias, o el maíz, la soja y el maní, cuyos frutos o semillas también pueden ser comidos, o el nogal, del que puede extraerse también madera.
- ❖ **LECITINA DE SOJA:** Lípido que se encuentra en la grasa de algunos tejidos orgánicos y que se utiliza como tónico o con fines medicinales
- ❖ **GAFTA:** Grain And Feed Trade Association( Asociación Comercial de Semillas y Granos)
- ❖ **FOSFA:** Federation Of Oils, Seeds And Fats (Asociación Federación De Aceites, Semillas y Grasas). Que ofrece soluciones versátiles y eficaces para los productos petroleros y el aceite de las compañías de comercio en la limpieza productos derivados del petróleo (CPP), bio-combustibles, aceites vegetales, petróleo crudo y productos derivados del petróleo sucio.
- ❖ **LOMBRICULTURA:** Se entiende por lombricultura las diversas operaciones relacionadas con la cría y producción de lombrices epigeas (de superficie, con ciclos de vida distintos a las vistas comúnmente en los jardines) y el tratamiento, por medio de éstas, de residuos orgánicos para su reciclaje en forma de abonos y proteínas. Este abono, de muy buena calidad, se denomina humus de lombriz o lombricompost.
- ❖ **ACOPIOS:** Almacenamiento y depósito se utilizan cuando se trata de artículos de comercio u agropecuarios. Acopio puede aplicarse tanto a cosas físicas como inmateriales: hacer acopio de valor.
- ❖ **FITOGÉNÉTICA:** Origen y desarrollo evolutivo de las especies y, en general, de las genealogías de seres vivos.
- ❖ **FASB:** Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board ) es una organización que provee directrices para la normalización de la información financiera. La misión de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) es establecer y mejorar las normas de contabilidad y presentación de informes financieros para la orientación y educación de la población, incluidos los emisores, los auditores y los usuarios de la información financiera.



- ❖ **APALANCAMIENTO:** El apalancamiento es la relación entre capital propio y crédito invertido en una operación financiera. Al reducir el capital inicial que es necesario aportar, se produce un aumento de la rentabilidad obtenida. El incremento del apalancamiento también aumenta los riesgos de la operación, dado que provoca menor flexibilidad o mayor exposición a la insolvencia o incapacidad de atender los pagos.
- ❖ **MARKET SHARED:** Es la participación de una empresa en un mercado determinado. Ha de estar claro si la expresión de la cuota de mercado se hace en unidades o en valores para apreciar el valor de la cifra
- ❖ **COMODITIES:** Son bienes que conforman las materias primas esenciales de nuestra economía y del mundo, constituyen una alternativa más de inversión para distintos perfiles de inversionistas. Si tuviésemos que hacer una traducción literal del término proveniente del Inglés "commodity", diríamos que se trata simplemente de un "artículo" cualquiera. Entenderemos por commodities, simplemente materias primas brutas que han sufrido procesos de transformación muy pequeños o insignificantes. En los mercados financieros internacionales
- ❖ **ONCCA:** Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario. Garantizar el cumplimiento de las normas comerciales por parte de los operadores que participan del mercado de ganados, carnes, granos y lácteos, a fin de asegurar transparencia y equidad en el desarrollo del sector agroalimentario, en todo el territorio nacional.
- ❖ **FEED LOTS:** lotes de alimentación. Es una tecnología que se aplica desde hace más de 100 años en el mundo. En el Feed-Lot los animales para carne permanecen confinados largos períodos, que generalmente superan los 150 días, en corrales de dimensiones determinadas donde reciben la alimentación y tratamientos correspondientes, según su destino final. Un feedlot de bovinos para carne es un área confinada con comodidades adecuadas para una alimentación completa con propósitos productivos. Esta definición no incluye encierres temporarios para destetar terneros, encierres por emergencias sanitarias, climáticas, u otros encierres transitorios. Las instalaciones para acopio, procesado y distribución de alimentos se las considera parte de la estructura del feedlot.
- ❖ **TAX:** impuestos
- ❖ **ENFORCEMENT:** aplicación



- ❖ **TRANSFER PRINCING:** precio de transferencia. Dentro del marketing empresarial el precio de transferencia es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se distribuyen utilidades entre ambas empresas. Una le puede vender más caro o más barato, a diferencia del precio de mercado. Por lo tanto, el precio de transferencia no siempre sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Los precios de transferencia son los que precios o valores que partes relacionadas acuerden entre sí en sus transacciones transfronterizas. El principio esencial que inspira a los precios de transferencia es que las transacciones entre partes relacionadas deben corresponder a las que partes independientes hubiesen acordado en circunstancias comparables (principio arm's length o de plena competencia).

La normativa de precios de transferencia se aplica a cualquier tipo de transacción, incluyendo, por ejemplo, la compraventa de mercaderías, prestación de servicios, operaciones financieras, transferencia de tecnología u el otorgamiento del uso o goce temporal de patentes y marcas.

- ❖ **PRIMA FACIE:** de uso frecuente en las actuaciones judiciales, que quiere decir a primera vista o en principio, con lo que se da a entender la apariencia de un derecho o de una situación, pero sin que con ello se prejuzgue el asunto.



## **INTRODUCCION**

El objetivo del análisis de los Estados Contables consiste en establecer un diagnóstico y las perspectivas sobre la situación financiera (a corto y largo plazo) y económica de un ente, basado en información brindada por dichos estados contables.

Por lo tanto, intentaremos conocer cuál es la capacidad de pago de la empresa (situación financiera de corto y largo plazo) y la aptitud para obtener resultados y rentabilidad sobre su inversión (situación económica).

La técnica de análisis de Estados Contables ha tenido una importante evolución desde sus comienzos hasta nuestros días. Se pasó de trabajar solamente para establecer un diagnóstico desde fuera de la empresa, con la única información proporcionada por los Estados Contables, hasta la actualidad, en que dichos estados si bien siguen siendo la materia prima principal del estudio, se le adiciona otra información relevante y con procedimientos de análisis mucho más elaborados que antes, empleando datos prospectivos para anticipar situaciones.

El análisis de Estados Contables puede utilizarse como herramienta de selección, para elegir inversiones o candidatos a una fusión. Se puede utilizar como herramienta de previsión de situaciones y resultados financieros futuros. Se puede utilizar como proceso de diagnóstico de áreas con problemas de gestión, de producción o de otro tipo. Puede servir como herramienta en la evaluación de la gestión.

El mayor beneficio logra obtenerse cuando se emplea esta técnica con fines de control de gestión empresarial. Allí el objetivo perseguido no sólo consiste en conocer la situación: muy buena, buena, regular o mala, sino que es necesario avanzar en el grado de profundización del trabajo, a efectos de indagar las causas que provocaron determinada situación.



## **CAPITULO Nº 1: PRESENTACIÓN DE LAS EMPRESAS CEREALERAS**

### **Empresa Cereales S.A.<sup>1</sup>**

En el año 1884, el dueño de la empresa Cereales S.A. se traslada a Argentina, dado que era un creciente y prometedor mercado para los agro-negocios.

Entre los años 1900 y 1950 se incursiona en diversas actividades industriales, tales como la molienda de trigo, las elaboraciones de aceites comestibles y de materias primas destinadas a alimentación y producción de hojalata, pinturas, textiles, fertilizantes y agroquímicos, creando varias compañías.

En las décadas del `60 y `80, inicia también actividades en seguros, informática, negocios inmobiliarios, entre otros.

Hacia fines de los `80 y principios de los `90, comienza a desprenderse de todos sus activos diversificados, enfocando su negocio hacia el agro, incluyendo fertilizantes, granos, oleaginosas y elaboración de subproductos con destino a la exportación.

Cereales S.A. asumió, con la absorción de los activos de compañía transnacional, la adquisición de otras tres firmas del rubro y se convierte en la compañía en agro-negocios más grande del país y la mayor exportadora mundial de soja y subproductos.

Estos son los valores que promueven activamente:

- Integridad: La honestidad y la imparcialidad guían todos nuestros actos
- Trabajo en equipo: Valoramos la excelencia individual y trabajamos en equipo en pos del beneficio de la firma y de otros actores interesados
- Ciudadanía responsable: Contribuimos al desarrollo humano, social y económico de las comunidades donde operamos, y preservamos el medio ambiente
- Espíritu emprendedor: Premiamos la iniciativa individual orientada a aprovechar oportunidades y producir resultados

---

<sup>1</sup> Ver en Bibliografía la cita correspondiente a la información de ésta empresa

- Transparencia y confianza: Estamos dispuestos a escuchar otras ideas y opiniones, y confiamos en nuestros colegas

Cereales S.A. cuenta con un Sistema de Seguridad Alimentaria reconocido internacionalmente denominado GMP- B2, de aplicación todas sus Plantas Industriales y Puertos. Este Sistema se basa en Buenas Pericias de Manufactura y en el Análisis de Riesgos y Puntos de Control de los Procesos. El mismo está estructurado sobre una base documental estilo ISO 9001:2000.

La compañía focaliza sus esfuerzos en mejorar su Gestión de la Calidad, a través del diseño implementación y certificación del Sistema ISO 9001:2000 para sus plantas de Molienda de Oleaginosas y Puertos de Embarque, Planta de Refinado de Aceites Vegetales y Planta de Elaboración de Lecitina de Soja. Este Sistema ISO 9001 también fue diseñada bajo la política de la Seguridad Alimentaria.



Las exportaciones de todos sus productos son realizadas bajo condiciones establecidas por Regulaciones GAFTA (The Grain and Feed Trade Association) y FOSFA (Federation of Oils, Seeds and Fats Associations Ltd.).

Estas organizaciones regulan el comercio mundial de semillas, granos y productos obtenidos de su industrialización. También debemos mencionar las variables referidas a Especificaciones Toxicas adicionales provenientes de distintos mercados en búsqueda de una Calidad y Consistencia Diferenciada.



Cereales S.A. trabaja en pos de lograr una gestión confiable que identifique y atienda las necesidades de los clientes, del mercado y demás partes interesadas.

En cuanto a la Seguridad y Medio Ambiente en Cereales S.A. se diseñan, desarrollan y modifican plantas y equipos productos y procesos, poniendo especial atención en el cuidado y la protección de la Salud y Seguridad de las personas.

Crean firmemente que toda enfermedad profesional, lesión o pérdida material por accidente es evitable, razón por la cual sus esfuerzos se dirigen a lograr un nivel 0 de accidentes.

Desarrollan una cultura que alienta la asunción de responsabilidades personales en pro de la salud, la seguridad y la preservación del medio ambiente, promoviendo comportamientos seguros a través del entrenamiento y tareas de concientización.

Combinando una participación activa de sus colaboradores, un buen gerenciamiento y un compromiso con la mejora continua, promueven una actitud en la que la prevención de pérdidas es una forma de vida.

Con la implementación del sistema de gestión estratégico denominado "Control total de pérdidas", desarrollaron actividades tendientes a lograr estas metas.

En otro orden, en su compromiso ambiental con la comunidad, realizan diversas actividades, tales como el tratamiento de residuos sólidos, lombricultura, tratamiento y reutilización de efluentes líquidos, medición y control de material particulado en aire y forestación para evitar la polución ambiental.

Con respecto a la Relación con la Comunidad, suman a los valores que guían sus más altos estándares de conducta, la compañía ejercita un compromiso permanente con las comunidades en las que opera.

Para cualquier organización actuar de manera responsable, va más allá de respetar el marco jurídico y moral que establecen las instituciones vigentes.

Cereales S.A conoce las urgencias del entorno social del que forma parte. Es por eso que, como empresa socialmente responsable, en cada una de las localidades en las cuales emplaza sus operaciones, ha puesto en práctica acciones y programas que apuntan a realizar un aporte a la construcción del desarrollo sostenible de nuestra sociedad.



Algunos programas y acciones son llevados a cabo a través de su Fundación.

Salud, cultura, deporte y medio ambiente, son los campos donde Cereales S.A. ha establecido su prioridad.

### **Cerealera Argentina S.A.<sup>2</sup>**

Desde hace 20 años, Cerealera Argentina S.A. se ha constituido en Argentina en la principal empresa exportadora agroindustrial, habiendo sido así mismo, la primera empresa en el sector en obtener el Certificado ISO 9002 para sus plantas oleaginosas, procesos y productos.

Con oficinas centrales ubicadas en la ciudad de Buenos Aires, la empresa se encuentra presente en más de 50 localidades en todo el país, a través de plantas procesadoras, puertos, acopios y centros operativos.

La compañía emplea 4,000 personas en todo el país, teniendo como principales actividades el procesamiento y exportación de cereales, oleaginosas, aceites, malta, harina de trigo, harinas proteicas, carne vacuna.

Más del 90% de la producción está destinada a la exportación, siendo los principales países de destino: China, España, Perú, Egipto, Brasil, Holanda, India, Corea, Malasia y Chile.

#### ***Visión – Misión***

Hace seis años Cerealera Argentina S.A. inició un camino tendiente a convertirse en el año 2010 en la empresa líder mundial en la provisión de soluciones exitosas a los clientes en la cadena agroalimentaria. Convertirse en una empresa orientada a brindar "soluciones a clientes" implicaba transformar a Cerealera Argentina S.A., combinando las fortalezas adquiridas en el pasado con los desafíos de una nueva iniciativa estratégica. Estos cambios se encuentran abarcados en una nueva visión corporativa, un objetivo común de liderazgo y un nuevo logo - todo lo cual llamaron en forma genérica la marca Cerealera Argentina S.A.

---

<sup>2</sup> Ver en Bibliografía las citas correspondientes a la información que se presenta sobre la empresa



### ***Visión Corporativa***

La siguiente visión corporativa de Cerealera Argentina S.A. expresa las aspiraciones colectivas de todas las personas que trabajan en la Compañía. Los une, direcciona los esfuerzos y los diferencia de otras empresas.

Tienen el propósito de ser el líder en proveer oportunidades para la nutrición y el desarrollo de la población mundial.

Esta aseveración significa que el principal objetivo es concentrar sus esfuerzos y energías para proporcionar bienes y servicios necesarios para la vida, salud y crecimiento de la población.

Esto puede concretarse de forma tan simple como contribuyendo a hacer los alimentos más accesibles o de forma tan compleja como proveyendo una solución integral a un problema comercial actual.

El objetivo de "proveer oportunidades para la nutrición y el desarrollo de la población" fue seleccionado para reflejar tanto en su origen agroalimentario como para dar una idea más amplia relacionada con una mejora en la calidad de vida de las personas. Esto implica satisfacer una variada gama de expectativas, desde mejorar la productividad de la agricultura, agregar valor a la nutrición humana e incluso incentivar el desarrollo económico sostenido.

También transmite la cultura de una empresa que brinda productos y servicios en base a la confianza, las relaciones valiosas y la plena realización del potencial individual.

### ***La Misión de crear valor diferenciado***

Si bien el objetivo a largo plazo constituye una aspiración, la misión manifiesta una clara aceptación de las realidades competitivas del mercado. El éxito en los negocios depende exclusivamente de la creación de valor. Y ese valor es diferenciado o especial solo si los clientes lo reconocen y pagan por él; si surge del propio conocimiento y discernimiento de la empresa, y si los ofrecimientos de ésta se diferencian de la de sus competidores.

Crear valor diferenciado significa establecer relaciones sólidas con sus clientes y demostrar una actitud orientada a brindar soluciones.

Estas características de desempeño se resumen en la siguiente frase:



- Identificar
- Descubrir
- Crear
- Brindar

Se comprometen a acompañar a sus clientes en el proceso de identificar sus necesidades no resueltas, descubrir nuevas formas de satisfacerlas y crear soluciones valiosas y únicas que podrán brindarles de manera confiable.

### ***Compromiso de ser confiables, creativos y emprendedores***

Cerealera Argentina S.A. se relaciona en el mercado de manera correcta y característica, tanto en lo que respecta a las relaciones con sus empleados, con sus clientes y proveedores, y con las comunidades donde se desempeñan. Ser confiables implica integridad en todas las relaciones que establecen. Ser creativos consiste en trasladar el amplio conocimiento y profunda visión para crear soluciones nuevas y aplicables. Ser emprendedores se refiere a una actitud externa que consiste en poner lo mejor de cada uno de las personas que forman la empresa para lograr que los proyectos se transformen en realidades.

Miden su desempeño teniendo como objetivo lograr:

- ❖ Empleados Comprometidos
- ❖ Clientes Satisfechos
- ❖ Comunidades que Prosperan
- ❖ Crecimiento Rentable

Las medidas del desempeño se identifican con las audiencias externas cuyos intereses están comprometidos a satisfacer, y para ello es fundamental medir el progreso en comparación con metas claras.

También contribuyen a crear un círculo virtuoso de mejora continua al alinear la organización detrás de ellas.

### ***Un objetivo común de Liderazgo***

Las personas en Cerealera Argentina S.A. poseen diversas actitudes, creencias, experiencias y culturas. Se respeta y valora la diversidad por el enriquecimiento y la creatividad que aporta. También se necesita compartir un objetivo de liderazgo para canalizar esa energía



hacia la creación de valor diferenciado para cada uno de los clientes de la compañía.

Ese objetivo de liderazgo que comparten en la empresa está basado en tres pilares: alto nivel de desempeño, conducta innovadora y orientación hacia nuestros clientes.

### Alto Nivel de Desempeño

Las personas con alto nivel de desempeño poseen cualidades comunes: comparten una visión ambiciosa que motiva sus esfuerzos; se focalizan en objetivos desafiantes, concretos y mensurables que incrementan las expectativas y reducen la ambigüedad; le prestan poca atención a los niveles o jerarquías; y miden los resultados, brindan sus opiniones en forma rápida, honesta y clara, y apoyan un entorno laboral donde los progresos personales están basados en los méritos obtenidos.

Las organizaciones que incentivan estas condiciones se destacan en cuatro aspectos: atraen y retienen a personas de capacidad superior; colaboran en forma mucho más efectiva; elaboran productos y brindan servicios superiores, obteniendo mejores resultados.

### Innovación

Poseer una conducta innovadora es una forma de vida, no un acontecimiento ocasional ni un cambio en el comportamiento. Es el reflejo de una fuerte vocación por la búsqueda de soluciones, y se expresa a través de un mayor discernimiento y progresos significativos. Las personas innovadoras crecen en un entorno donde pueden desafiar el status quo.

La conducta innovadora puede aprenderse y es contagiosa. Las personas que se unen a Cerealera Argentina S.A. deberán mostrar una tendencia a tomar riesgos, a escuchar más atentamente, a asumir responsabilidad por capacitarse continuamente y por trabajar en equipo con otras.

### Orientación al Cliente

La elaboración de soluciones creativas para los clientes significa mucho más que productos y servicios. Orientarse hacia los clientes tiene que ver con establecer relaciones que brinden oportunidades para identificar, descubrir, crear y brindar. La confianza es fundamental y debe



ganarse: es una evaluación que se hace constantemente sobre aquellos clientes que posee la empresa y que ellos hacen sobre la misma compañía.

Las relaciones confiables se pueden desarrollar y sostener con las herramientas correctas: involucrándose por completo con los clientes para facilitar una mayor búsqueda de soluciones, colaborando para identificar, cuantificar y priorizar las oportunidades de manera conjunta; gerenciando proyectos para cumplir con nuestras promesas, y compartiendo el valor - no solo para recompensar adecuadamente los esfuerzos hechos en el pasado, sino también para preservar las relaciones futuras.

### Logo Cerealera Argentina S.A.

Tanto la visión de Cerealera Argentina S.A. como su objetivo de liderazgo están simbolizados por un nuevo logo corporativo. El logo establece el nombre de Cerealera Argentina S.A. como "la marca confiable" para todos los negocios. Transporta la larga herencia de integridad y confiabilidad, al tiempo que comunica la mayor accesibilidad, dinamismo y empuje, que caracterizan a la empresa en la que se están convirtiendo.

Para reforzar estos mensajes, el nuevo logo será utilizado de manera muy disciplinada y consistente con la visión y objetivo común de liderazgo de la firma. En conjunto contribuirán a hacerlos sentir identificados con la marca Cerealera Argentina S.A.

### Historia

En 1947, estimulada por la potencialidad que ofrecía nuestro país para satisfacer la creciente demanda mundial de alimentos que se avizoraba, Cerealera Argentina S.A., fundada en 1865 por la visión empresaria de su fundador, decidió radicarse en forma permanente en Argentina.

A partir de la convicción que era necesario promover una mayor productividad agrícola en nuestro país, el primer paso fue iniciar una operación de investigación filogenética en Pergamino, orientada a producir semillas híbridas de maíz.

Esa pequeña actividad, que marcó el inicio formal de las operaciones permanentes de la firma en la Argentina, se ha convertido, cinco décadas más tarde, en una variada gama de operaciones que



conforman uno de los más significativos complejos agroindustriales de nuestro país.

Producción y distribución de insumos para el sector agropecuario, procesamiento y comercialización de materias primas e ingredientes para la industria alimenticia, tanto local como mundial y, provisión de servicios vinculados con esas actividades, conforman el amplio marco dentro del cual la empresa desarrolla hoy sus actividades.

En nuestro país, Cerealera Argentina S.A. es una empresa firmemente orientada a la exportación de alimentos e insumos para la industria alimenticia, generando a través de ese comercio con el exterior, más del 90 % de sus ingresos anuales.

Desde el año 1947, las operaciones en la Argentina han estado orientadas fundamentalmente, a incrementar y movilizar la potencialidad de la agricultura y la agroindustria de nuestro país. Cerealera Argentina S.A. se ha constituido en un permanente factor de cambio, mediante la incorporación de modernas tecnologías en sus procesos, para agregarle mayor valor a sus productos y servicios.

De esta manera la empresa ha contribuido a incrementar la competitividad de los productores rurales argentinos, a través de una permanente reinversión de sus utilidades en modernas plantas y procesos, desarrollando nuevas oportunidades para el destino de su producción, tanto en el mercado local como mundial.

La compañía ha desempeñado un rol fundamental en la expansión de los mercados para las exportaciones agrícolas y agroindustriales argentinas y en la generación de divisas para nuestro país.

Asimismo, a través de una prédica permanente de los beneficios de la libertad de mercado, tanto en nuestro país como en los foros internacionales donde actuamos, la compañía ha apoyado los esfuerzos para posibilitar que la producción del agro argentino refleje el valor que la dedicación y capacidad de nuestros productores merece.

Por todo ello, las pasadas seis décadas representan el firme compromiso de ésta empresa, para que la producción agroindustrial argentina ocupe un lugar de creciente significación en la satisfacción de las necesidades alimenticias de la población mundial.



### Cultura Empresarial

La cultura empresarial de ésta compañía, parte de una visión, que es el ideal que ha animado a quienes han creado y conducido Cerealera Argentina S.A. desde su fundación en 1865, hasta la actualidad:

"Contribuir a elevar los niveles de vida en todo el mundo, brindando mayor valor a los productores y consumidores"

A partir de esta visión, Cerealera Argentina S.A. ha definido los principios básicos que guían su accionar y constituyen la base de las relaciones con los clientes, asociados, accionistas y comunidades donde opera:

- ✓ Integridad: Nuestra palabra es nuestro compromiso. Integridad en todas nuestras operaciones y conducta empresarial.
- ✓ Excelencia: Una búsqueda permanente de la excelencia.
- ✓ Crecimiento: Un compromiso por el crecimiento de nuestras operaciones y el desarrollo de nuevas oportunidades que respondan a las cambiantes necesidades de nuestros clientes.
- ✓ Trabajo en Equipo: Incentivar el conocimiento y las habilidades individuales a través de una comunicación efectiva que contribuya a lograr el éxito compartido.
- ✓ Visión a Largo plazo: Poseer la paciencia y la visión para establecer negocios sólidos de larga duración.
- ✓ Competitividad: Búsqueda de liderazgo en un entorno de libre juego e igualdad de oportunidades.



## **CAPITULO Nº 2: MARCO TEÓRICO**

### **Marco Teórico de Análisis de Estados Contables**

El Análisis es la descomposición de un todo en partes para conocer cada uno de los elementos que lo integran para luego estudiar los efectos que cada uno realiza.

El análisis de Estados Financieros es el proceso crítico dirigido a evaluar la posición financiera, presente y pasada, y los resultados de las operaciones de una empresa, con el objetivo primario de establecer las mejores estimaciones y predicciones posibles sobre las condiciones y resultados futuros.

El análisis de Estados Financieros descansa en dos bases principales de conocimiento: el conocimiento profundo del modelo contable y el dominio de las herramientas de análisis financiero que permiten identificar y analizar las relaciones y factores financieros y operativos.

Los datos cuantitativos más importantes utilizados por los analistas son los datos financieros que se obtienen del sistema contable de las empresas, que ayudan a la toma de decisiones. Su importancia radica, en que son objetivos y concretos y poseen un atributo de mensurabilidad.

Interpretación: es la transformación de la información de los estados financieros a una forma que permita utilizarla para conocer la situación financiera y económica de una empresa para facilitar la toma de decisiones.

Para una mayor comprensión se define el concepto de contabilidad que es un sistema viable para el registro clasificación y resumen sistemáticos de las actividades mercantiles.

Entre las limitaciones de los datos contables podemos mencionar: expresión monetaria, simplificaciones y rigideces inherentes a la estructura contable, uso del criterio personal, naturaleza y necesidad de estimación, saldos a precio de adquisición, inestabilidad en la unidad monetaria.

Importancia relativa del análisis de Estados Financieros en el esfuerzo total de decisión



Son un componente indispensable de la mayor parte de las decisiones sobre préstamo, inversión y otras cuestiones próximas.

La importancia del análisis de estados financieros radica en que facilita la toma de decisiones a los inversionistas o terceros que estén interesados en la situación económica y financiera de la empresa.

Es el elemento principal de todo el conjunto de decisión que interesa al responsable de préstamo o el inversor en bonos. Su importancia relativa en el conjunto de decisiones sobre inversión depende de las circunstancias y del momento del mercado.

Los tipos de análisis financiero son el interno y externo, y los tipos de comparaciones son el análisis de corte transversal y el análisis de serie de tiempo.

Los principales entornos en cuanto a la evaluación financiera de la empresa:

- ✓ La rentabilidad
- ✓ El endeudamiento
- ✓ La solvencia
- ✓ La rotación
- ✓ La liquidez inmediata
- ✓ La capacidad productiva

Sus técnicas de interpretación son dos: El análisis y la comparación.

#### Objetivos de los Estados Financieros

Es proporcionar información útil a inversores y otorgantes de crédito para predecir, comparar y evaluar los flujos de tesorería; como así también la capacidad de generación de beneficios de una empresa.

La estructura conceptual del FASB (Financial Accounting Standards Board) cree que las medidas proporcionadas por la contabilidad y los informes financieros son esencialmente cuestión de criterio y opinión personal.



Asimismo define que la relevancia y la fiabilidad son dos cualidades primarias que hacen de la información contable un instrumento útil para la toma de decisiones, la oportunidad es un aspecto importante, asimismo el valor productivo y de la retroalimentación, la comparabilidad, la relación coste-beneficio.

Los Estados Financieros deben contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación, la situación financiera de la entidad, los cambios en su situación financiera y las modificaciones en su capital contable, así como todos aquellos datos importantes y significativos para la gerencia y demás usuarios con la finalidad de que los lectores puedan juzgar adecuadamente lo que los Estados Financieros muestran, es conveniente que éstos se presenten en forma comparativa.

El producto final del proceso contable es presentar información financiera para que los diversos usuarios de los Estados Financieros puedan tomar decisiones, ahora la información financiera que dichos usuarios requieren se centra primordialmente en la:

1. Evaluación de la situación financiera
2. Evaluación de la rentabilidad y
3. Evaluación de la liquidez

La contabilidad considera cuatro informes básicos que debe presentar todo negocio. El Estado de Situación Financiera o Balance General cuyo fin es presentar la situación financiera de un negocio; el Estado de Resultados que pretende informar con relación a la contabilidad del mismo negocio y el Estado de Flujo de Efectivo cuyo objetivo es dar información acerca de la liquidez del negocio, y el Estado de Evolución del Patrimonio Neto que no presenta los movimientos que ha presentado este en el transcurso del periodo, aportes distribución de dividendos, etc.

#### Balance general

El Estado de Situación Financiera también conocido como Balance General presenta en un mismo reporte la información para tomar decisiones en las áreas de inversión y de financiamiento.



Balance general es el informe financiero que muestra el importe de los activos, pasivos y capital, en una fecha específica. El estado muestra lo que posee el negocio, lo que debe y el capital que se ha invertido.

El balance de una empresa presenta la siguiente estructura:

Activo	Pasivo
Activo circulante	Pasivo circulante
Activo Fijo	Pasivo fijo
Otros activos	Otros pasivos
	Patrimonio Neto
Total activo	Total pasivo y PN

El Activo son los recursos de que dispone una entidad para la realización de sus fines, por lo que decimos que el activo está integrado por todos los recursos que utiliza una entidad para lograr los fines para los cuales fue creada. Activo es el conjunto o segmento cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos identificables y cuantificables en unidades monetarias.

El Pasivo representa los recursos de que dispone una entidad para la realización de sus fines, que han sido aportados por las fuentes externas de la entidad (acreedores), derivada de transacciones o eventos económicos realizados, que hacen nacer una obligación presente de transferir efectivo, bienes o servicios; virtualmente ineludibles en el futuro, que reúnan los requisitos de ser identificables y cuantificables, razonablemente en unidades monetarias.

Patrimonio Neto es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectar una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución. Es la suma de los aportes de los propietarios y los resultados acumulados.

El orden en el que se presentan las cuentas es:

Activo: las cuantas se recogen de mayor a menor liquidez

Pasivo: el orden es de mayor a menor grado de exigencia.



## Estado de Resultados

En nuestro país tiene formato cuenta y se clasifica por función. Trata de determinar el monto por el cual los ingresos contables superan a los gastos contables, antes y después de deducir el Impuesto a las Ganancias al remanente se le llama resultado, el cual puede ser positivo o negativo.

Si es positivo se le llama utilidad y si es negativo se le denomina pérdida.

El formato del estado de resultados se compone de:

1. Encabezado
2. Sección de ingresos
3. Sección de gastos
4. Saldo de utilidad neta o pérdida neta.

Si los ingresos son mayores que los gastos la diferencia se llama utilidad neta, la utilidad neta aumenta el capital, pero si los gastos son mayores que los ingresos, la compañía habría incurrido en una pérdida neta, consecuentemente habrá una disminución en la cuenta de capital. Esto solo ocurre en las empresas unipersonales, en el resto existe aumento o disminución de PN.

## Estado de Flujo de Efectivo

Es un informe que incluye las entradas y salidas de efectivo para así determinar el saldo final o el flujo neto de efectivo, factor decisivo para evaluar la liquidez de un negocio. Determina la variación del efectivo de donde se obtuvo el efectivo y donde fue aplicado. Finalmente determina la capacidad de pago del ente en el corto plazo.

El estado de flujo de efectivo es un estado financiero básico que junto con el balance general y el estado de resultados proporcionan información acerca de la situación financiera de un negocio.

La Ilustración simplificada del estado de flujo de efectivo es la siguiente:



Saldo inicial

( + ) Entradas de efectivo

( - ) Salidas de efectivo

( = ) Saldo final de efectivo (excedente o faltante)

Los estados financieros deben reflejar una información financiera que ayude al usuario a evaluar, valorar, predecir o confirmar el rendimiento de una inversión y el nivel percibido de riesgo implícito.

## USO DE RAZONES FINANCIERAS

El análisis de razones evalúa el rendimiento de la empresa mediante métodos de cálculo e interpretación de razones financieras. La información básica para el análisis de razones se obtiene del estado de resultados y del balance general de la empresa.

El análisis de razones de los estados financieros de una empresa es importante para sus accionistas, sus acreedores y para la propia gerencia.

## TIPOS DE COMPARACIONES DE RAZONES

El análisis de razones no es sólo la aplicación de una fórmula a la información financiera para calcular una razón determinada; es más importante la interpretación del valor de la razón.

Existen dos tipos de comparaciones de razones:

1. Análisis de corte transversal: Implica la comparación de las razones financieras de diferentes empresas al mismo tiempo. Este tipo de análisis, denominado referencia (benchmarking), compara los valores de las razones de la empresa con los de un competidor importante o grupo de competidores, sobre todo para identificar áreas con oportunidad de ser mejoradas. Otro tipo de comparación importante es el que se realiza con los promedios industriales. Es importante que el analista investigue desviaciones significativas hacia cualquier lado de la norma industrial.



El análisis de razones dirige la atención sólo a las áreas potenciales de interés; no proporciona pruebas concluyentes de la existencia de un problema.

2. Análisis de serie de tiempo: Evalúa el rendimiento financiero de la empresa a través del tiempo, mediante el análisis de razones financieras, permite a la empresa determinar si progresa según lo planeado. Las tendencias de crecimiento se observan al comparar varios años, y el conocerlas ayuda a la empresa a prever las operaciones futuras. Al igual que en el análisis de corte transversal, es necesario evaluar cualquier cambio significativo de una año a otro para saber si constituye el síntoma de un problema serio.

3. Análisis combinado: Es la estrategia de análisis que ofrece mayor información, combina los análisis de corte transversal y los de serie de tiempo. Permite evaluar la tendencia de comportamiento de una razón en relación con la tendencia de la industria.

## CATEGORÍAS DE RAZONES FINANCIERAS

Las razones financieras se dividen por conveniencia en cuatro categorías básicas:

- ❖ Razones de liquidez
- ❖ Razones de actividad
- ❖ Razones de deuda
- ❖ Razones de rentabilidad



### Cuadro comparativo de las principales razones de liquidez

Razones	Miden	Importancia Corto Plazo	Importancia Largo Plazo
Liquidez	Riesgo	X	
Actividad		X	
Deuda			X
Rentabilidad	Rendimiento	X	

Dato importante es que las razones de deuda son útiles principalmente cuando el analista está seguro de que la empresa sobrevivirá con éxito el corto plazo.

### ANÁLISIS DE LA LIQUIDEZ

Refleja la capacidad de una empresa para hacer frente a sus obligaciones a corto plazo conforma se vencen. La liquidez se refiere a la solvencia de la posición financiera general de la empresa, es decir, la capacidad de pago en el corto plazo.

**Capital de trabajo neto:** En realidad no es una razón, es una medida común de la liquidez de una empresa. Se calcula de la manera siguiente:

$$\text{Capital de trabajo neto} = \text{Activo circulante} - \text{Pasivo circulante}$$

**Razón circulante:** Determina la capacidad de la empresa para cumplir sus obligaciones a corto plazo, se expresa de la manera siguiente:

$$\text{Razón circulante} = \frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$$



Importante: Siembre que la razón circulante de una empresa sea 1 el capital de trabajo neto será 0.

**Razón rápida (prueba del ácido):** Es similar a la razón circulante, excepto por que excluye el inventario, el cual generalmente es el menos líquido de los Activos circulantes, debido a dos factores que son:

Muchos tipos de inventarios no se venden con facilidad.

El inventario se vende normalmente al crédito, lo que significa que se transforma en una cta. por cobrar antes de convertirse en dinero.

Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Razón Rápida} = \frac{\text{Activo Circulante} - \text{Inventario}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

La razón rápida proporciona una mejor medida de la liquidez generalmente solo cuando el inventario de una empresa no tiene la posibilidad de convertirse en efectivo con facilidad. Si el inventario es líquido, la Razón Circulante es una medida aceptable de la liquidez general.

### **ANÁLISIS DE ACTIVIDAD**

Miden la velocidad con que diversas cuentas se convierten en ventas o efectivo. Con respecto a las cuentas corrientes, las medidas de liquidez son generalmente inadecuadas, porque las diferencias en la composición de las cuentas corrientes de una empresa afectan de modo significativo su verdadera liquidez.

Rotación de inventarios

Mide la actividad, o liquidez, del inventario de una empresa.

Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Rotación de inventarios} = \frac{\text{Costo de ventas}}{\text{Inventario}}$$

La rotación resultante sólo es significativa cuando se compara con la de otras empresas de la misma industria o con una rotación de inventarios anterior de la empresa.



La rotación de inventarios se puede convertir con facilidad en una duración promedio del inventario al dividir 360 (el número de días de un año) entre la rotación de inventarios. Este valor también se considera como el número promedio de días en que se vende el inventario.

Período promedio de cobro

Se define como la cantidad promedio de tiempo que se requiere para recuperar las cuentas por cobrar.

Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Periodo promedio de cobro} = \frac{\text{Cuentas por cobrar}}{\text{Ventas promedio por día}} .$$

$$= \frac{\text{Cuentas por cobrar}}{\frac{\text{Ventas Anuales}}{360}}$$

El período promedio de cobro es significativo sólo en relación con las condiciones de crédito de la empresa.

Periodo promedio de pago

Es la cantidad promedio de tiempo que se requiere para liquidar las cuentas por pagar. Se calcula de manera similar al periodo promedio de cobro:

$$\text{Periodo promedio de pago} = \frac{\text{Cuentas por pagar}}{\text{Compras promedio por día}} .$$

$$= \frac{\text{Cuentas por pagar}}{\frac{\text{Compras Anuales}}{360}}$$

La dificultad para calcular esta razón tiene su origen en la necesidad de conocer las compras anuales (un valor que no aparece en los estados financieros publicados). Normalmente, las compras se calculan como un porcentaje determinado del costo de los productos vendidos.



Esta cifra es significativa sólo en relación con la condiciones de crédito promedio concedidas a la empresa. Los prestamistas y los proveedores potenciales de crédito comercial se interesan sobre todo en el periodo promedio de pago porque les permite conocer los patrones de pago de facturas de la empresa.

#### Rotación de los activos totales

Indica la eficiencia con la que la empresa utiliza sus activos para generar ventas. Por lo general, cuanto mayor sea la rotación de activos totales de una empresa, mayor será la eficiencia de utilización de sus activos. Esta medida es quizá la más importante para la gerencia porque indica si las operaciones de la empresa han sido eficientes en el aspecto financiero. Se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Rotación de activos totales} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Activos totales}}$$

Una advertencia con respecto al uso de esta razón se origina del hecho de que una gran parte de los activos totales incluye los costos históricos de los activos fijos. Puesto que algunas empresas poseen activos más antiguos o más recientes que otras, puede ser engañosa la comparación de la rotación de los activos totales de dicha empresa. Debido a la inflación y a los valores contables de activos históricos, las empresas con activos más recientes tendrán rotaciones menores que las empresas con activos más antiguos. Las diferencias en estas medidas de rotación podrían ser el resultado de activos más costosos y no de eficiencias operativas. Por tanto el gerente de finanzas debe ser cauteloso al usar esta razón de corte transversal.

### **ANÁLISIS DE LA DEUDA**

El nivel de deuda de una empresa indica la cantidad de dinero prestado por otras personas que se utiliza para tratar de obtener utilidades. Cuanto mayor sea la deuda que la empresa utiliza en relación con sus activos totales, mayor será su apalancamiento financiero.



### Razón de deuda

Mide la proporción de los activos totales financiados por los acreedores de la empresa, cuanto más alta sea esta razón, mayor será la cantidad de dinero prestado por terceras personas que se utiliza para tratar de generar utilidades.

$$\text{Razón de deuda} = \frac{\text{Pasivos totales}}{\text{Activos totales}}$$

### Razón de la capacidad de pago de intereses

Mide la capacidad de la empresa para efectuar pagos de intereses contractuales, es decir, para pagar su deuda. Cuanto menor sea la razón, mayor será el riesgo tanto para los prestamistas como para los propietarios.

$$\text{Razón de la capacidad de pago de intereses} = \frac{\text{Utilidad antes de intereses e impuestos}}{\text{Intereses}}$$

## ANÁLISIS DE LA RENTABILIDAD

Existen muchas medidas de rentabilidad, la cual relaciona los rendimientos de la empresa con sus ventas, activos o capital contable.

### Rendimiento sobre los activos

Determina la eficacia de la gerencia para obtener utilidades con sus activos disponibles; también conocido como rendimiento sobre la inversión. Cuanto más alto sea mejor.

$$\text{Rendimiento sobre los activos} = \frac{\text{Utilidad neta después de impuestos}}{\text{Activos Totales}}$$



### Rendimiento sobre el capital contable

Estima el rendimiento obtenido de la inversión de los propietarios en la empresa. Cuanto mayor sea el rendimiento mejor para los propietarios.

$$\text{Rendimiento sobre el capital contable} = \frac{\text{Utilidad neta después de impuestos}}{\text{Capital contable}}$$

### SISTEMA DE ANÁLISIS DUPONT

El sistema DuPont fusiona el estado de resultados y el balance general en dos medidas sumarias de rentabilidad: el rendimiento sobre los activos (RSA) y el rendimiento sobre el capital contable (RSC).

Este sistema reúne el margen de utilidad neta, que mide la rentabilidad de la empresa en ventas, con su rotación de activos totales, que indica la eficiencia con que la empresa utilizó sus activos para generar ventas.

RSA	$\frac{\text{Utilidad neta}_{\text{después de imp.}}}{\text{Ventas}} \times$	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activos totales}}$	$\frac{\text{Utilidad neta}_{\text{después de imp.}}}{\text{Activos totales}}$
RSC	$\frac{\text{Utilidad neta}_{\text{después de imp.}}}{\text{Activos Totales}} \times$	$\frac{\text{Activos Totales}}{\text{Capital Contable}}$	$\frac{\text{Utilidad neta}_{\text{después de imp.}}}{\text{Capital Contable}}$



## **CAPITULO N°. 3: ANÁLISIS DE LA COMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS**

### **Empresa Cereales S.A.**

Es una de las principales compañías de agronegocios del país que integra toda la cadena agroindustrial: desde la producción y comercialización de fertilizantes, recepción y almacenaje de granos, industrialización de oleaginosas, producción de harinas con diferentes contenidos proteicos y aceites vegetales, tanto crudos como destinados al consumo humano, y comercialización de granos (cereales, oleaginosas y sus subproductos derivados) destinados fundamentalmente al mercado externo, con un mix que oscila entre el 90% y el 95% que es canalizado a través de XX groups I Pools, la división internacional de marketing que opera en más de 30 países.

Los Estados Contables al 31/12/10 (cierre N° 13) que muestran, pese a menores niveles de actividad, una evolución positiva en la performance operativa gracias a mejoras en productividad, eficiencia de costos, y lenta recuperación de la demanda externa, luego del inestable contexto internacional y la severa sequía que afectó a nuestro país. Durante el ejercicio, la Sociedad suscribió un Acuerdo Marco de Prefinanciación de Exportaciones con la Entidad Financiera BNP Paribas, hasta U\$S 100 millones con vencimiento julio/2012, financiación que ha sido utilizada al límite de lo acordado.

Como hecho post-cierre cabe resaltar que en enero/2011 la Sociedad adquirió una División Fertilizantes, pionera en la producción y distribución de fertilizantes líquidos en nuestro país, y líder del mercado con un market share del 17%. Se trata de una planta con capacidad de producción de aprox. 600.000 tn. Dicha inversión ha sido financiada con aportes adicionales efectuados por el accionista mayoritario.



<b>Cereales SA</b>					
<b>Estados de Situación Patrimonial:</b>					
<b>RUBROS / FECHAS</b>	<b>31-12-09</b>	<b>V.V.</b>	<b>31-12-10</b>	<b>V.V.</b>	<b>V.H.</b>
Disponibilidades	12.418	0%	25.328	1%	104%
Ctas a Cobrar (Soc. relac. \$ 678881)	1.389.420	35%	818.142	22%	-41%
Bienes de Cambio	1.242.785	32%	1.211.246	33%	-3%
Inv. Temp \$ 41271 - Resto fisc. / otros	427.098	11%	736.864	20%	73%
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>3.071.720</b>	<b>78%</b>	<b>2.791.580</b>	<b>76%</b>	<b>-9%</b>
Bienes de Uso	613.798	16%	690.311	19%	12%
Partic soc. \$ 25662 - Resto fisc.	253.971	6%	167.441	5%	-34%
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>867.768</b>	<b>22%</b>	<b>857.752</b>	<b>24%</b>	<b>-1%</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>3.939.489</b>	<b>100%</b>	<b>3.649.333</b>	<b>100%</b>	<b>-7%</b>
Ctas Ciales / Antic. Clientes / Soc. Relac.	2.091.350	53%	1.744.270	48%	-17%
Deudas E. Financ.	978.796	25%	769.638	21%	-21%
Fiscales y Sociales	78.085	2%	89.250	2%	14%
Otras (Previsiones)	429.687	11%	479.780	13%	12%
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>3.577.918</b>	<b>91%</b>	<b>3.082.937</b>	<b>84%</b>	<b>-14%</b>
Deudas E. Financ.					-.-
Otras (Soc. relacionadas \$ 43927)	81.841	2%	90.177	2%	10%
<b>TOTAL PASIVO NO CTE.</b>	<b>81.841</b>	<b>2%</b>	<b>90.177</b>	<b>2%</b>	<b>10%</b>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>3.659.759</b>	<b>93%</b>	<b>3.173.114</b>	<b>87%</b>	<b>-13%</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>279.729</b>	<b>7%</b>	<b>476.218</b>	<b>13%</b>	<b>70%</b>



<b>Estados de Resultados:</b>					
RUBROS / FECHAS	31-12-09	V.V.	31-12-10	V.V.	V.H.
<b>VENTAS</b>	9.720.313	100%	7.986.114	100%	-18%
Costos de Ventas	-9.718.871	100%	-7.358.688	92%	-24%
<b>Resultado Bruto</b>	<b>1.442</b>	<b>0%</b>	627.426	<b>8%</b>	<b>43401%</b>
Gtos. de Administración	-104.032	1%	-109.182	1%	5%
Gtos. Comercialización	-271.502	3%	-227.664	3%	-16%
Valuación bs de cambio	501.881	5%	220.582	3%	-56%
<b>Result. Operat.</b>	<b>127.790</b>	1%	511.163	6%	300%
Rtdo inv. En Entes relacionados	9.597	0%	5.264	0%	-45%
Otros Egr. (Impto a los déb. / Créd. bancario)	-105.730	1%	-67.528	1%	-36%
RFT (diferencias de cambio)	-70.041	1%	-138.337	2%	98%
Otros Gastos		0%		0%	-.-
<b>Result. Antes de Imp.</b>	<b>-38.384</b>	0%	310.562	4%	909%
Impuesto a las Gcias (método diferido)	6.296	0%	-114.073	1%	-1912%
<b>Resultado Neto</b>	<b>-32.088</b>	0%	196.489	2%	712%
Compras	8.983.005	92%	6.768.318	-85%	-25%
Gtos. No Erogables	37.488	0%	44.857	-1%	20%
Gtos. Financieros	68.448	1%	48.884	-1%	-29%



<b>Ingresos Post Balance</b>					
Meses	Últ.Bce.	V.V.	Actual	V.V.	V.H.
Enero	798.483	12%	1.175.451	10%	47%
Febrero	763.852	11%	649.751	6%	-15%
Marzo	780.247	12%	532.608	5%	-32%
Abril	1.322.619	20%	1.791.466	15%	35%
Mayo	894.444	13%	1.598.227	14%	79%
Junio	1.144.863	17%	1.759.167	15%	54%
Julio	1.026.289	15%	1.062.183	9%	3%
Agosto	S/D		1.368.778	12%	-.-
Septiembre	S/D		1.119.612	9%	-.-
Octubre	S/D		749.727	6%	-.-
Noviembre					-.-
Diciembre					-.-
<b>TOTALES</b>	6.730.797	100%	11.806.969	100%	
PROMEDIO	961.542		1.180.697		23%
MIX DE VENTAS EXTERNAS 2010: 95%					

<b>Evolución del Patrimonio Neto</b>			
	31-12-09	31-12-10	V.H.
<b>P.N. Inicial</b>	160.567	279.729	74%
Resultado del Ejercicio	-32.088	196.489	712%
Distrib. de Dividendos/Honorarios			-.-
Aportes de Capital	151.250		-100%
Desafec Rva Rev Tecnico			-.-
Otros Ajustes al Patrimonio			-.-
<b>P.N. Final</b>	279.729	476.218	70%





**Flujo de Fondos Proyectados**

CONCEPTO	Ene-11	Feb-11	Mar-11	Abr-11	May-11	Jun-11	Jul-11	Ago-11	Sep-11	Oct-11	Nov-11	Dic-11
<b>Saldo Inicial</b>	18.000											
Ingresos	502.225	442.751	701.246	829.571	980.712	616.700	782.565	796.836	608.457	1.055.420	837.846	1033579
<b>Total ingresos</b>	<b>502.225</b>	<b>442.751</b>	<b>701.246</b>	<b>829.571</b>	<b>980.712</b>	<b>616.700</b>	<b>782.565</b>	<b>796.836</b>	<b>608.457</b>	<b>1.055.420</b>	<b>837.846</b>	<b>1033579</b>
Egr. Operativos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	470.079	414.412	656.362	776.473	917.940	577.228	732.476	745.833	569.511	-987.867	784.219	967.424
<b>FF OPERATIVO</b>	<b>32.146</b>	<b>28.339</b>	<b>44.884</b>	<b>53.098</b>	<b>62.772</b>	<b>39.472</b>	<b>50.089</b>	<b>51.003</b>	<b>38.946</b>	<b>67.553</b>	<b>53.627</b>	<b>66.155</b>
Ingr. Fcieros.												
Egr. Fcieros.	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840	-2.840
Inv. Act. Fijo	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000	-17.000
Otr. ingr./Egr.												
Aportes/Retiros												
<b>FF NETO</b>	<b>12.306</b>	<b>8.499</b>	<b>25.044</b>	<b>33.258</b>	<b>42.932</b>	<b>19.632</b>	<b>30.249</b>	<b>31.163</b>	<b>19.106</b>	<b>47.713</b>	<b>33.787</b>	<b>46.315</b>
<b>FF ACUM.</b>	<b>30.306</b>	<b>38.805</b>	<b>63.849</b>	<b>97.107</b>	<b>140.039</b>	<b>159.671</b>	<b>189.920</b>	<b>221.083</b>	<b>240.189</b>	<b>287.902</b>	<b>321.689</b>	<b>368.004</b>



Concepto	Totales	p r o m e d i o s			VARIACIÓN	
		PROYECT.	BALANCE	H.POST.	S/BCE	S/POST.
<b>Total ingresos</b>	9.187.908	765.659	665.510	1.180.697	15,0%	-35,2%
<b>Egr. Operativos</b>	8.599.824	-716.652	-619.174	-1098493	15,7%	-34,8%
<b>FF OPERATIVO</b>	588.084	49.007				
<b>Ingr. Fcieros.</b>						
<b>Egr. Fcieros.</b>	-34.080	-2.840				
<b>Inv. Act. Fijo</b>	-204.000	-17.000				
<b>Otr. ingr./Egr.</b>						
<b>Aportes/Retiros</b>						
<b>FF NETO</b>	350.004	29.167				
<b>Mg operativo</b>		6,40%	6,96%	6,96%		

**CONCEPTO SOBRE FFP**

Razonable, con criterio prudente



## **Proyecciones del año calendario 2011.**

PREMISAS: Partimos de la base de la evolución estadística de la firma para los últimos 3 ejercicios contables anuales, en cuanto al cuadro operativo y el resultante EBITDA, considerando el comportamiento estacional de las series históricas. Las estimaciones inician con un saldo en disponibilidades por \$ 18 millones que surge del promedio del rubro en los tres últimos ejercicios.

Bajo estos supuestos, se esperan prudenciales ingresos que superan en +15% a lo facturado en el 2010, variación que podría obedecer a fluctuaciones de precios de los productos comercializados tanto en el mercado interno como en el comercio internacional, proyectando un margen operativo promedio acorde al alcanzado en los últimos balances. Además se estima que durante el horizonte de planeamiento se continuaría efectuando inversiones en activos fijos, tendientes a mejorar productividad y optimizar costos operativos, manteniendo el mix de ventas externas entre el 90% y 95% de la facturación anual.

### **Cerealera Argentina SA**

Desde hace más de 15 años, la empresa Cerealera Argentina S.A. se ha constituido en la principal empresa exportadora agroindustrial, habiendo sido así mismo, la primera empresa en el sector en obtener el Certificado ISO 9002 para sus plantas oleaginosas, procesos y productos.

Actividad : comercialización externa de cereales y oleaginosas, el procesamiento de trigo , cebada, soja y girasol, la comercialización interna y externa de harina de trigo y pre mezclas, malta , aceites vegetales de soja y girasol y harinas proteicas de ambas oleaginosas , carne vacuna, como así también la importación y distribución de fertilizantes.



Adicionalmente importación y distribución de fertilizante, el cultivo de olivares y actividades de una amplia red de acopios que despliegan sus operaciones en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe y Entre Ríos.

Posee tres plantas de procesamiento de oleaginosas, dedicadas tanto a soja como girasol. Además posee tres Puertos de exportación, una planta de procesamiento de malta, un complejo portuario para la descarga y distribución de fertilizantes y una red de siete molinos de procesamientos de trigo y harinas.

En los últimos doce meses del año 2010 se registran operaciones de Importaciones de origen: EEUU U\$S 55817,90miles (abonos minerales) ; Brasil U\$S 2062,14 miles ( transformadores eléctricos) ; Francia U\$S 1731,20 miles ; Otros países U\$S 491,88 miles : total U\$S 60103,14 miles.

#### Highlights del Balance

Situación Patrimonial: reducción del PN en un 15% propulsado principalmente por disminución de la utilidad del ejercicio ( positivo) , a su vez se produjeron distribuciones de dividendos aprobados de ejercicio anteriores ( Asamblea ordinaria -en virtud de la mayor necesidad de fondos de sus accionistas derivada de la situación financiera internacional y por una menor necesidad de capital de trabajo requerido por la reducción de cosechas durante el ejercicio se giraron dividendos pro \$373 millones y posteriormente por idénticos motivos la sociedad decidió girar dividendos por 701,07 millones-.

Principales variaciones: se efectuaron inversiones: Nuevas cargas de "big bags" en dos plantas; construcción de nuevos silos de harinas, financiándose con capitales propios.

Económicamente la variación de ventas entre el año 2010 en comparación con el 2009 fue del 39% (diferencia ventas 2010-



2009/ventas 2009), lo cual implica un aumento del 19% (diferencia margen bruto 2010–2009/margen bruto 2009) en el margen bruto influenciados por el contexto de la economía nacional como internacional. Por otra parte se incrementaron los costos fijos por la incidencia del rubro "salario" y repuesto y mantenimiento de plantas, además se incrementaron los gastos por la ejecución de nuevo plan de inversiones. Operó con un margen de ganancia del 2% (resultado neto 2010/ventas 2010) generando un resultado neto positivo (\$385.694 miles) muy por encima del resultado del ejercicio anterior.

Financieramente: operó con menor capital de trabajo (estrategia de la empresa) manejando criteriosamente los inventarios y con un eficiente proceso de cobranzas de la cuentas comerciales. El total del endeudamiento financiero podría ser cubierto con 1,2 meses de ventas (mayor porcentaje de deudas Comercio exterior). Conforme a Balance genera excedentes suficientes para afrontar la totalidad de la carga financiera: asumida y proyectada.

Evolución post Balance: periodo marzo a agosto/10: reactivación de los ingresos (▲54%) respecto al promedio según balance. Incremento del endeudamiento financiero correspondiente en su mayoría a operaciones Cemex.



<b>Cerealera Argentina S.A.</b>					
<b>Estados de Situación Patrimonial:</b>					
<b>RUBROS / FECHAS</b>	<b>31-12-09</b>	<b>V.V.</b>	<b>31-12-10</b>	<b>V.V.</b>	<b>V.H.</b>
Disponibilidades	68.953	1%	<b>50.561</b>	1%	-27%
Cuentas a Cobrar	1.354.036	26%	<b>489.963</b>	11%	-64%
Bienes de Cambio	1.189.570	23%	1.323.166	30%	11%
Otros	977.091	19%	<b>877.605</b>	20%	-10%
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>3.589.650</b>	<b>70%</b>	<b>2.741.295</b>	<b>62%</b>	<b>-24%</b>
Bienes de Uso	1.495.365	29%	<b>1.589.563</b>	36%	6%
Otros	33.021	1%	<b>74.491</b>	2%	126%
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>1.528.386</b>	<b>30%</b>	<b>1.664.053</b>	<b>38%</b>	<b>9%</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>5.118.036</b>	<b>100%</b>	<b>4.405.349</b>	<b>100%</b>	<b>-14%</b>
Ctas. a Pagar Comerciales	1.054.229	21%	<b>746.173</b>	17%	-29%
Deudas E. Financ.	224.997	4%	1.369.444	31%	509%
Fiscales y Sociales	89.752	2%	<b>96.140</b>	2%	7%
Otras -	196.247	4%	<b>211.816</b>	5%	8%
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>1.565.225</b>	<b>31%</b>	<b>2.423.574</b>	<b>55%</b>	<b>55%</b>
Deudas E. Financ.	1.435.228	28%	<b>7.726</b>	0%	-99%
Otras	563.163	11%	<b>650.270</b>	15%	15%
<b>TOTAL PASIVO NO CTE.</b>	<b>1.998.391</b>	<b>39%</b>	<b>657.995</b>	<b>15%</b>	<b>-67%</b>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>3.563.616</b>	<b>70%</b>	<b>3.081.569</b>	<b>70%</b>	<b>-14%</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>1.554.421</b>	<b>30%</b>	<b>1.323.779</b>	<b>30%</b>	<b>-15%</b>



<b>Estados de Resultados:</b>					
<b>RUBROS / FECHAS</b>	<b>31/12/2009</b>	<b>V.V.</b>	<b>31/12/2010</b>	<b>V.V.</b>	<b>V.H.</b>
<b>VENTAS</b>	13754873,82	100,0%	19206259,72	100,0%	0,0%
<b>Costos de Ventas</b>	-9854424,62	71,6%	-14544148,32	75,7%	4,1%
<b>Result. Bruto</b>	3900449,20	28,4%	4662111,40	24,3%	- 4,1%
<b>Gtos. de Administración</b>	-376267,74	2,7%	-384684,08	2,0%	-0,7%
<b>Gtos. Comercialización</b>	-3516588,27	25,6%	-4073698,06	21,2%	-4,4%
<b>Otros Gtos. Operativos</b>	200521,59	1,5%	223130,41	1,2%	-0,3%
<b>Result. Operat.</b>	208114,79	1,5%	426859,66	2,2%	0,7%
<b>Otros Ingresos</b>	36649,59	0,3%	50280,88	0,3%	0,0%
<b>Otros Egresos</b>	-48,32	0,0%		0,0%	0,0%
<b>Rdos. Fin.y por Tenencia</b>	25328,64	0,2%	121445,20	0,6%	0,4%
<b>Otros Gastos</b>		0,0%		0,0%	0,0%
<b>Result. antes de Imp.</b>	270044,69	1,0%	598585,74	2,0%	1,0%
<b>Impuesto a las Ganancias</b>	-127686,25	0,9%	-212891,27	1,1%	0,2%
<b>Resultado Neto</b>	142358,44	0,0%	385694,47	0,0%	0,0%
<b>Compras</b>	9022510,46	-65,6%	12272180,90	-63,9%	1,7%
<b>Gtos. No Erogables</b>	127879,01	-0,9%	114366,55	-0,6%	0,3%
<b>Gtos. Financieros</b>	41645,18	-0,3%	54925,00	-0,3%	0,0%



<b>Evolución del Patrimonio Neto</b>			
	31-12-09	31-12-10	V.H.
<b>P.N. Inicial</b>	2.591.753	1.554.421	-40%
Resultado del Ejercicio	385.694	142.358	-63%
Distrib. de Dividendos/Honorarios	-1.423.027	-373.000	-74%
Aportes de Capital			-.-
Desafec Rva Rev Tecnico			-.-
Otros Ajustes al Patrimonio			-.-
<b>P.N. Final</b>	1.554.421	1.323.779	-15%

<b>Ingresos Post Balance</b>					
Meses	Ult.Bce.	V.V.	Actual	V.V.	V.H.
Marzo	719.529	27%	971.014	9%	35%
Abril	969.089	36%	2.028.674	19%	109%
Mayo	1.019.039	38%	1.945.369	18%	91%
Junio			1.909.192	18%	-.-
Julio			1.663.307	16%	-.-
Agosto			2.109.939	20%	-.-
Septiembre					-.-
Octubre					-.-
Noviembre					-.-
Diciembre					-.-
Enero					-.-
Febrero					-.-
<b>TOTALES</b>	2.707.657	100%	10.627.495	100%	292%
PROMEDIO	902.552		1.771.249		96%



## Proyecciones para marzo/2011 a febrero/2012

### Flujo de Fondos proyectado

CONCEPTO	31/03/11	30/04/11	31/05/11	30/06/11	31/07/11	31/08/11	30/09/11	31/10/11	30/11/11	31/12/11	31/01/12	28/02/12
Saldo Inicial	50561,001											
Ingresos MI	63160,351	65944,72831	74714,67036	70630,113	86080,68832	74065,81522	86148,09093	182064,5989	176697,9183	175519,7	154393,5	193576,9804
Ingresos ME	568443,16	593502,5548	672432,0333	635671,02	774726,1949	666592,337	775332,8184	1638581,39	1590281,265	1579677	1389541	1742192,823
<b>Total ingresos</b>	<b>631603,51</b>	<b>659447,2831</b>	<b>747146,7036</b>	<b>706301,13</b>	<b>860806,8832</b>	<b>740658,1522</b>	<b>861480,9093</b>	<b>1820645,989</b>	<b>1766979,183</b>	<b>1755197</b>	<b>1543935</b>	<b>1935769,804</b>
Egr. Operativos	-616175,2	643338,7965	-728895,961	689048,14	839779,7345	-722565,9071	-840437,296	-1776172,607	1723816,733	-1712322	-1506221	1888484,262
<b>FF OPERATIVO</b>	<b>15428,34</b>	<b>16108,48654</b>	<b>18250,7426</b>	<b>17252,997</b>	<b>21027,14872</b>	<b>18092,2451</b>	<b>21043,61332</b>	<b>44473,38274</b>	<b>43162,45</b>	<b>42874,64</b>	<b>37714,09</b>	<b>47285,54144</b>
Ingr. Fcieros.												
Egr. Fcieros.												
Inv. Act. Fijo												
Otr. ingr./Egr.												
Aportes/Retiros												
<b>FF NETO</b>	<b>15428,34</b>	<b>16108,48654</b>	<b>18250,7426</b>	<b>17252,997</b>	<b>21027,14872</b>	<b>18092,2451</b>	<b>21043,61332</b>	<b>44473,38274</b>	<b>43162,45</b>	<b>42874,64</b>	<b>37714,09</b>	<b>47285,54144</b>
<b>FF ACUM.</b>	<b>65989,341</b>	<b>82097,82707</b>	<b>100348,5697</b>	<b>117601,57</b>	<b>138628,7159</b>	<b>156720,961</b>	<b>177764,5743</b>	<b>222237,957</b>	<b>265400,407</b>	<b>308275</b>	<b>345989,1</b>	<b>393274,679</b>

NIETO LUCAS EMMANUEL- VILAR TERESA PAOLA



CONCEPTO	PROYECT.	BALANCE	H.POST.	S/BCE	S/POST.
<b>INGRESOS</b>	1.169.164	1.146.239	1.771.249	2%	-34%
<b>EGRESOS</b>	-1.140.605	-1.118.240	-1.727.982	2%	-34%
<b>EBITDA</b>	28.559	27.999	43.267	2%	-34%
<b>EBITDA %</b>	2,44%	2,44%	2,44%		
<b>FLUJO FINANC.</b>	0				
<b>FN PROMEDIO</b>	28.559				



## **CAPITULO Nº 4: ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS**

Conocer como calcular e interpretar índices sirve porque estos son indicadores eficientes de áreas problemáticas que permiten generar preguntas sobre el desempeño económico financiero de una empresa. A pesar de que algunos dicen que analizando un grupo de índices se puede conocer perfectamente la performance de una empresa, es necesario considerar que estos son una herramienta pero de ninguna manera deben considerarse como la única herramienta. Por tal motivo, resulta imprescindible analizarlos considerando factores tales como la evolución económica del sector en la que se desenvuelve la empresa, su estrategia de negocio, su objetivo, habilidades y decisiones de su gerencia.

### Enfoque de análisis

Existen variadas maneras de analizar el desempeño financiero de una empresa, de los cuales existen 5 categorías de desempeño empresaria:

1. rentabilidad
2. liquidez.
3. manejo del capital de trabajo
4. apalancamiento financiero.
5. cobertura

### **ANÁLISIS DE RATIOS:**

#### **Empresa Cereales S.A.**

#### **Situación Patrimonial:**

El Patrimonio es aquel perteneciente a los dueños de la empresa, o como el valor resultante de la diferencia entre los bienes y derechos de la empresa y las deudas o compromisos que posee a una fecha dada, o como la diferencia entre la totalidad de los rubros activos y de los rubros pasivos.



Incremento del Patrimonio Neto en un 70% propulsado principalmente por incremento en la utilidad del ejercicio (positivo).

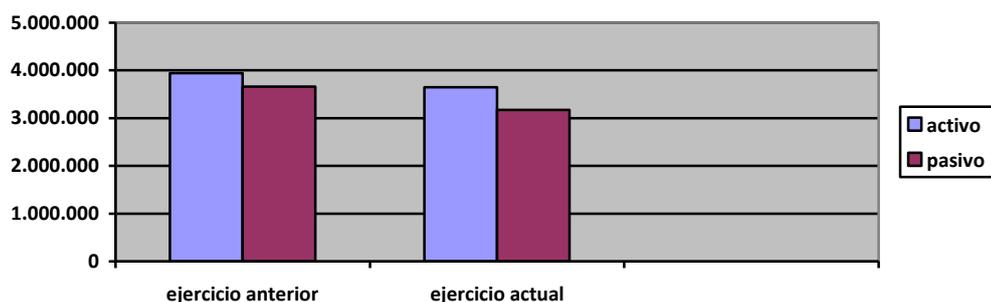
Patrimonio neto = activo – pasivo

Patrimonio neto = \$ 3.649.333 - \$ 3.173.114

Patrimonio neto= \$ 476.218 del Ej.: actual

Patrimonio neto = \$ 279.729 del Ej.: anterior

Variación del Patrimonio neto = \$ 476.218/\$ 279.729



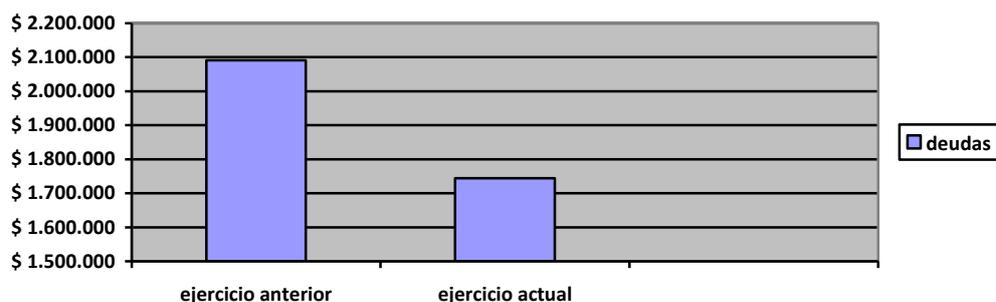
Las Deudas Comerciales son la expresión contable de las obligaciones corrientes de pago generadas en operaciones de compra a crédito de bienes inventariables, como son las mercancías o existencias, siempre y cuando estas operaciones sean habituales del proceso de producción propia de la empresa. Reduce su nivel de deudas en un 4% lo que cual es producido por la reducción en los anticipos de los clientes por la reducción en las cosechas; para este tipo de empresas esta cuenta es muy importante dado que los clientes entregan el cereal para su guarda a las cerealeras y cuando encuentran un precio justo para el cliente, el 48 % del pasivo corresponde a deudas comerciales.

Deudas comerciales = sumatoria de todas las deudas/ pasivo

Deudas comerciales = 57,1% Ej.: actual

Deudas comerciales = 55% Ej.: anterior

Variación de las Deudas comerciales = -4%



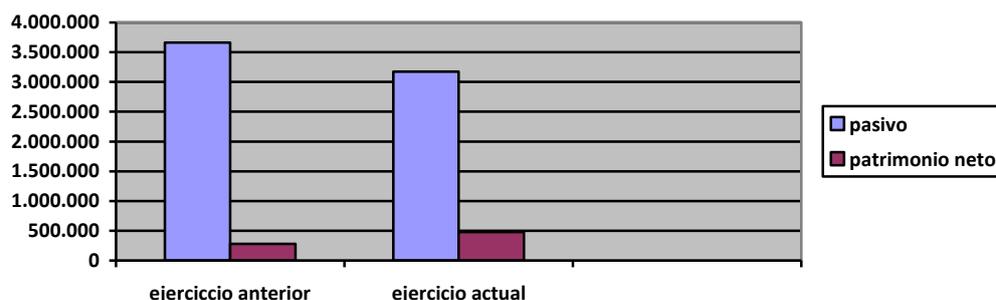
Reduce su nivel de endeudamiento en un 49 %, este ratio nos indica, por cada peso de recursos propios aportados a la empresa, cuantos de capital de terceros se emplearon, la firma ha reducido el nivel de endeudamiento con terceros. Esto es positivo dado que la empresa reduce el costo por pago de intereses.

Endeudamiento = pasivo / patrimonio neto

Endeudamiento = 13,08 Ej.: actual

Endeudamiento = 6,66 Ej.: anterior

Variación del Endeudamiento = -49%



La Solvencia trata de determinar la capacidad de una empresa para hacer frente a todas sus deudas con la realización de sus activos

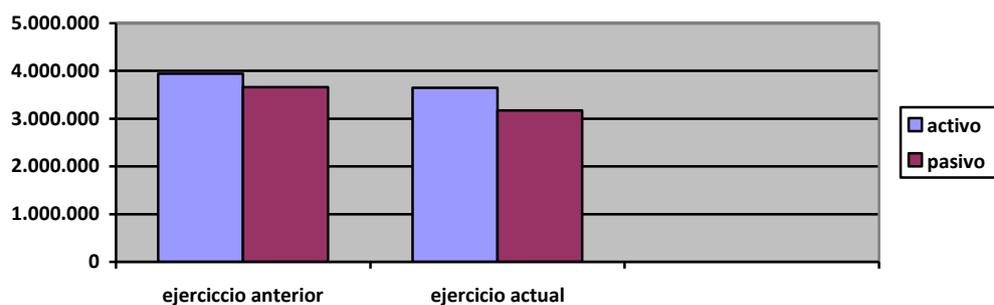
Posee un índice de solvencia de 1.15 % al estar por encima de un digito quiere decir que la empresa por cada peso de pasivo posee 1.15 pesos de activo, es decir la empresa puede responder a sus deudas y además le resta dinero.

Solvencia = total de activo / total de pasivo

Solvencia = 1,15 Ej.: actual

Solvencia = 1,08 Ej.: anterior

Variación de la Solvencia = 7%



Las inmobilizaciones son parte del activo de una empresa constituido por todos los bienes y derechos que ésta utiliza para la realización de sus actividades, y que tienen carácter duradero.

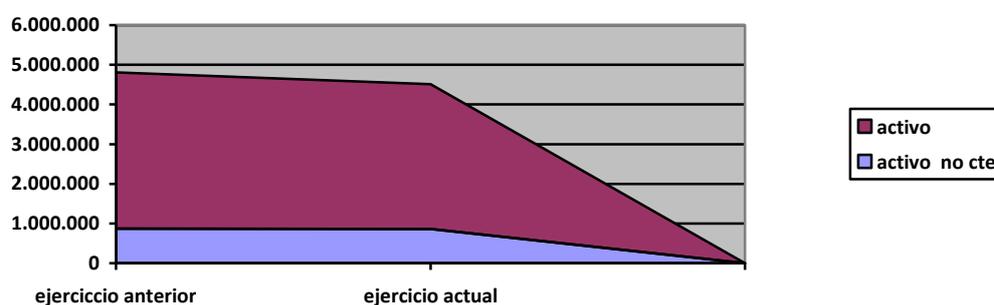
La firma posee un 15,6% recursos de inmobilizados, lo cual quiere decir que la empresa posee 84,4% de activo corriente lo que demuestra el grado de liquidez que poseen las empresas de este rubro, dado que el mayor porcentaje de bienes que posee son de cambio (cereales, etc.)

Inmovilización = activo no corriente / activo

Inmovilización = 22.02% Ej.: actual

Inmovilización = 23.50% Ej.: anterior

Variación de la Inmovilización = 6.7%

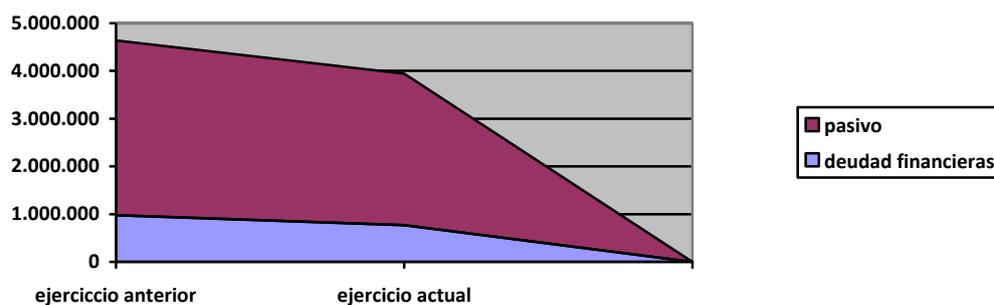


Relación Deudas Financieras y Pasivo = Ds Financieras / Pasivo

Rel. Deudas Financieras y Pasivo = 978.796/3.659.759 = 26.7% ej. Anterior

Rel. Deudas Financieras y Pasivo = 769.638/3.173.114 = 24.3% ej. Actual

Variación de Relación Deudas Financieras y Pasivo = -9%

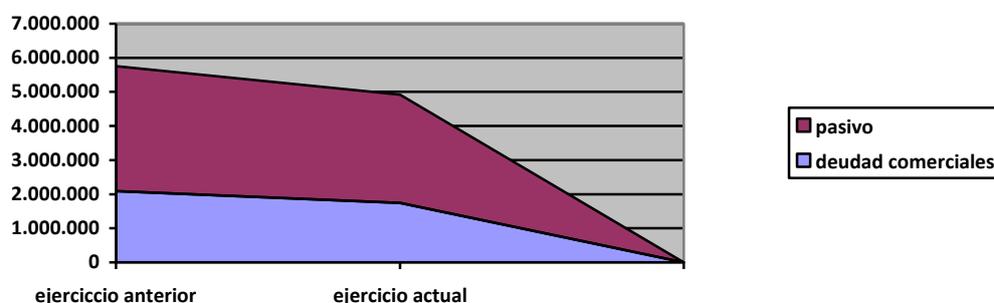


Relación Deudas Comerciales y Pasivo = Deudas Comerciales / Pasivo

Rel. Deudas Comerciales y Pasivo = 2.091.350/3.659.759 = 57.1% ej. Anterior

Rel. Deudas Comerciales y Pasivo = 1.744.270/3.173.114 = 55% ej. Actual

Variación de Relación Deudas Comerciales y Pasivo = -4%



### **Situación Financiera:**

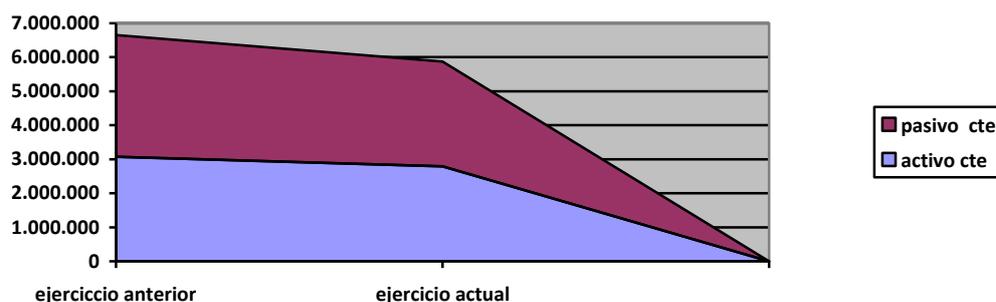
La firma reduce su capital de trabajo (variación del -42%) , si bien el pasivo corriente se redujo en un 14% , el activo corriente se redujo en un 7 % , generado por la reducción de los créditos por venta, esto último da a pensar que la empresa estar realizando ventas de contado, y se le debe adicionar la reducción en las ventas.

Capital de Trabajo = Activo Corriente – Pasivo Corriente

Capital de Trabajo = -506.198 ej. Anterior

Capital de Trabajo = -291.357 ej. Actual

Variación Capital de Trabajo = -42%



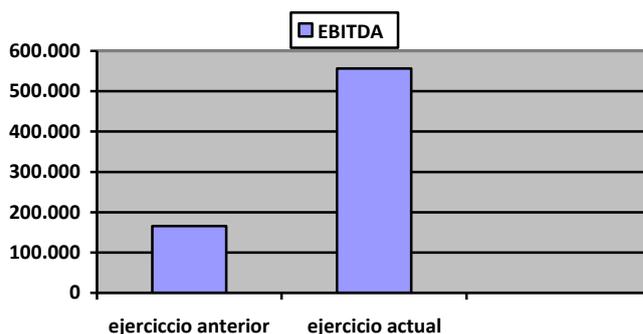
EBITDA significa en ingles: "Earnings before Interests, Tax, Depreciation and Amortization". Se obtiene a partir del estado de pérdidas y ganancias de una empresa: En español es el margen o resultado bruto de explotación de la empresa antes de deducir los intereses (carga financiera), las amortizaciones o depreciaciones y el impuesto sobre sociedades

$$\text{EBITDA} = \text{Utilidad operativa} + \text{Depreciación} + \text{Amortización} + \text{provisiones}$$

$$\text{EBITDA} = 165.278 \text{ ej. Anterior}$$

$$\text{EBITDA} = 556.020 \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación EBITDA} = 236\%$$



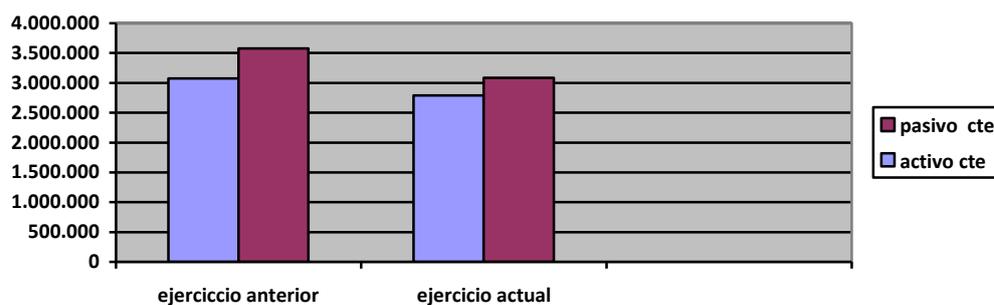
La liquidez implica, por tanto, la capacidad puntual de convertir los activos el líquidos o de obtener disponible para hacer frente a los vencimientos a corto plazo.

$$\text{Liquidez Corriente} = \text{Activo Corriente} / \text{Pasivo Corriente}$$

$$\text{Liquidez Corriente} = 0.86 \text{ ej. Anterior}$$

$$\text{Liquidez Corriente} = 0.91 \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación Liquidez Corriente} = 5\%$$



Este ratio nos informa en base a los plazos promedios de realización y exigibilidad del activo corriente, y pasivo corriente

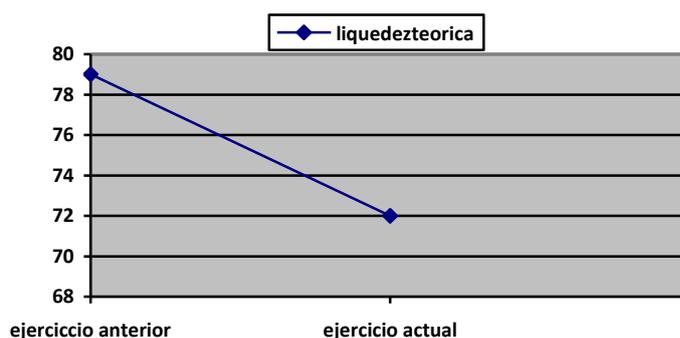
Liquidez Teórica = (Rotación de créditos+ Rot de bienes de cambio/Rotación de deudas)

Liquidez Teórica = 0.79 ej. Anterior

Liquidez Teórica = 0.72 ej. Actual

Variación Liquidez Teórica = -9%

En este caso 0,72 está algo próximo al exigido de 0,91 el cual resulta cercano al ratio de liquidez corriente. Es decir coincidirán los flujos de ingresos y egresos.



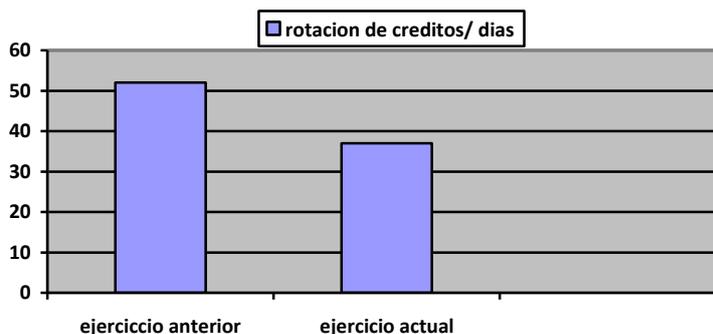
Rotación de créditos cantidad de veces que se cobran los créditos por ventas en un período determinado. Representa la cantidad de veces que se cobran los créditos durante el año. la firma ha mejorado el tiempo de cobro de las ventas.

Rotación de Créditos = ventas / promedio cuentas a cobrar

Rotación de Créditos = 52 días ej. Anterior

Rotación de Créditos = 37 días ej. Actual

Variación de Rotación de Créditos = -28%



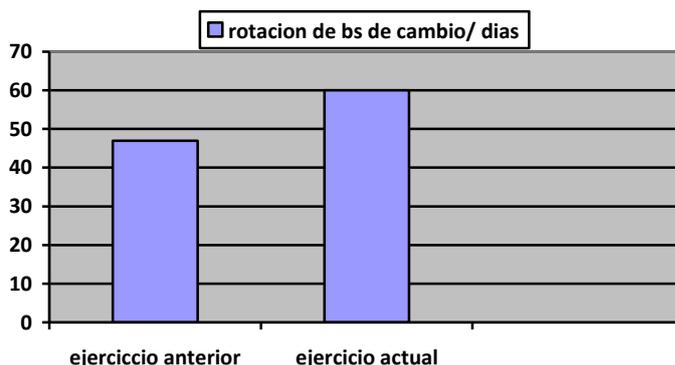
Es la cantidad de veces que dentro de un lapso de tiempo se vende el stock de mercaderías. La empresa está sufriendo una demora en la rotación de sus bienes de cambio, en una variación de un 29%, esta situación se ve reflejada en el nivel de especulación que los clientes tuvieron durante el ejercicio en relación a los precios de los commodities.

**Rotación de Bienes de Cambio = CMV/ promedio inventarios**

Rotación de Bienes de Cambio = 47 días ej. Anterior

Rotación de Bienes de Cambio = 60 días ej. Actual

Variación de Rotación de Bienes de Cambio = 29%



Teniéndose constante la composición de activos y pasivos corrientes, los plazos de realización del activo corriente y exigibilidad de los demás pasivos corrientes, en la medida en que este indicador baje o suba, necesitaremos más o menos capital de trabajo. El descenso se debe a una caída de un 25% en el nivel de compras, no porque la firma haya tomado más deuda.

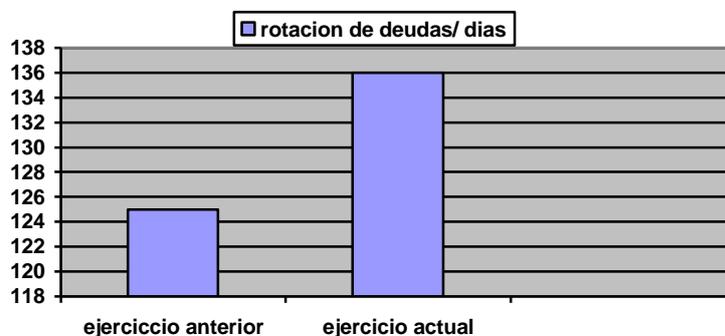


Rotación de Deudas = compras / promedio cuentas a pagar

Rotación de Deudas = 125 días ej. Anterior

Rotación de Deudas = 136 días ej. Actual

Variación Rotación de Deudas = 9%



### Situación Económica:

La empresa ha sufrido una caída en sus ventas de un 18 % provocado por problemas climáticos de la gran sequía del último ejercicio.

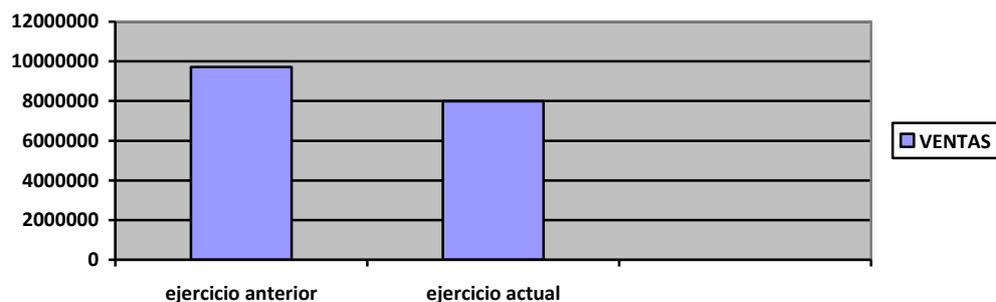
Ventas Totales

Ventas Totales = 9.720.313 ej. Anterior

Ventas Totales = 7.986.114 ej. Actual

Var. Ventas Totales =  $(7.986.114 - 9.720.313) / 9.720.313$

Var. Ventas Totales = -21%



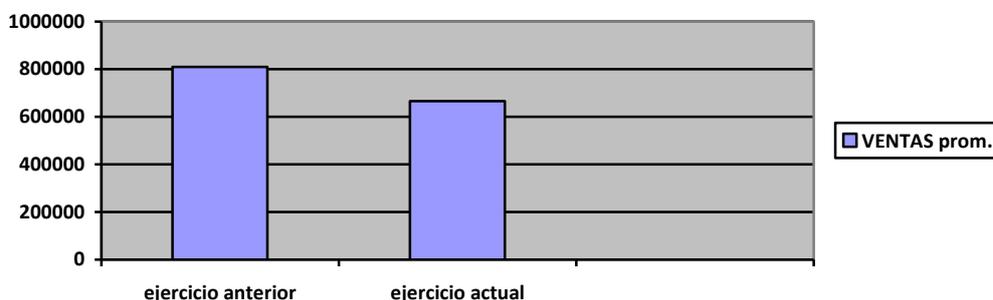


### Ventas Promedio

Ventas Promedio = 810.026 ej. Anterior

Ventas Promedio = 665.510 ej. Actual

Variación Ventas Promedio = -18%



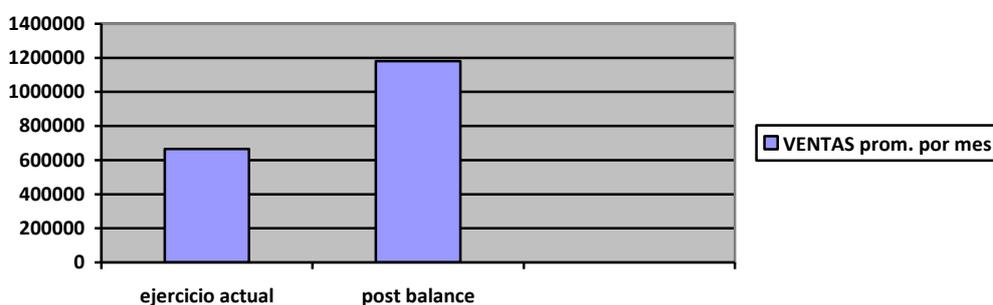
Se evidencia un crecimiento de un 23% de crecimiento en las ventas post balance, lo cual demuestra que la empresa no ha evidenciado problemas internos y que la caída en las ventas que atravesó en el ejercicio correspondían a solamente a problemas climáticos.

### Ventas Promedio Post balance

Ventas Promedio Post = 961.542 ej. Anterior

Ventas Promedio Post = 1.180.697 ej. Actual

Variación Ventas Promedio Post = 23%



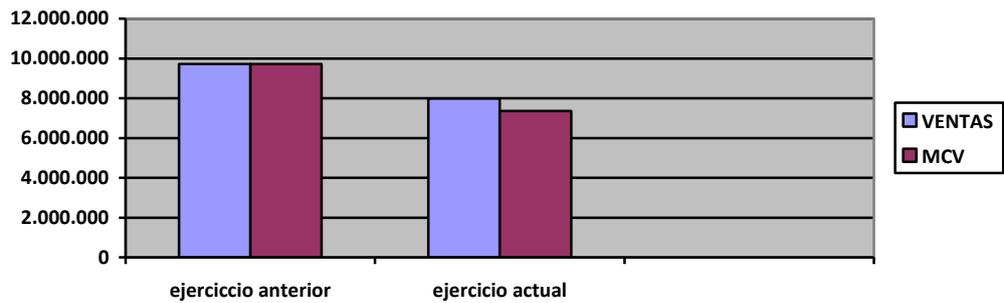
El margen mide el beneficio obtenido por cada unidad monetaria vendida, es decir, la rentabilidad de las ventas

Margen Sobre Ventas = resultado bruto / Ventas

Margen Sobre Ventas = 0.01% ej. Anterior

Margen Sobre Ventas = 7.8% ej. Actual

Variación Margen Sobre Ventas = 779%



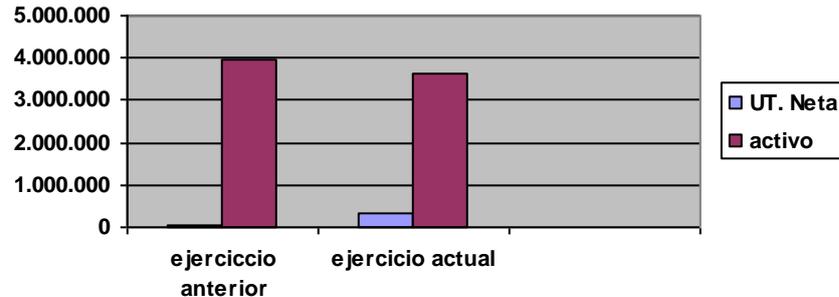
**Rentabilidad del Activo** Razón financiera que muestra la rentabilidad de la empresa generada a partir de sus activos totales. Esta es calculada como Utilidad Neta sobre Activo Total.

$$\text{Rentabilidad del Activo} = \text{Utilidad Neta} / \text{Activo total}$$

$$\text{Rentabilidad del Activo} = -8.14\% \text{ ej. Anterior}$$

$$\text{Rentabilidad del Activo} = 5.38\% \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación Rentabilidad del Activo} = 251\%$$



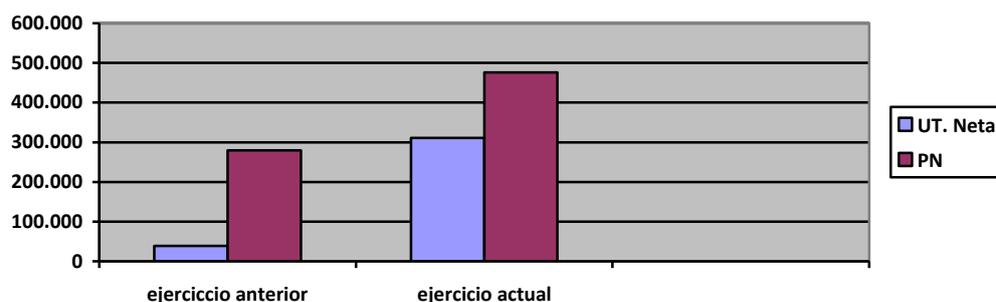
**Rentabilidad del Patrimonio Neto** Esta razón lo obtenemos dividiendo la utilidad neta entre el patrimonio neto de la empresa. Mide la rentabilidad de los fondos aportados por el inversionista.

$$\text{Rentabilidad del Patrimonio Net} = \text{Utilidad Neta} / \text{Patrimonio Neto}$$

$$\text{Rentabilidad del Patrimonio Neto} = -2.06\% \text{ ej. Anterior}$$

$$\text{Rentabilidad del Patrimonio Neto} = 14.84\% \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación Rentabilidad del Patrimonio Neto} = 113\%$$



## ANÁLISIS DE RATIOS:

### Empresa Argentina SA

#### Situación Patrimonial

El Patrimonio es aquel perteneciente a los dueños de la empresa, o como el valor resultante de la diferencia entre los bienes y derechos de la empresa y las deudas o compromisos que posee a una fecha dada, o como la diferencia entre la totalidad de los rubros activos y de los rubros pasivos.

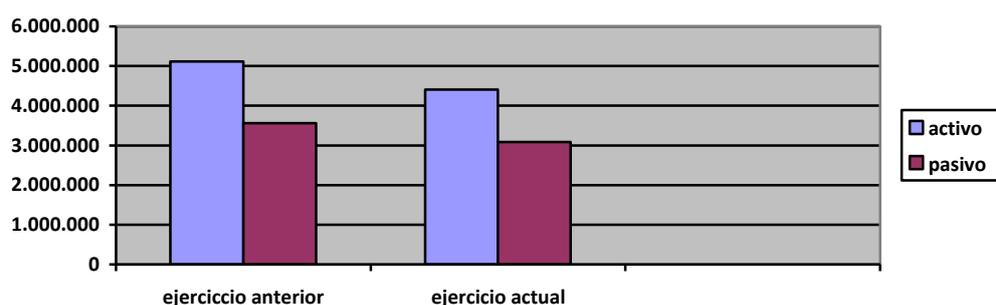
Disminución del Patrimonio Neto en un 15% propulsado principalmente por una disminución del 40 % en el patrimonio neto al inicio y una disminución del 63% resultado del ejercicio en comparación con el ejercicio anterior.

Patrimonio neto = activo – pasivo

Patrimonio neto = 1.554.421 ej. Anterior

Patrimonio neto= 1.323.779 ej. Actual

Variación del Patrimonio neto = -15%





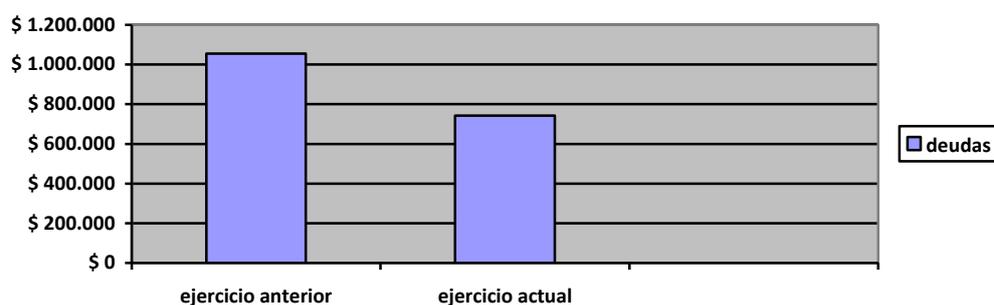
Reduce su nivel de deudas en un 29% lo que cual es producido por la reducción en los anticipos de los clientes por la reducción en las cosechas; para este tipo de empresas esta cuenta es muy importante dado que los clientes entregan el cereal para su guarda a las cerealeras y cuando encuentran un precio justo para el cliente, el 29 % del pasivo corresponde a deudas comerciales.

Deudas comerciales = suma de todas las deudas/ pasivo

Deudas comerciales = 29,6%

Deudas comerciales = 24,2%

Variación de las Deudas comerciales = -18%



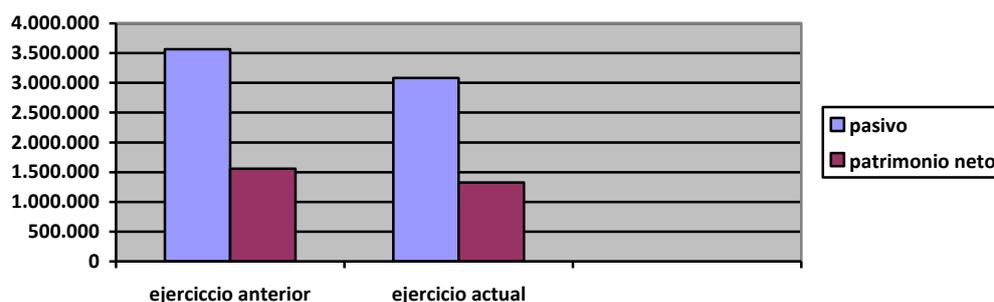
Incrementa su nivel de endeudamiento en un 2%, la firma ha aumentado el nivel de endeudamiento, provocado por una disminución en el patrimonio neto.

Endeudamiento = pasivo / patrimonio neto

Endeudamiento = 2.29 ej. Anterior

Endeudamiento = 2.33 ej. Actual

Variación del Endeudamiento = 2%





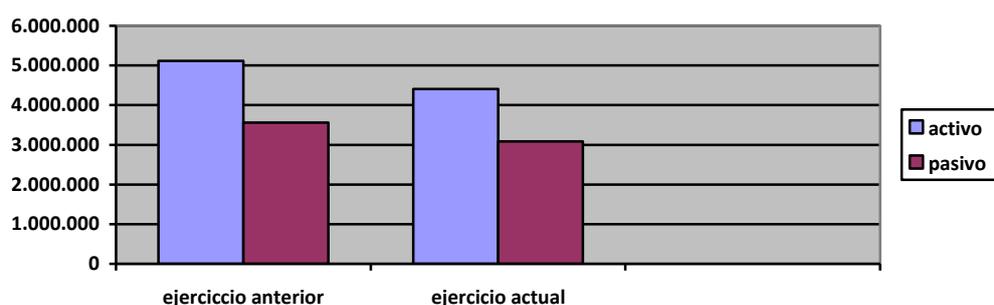
Posee un índice de solvencia de 1.43 % al estar por encima de un dígito quiere decir que la empresa por cada peso de pasivo posee 1.43 pesos de activo, es decir la empresa puede responder a sus deudas y además le resta dinero.

Solvencia = total de activo / total de pasivo

Solvencia = 1.44 ej. Anterior

Solvencia = 1.43 ej. Actual

Variación de la Solvencia = 0%



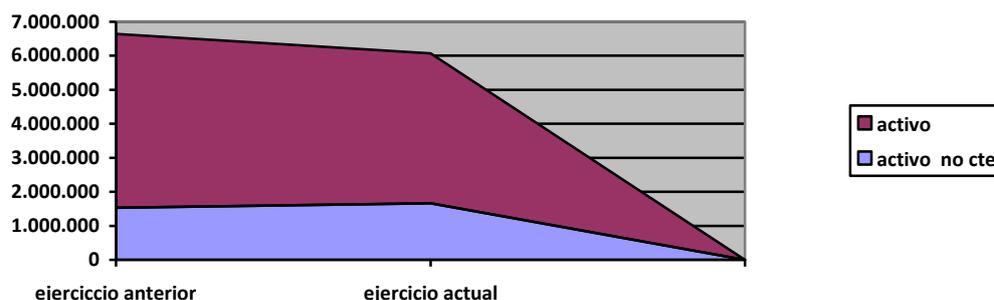
La firma posee un 37,7% recursos de inmovilizados, lo cual quiere decir que la empresa posee 70% de activo corriente lo que demuestra el grado de liquidez que poseen las empresas de este rubro, dado que el mayor porcentaje de bienes que posee son de cambio (cereales, etc.)

Inmovilización = activo no corriente / activo

Inmovilización = 29.2% ej. Anterior

Inmovilización = 37.7% ej. Actual

Variación de la Inmovilización = 29%





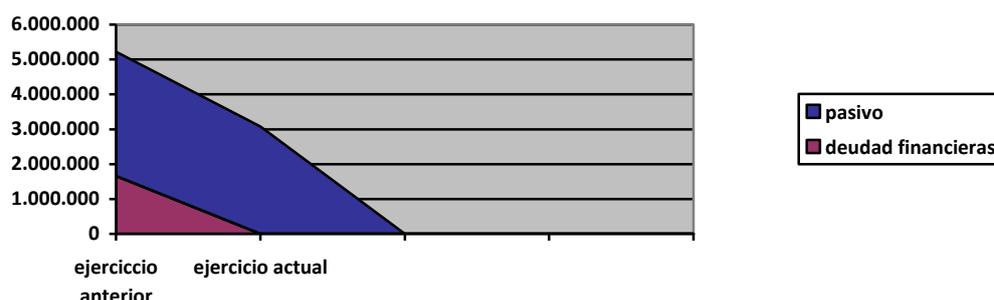
La empresa ha reducido sus deudas en un 4%, la misma ha tomado deuda a corto plazo, la cual ha pasado a formar el 31% del pasivo corriente, es decir ha saldado una importante parte de pasivo a largo plazo.

Relación Deudas Financieras y Pasivo = Deudas Financieras / Pasivo

Relación Deudas Financieras y Pasivo = 46.6% ej. Anterior

Relación Deudas Financieras y Pasivo = 44.7% ej. Actual

Variación de Relación Deudas Financieras y Pasivo = -4%

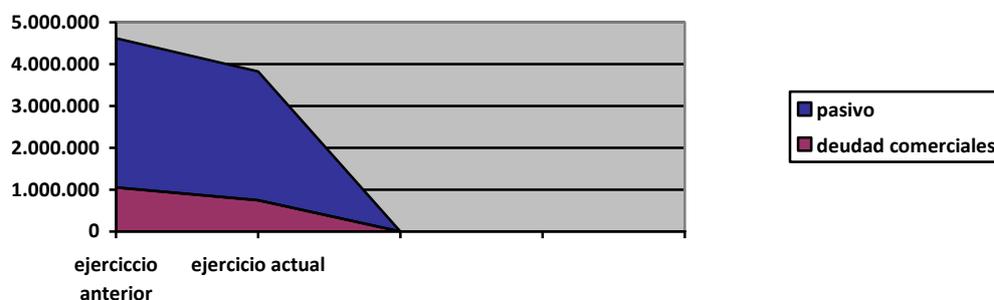


Relación Deudas Comerciales y Pasivo = Deudas Comerciales / Pasivo

Relación Deudas Comerciales y Pasivo = 29.6% ej. Anterior

Relación Deudas Comerciales y Pasivo = 24.2% ej. Actual

Variación de Relación Deudas Comerciales y Pasivo = -18%





### Situación Financiera

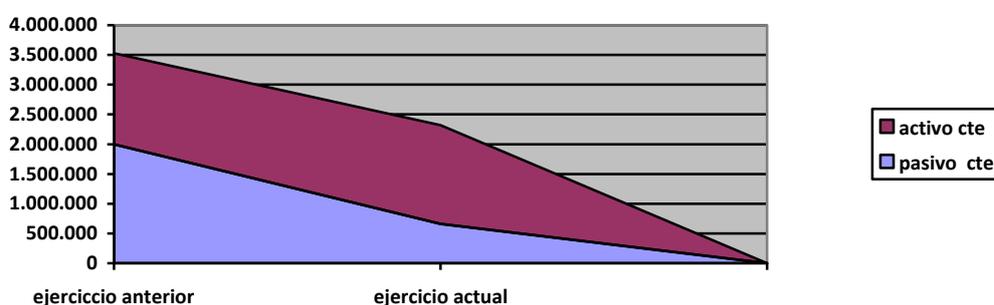
La firma reduce su capital de trabajo (variación del -84%) generado por el incremento de en las deudas financieras a corto plazo, y la reducción de los créditos por venta, esto último da a pensar que la empresa estar realizando ventas de contado, y se le debe adicionar la reducción en las ventas.

Capital de Trabajo = Activo Corriente – Pasivo Corriente

Capital de Trabajo = 2.024.425 ej. Anterior

Capital de Trabajo = 317.721 ej. Actual

Variación Capital de Trabajo = -84%

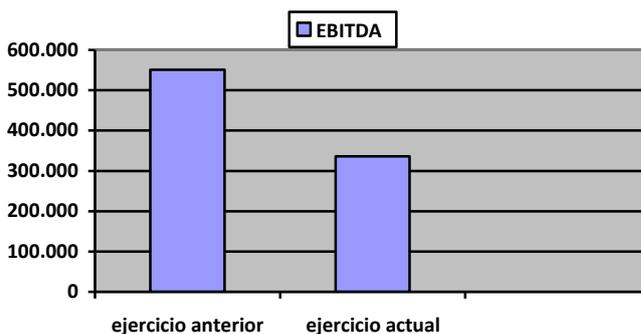


EBITDA = Utilidad operativa + Depreciación + Amortización + provisiones

EBITDA = 541.226 ej. Anterior

EBITDA = 335.994 ej. Actual

Variación EBITDA = -38%





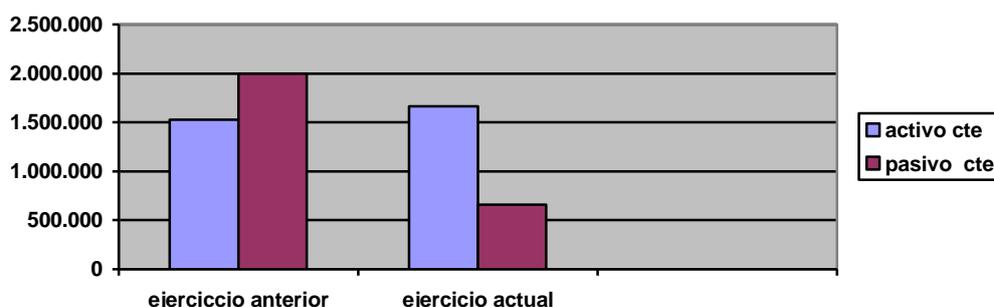
Por cada peso que se adeuda en el corto plazo, cuantos pesos se cuentan para hacer frente a dichas obligaciones. es decir que la empresa por cada peso de pasivo, posee 1.13 peso de recurso para cancelar estos.

$$\text{Liquidez Corriente} = \text{Activo Corriente} / \text{Pasivo Corriente}$$

$$\text{Liquidez Corriente} = 3589650 / 1565225 = 2.29 \text{ ej. Anterior}$$

$$\text{Liquidez Corriente} = 2741295 / 2423574 = 1.13 \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación Liquidez Corriente} = (1.13 - 2.29) / 2.29 = -51\%$$



En este caso 0,72 está algunos puntos por debajo al exigido de 1.13 el cual resulta distinto al ratio de liquidez corriente. Es decir no coincidirán los flujos de ingresos y egresos.

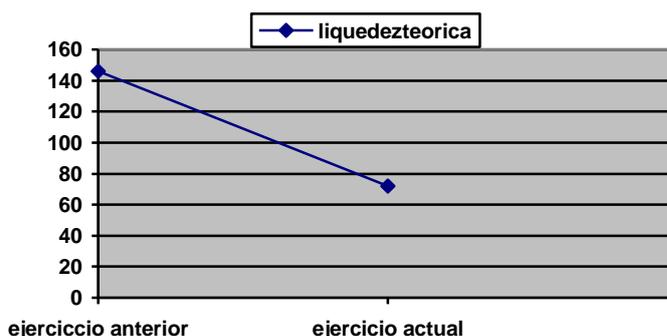
$$\text{Liquidez Teórica} = \text{Activo Cte.} - \text{Bs de Cambio} / \text{Pasivo Cte.}$$

$$\text{Liquidez Teórica} = (3589650 - 1189570) / 1565225 = 1.53\% \text{ ej Ant}$$

$$\text{Liquidez Teórica} = (2741295 - 1323166) / 2423574 = 0.58 \text{ ej. Actual}$$

$$\text{Variación Liquidez Teórica} = -62\%$$

En este caso 0,58 está lejos al exigido de 0,91 el cual resulta cercano al ratio de liquidez corriente. Es decir coincidirán los flujos de ingresos y egresos.





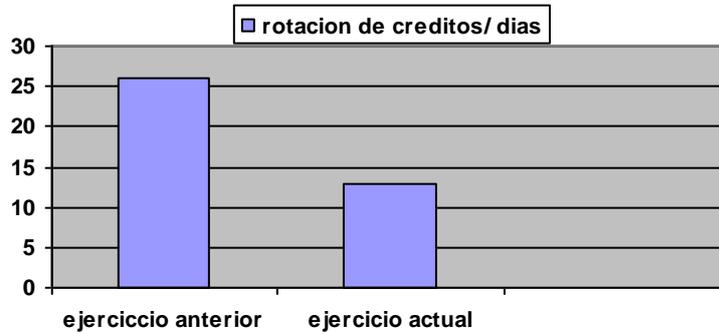
La firma ha mejorado el tiempo de cobro de las ventas

Rotación de Créditos = ventas / promedio cuentas a cobrar

Rotación de Créditos = 26 días ej. Anterior

Rotación de Créditos = 13 días ej. Actual

Variación de Rotación de Créditos = -49%



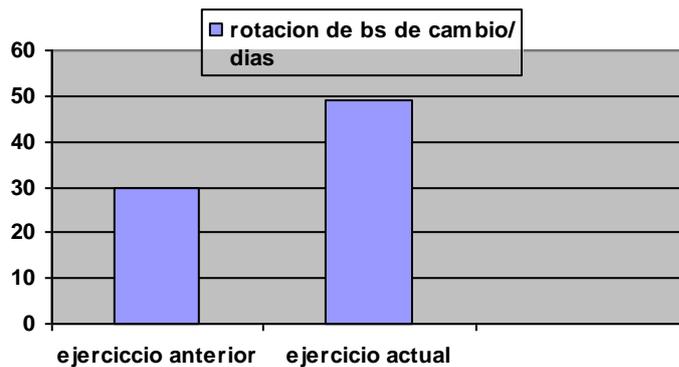
La empresa está sufriendo una demora en la rotación de sus bienes de cambio, en una variación de un 29%, esta situación se ve reflejada en el nivel de especulación que los clientes tuvieron durante el ejercicio en relación a los precios de los commodities.

Rotación de Bienes de Cambio =  $CMV / \text{promedio inventarios}$

Rotación de Bienes de Cambio = 30 días ej. Anterior

Rotación de Bienes de Cambio = 49 días ej. Actual

Variación de Rotación de Bienes de Cambio = 64%





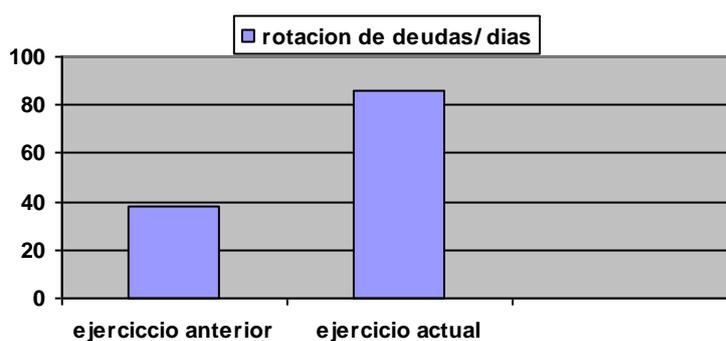
El descenso se debe a una caída de un 26% en el nivel de compras, Y a la toma de más deuda.

Rotación de Deudas = compras / promedio cuentas a pagar

Rotación de Deudas = 38 días ej. Anterior

Rotación de Deudas = 86 días ej. Actual

Variación Rotación de Deudas = 125%



### **Situación Económica**

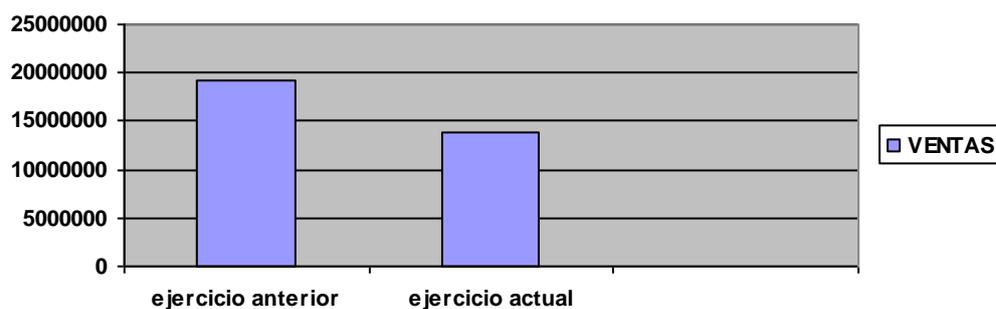
La empresa ha sufrido una caída en sus ventas de un 28 % provocado por problemas climáticos de la gran sequía del último ejercicio.

Ventas Totales =

Ventas Totales = 19.206.260 ej. Anterior

Ventas Totales = 13.754.874 ej. Actual

Variación Ventas Totales = -28%



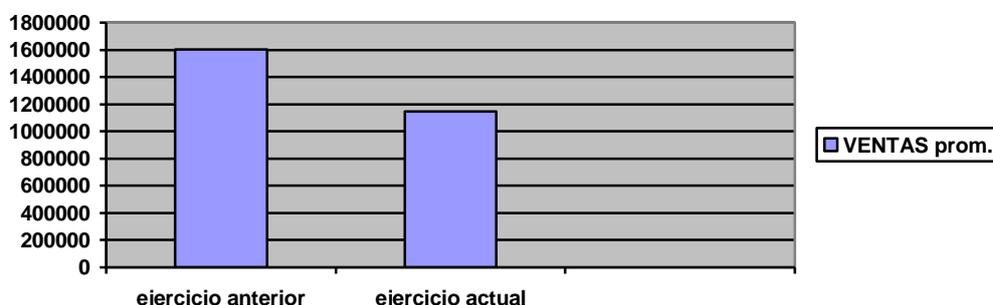


Ventas Promedio =

Ventas Promedio = 1.600.522 ej. Anterior

Ventas Promedio = 1.146.239 ej. Actual

Variación Ventas Promedio = -28%



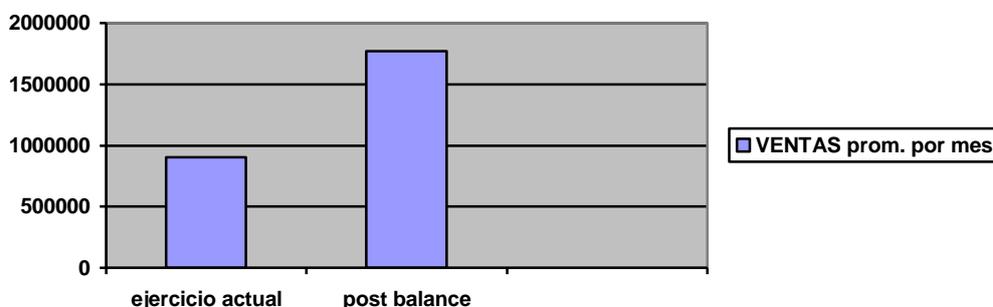
Se evidencia un crecimiento de un 96% de crecimiento en las ventas post balance, lo cual demuestra que la empresa no ha evidenciado problemas internos y que la caída en las ventas que atravesó en el ejercicio correspondían a solamente a problemas climáticos, ver cuadro de ingresos post balance del capítulo anterior.

Ventas Promedio Post = ventas totales / N° de meses

Ventas Promedio Post = 2707657/3 = 902.552 ej. Anterior

Ventas Promedio Post = 10627495/6 = 1.771.249 ej. Actual

Var Vta. Promedio Post =  $(1771249 - 902552) / 902552 = 96\%$



La rentabilidad de las ventas se redujo en un 48%, generado por una caída en los costos de ventas, el cual a su vez se produjo por una caída en las ventas por lo ya mencionado.



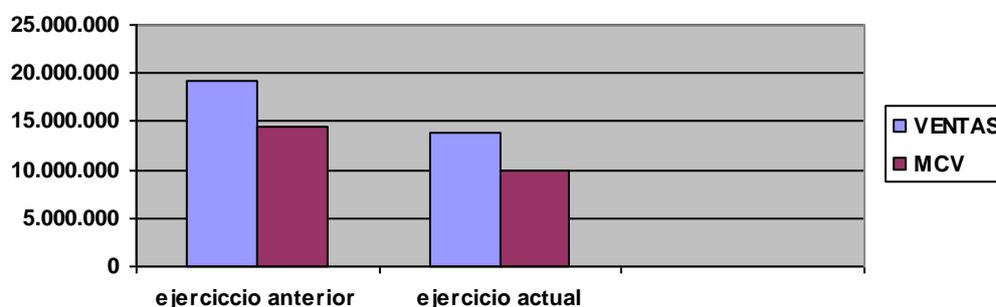
Margen Sobre Ventas = resultado bruto / Ventas

Margen Sobre Ventas = 28.35% ej. Anterior

Margen Sobre Ventas = 24.27% ej. Actual

Variación Margen Sobre Ventas = -16.81%

La rentabilidad de las ventas se incremento en un 48%

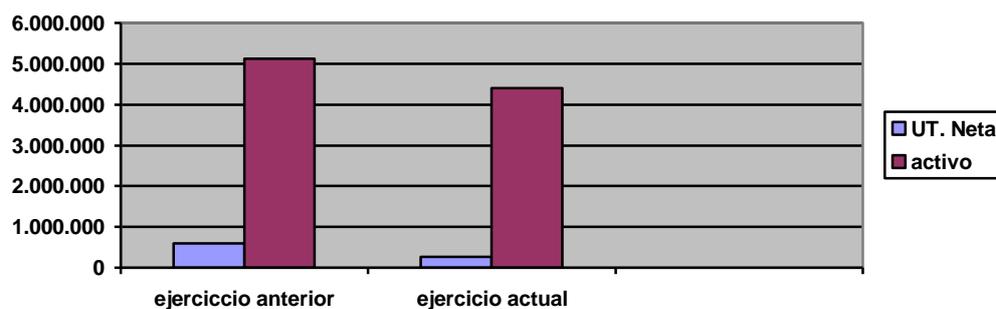


Rentabilidad del Activo = Utilidad Neta / Activo total

Rentabilidad del Activo = 2.78% ej. Anterior

Rentabilidad del Activo = 8.75% ej. Actual

Variación Rentabilidad del Activo = 68%



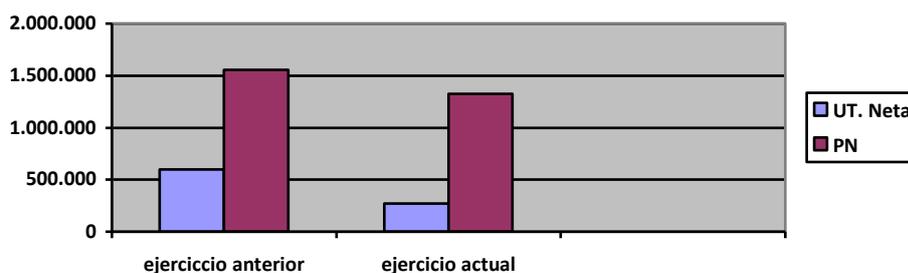
Rentabilidad del Patrimonio Neto = Utilidad Neta / Patrimonio Neto

Rentabilidad del Patrimonio Neto = 9.15% ej. Anterior

Rentabilidad del Patrimonio Neto = 29.13% ej. Actual

Variación Rentabilidad del Patrimonio Neto = 68%

Los fondos aportados por los inversionistas suben en un 68%, generado por una caída en el resultado del ejercicio.



### Comparación de ambas cerealeras: Ratios

Una vez que ya realizamos los cálculos de cada uno de los ratios para cada empresa cerealera por separado, podemos ahora comparar ambos ratios a través del siguiente cuadro:

Estados de Resultados:						
RUBROS /RAZÓN SOCIAL	Cerealera Argentina SA	V.V.	Empresa Cereales SA	V.V.	V.H.	
VENTAS	19206259	100%	7986114	100%	-58%	
Costos de Ventas	-14544148	75%	-7358688	92%	-49%	
Result. Bruto	4662111	24%	627426	8%	-86%	
Gtos. de Administración	-384684	2%	-109182	1%	-71%	
Gtos. Comercialización	-4073698	21%	-227664	3%	-94%	
Otros Gtos. Operativos	223130	1%	220582	3%	-1%	
Result. Operat.	426859	2%	511162	6%	19%	
Otros Ingresos	50280	0%	5264	0%	-89%	
Otros Egresos		0%	-67528	1%		
Rdos. Fin.y por Tenencia	121445	0%	-138337	2%	-213%	
Otros Gastos		0%	0	0%		
Result. antes de Imp.	598585	2%	310561	4%	-48%	
Impuesto a las Ganancias	-212891	1%	-114073	1%	-46%	
Resultado Neto	385694	1%	196488	2%	-49%	
Compras	12272180	63%	6768318	-85%	-44%	
Gtos. No Erogables	114366	0%	44857	-1%	-60%	
Gtos. Financieros	54925	0%	48884	-1%	10%	

Evolución del Patrimonio Neto			
	Cerealera Argentina SA	Empresa Cereales SA	V.H.
P.N. Inicial	1554420,799	279729,44	-82%
Resultado del Ejercicio	142358,436	196488,8	38%
Distrib. de Dividendos/Honorarios	-373000		-100%
Aportes de Capital	0	0	-.-
Desafec Rva Rev Tecnico	0	0	-.-
Otros Ajustes al Patrimonio	0	0	-.-
P.N. Final	1323779,235	476218,24	-64%



Ingresos Post Balance					
Meses	Cerealera Argentina SA	V.V.	Empresa Cereales SA	V.V.	V.H.
marzo	971013,922	9%	532608	7%	-45%
Abril	2028674,31	19%	1791466	22%	-12%
Mayo	1945368,78	18%	1598227	20%	-18%
Junio	1909192,45	18%	1759167	22%	-8%
Julio	1663306,69	16%	1062183	13%	-36%
agosto	2109938,95	20%	1368778	17%	-35%
TOTALES	10627495,1	1	8112429	1	-24%
PROMEDIO	1771249,18		1352071,5		-24%

Sit. Patrimonial			
	Cerealera Argentina SA	Empresa Cereales SA	V.H.
P.N. (Valor Libros)	\$ 1.323.779,24	\$ 476.218,24	-64%
Deuda financiera	\$ 1.377.170,30	\$ 769.637,81	-44%
Deuda Comercial	\$ 746.173,14	\$1.744.269,53	134%
Solvencia	1,43	1,15	-20%
Endeudamiento	233%	666%	186%
Inmovilización	37.7%	23.5%	-38%
Deu Fin/Pas	45%	24%	-46%
Deu Comer/Pas	24%	55%	127%

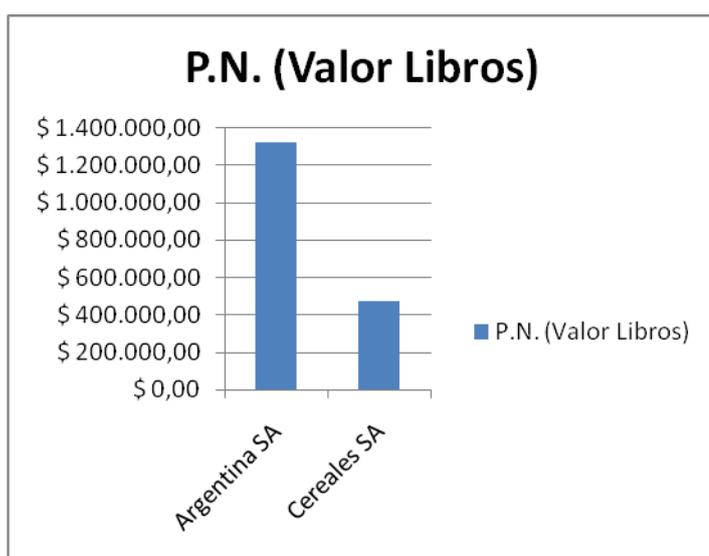
ARGENTINA SA Se encuentra mejor calzada con un 64% más de patrimonio neto que CEREALES SA , pero esta última se encuentra en un 44% menos de deuda tomada con entidades financieras, no se posicionada de igual manera en cuanto a las deudas comerciales , dado que en cuanto que este ratio supera en un 134% a la primera lo cual nos demuestra que las firmase calza con este tipo de créditos, llevándola a un nivel de endeudamiento que supera a su competidora en un 186%, a mencionar que esta deuda es de corto plazo, esta si bien su solvencia decae en un 20% queda por encima de un digito .en conclusión es una empresa patrimonialmente solvente que se está calzando a corto plazo con deudas comerciales. Y en cuanto a ARGENTINA SA patrimonialmente solida, con buen respaldo de sus dueños, y que incrementa su nivel de inmovilización por razones de estacionalidad y ventas.



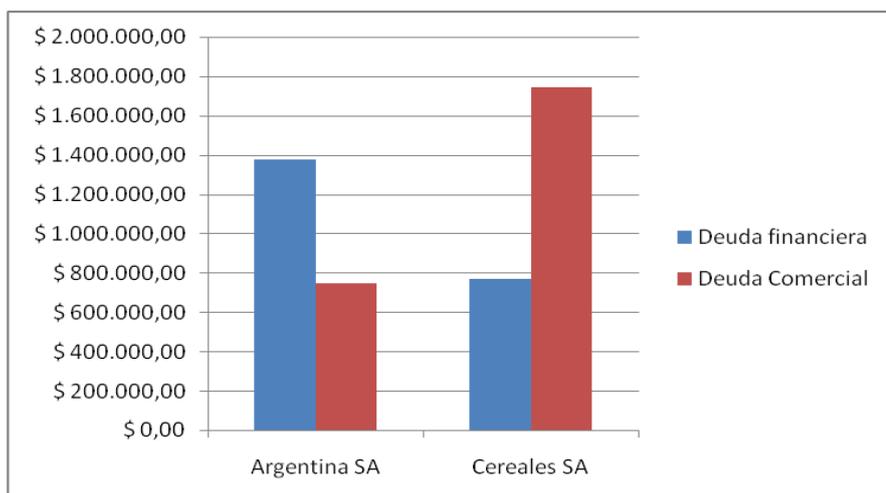
## Gráficos Comparativos entre las Empresas

En base al cuadro comparativo presentado anteriormente es que hemos decidido también mostrar de manera comparativa los ratios del último ejercicio de cada empresa a través de gráficos para una rápida comparación.

Por lo cual se presentan a continuación dichos gráficos tomando como fuente y referencia los cálculos efectuados para cada empresa por separado, considerando el último ejercicio que presentan. Además se encuentran detallado cómo se llegaron a cada ratio al principio del capítulo.

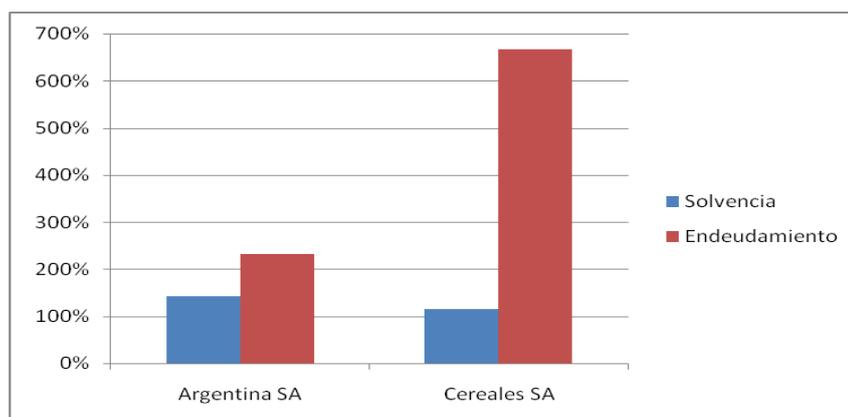


A partir de este gráfico se puede evidenciar que la empresa Argentina S.A. cuenta con un Patrimonio Neto mucho mayor que la empresa Cereales S.A., en términos monetarios el Patrimonio de Cereales (\$476.218,24) es un 64% menos que el de Argentina S.A. (\$1.323.779,24).



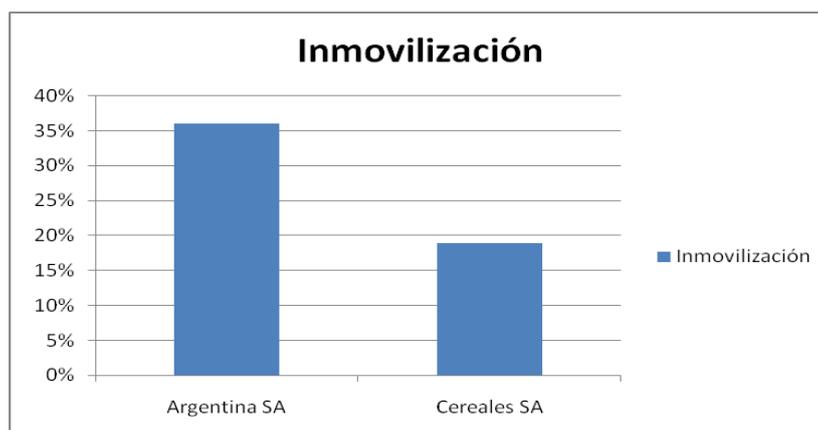


En este caso vemos distintas políticas de endeudamiento, por un lado la empresa Argentina S.A. presenta un mayor nivel de Deuda Financiera (\$1.377.170,30) y una menor cantidad de Deuda Comercial (\$746.173,14) en comparación con la empresa Cereales S.A. que posee una alta Deuda Comercial (\$1.744.269,53) y una menor Deuda Financiera (\$ 769.637,81). En porcentajes, la primera cuenta con un 44% más endeudada con entidades financieras que la segunda, pero a nivel de deuda comercial, la segunda empresa se encuentre un 134% más endeudada con créditos comerciales que la primera.



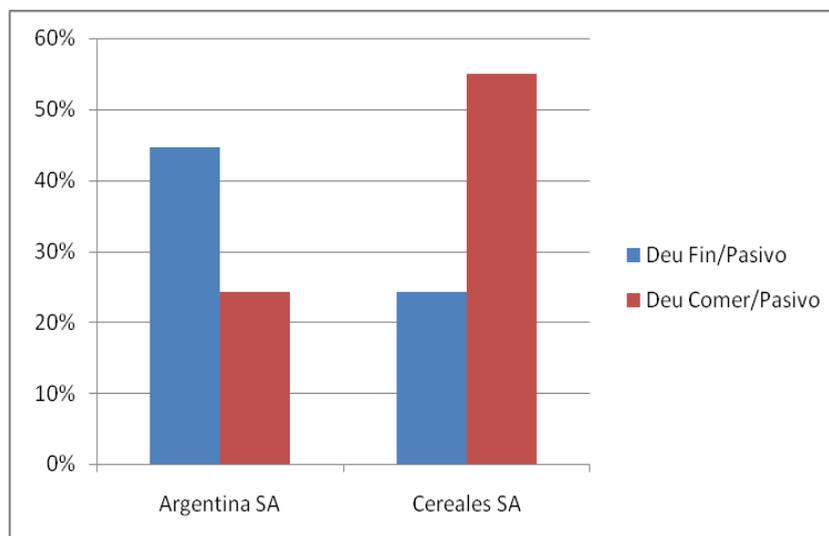
En relación a los índice de solvencia, la diferencia es de un 20% mayor el índice de solvencia de la Empresa Argentina S.A. con 1.43 que la empresa Cereales S.A. que cuenta con un índice de 1.15.

Con relación al nivel de endeudamiento, a pesar que el total del pasivos de cada empresa no difiere significativamente entre ambas, la primera cuenta con un pasivo de 3.081.569 sobre un Patrimonio de 1.323.779, obtenemos así que el endeudamiento es de 2.33 o un 233% mas que el patrimonio. En cambio para la segunda empresa su pasivo es de 3.173.114 y posee un patrimonio de 476.218, por lo cual tiene un índice de endeudamiento de 6.66 o un 666% mayor que su patrimonio.





En cuanto a las inmovilizaciones caba destacar que la empresa Argentina S.A. posee una mayor cantidad de activo no corriente sobre su activo total que la empresa Cereales S.A. la primera cuenta con un Activo No Corriente de 1.664.053 sobre un total de Activo de 4.405.349 dandole un índice de 37.7 de inmovilización, mayor en un 38% que le índice de la segunda empresa el cual llega al 23.5% de inmovilización dado que tiene un Activo No Corriente de 857.752 sobre un total de Activos de 3.649.333.



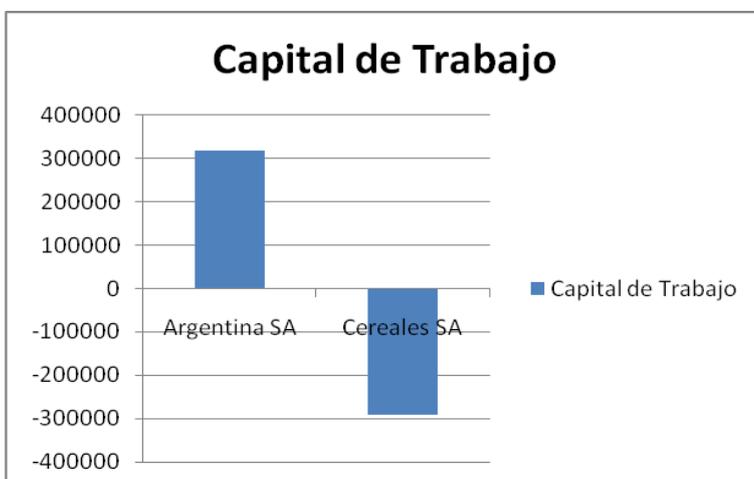
En relación a este punto, la diferencia se debe a que la empresa Argentina S.A. tiene una relación de Deudas Financieras sobre Pasivo de 45%, lo cual es un 46% mayor que el mismo índice en la empresa Cereales S.A. el cual es 24%. Caso contrario ocurre con las Deudas Comerciales sobre Pasivo, dado que en este caso la primera empresa presenta un índice del 24%, el cual es inferior en un -127% que el de segunda empresa, que cuenta con un índice de 55% en esa relación.

#### Sit Financiera

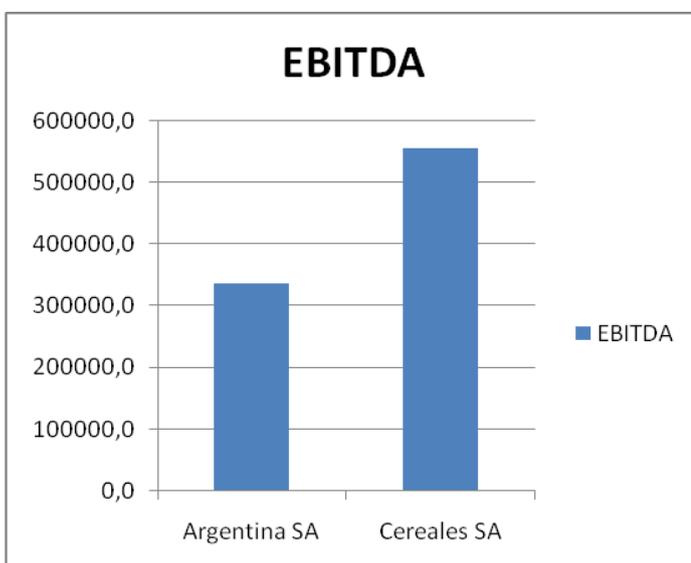
	Argentina SA	Cereales SA	V.H.
Capital de Trabajo	317721,49	-291356,91	-192%
EBITDA	335993,8	556019	65%
Deuda Fin s/Vtas.Prom.	0.86 meses	1.16 meses	-34%
Liquidez corriente	1,1	0,9	-20%
Liquidez teórica	0,7	0,7	-1%
Rotación de créditos	13 días	37 días	188%
Rot de bienes de cambio	49 días	60 días	23%
Rotación de deudas	86 días	136 días	58%



Cereales S.A. se encuentra con un capital de trabajo negativo, lo cual nos informa que la firma no podrá cumplir con sus pasivos a corto plazo valiéndose de sus activos de corto plazo, lo cual nos da la pauta que la firma se está calzando, incrementa su ebitda en relación a Argentina S.A., poseen ambas índices de liquidez razonables y las rotaciones de activos y pasivos no informan alteraciones.

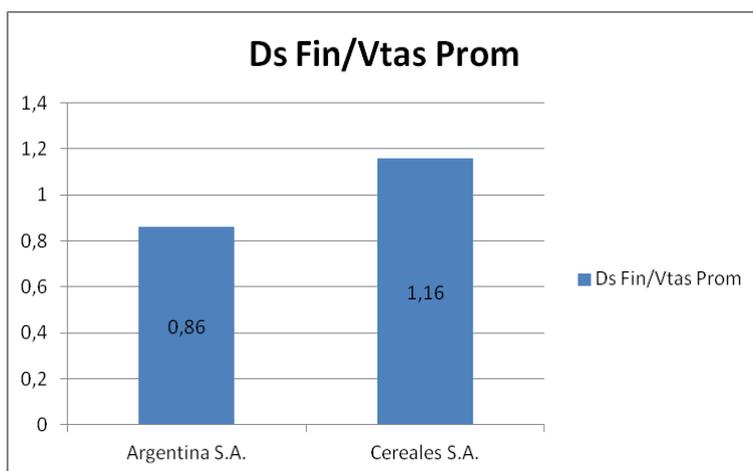


Con respecto a este punto cabe aclarar que la situación de cereales no es el más conveniente dado que posee un capital de trabajo negativo, por lo cual no alcanza a cubrir con sus activos de mayor liquidez, sus deudas corrientes. Los capitales de trabajo se forman de la siguiente manera, para la empresa Argentina S.A. el Activo Corriente es de 2.741.295 y el Pasivo Corriente es de 2.423.574, por lo cual su capital de trabajo es de 317.721; para la empresa Cereales S.A. el Activo Corriente es de 2.791.580 y su Pasivo Corriente es de 3.082.937, dando un capital de trabajo de -291.357

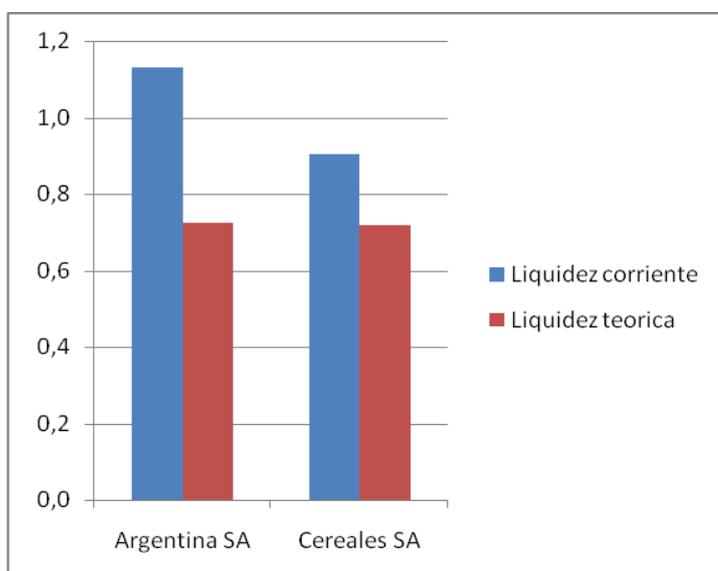




Para este caso tenemos que la empresa Argentina S.A. presenta un Ebitda de 335.993, lo cual es menor en un 65% con respecto al Ebitda que posee la empresa Cereales S.A. comparando sus últimos ejercicios, en el cual la segunda empresa mencionada posee en este ratio un saldo de 556.019

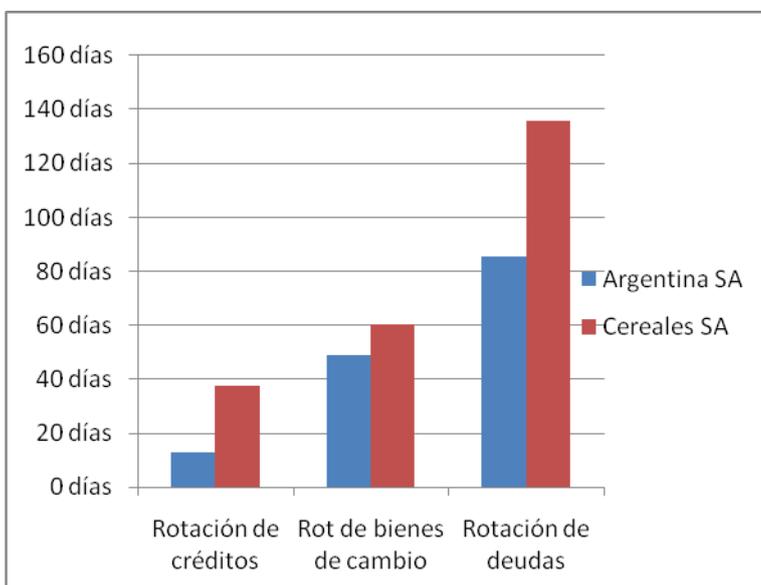


En relación al índice de deudas financieras en relación con las ventas promedio, para Argentina S.A. el índice se compone de 1.377.170 de deudas financieras sobre 1.600.521 de ventas promedio (total de ventas sobre 12 meses) dando el índice de 0.86. Para Cereales S.A. el índice es mayor en un 34% dado que sus deudas financieras son menores por 769.638 y sus ventas promedio igualmente son menores dado 665.509, la relación entre ambos montos dan el resultado de 1.16.



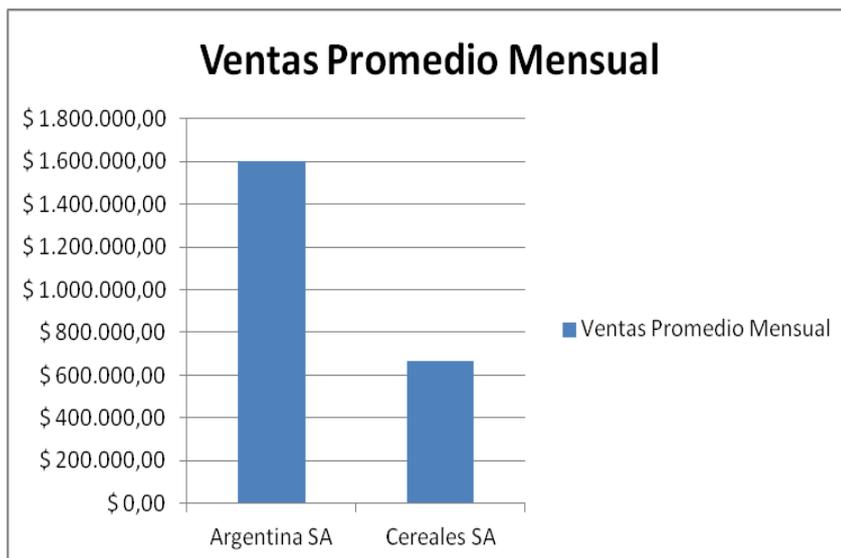


Comparando los índices de liquidez ya calculados anteriormente pero por separado para cada empresa, nos encontramos que comparten prácticamente el mismo índice de liquidez teórica en 0.72 para Argentina S.A. y 0.71 para la empresa Cereales S.A., con respecto a la liquidez corriente si tenemos diferencias, para la primera tenemos un índice de 1.13, lo cual es superior en un 20% con respecto al de la segunda empresa mencionada, que tiene un índice de 0.91.

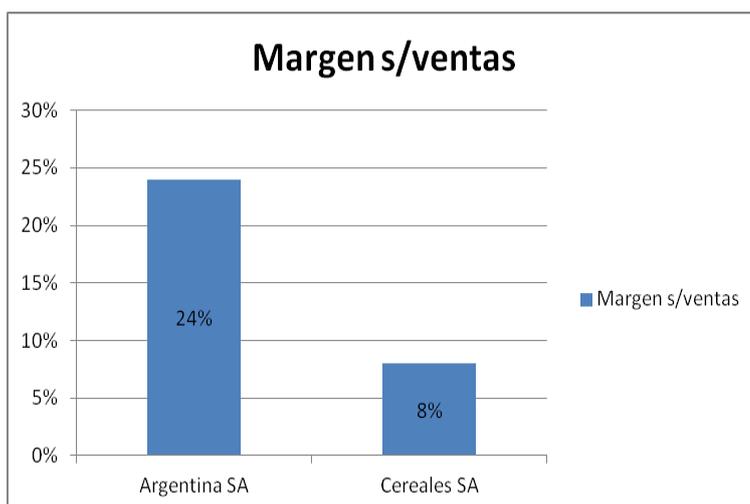


Comparando los índices de rotación tenemos que Argentina tiene un índice de rotación de créditos de 13 días a diferencia de los 37 días de la empresa Cereales S.A. (tiene un 188% más de días que la primera empresa); con relación a la rotación de bienes de cambio, la primera los rota cada 49 días y la segunda cada 60 días (tarda un 23% más que Argentina S.A.); y por último, la rotación de deudas, Cereales S.A. tiene un índice de 136 días, superior en un 58% con respecto a la empresa Argentina S.A. que tiene un índice de 86 días.

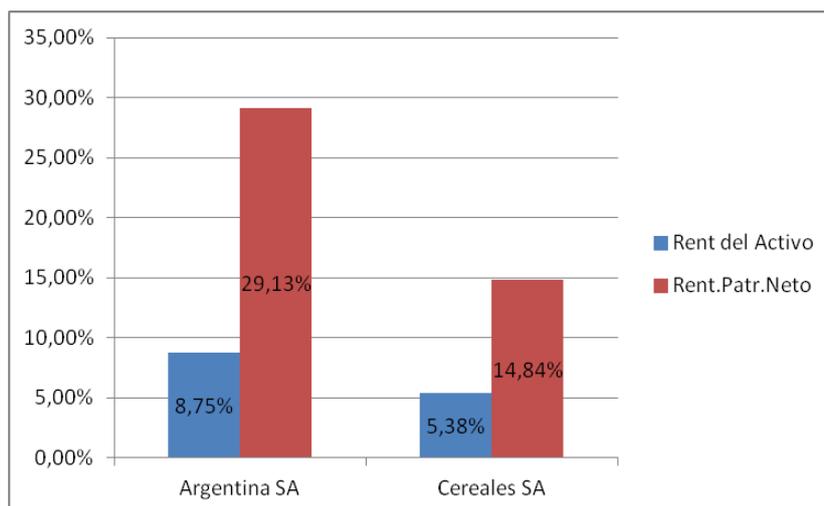
Sit. Económica			
	Argentina SA	Cereales SA	V.H.
Ventas totales	\$ 19.206.259.72	\$ 7.986.114,00	-584%
Ventas promedio	\$ 1.600.521,58	\$ 665.509,50	-58%
Margen s/ventas	24%	8%	-66%
Margen Operativo	2%	6%	300%
Rent del Activo	8.75%	5.38%	-38%
Rent.Patr.Netto	29.13%	14.84%	-49%



En base a los datos comparados podemos ver una gran superioridad en la cantidad de ventas de Argentina S.A. con ventas totales por 19.206.259 y un promedio mensual de 1.600.521, con respecto de Cereales S.A. que tienen ventas anuales por 7.986.114 y un promedio mensual de 665.509.



Dado los volúmenes de ventas de una y otra compañía, se da la relación de que la empresa Argentina S.A. posee tres veces más el margen sobre ventas que posee Cereales S.A. (8% contra el 24% de la primera antes mencionada); dado que la primera tienen un margen bruto de 4.662.11 y la segunda un margen de 627.426.



A pesar de las diferencias ambas empresas han tenido índices de rentabilidad de activo y patrimonio neto positivos, por un lado Argentina S.A. tienen una rentabilidad sobre el activo del 8,75%, un 38% más que Cereales S.A., que tiene un 5,38% de índice; en cambio el índice de rentabilidad es de 29,13% para la primera, un 49% mayor que el 14,84% de la segunda empresa.

Desenlace: ambas empresas con balances relativamente distintos, con niveles de endeudamiento, políticas de negocios, gerenciamientos distintos les permite sin diferencias ser 2 de las 3 empresas transnacionales más importantes de la Argentina, la continuación de nuestro tema nos guiará a la evasión fiscal que perjudica a la Administración Federal de Ingresos Públicos, generado por las grandes evasiones cerealeras que vienen sucediéndose cada vez más pulidas.



## **CAPITULO Nº 5: ANALISIS DE INFORMES PERIODÍSTICOS, DOCTRINA DE AUTORES ESPECIALIZADOS EN EL TEMA E INFORMACIÓN RELEVANTE DE LA AFIP**

En base al informa de "La AFIP ya se mete en los campos a controlar cosechas. Por Fernando Bertello" (ver artículo en anexos), podemos observar que la Administración Federal de Ingresos Públicos envió cartas donde le pedía a los productores que informaran con 48hs de anticipación la fecha y hora del comienzo de la cosecha de soja, seguramente no a todos los productores le llegó la carta, pero si le toco a algunos recibir a los inspectores a controlar para poder tener una mayor precisión sobre los valores de rinde que luego informan los productores.

Se estima que las retenciones sobre la soja representan el 80% del total de retenciones de granos que recaudara el Estado, esto explica el interés que se torno sobre los controles en los campos de soja para evitar futuros casos de evasión con relación a los impuestos. Una queja constante de los productores es que los inspectores tomen todos los rindes de los campos y que no se queden con el rinde de un lote para toda la población del campo.

En el artículo de Punta Digital "En 5 meses, la AFIP presento 33 denuncias contra el campo" (ver artículo en anexos), se presenta un resumen de las treinta y tres causas que se realizaron en la delegación regional de Rio Cuarto, por una evasión fiscal total estimada de 33.7 millones de pesos, todo esto en 5 meses solamente (de febrero a junio). Las principales causas son las de evasión simple y evasión agravada, aunque también se presentaron casos de delitos de insolvencia fiscal fraudulenta, apropiación indebida de tributos y recursos de seguridad social.

Cabe destacar que, todas las denuncias que se presentaron en el año en esa delegación, apuntan al sector agropecuario, ya sean acopios, productores, criaderos, feed lots, entre otros; y tal vez sea esa la principal razón por la cual la AFIP cada día más intensifica sus controles sobre este sector.

Con relación al artículo "Control de Inspectores de la AFIP a 3.000 campos de soja" (ver artículo en anexos), notamos que los productores agropecuarios consideran que, las inspecciones a tres mil establecimiento que esta realizando la AFIP, es un hostigamiento al



sector, por lo cual reclaman una audiencia ante el titular del organismo recaudador Ricardo Echegaray para discutir sobre este tema.

Los productores no se consideran evasores y están en contra de la misma, y proponen realizar los controles no los campos sino en las terminales portuarias donde se blanquea todo el cereal; también que el organismo se olvida de tener en cuenta que, el tipo de actividad que practican no puede planificarse demasiado, dado que depende de varios factores externos como el clima y otros factores.

El objetivo del organismo recaudador es realizar un control sobre la cosecha de más de tres mil explotaciones, sobre un total de noventa mil que producen soja, para luego comparar los rendimientos obtenidos en el campo con los datos que luego declaran los contribuyentes en sus respectivas declaraciones juradas.

A partir de la lectura de "Nueva denuncia de la AFIP por una presunta evasión del agro" (ver artículo en anexos), podemos decir que una vez más la AFIP descubre una operación ilícita en el sector agropecuario, en este caso se trata de una captura de 16 empresarios y profesionales que integraban un grupo económico acusado de vender en negro mas de 430 millones de pesos.

Se investiga la relación de este caso, con lo ya investigado durante operativos realizados en Mendoza y Córdoba, dado que desde Mendoza se realizaban exportaciones del grupo a Chile.

Esto se suma a la identificación de presta de nombres en la ciudad de Rio Cuarto, relacionando a esto las empresas de Prac y Cadewor, a las cuales se le secuestro ya documentación financiera; encontrando relación con las exportaciones a Chile, a partir de empresas fantasma creadas por la firma Prac.

También otro caso mencionado es el de la firma Louis Dreyfus, quien está investigada por el organismo recaudador, y fue suspendida del registro de operadores de granos junto con las cerealeras mencionado en el párrafo anterior.

Cabe destacar que en el artículo "Evasión en el agro: la AFIP anticipa una mayor ofensiva en la región" (ver artículo en anexos), lo más sobresaliente es la asunción del señor Diego Garayzabal, la delegación regional de Rio Cuarto de la AFIP, esto se debe a que es uno de los hombres de confianza del titular del organismo Ricardo Echegaray.

Es una tarea complicada la que tiene la delegación de Rio Cuarto dado que, se ha estado trabajando mucho con los casos de evasión en el agro, debido a que es una zona productiva muy importante, dentro de la



Pampa Húmeda y tiene una producción de muy buena calidad. También a que se realizan muchos operativos sobre los campos y siempre encuentran evasión, sobretodo con los cereales, por lo cual se intensifica cada vez más esos controles a la zona.

Hablando ya del impuesto a las ganancias, y de acuerdo a lo leído en el artículo "Según AFIP, la evasión del agro en Ganancias alcanza el 30%" (ver artículo en anexos), el director del organismo recaudador, estima que la evasión en este sector ronda del 30 al 38% de Ganancias. Debido a esto es que el mismo planea discutir este tema en la Cámara de Diputados de la Nación, para hablar sobre casos particulares de evasión en el sector y todo lo relativo a las triangulaciones. También comenta los casos más resonantes del 2008 y 2009 como ejemplos de su fundamentación.

Del mismo tema hablan los artículos de "La AFIP allana cerealeras por una supuesta evasión millonaria" y "Echegaray informo a Diputados sobre evasión en el agro" (ver artículos completos en anexos), donde el operativo realizado por el organismo recaudador nacional supone una demanda de mas de 310 millones de pesos e investiga a las principales empresas cerealeras multinacionales en nuestro país por la estima evasión en el periodo 2008-2009.

La AFIP sospecha la participación de empresas como Noble, Nidera, Cargil, Grobocopatel, Molinos, Bunge, Aceitera General Deheza y Vicentin en operaciones de compraventa de granos en negro, a través de una asociación ilícita fiscal. El principal objetivo seria la reducción considerable del impuesto a tributar.

Es por la misma razón que Ricardo Echegaray se reunió con los Diputados de la Nación para tratar el tema, y tratar de encontrar una solución para que no se repitan los casos de evasión fiscal en el agro, teniendo en cuenta que los perjudicados por estos temas somos todos los habitantes de la Nación, debido a que si no hay recaudación o la recaudación que corresponde, no se van a contar con los fondos necesarios para que el Estado Nacional pueda financiar las prestaciones sociales básicas y cumplir con el ejercicios de todas sus funciones en pos del beneficio de toda la población.



## **CAPITULO N° 6: EVASIÓN FISCAL**

### **Introducción a evasión Fiscal**

#### **Relación con las Finanzas Públicas**

Al hablar de las Finanzas Públicas nos estamos refiriendo a la actividad económica del sector público, con su particular y característica estructura que convive con la economía de mercado, de la cual obtiene los recursos y a la cual le presta un marco de acción, en cual afecta a toda la sociedad.

Por lo cual decimos que el Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales, sin olvidar que al Estado nacional lo formamos toda la población y que también nos tenemos que interesar en cómo este funciona porque las consecuencias que sobre el caigan, caen sobre toda la población en igual o menor proporción.

Los recursos del Estado los podemos agrupar en :

- 1) recursos patrimoniales propiamente dichos;
- 2) recursos de las empresas estatales;
- 3) recursos gratuitos;
- 4) recursos tributarios;
- 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales;
- 6) recursos monetarios,
- 7) recursos del crédito público.

#### **Recursos Tributarios**

Es en este tipo de recurso en el que pondremos mayor énfasis como fuente de ingresos del Estado Nacional, y mencionamos que son aquellos que el estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de los administrados, en la forma y cuantía que las mismas establecen.



Cabe destacar que la característica común que presentan los recursos tributarios es su obligatoriedad en base al poder de imperio de la ley en la cual tiene su origen, pero sin olvidar ni dejar de tener en cuenta que dicha obligatoriedad se encuentra enmarcada dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución Nacional.

En relación al actual enfoque del Estado moderno constitucional y, especialmente, en la economía liberal que se mantiene hoy en día, la que está fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, los que son frutos del poder de imperio del Estado, los cuales luego utiliza sobre la sociedad.

A la hora de tratar de implementar un sistema impositivo se deben considerar varios atributos que son muy relevantes, dentro de los cuales se pueden mencionar: los impuestos deberán hacer que los individuos sean tratados en forma justa, que se minimicen las interferencias en las decisiones económicas y que no se impongan excesivos costos a los contribuyentes y/o a los administradores.

Siguiendo con lo anterior expuesto, una de las áreas de investigación que analiza estos atributos es conocida con el termino en inglés de "optimal taxation". Este es un enfoque normativo de análisis basado en las herramientas de la economía del bienestar, aplicada cuando no se alcanza la mejor distribución del ingreso y de los recursos.

En relación a este enfoque se trata de que el gobierno nacional busca maximizar el bienestar social de toda la población y para ello debe alcanzar determinado nivel de recaudación proveniente de la misma sociedad. Ésta se logra con las decisiones de maximización de los individuos y de las firmas.

### **Impuestos y la Distribución del Ingreso**

Es común que la sociedad actual se pregunte "quién deberá pagar el nuevo impuesto establecido", dado que quiere saber si este le afectara y como será recaudación y beneficio. Este es un cuestionamiento acerca de la incidencia impositiva, los impuestos alteran la distribución del ingreso de los individuos, lo que siempre se trata de hacer es mantener la equidad y tender hacia la equidad social, de manera que aquel que posee mayores ingresos deba pagar un impuesto más elevado que aquel que se encuentra en desventaja o tiene menores ingresos, por lo cual le corresponderá un menor importe de impuesto a pagar.

Por lo general, el Estado nacional trata de que los impuestos afectan de manera proporcional a los ingresos de cada contribuyente de la sociedad.



Debe diferenciarse entre la incidencia legal y la economía. La primera se refiere a la responsabilidad que la ley establece, cabe mencionar que para que un impuesto nuevo se establezca debe previamente haber pasado por el poder legislativo para que luego de ser evaluado y cumplido con todas las exigencias de la ley, este poder lo sancione y lo convierta en ley para que empiece a tener efecto sobre la sociedad. La segunda es el cambio en la distribución del ingreso privado real provocado por un impuesto, dado que se supone que se implementa a partir de una necesidad del estado para poder equilibrar ciertas cuestiones.

Cabe mencionar que la incidencia total de la implementación del nuevo tributo dependerá de cómo sean afectados tanto los usos como las fuentes del ingreso. Es determinante para este problema cómo el impuesto alterará los precios relativos, ya que la determinación de los mismos será fundamental para saber sobre quién caerá efectivamente el impuesto, y que consecuencias provocará sobre estas personas o empresas.

Es por eso que el efecto de la introducción de un impuesto en la distribución del ingreso será magnificado, en tanto, el modo en que el gobierno gaste sus recursos. No se producirán las mismas repercusiones si el gasto público es aprovechado eficientemente.

### **Evasión Fiscal**

La metodología de trabajo del Estado es que para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, los cuales los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas, lo cual afecta todas las actividades que el Estado desarrolla en la sociedad y para la misma.

La maniobra de la abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal", por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

De acuerdo al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a



sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

"Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales".

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados, es decir recurren a alternativas ilegales con el fin de reducir y hasta eliminar el tributo que realmente le corresponde pagar, de acuerdo a las actividades que realiza.

Haciendo hincapié en ampliar las interpretaciones del término evasión, tomamos una definición que nos dice: "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".

Además, si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

En base a la bibliografía leída y consultada, la doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

- a) La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria
- b) La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos



- c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Haciendo un análisis reflexivo sobre el contenido en el ítem a), vemos que este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresario" a ganar o perder.

Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria.

### **Causas de Evasión Fiscal**

Debido a la complejidad del tema, las causas de la evasión no son únicas, seguramente podemos coincidir en varias pero siempre hay que tener en cuenta que las circunstancias de cada persona pueden ser diferentes y por lo tanto las causas que lo llevan a esta practica son variadas.

La reducción de la evasión fiscal dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo .Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

#### **1. CARENCIA DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA**

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado



No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en:

**a) Falta de educación:** Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria.



La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

**b) Falta de solidaridad:** El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

**c) Razones de historia económica:** Nuestro país a partir del año 1990 aproximadamente comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en el aspecto financiero los déficit fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.

Luego en una etapa posterior, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la existencia de una relación dólar-peso igual a uno, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que éste tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales, obviamente incorrecto, es a través de la omisión del ingreso de tributos.



**d) Idiosincrasia del pueblo:** Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

**e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos:** Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

## **2. SISTEMA TRIBUTARIO POCO TRANSPARENTE**

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.



Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

### **3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POCO FLEXIBLE**

Al hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación, que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque, la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel mas general, de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

### **4. BAJO RIESGO DE SER DETECTADO**

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto



nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

### **Conceptos Similares Pero Diferentes: Evasión Vs. Elusión**

Como ya hemos estado hablando al respecto, elusión es el cambio en el comportamiento con el objetivo de reducir la obligación impositiva. En cambio la evasión impositiva es el no pago de determinados tributos que la ley impone, a través de maniobras ilegales.

El objetivo que se persigue con esto es que el sistema impositivo no altere el conjunto de decisiones que tiene el individuo antes de ser introducido el impuesto. Es por ello que, si el contribuyente elude impuestos significará que su comportamiento se vio afectado más allá del efecto ingreso negativo.

Por otra parte, el tratar de minimizar la evasión impositiva es una forma de no alterar la justicia distributiva. Esto es cuando hay contribuyentes con iguales obligaciones tributarias; habrá quienes aprovechándose del carácter no general del monitoreo fiscal decidan no pagar y seguir usufructuando de los bienes públicos.

### **Análisis de la Evasión**

Una vez que ya hemos ahondado sobre los conceptos relacionados con la evasión, ya empezamos con el análisis propiamente dicho, la economía de la evasión impositiva puede ser vista desde diferentes perspectivas: como un problema de finanzas públicas, enforcement legal,



diseño de organizaciones, ofertas de trabajo, ética o una combinación de todas.

Entonces podemos observar a la evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas, lo que nos puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Lo que nos quiere decir es, la economía informal puede producir consecuencias tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, existirá la posibilidad que la evasión altere los efectos distorsivos de los impuestos. Es decir, dada una recaudación exigida, la evasión significará que serán necesarios impuestos mayores y más distorsivos sobre la riqueza reportada, mientras que la no declarada se escapará de la carga imponible y sus costos de eficiencia.

En cuanto al enforcement impositivo es importante decir que la combinación de penas y probabilidades de detección son centrales para la decisión económica individual de la evasión. Es decir, los agentes evaluarán al aparato legal para hacer su declaración impositiva.

Desde el punto de vista del comportamiento del mercado de trabajo, la evasión alterará aún más las decisiones de elección ocupacional, inversiones en capital humano, y oferta de trabajo.

Cabe destacar, que hoy en día existe legislación que sanciona dichos comportamiento y que serán tratados con posterioridad, haciendo referencia a la Ley 24.769 de Régimen Penal Tributario

### **Decisión Individual de Evasión Impositiva**

A la hora de ponerse a interpretar el comportamiento individual hay que ver la decisión contributiva como un juego de maximización de la utilidad esperada. Cada agente debe presentar una declaración impositiva, para saber cuánto deberá pagar en concepto de impuestos. El individuo sopesando beneficios y costos, decidirá cuánto de su verdadero patrimonio declarar.

Cabe destacar que la decisión individual de evadir impuestos dependerá en forma casi excluyente de las probabilidades de ser detectado y de las penalidades que enfrenta. Entonces, el organismo recaudador deberá destinar para que al individuo le resulte más caro evadir, dado un presupuesto público limitado.



Hay que tener en cuenta sin embargo, que la figura del contador Público en este aspecto es de vital importancia, porque siempre se necesita de un profesional de este tipo como asesor de las distintas empresas y comerciantes, por lo cual también está contemplado un sanción para aquellos que asesoren de manera que vayan contra los principios establecidos por la ley.

## **Herramientas para Combatir la Evasión**

En esta instancia es momento para indicar algunas de las herramientas a utilizar para subsanar esas falencias que afectan en forma directa el nivel de recaudación.

### **I. Para Combatir la falta de Conciencia Tributaria**

En relación a este tema, mencionamos que el Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

La enseñanza del cumplimiento fiscal debe ser inculcada a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez.

En este sentido mencionamos que la creación de una conciencia tributaria no tiene una atención adecuada, sobre todo en los países en vías de desarrollo, entre los que nos encontramos.

El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones.

También es pertinente decir, que en relación a esta herramienta, es más un proceso que llevará su tiempo para ver los logros, dado que los resultados no se van a ver de inmediato sino que sería como una



inversión a futuro pero que mientras antes sea realizada, menor va a ser el tiempo en ver dichos progresos.

Para ello es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores y elusores, sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administren los fondos como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar:

- a) Publicidad Masiva
- b) Participación de los Consejos Profesionales
- c) Difusión tributaria
- d) Inclusión en planes de estudios integrales:

## **II. Sistema tributario poco transparente**

Decimos que se atenta contra un sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes tales como los que se aplican a las rentas , patrimonios, consumo y aquellos impuestos que son creados para un fin específico como el Fondo destinado a la financiación del sistema educativo.

Se propone en otro orden de cosas que el sistema a aplicar en el país, revea e incorpore medidas tendientes a eliminar las causas no deseadas de operaciones realizadas bajo condiciones que afectan al mercado económico , como ser medidas antidumping, transfer pricing, paraísos fiscales, subcapitalización, etc.

## **III. Administración Tributaria poco flexible**

Esta situación de exigencia de versatilidad del sistema tributario como consecuencia de la necesidad de ensamblar ambos objetivos, torna imprescindible una coordinación permanente entre los administradores tributarios y los que deciden la política fiscal.

Entre los objetivos de máxima que requiere una administración flexible, es que actúe en pos de la simplificación de las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo, situación ésta necesaria a los fines de facilitar las tareas del contribuyente y de la propia administración.

Otro aspecto que nos parece adecuado mencionar y que incide negativamente es la falta de cooperación de los organismos oficiales provinciales para proporcionar datos requeridos por la administración



tributaria nacional, situación ésta que deberá ser modificada en el corto plazo fundamentalmente por la necesidad de incrementar los controles en forma cruzada con las Jurisdicciones Provinciales y Municipales.

Esta situación deberá regularizarse en lo inmediato contando para ello con el apoyo gubernamental de las provincias, sobre todo si consideramos que si bien los impuestos son recaudados a nivel nacional, luego, por la aplicación del Régimen de Coparticipación Federal, vuelve a las jurisdicciones provinciales las que en definitiva se benefician con la mejor recaudación.

#### **IV. Bajo riesgo de ser detectado**

Otro punto muy importante a tener en cuenta es este factor del bajo riesgo de ser detectado, lo cual queremos relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

Se comprende al mismo tiempo que el aumento de todo tipo de contribuyentes dificulta la tarea de los inspectores que a veces no alcanzan a cubrir a todos juntos pero que de a poco se va intentando mejorar esta situación y hacer la tarea mucho mas efectiva y eficaz.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga mas pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario , sino también de tipo penal.

Por otra parte en el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

Debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo mencionamos porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse ante la gran cantidad de contribuyentes existentes que no es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados



A los fines de una apreciación sobre algunas etapas del proceso de fiscalización, mencionamos que el mismo estaría conformado por:

- 1) Política de fiscalización
- 2) Padrón actualizado de transacciones económicas
- 3) Selección de contribuyentes
- 4) Operación
- 5) Control de gestión

En el caso de la política fiscal a los fines de lograr elevar el riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores, lo que se debe buscar a través de un adecuado diseño, es lograr lo siguiente

- Alcanzar el mayor número de contribuyentes respecto del total del universo, optimizando los recursos a fin de incrementar el nivel de cumplimiento voluntario.
- Operar a través de intervenciones rápidas, mediante técnicas modernas de auditoría fiscal, contando con información veraz sobre el contribuyente que permita actuar con certeza.
- Accionar en sectores, actividades o localidades geográficas que resulten neurálgicas y ofrezcan una amplia repercusión en la masa de contribuyentes.
- Auditar con mayor profundidad casos concretos en los que se hayan detectado a "priori" maniobras de evasión fiscal.
- Auditar en forma integral los casos en que se detecten maniobras de fraude tributario.

### **Medidas Tendientes a Combatir la Evasión y Mejorar la Recaudación**

Entre las medidas ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los últimos años debemos destacar las siguientes:

- i. Implementación del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes- Monotributo- Incorporación de la identificación tributaria otorgada por la AFIP para las transacciones de bienes registrables (inmuebles, automóviles, etc.)



- ii. Obligación de pago mediante cheque en las compras superiores a \$ 1.000 (según Ley N° 25.345) como condición para poder computar el impuesto pagado como crédito fiscal en el IVA y computar dicha erogación como gasto en el Impuesto a las Ganancias.
- iii. Modificación de las normas de domicilio fiscal, a fin de evitar maniobras que impidan la localización del contribuyente.
- iv. Utilización de un sistema para la autorización de impresión de facturas para los responsables inscriptos en el IVA, con el fin de obstaculizar la utilización de facturas apócrifas.
- v. Utilización obligatoria de controladores fiscales como máquinas impresoras de tiques y tiques facturas, en aquellas actividades que tienen transacciones con consumidores finales. La información de dichas máquinas resulta inviolable por parte del contribuyente.
- vi. Implementación de regímenes de retención de hasta el 100% del impuesto al valor agregado cuando el sujeto pasible de retención demuestre incumplimientos tributarios.
- vii. Creación de un mecanismo para detectar subfacturaciones en las importaciones, el cual se inicia con la existencia de precios ostensiblemente bajos en las importaciones , generando fiscalizaciones conjuntas de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), exigiendo la constitución de garantías en aquellas mercaderías que se presumen subfacturadas. Este mecanismo se denomina " Canal Morado".

En lo referente a medidas actuales y de inmediata aplicación, podemos destacar las que mencionaran las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre las que podemos citar a:

- ✓ Actuación bajo el ámbito de la Jefatura de Gabinete: De esta manera se garantiza que cada Ministerio deberá presentar en tiempo y forma los datos que posea en sus registros respectivos a la Jefatura de Gabinete, para que la AFIP proceda al cruce de los mismos.
- ✓ Home Banking : Se implementará un sistema informático mediante el cual los contribuyentes comenzarán a pagar sus impuestos vía internet. (Banelco, Link, etc).



- ✓ **Grandes Contribuyentes: Descentralización en la administración de los 200.000 principales contribuyentes del país.** Actualmente estos se encuentran en el Sistema Dos mil y son fiscalizados desde la Sede de la AFIP. Se busca así que las dependencias del interior se hagan cargo de los mismos efectuando los cruces de información con organismos locales.
- ✓ **Cruces de datos de contribuyentes dentro de la DGI:** Se realizarán cruces inteligentes de información de datos internos y externos (bienes personales, altas rentas, CITI bancario, transacciones con Banelco, tarjetas de créditos, etc.)
- ✓ **Sistema de alta temprana de empleados:** Implementación y control de la aplicación inmediata de este nuevo sistema que obliga a los empleadores a informar a la AFIP los datos del empleado antes de que comience su relación laboral. Los empleadores deben solicitar antes de la dicha relación la CAT- Clave de Alta Temprana a través de internet o en las dependencias DGI.
- ✓ **Utilización de Bases de datos para Fiscalización:** En las Jurisdicciones de la AFIP-DGI se han implementado las bases regionales denominadas BAFIS, que nos permite conocer la gran masa de contribuyentes de la misma en tiempo real. A través de la utilización de sus herramientas de trabajo, permite realizar una correcta selección de contribuyentes a verificar, de esa manera, con una adecuada información, la forma de los procedimientos se modifica en pos de una adecuada inspección.
- ✓ **En la actualidad, al visitar al contribuyente, se le exterioriza la gran cantidad de información que sobre él se posee, provengan éstas de fuente interna como externas, lo que permite que el fiscalizador conozca de antemano la realidad de su futuro verificado, de esta forma la relación fisco-contribuyente es mas transparente, en términos de fiscalización, ello contribuye en forma potencial el desarrollo de este proceso.**

### **Consecuencias Sociales**

Nos parece adecuado hacer un alto y reflexionar sobre los graves daños que producen en la sociedad la evasión fiscal. Por lo que debemos reflexionar sobre grandes problemas que produce la falta de ingresos a las arcas del Estado y por último reflexionar sobre las probables vías de solución a esta indeseada situación.

Es de destacar que coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la



economía, que erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.

Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad. El problema debe entenderse que es de todos, que nos afecta a todos y que todos somos partes y tenemos que implicarnos en el tema para poder ver así los resultados de una asignación correcta del estado con todos los recursos con los que debería disponer si no existiera la evasión fiscal, sería un beneficio para todos. No solo hablamos de lo antijurídico del acto, dado que de ello no existen dudas, ni si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos que incentiva tal actitud, deberíamos interpretar los hechos en lo más profundo del sentimiento humano y social por naturaleza.

Tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana.

Cabe decir que no es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatirla, pero más importante aún sería el sinceramiento de la sociedad toda, en este aspecto, en especial el de los niveles de gobierno, a fin de transparentar su gestión, elevar su legitimidad y sostener su credibilidad.

Estamos ante un nuevo gobierno, ésta es una oportunidad única, hoy la sociedad, cansada de ver malos ejemplos del descuido de la cosa pública, de una corrupción incontrolada, se encuentra esperanzada en un cambio.

Es este sentimiento generalizado, que la Administración Tributaria debe interpretar, ajustando su conducta al clamor popular de la necesidad del cambio, y, a través de un cambio de rumbo, asegurar los recursos que el Estado necesita, ajustado su actuar a lo dispuesto en la materia por las más altas autoridades de la Nación.

### **Nuevas Modalidades Antievasivas**

El Ejecutivo discute una batería de medidas para atacar la evasión impositiva y previsional. Desde un sistema electrónico de control en sectores de altísima evasión, como el agropecuario, hasta un nuevo régimen previsional para la construcción.

También será incluida una norma para bancarizar las operaciones superiores a los 10 mil pesos y extender el sistema privado de control preembarque de las importaciones. También se discute si conceder facultades extraordinarias a la AFIP, para trabar embargos y ejecutar en



sede administrativa. El proyecto contempla una agresiva modificación de las leyes laborales, en línea con los reclamos empresariales y del FMI; y una serie de instrumentos para facilitar el financiamiento de las PyMEs

En lo económico, el otro pilar del programa radica en un conjunto de medidas para reducir la evasión. Algunos de los puntos propuestos por el gobierno son: la creación de un sistema de control electrónico para fiscalizar sectores identificados como de "alta evasión". Sería el caso de la compraventa de ganado, donde el dispositivo serviría para controlar el origen de la hacienda, el volumen de la faena y el destino de la carne. Sólo se especificará un marco legal y que autoridad de aplicación será la Secretaría de Agricultura y la AFIP. Como instrumentos, podrían utilizarse chips prendidos en los vacunos y/o sensores fotoeléctricos en corrales y mataderos. También se aplicará el control electrónico para los molinos harineros. Bancarización de todas las operaciones superiores a los 10 mil pesos.

Para que la compraventa de propiedades se deje de liquidar en efectivo, se propiciará una modificación de las escrituras para conciliarlas con los medios de pago bancarios. Habrá un régimen previsional especial para el sector de la construcción, similar al que la reforma tributaria dispuso para el servicio doméstico. El mismo se aplicaría para las empresas constructoras con una facturación inferior a los 12 millones de pesos. Consistiría en un aporte fijo según la categoría ocupacional a cambio de un seguro de salud y beneficios previsionales. Además, al acogerse al régimen, automáticamente, se les otorgaría la residencia a los inmigrantes de países limítrofes que trabajan en el sector.

Además, se prevé crear un fondo específico para su financiamiento, que podría surgir de una tasa especial (de entre 0,25 y 1 punto) a las importaciones. Hoy, el fisco les adeuda a las empresas privadas de control unos 45 millones de pesos. Se le dará un status legal especial al SINTyS (Sistema de Información Tributaria y Social), obligando a organismos públicos y privados a aportar sus registros a esa base de datos. El SINTyS, funcionaria sobreviviente del menemismo, permitiría cruzar información de distintas fuentes (seguro de salud, operaciones bancarias, registro automotor, adquisiciones inmobiliarias, etc.) para ayudar a la AFIP a detectar evasores.

Todavía no está decidido si se le otorgará facultades extraordinarias a la AFIP para ejecutar en sede administrativa a evasores y morosos, salteando la vía judicial. Los detractores de la medida dicen que vulnera el derecho constitucional de defensa ante la Justicia, convirtiendo a la AFIP en juez y parte.

En base a la bibliografía leída y a los autores especializados en el tema se ha tenido la oportunidad de conocer y aprender sobre sus



experiencias, es que se empieza hablando directamente sobre la evasión fiscal agraria.

Hoy en día es una realidad que la evasión existe, de la forma que la queramos llamarla, ya sea evasión o elusión fiscal, o de alguna otra forma, en donde el contribuyente o también el asesor de los mismos, es decir un profesional de ciencias económicas, ya sea Contador Público o Licenciado en Administración, trata de pagar o reducir lo máximo posible la obligación tributaria a pagar, que le corresponde al sujeto pasivo debido a que cuenta con las características que requiere el tributo.

Siempre hay que tener en cuenta que los impuestos o las cargas impositivas, son los que forman parte de los recursos tributarios con los que cuenta la administración del estado nacional, para consigo poder realizar actividades destinadas al bien de toda la población, es decir que la evasión fiscal no perjudica al gobierno, ya sea a nivel municipal, provincial o nacional, porque en menor o mayor cuantía termina perjudicando a toda la sociedad, hasta al mismo evasor.

Es por eso que el contribuyente que es evasor piensa que el estado es quien quiere aprovecharse de los lucros de actividad o esfuerzo, pero en realidad tiene que abrir sus pensamientos y entender que si los impuestos existen, es por facultad del gobierno para poder recaudar los ingresos suficientes para cubrir su actividad e invertir en acciones que mejoren a toda la comunidad, sin dejar de pasar por alto que antes de que se establezca un nuevo impuesto, este recorre un complejo camino durante el cual es evaluado y puesto a consideración del poder legislativo, el cual es quien represente a la sociedad y siempre se enfoca en el bienestar social.

También que la carga impositiva tiende a ser proporcional con los ingresos o nivel de actividad de cada contribuyente, ya que está pensado que el que gana menos deba pagar una suma proporcional a sus ingresos y no en igual medida que otro contribuyente que posee mayores ingresos, por eso se dice que son progresivos y proporcionales.

### **Evasión Agraria**

En base al análisis de los Estados Contables de las dos empresas cerealeras que hemos realizado en capítulos anteriores, se deja en claro que en este sector de la economía argentina, poseen los ingresos necesarios para poder afrontar sin inconvenientes sus obligaciones impositivas, ya sea con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Bienes Personales, entre otros; y también en los diferentes espectros de los ordenes de la estructura



nacional, es decir pagando las respectivas Tasas a los gobiernos municipales, impuestos a los ingresos brutos, percepciones, y otros impuestos a nivel de la provincia (Dirección General de Rentas), y a nivel nacional como las cargas impositivas antes descriptas.

También ocurre que el sector agropecuario ha sido un eje de permanente resonancia en los últimos años debido al gran aumento de actividad que tuvo, ya sea por el hecho de que algunos granos como la soja han aumentado significativamente sus precios o por el hecho de que se han abiertos los canales necesarios para los productores para exportar sus productos al exterior donde son muy consumidos. Esto da como resultados fuertes ingresos hacia los productores de estos granos que a veces no cuentan con la conciencia tributaria para saber como actuar.

Además con el trabajo que actualmente esta haciendo la A.F.I.P. en cada uno de los campos que la provincia de Córdoba como también en el resto del país, se va a ir tomando conciencia de que todos los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones impositivas, dado que de lo contrario existen los mecanismos de sanción y multas necesarios que sancionan las conductas evasivas de algunos productores.

Se puede pensar que sólo se conocen aquellos casos en los que la A.F.I.P. detecta irregularidades, a evasiones agrarias multimillonarias, pero como ya lo hemos aclarado en el análisis de los informes periodísticos relevados en el capítulo anterior, las inspecciones de los organismos de contralor pueden recaer sobre cualquier contribuyente, ya sea pequeño, mediano o grandes multinacionales; solamente que es en estos últimos casos en donde toma reconocimiento público los casos que ocurren dado que son montos inmensos de evasión fiscal agraria, los cuales se sancionan a las empresas con multas millonarias o suspensiones de algunas de sus actividades de comercialización.

Por lo cual, cada día los organismos recaudadores de impuestos van mejorando sus métodos de control, tratando de hacer imposible la evasión de los productores agropecuarios, también sancionando fuertemente los casos detectados para que no sigan produciendo y tratar de esta manera formar una conciencia tributaria sobre todos los contribuyentes del sector.

En este punto pasa por cada contribuyente y las circunstancias que presenta, el hecho de llegar al punto de tratar de evadir sus impuestos, a veces sin entender sus consecuencias o tal vez por un mal asesoramiento. Creemos que existen varias razones por las cuales se llega a la evasión entre las que podemos mencionar:

- 1) Un sistema tributario complejo: el sistema cada vez requiere mayores requisitos, un control mas específico sobre la



actividad que desarrolla el contribuyente y que esta en permanente actualización y renovación, lo cual creemos que esto esta creado así para evitar que los evasores puedan hacer de las suyas, puesto que si las cargas impositivas que elabora el mismo contribuyente fueran más simples, seria mucho mas fácil evadir los impuestos, pero también llega el punto en donde tanta complejidad y exigencias terminan confundiendo al contribuyente y termina optando por evadir para no tener que lidiar con los diferentes sistemas operativos con los cuenta los organismos recaudadores de cada jurisdicción.

- 2) Una falta de responsabilidad social y tributaria: la sociedad actual viene tomando como mal ejemplo la falta de claridad del destino de los gastos públicos, relación de los recursos tributarios con la corrupción en el gobierno, ausencia de una educación tributaria durante su formación tanto escolar, académica y superior, falta de consideración y solidaridad con el resto de la sociedad, cabe decir que no se quiere generalizar a toda la sociedad sino a aquellas personas o empresas que optan por evadir sus impuestos
- 3) Organismos Recaudadores Rígidos: con esto nos referimos a que el sistema está ordenado para que se cumplan con todos los pasos y requerimientos, está todo reglamentado, y con su consecuente castigo o consecuencias en caso de no cumplirse con lo que esta establecido, ya sea por resoluciones, normas o reglamentos u otros, que también tiene una razón de ser así, dado que si fuera muy flexible, la mayoría no pagaría sus impuestos o los trataría de evadir, si total sabe que si es descubierto, tendrá forma de arreglar su situación sin mayores inconvenientes, es por eso que a veces el sistema carece de flexibilidad para no dejar que el contribuyente se aproveche de los beneficios que posee el sistema.
- 4) El bajo riesgo a ser descubierto: aunque muchos creen que es así, cada día el sistema se perfecciona de tal manera que va creando nuevos canales de información con diferentes entidades, por lo cual si el evasor llega a poder engañar a los organismos recaudadores, puede ser detectado por su actividades con otras empresas o instituciones con las que se relaciona cotidianamente, un ejemplo de esto son los sistemas de cruzamiento de



información de las entidades bancarias o las entidades financieras con los organismos recaudadores; y también cabe aclarar que cualquier persona o empresa puede ser descubierto, que algunas detecciones tengan un impacto mayor es indiferente ya que todos los contribuyentes pueden ser inspeccionados y controlados por los entidades del gobierno en cualquiera de sus esferas.

- 5) Aumento de riquezas o beneficios: también una causa muy importante es la búsqueda de un mejor resultado económico, una ganancia mejor al tratar de aprovechar las debilidades de la legislación tributaria actual o del sistema impositivo en el cual se maneja, lo que a veces no se piensa es que puede ser que un año o un tiempo pueda obtener un buen resultado pero siempre va a estar en peligro de ser descubierto y que en tal caso los mayores ingresos que se obtuvieron deberán ser utilizados para hacerse responsable de las consecuencias que trae aparejada la evasión tributaria, ya sea a nivel económico y también pena.
- 6) Entre otras; seguramente existen una multitud de razones y causas y que dependerán de cada contribuyente y las circunstancias que afronte pero queríamos por lo menos nombrar algunas que consideramos como más comunes o habituales.

Siguiendo con sector agropecuario, luego de la crisis del 2008 causada por la famosa resolución 125 que el gobierno nacional intentó imponer al sector, se vienen dando varios años de crecimiento sostenido, el cual se espera que siga así por un par de años más, capaz que no al mismo ritmo que en la actualidad, pero todo parece hacer pensar que el buen momento del campo se mantendrá en permanente crecimiento.

El tema de las crisis de los mercados europeos, las diferentes catástrofes que suceden a nivel mundial, la devaluación de la moneda nacional en comparación con divisas extranjeras como el Dólar o el Euro, también son factores que influyen y mejoran la rentabilidad de las producciones agropecuarias en el país. Pero sin dejar de resaltar que no hay que olvidarse de las tierras que se están utilizando hoy en día para cultivos como la soja, la cual es uno de los cultivos que mayores resultados provoca por sus elevados precios de comercialización, no podrán ser utilizados de manera indefinida por mucho tiempo, dado que



en algún momento los recursos de las tierras se acabaran o agotaran y deberán pensarse otras vías para poder seguir explotándolas.

Pero volviendo al tema de la evasión agraria, podemos decir que en relación a las dos empresas cerealeras analizadas, ambas cuentan con los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones impositivas, sin dejar por eso de obtener resultados beneficiosos para sus propietarios.

Y en este momento en donde tiene participación el Contador Público, o persona especializada que se encargue de las administración y contabilidad de estas empresas, dado que debe asesorar o desempeñarse con la mayor responsabilidad posible, porque no sólo la empresa puede llegar a ser detectada y sancionada por los organismos recaudadores, dado que la responsabilidad recaerá obre todos los que participaron de las maniobras de evasión, teniendo incluso penas encarcelabres regidas por la aplicación del Régimen Penal Tributario, Ley Nº 24.769.

Por lo antes expuesto, se tiene que tener muy en cuenta a la hora de realizar la labor dado que las consecuencias pueden ser muy perjudiciales para todos lo que formen parte de la empresa evasora. Algunas veces uno piensa que no presentar declaraciones juradas es algo que puede pasar y no tiene consecuencias, o que se presenten declaraciones juradas en cero y luego se rectifiquen con valores superiores, estos ejemplos son pasibles de consecuencias en base a la ley antes mencionada, por lo cual uno debe conocer la legislación que lo ampara y cuales son las cosas que se puede hacer o no, sino por desconocer puede llegar a pagar las consecuencias con un precio muy alto.

Pasa muchas veces que los contribuyentes, en estos casos empresas cerealeras, le piden al Contador pagar la menor cantidad posible de impuestos, pero es decisión última del profesional de ciencias económicas si forma parte o de un proceso de evasión fiscal o no, en caso de que la empresa no quiere hacer lo correcto, que seria el último de los casos que el profesional quisiera vivir, se debe asegurar de realizar bien su trabajo y no involucrarse en la evasión fiscal que la empresa trata de realizar, aunque a veces le pueda costar el trabajo o perder a ese cliente.

Como nos mencionó oportunamente el Contador Marcos Sequeira, actualmente se encuentra disponible en el Concejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba, formatos de informes de auditoria, por ejemplo, en donde se han realizado especificando las responsabilidades del profesional durante el proceso de auditoria y también estableciendo los limites de las mismas.



Esta es una de las opciones con la que cuentan los Contadores de hoy en día para poder respaldar su trabajo y no quedar relacionado en actividades ilícitas en las que la empresa si tuvo responsabilidad.

Hoy en día es muy complicado el rol del Contador Público, porque se le atribuyen cada vez mas responsabilidades en cuanto a su actividad como independiente, y en relación con sus clientes, por lo cual debe estar muy atento a la actividad que realizan los mismos realizan.

Como se podrá observar en los numerosos casos con resolución judicial que se presentan en los anexos, muchos profesionales de ciencias económicas se encontraron culpables y deben cumplir penas por su actuar relacionado con la evasión fiscal, al punto de también perder la matricula aparte del encarcelamiento que pueden sufrir.

Por lo cual, es una decisión individual que los miembros de las empresas y que los Profesionales de ciencias económicas deben tomar a la hora de realizar actos de evasión fiscal, los cuales son ilícitos y que están penados por le ley N° 24.769, ya sea a pequeños comerciantes, monotributistas, Pymes, multinacionales o grandes monopolios, cualquier organización puede estar sujeta a esta reglamentación.

En relación a las empresas cerealeras, es cada vez más exhaustivo el trabajo de los organismo recaudadores como la Administración federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), sobre este tipo de empresas, ya que manejan grandes y muy importantes operaciones donde se pueden producir los fenómenos de evasión fiscal, acá en Córdoba es realmente notable el trabajo que realizan los inspectores en la zona sur de la provincia, inspeccionando con mucha atención a los diferentes campos que se encuentran trabajando el cultivo de cereales y exportando los cultivos a otros países.

Para ultimar queremos mencionar algunos casos a manera de ejemplo que nos proporcione el Cr. Sequeira para ver las consecuencias de la evasión fiscal sobre las personas que forman la empresa como así también sobre el profesional de ciencias económicas que participo de dicha evasión (los casos a continuación nombrados se encuentran de manera completa en los anexos):

- a) Kofoed, alejandro; de la iglesia, raúl-contribuyente: farlin s.a. sobre evasion tributaria simple: se trata del caso mediante el cual el juzgado designado decidió a quo dicto el auto de procesamiento sin previsión preventiva de los nombrados por considerarlos "prima facie" coautores del delito previsto en el art. 1 de la ley N° 24.769 y dispuso trabar embargo sobre los bienes de aquellos hasta cubrir la suma de \$400.000, respecto de cada uno de los nombrados.



- b) Servitemp SA s/infracción ley 24769: en este caso se acusa de delito a la señora María Mercedes Colman Mena, representante de una sociedad anónima de cuyo directorio era presidenta, habría evadido el pago de los tributos devengados entre 1997 y 1999. Es un recurso de apelación contra la resolución que dispuso su procesamiento
- c) Testimonios de la causa 395 s/infracción L. 24769: se trata de un recurso de apelación interpuesto por las defensas particulares de Mario Daniel Hosain y Adalberto Hugo Ceriotti, contra la resolución que dispuso el procesamiento de los nombrados como coautores del delito previsto por el art. 15 inc c) de la ley 24.769; siendo que para Ceriotti se agravó su calificación por su rol de jefe u organizador y mando a trabar embargo sobre los bienes de los nombrados hasta cubrir la suma de %50.000.000.
- d) Di Giorgio, Osvaldo A. s/recurso de casación. En este caso lo que ocurre es que el cliente no puede pagar y opta por presentar la Declaración Jurada en cero (sin movimientos), cuando dispone de fondos rectifica y paga el tributo que corresponde. También falta de presentación de DDJJ y rectificaciones posteriores.
- e) Ragni, Sergio Ricardo s/L. 24769: para este caso lo que sucedió es que el cliente poseía facturas apócrifas, teniendo en la Impuesto a las Ganancias salidas no documentadas.
- f) Greco, Ricardo Pedro e Iglesias, Osvaldo Carlos s/ap. extinción de la acción penal y sobreseimiento en c. nro. 214/06: para este caso la causa de la investigación es la omisión de presentar Declaraciones Juradas.
- g) Cuello, Josefa Leonor p.s.a. inf. ley 24769. Este caso fue tomado por la cámara Federal de Apelaciones de Córdoba. Sala "A" del 13/11/2008 y trata sobre la omisión de presentar las declaraciones Juradas de acuerdos a las normas impositivas
- h) Irvaszkow, Julio Alberto s/inf. ley 24769: aborda el tema de Irvaszkow como autor penalmente responsable del delito previsto en el art. 1 de la ley 24.769, ello por la comisión del delito de evasión en relación al impuesto al valor agregado (ejercicios fiscales 1999 y 2000) y del impuesto a las ganancias (ejercicio fiscal 1998 y 1999) de la firma Cleser S.A.
- i) Florido, Raúl s/recurso de casación: se tiene en cuenta si se vulnera la garantía constitucional de la no autoincriminación coactiva la información aportada por el contribuyente durante el procedimientos administrativo de inspección tributaria.



- j) Seguridad y Custodia SRL (incidente de apelación del auto de procesamiento): en este asunto se trata la figura del Dolo Eventual del auditor externo; también se dispone el procesamiento con prisión preventiva de los acusados y se mando a trabar un embargo sobre los bienes de cada uno de aquellos acusados hasta cubrir la suma de los siete millones de pesos.
- k) Céntrica SRL s/incidente de apelación de auto de procesamiento: para este caso se trata que el acusado realizo la presentación de Declaraciones Juradas rectificativas antes del inicio de la inspección, en forma absolutamente espontánea.

Cabe mencionar que el problema de la evasión fiscal es de todos, ya que somos todos los que salimos perjudicados como consecuencia de esta práctica, pero que también si todos colaboramos en pos de terminar con esta práctica, pronto veremos los resultados con mayor recursos con los que contará el gobierno nacional para invertir en nuestra sociedad, de manera que todos seremos beneficiados y estaremos mas tranquilos si podemos erradicar esta practica ilícita de nuestro presente.



## CONCLUSIONES

Discutiendo en relación a ambas compañías analizadas, se concluye con esta tarea investigativa y de análisis en que éstas se encuentran en un situación muy favorable en el mercado agro-cerealero, y una reconocida trayectoria nacional e internacional, lo cual posiciona sus productos en casi todos los mercados más importantes del mundo. Con calidad y reconocimiento de sus clientes y respeto de sus proveedores (pequeños productores, grandes pools de siembra, etc.). Lo cual las hace 2 de las 3 empresas más importantes de su entorno.

Ambas se encuentran en etapas muy fructíferas, reflejadas en sus balances (optima situación patrimonial), y con apoyo de las gestiones de administradores, logísticos, entre otras; lo cual les ha permitido ser rentables aunque sus elecciones de estrategias distan entre ellas, desde el punto de vista de sus activos, niveles de endeudamiento y decisiones retenciones de resultados, Inversión de capitales acumulados sin que esto las diferencie en cuanto a que esta se encuentran en optima situación financiera, favorable situación económica, con la cual deberían afrontar sin mayores problemas sus obligaciones fiscales e impositivas, sin que ello afecte de manera muy relevante a su actividad normal, los cuales de no cumplirse, además de las sanciones que esto trae aparejado civil y penalmente para sus incumplidores e encubridores , trae aparejado una sanción social , lo cual a nivel nacional e internacional se refleja con caída en sus ventas y por ende perjudica directamente en los resultados de los ejercicios lo que conlleva una pérdida de las utilidades de los accionistas dado que una disminución de las utilidades disminuye directamente en la distribución de dividendos lo cual perjudica doblemente (pago de la sanción y menos dividendos) a los accionistas – socios.

Se debe tener en cuenta también, que por los volúmenes de ventas que generan y la magnitud de las transacciones con las que operan, las empresas del sector se encuentran en la vista de los organismos de control y recaudadores, que realizan investigaciones, mega operativos y si detectan problemas o cuestiones de evasión fiscal, es razonable pensar que se seguirá trabajando sobre ese sector dado que ***cada vez que buscan encuentran mega evasiones*** por doquier, que van desde evasión de impuestos hasta trabajo esclavo.

Con lo cual, la AFIP realiza dichas investigaciones y allanamientos en toda la Argentina, lo modos operandi van desde la presencia de un agente de fiscalización en un punto de venta, pasando por una intimación a presentar correcciones de rindes siguiendo por fotografías satelitales y cruces de datos con rentas, ANSSES, INTA, etc. y terminando con



**"subirse a las maquinas trilladoras"** se debe a una diferencia en la difusión que tienen otros operativos

En base a todo lo antes expuesto, en relación con la evasión fiscal, creemos que es una práctica que trae aparejado muchos inconvenientes para toda la sociedad, dado que no permite un equilibrio a nivel ingresos del gobierno nacional, ya que no le ingresan todos los recursos que deberían ser; debido a esto el gobierno no cuenta con los recursos necesarios para invertirlos en la sociedad y sus actividades, a la vez las personas que evaden tiene mayores ingresos que aquellos que pagan sus impuestos como corresponde. En pocas palabras no deja equilibrar la balanza que debería existir entre los ingresos e impuestos que cada persona debe pagar.

Que la evasión fiscal es un problema de la sociedad, que se debe trabajar con diferentes opciones para entre todos poder acabar con esta práctica ilícita, tan arraigada en nuestra sociedad, sancionando a las personas que la practiquen, enseñando a los jóvenes acerca de la responsabilidad tributaria que a cada uno le compete, mejorando los sistemas de los organismos recaudadores, entre otras cuestiones.

Considerar los casos actuales de evasión como ejemplos de lo que no se tiene que hacer y de las grandes consecuencias que le pueden traer a uno algunas actividades tan simple pero que influyen de manera determinante en la forma de actuar de nuestros clientes o empresas.

También que como un profesional de Ciencias Económicas, no debemos olvidar la ética profesional siendo fundamental que tengamos en cuenta la repercusión que tienen nuestras acciones tanto para las empresas con las que trabajamos, a los organismos recaudadores como la A.F.I.P., D.G.R., entre otros; y que las consecuencias de un accionar irresponsable puede tener un costo muy elevado, no solo éticamente sino también teniendo en cuenta las sanciones que prevé la ley N° 24.769, la cual es indispensable que el Contador Público tenga en cuenta a la hora de trabajar con los clientes.

Considerando que las empresas cerealeras se encuentran atravesando un contexto de crecimiento sostenido y que se espera que se mantenga por un tiempo más **dependiendo de la crisis mundial prevaleciente en estos momentos.**



## **BIBLIOGRAFIA**

- Administración Nacional de Ingresos Públicos (A.F.I.P.):  
[www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.agroclipping.com.ar/2011/07/21/En-5-meses-la-Afip-presento-33-denuncias-contr-el-campo/>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.agrositio.com/vertext/vertext.asp?id=121003&se=1>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.cpcecba.org.ar/noticias.asp?idn=3882>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.lanacion.com.ar/1359636-nueva-denuncia-de-la-afip-por-una-presunta-evasion-del-agro>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.lavoz.com.ar/noticias/politica/segun-afip-la-evasion-del-agro-en-ganancias-alcanza-el-30>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.periodismodeverdad.com.ar/2011/04/05/la-afip-ya-se-mete-en-los-campos-a-controlar-cosechas-por-fernando-bertello/>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.periodismodeverdad.com.ar/2011/04/28/la-afip-allana-cerealeras-por-una-supuesta-evasion-millonaria/>
- Artículo Periodístico consultado:  
<http://www.puntal.com.ar/noticia.php?id=99371>
- Código Penal Argentino, consultado en la siguiente página web  
<http://es.scribd.com/doc/57026118/Codigo-Penal-Arg-Texto-Actualizado-2011>
- Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: "Propuestas técnicas para enfrentar la evasión", Doctrina Tributaria N° 249, año 2000
- Página Web Consultada:  
<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/>
- Página Web Consultada:  
<http://www.bungeargentina.com/sp/index.asp>



- Página Web Consultada: <http://www.cargill.com.ar/>
- Página Web Consultada:  
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>
- Página Web Consultada:  
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal-1.htm>
- Página Web Consultada:  
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal-2.htm>
- Perez, Jorge Orlando, Libro "Análisis de EECC un enfoque de gestión", Editorial de la Universidad Católica de Córdoba, Córdoba, Edición N° 2, 2005.
- Villegas, Héctor B. y otros, Libro "La evasión fiscal en la Argentina" - DF - T. XXIII, citado por Diez, Humberto.
- Zeitoune, Jaime y Pazo, H. Gonzalo, Libro Trabajo Final "Evasión impositiva en Argentina", Universidad del CEMA, año 2001



## **ANEXOS**

### **La AFIP ya se mete en los campos a controlar cosechas**

**Periodismo de Verdad:** 5 de abril de 2011



Los productores se quejan de inspectores que entran sin aviso previo y se suben a las cosechadoras

Después de enviar cientos de cartas en las que pedía a los productores que le informaran con 48 horas de anticipación la fecha y la hora del comienzo de la cosecha de soja, en plena cosecha, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) comenzó a visitar con sus inspectores los campos en varias zonas productivas del país. Incluso lo hacen subiéndose a las cosechadoras y, según contaron algunas fuentes, ya se da una situación inédita: los hombres del jefe del organismo, Ricardo Echegaray, ingresan en establecimientos sin aviso previo.

De US\$ 8642 millones que va a recaudar el Estado por retenciones a los granos, casi el 80% va a ser por la soja.

“La tranquera estaba abierta y entraron. Eso fue la semana pasada cerca de Gorostiaga (Buenos Aires), comentó una fuente. Según otro productor, ese campo no había recibido la carta de la AFIP.

Ante una consulta de LA NACION, un vocero del organismo negó que los inspectores ingresaran sin autorización previa. “La AFIP no hace nada irregular; no entran sin autorización en un lugar privado”, indicó el vocero, que agregó sobre las críticas al organismo: “Dicen cualquier cosa”.



Mientras tanto, los operativos continúan, y si bien no se conoce aún cuántos establecimientos fueron inspeccionados, hasta hace quince días la suma daba unos 60, según confiaron autoridades del organismo a autoridades de la Federación Agraria Argentina (FAA) en una reunión.

Entre otras zonas, muchos productores ya recibieron a la AFIP en Córdoba. Guillermo Grippo es del sudeste cordobés, hermano de Pablo Grippo, el arquitecto que le construyó el hotel Los Sauces al ex presidente Néstor Kirchner en El Calafate, y recibió la carta del organismo como un productor más.

“Estuvieron en dos campos, en la zona de Monte Buey e Idiazábal”, dijo. Según contó Grippo, en un campo los inspectores se subieron a una cosechadora para verificar el rinde. Y lo hicieron justo cuando en el lote el monitor de rendimiento marcaba un rinde espectacular, que no reflejó toda la realidad del lote: 68 quintales. “Subieron en una pasada de la máquina, pero tendrían que haber estado en todo el lote”, señaló. Al final, ese lote tuvo un promedio de 50 quintales y los inspectores de la AFIP pusieron en su planilla 54 quintales.

“Habrán estado 45 minutos; no podés tomar un dato como toda la realidad (del lote). Y hay lotes que rindieron mucho menos”, señaló Grippo, que añadió: “Somos los enemigos públicos número uno del Gobierno”.

Agustín Nottebohm también recibió la visita de los inspectores tras el envío de la carta de la AFIP. Estuvieron en un campo cercano a Wenceslao Escalante (Córdoba). “Les dije que no estaba de acuerdo con que subieran a la cosechadora por si se resbalaban y había un accidente, pero me dijeron que estaban asegurados”, contó.

A Nottebohm le vieron un lote de maíz que rindió 100 quintales, un buen resultado; pero, además, él mismo les solicitó que también estuvieran en uno que había sido afectado por una



tormenta y tenía menos producción. "No vinieron mal predispuestos. Les pedí que lo tuvieran en cuenta [al otro lote] porque no quería que pusieran un promedio de 100 quintales y volvieron al otro día", contó. "No me parece mal que hagan un relevamiento, pero no estoy de acuerdo con el modo", dijo.

### **ANFITRIÓN**

A Arnolfo Calvo también le tocó ser anfitrión de la AFIP y su carta. Los inspectores fueron a un campo a 50 kilómetros de Wenceslao Escalante, en el sudeste cordobés. "Estaba rindiendo 28 quintales (la soja) y se llevaron ese dato solo y nada más", expresó. La mayoría de los productores recibió la carta de la AFIP de Río Cuarto. Esa sucursal está manejada por Diego Garayzabal, ex funcionario de la Oncca que, en una reciente entrevista con el diario Puntal, calificó de "pavadas" las denuncias sobre las irregularidades en ese organismo.

En tanto, Néstor Roulet, presidente de la Confederación de Asociaciones Rurales de la Tercera Zona (Cartez), con base en Córdoba, afirmó: "Son operativos exagerados". Los inspectores también le están poniendo el foco a la provincia de Buenos Aires, mientras toma fuerza la cosecha. Desde Alberti, un productor dijo que allí están preguntando si el personal está en blanco.

Fuente: La Nación

### **En 5 meses, la AFIP presentó 33 denuncias contra el campo**

Fuente: Puntal Digital

Las causas iniciadas por la delegación regional entre febrero y junio representan una evasión total de 33,7 millones de pesos. Ni una de las actuaciones incluye a firmas de otros sectores de la economía.

La Afip de Río Cuarto tiene la mira puesta en la campo. Tanto que todas las denuncias que presentó en lo que va del año apuntaron a ese sector: acopios, productores, criaderos, feed



lots. En apenas cinco meses desde febrero hasta junio de este año, la delegación riocuartense inició 33 causas en los tribunales por una evasión total estimada de 33,7 millones de pesos. La información fue aportada por la sede regional del organismo, que detalló que incluso hay denuncias por evasión agravada que pueden tener penas de hasta 9 años de prisión efectiva.

Al analizar por sectores, en cinco meses se hicieron 18 acusaciones formales de evasión en el Juzgado Federal de Río Cuarto. El monto global de la evasión llegaría a casi 12,9 millones de pesos, con una cifra promedio de 716 mil pesos. De ese total, en Río Cuarto se presentaron 9 denuncias por evasión simple, es decir, las que implican un monto superior a 100 mil pesos por cada tributo y cada ejercicio anual, según señala la ley nacional 24.769.

Además, en el Juzgado de Carlos Ochoa hay dos denuncias por evasión agravada; es decir, que contemplan montos eludidos de más de un millón de pesos y que incluyen condenas de prisión efectiva de entre tres años y medio a nueve años de prisión. Sin embargo, las causas por evasión tributaria suelen ser de resolución lenta porque las maniobras, que contemplan prestanombres y empresas fantasma, son complejas y difíciles de desentrañar.

Las demás denuncias presentadas en Río Cuarto revelaron delitos de insolvencia fiscal fraudulenta, apropiación indebida de tributos y denuncias por apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

La delegación local de la Afip incluye un radio regional amplio. De las 33 presentaciones, 12 se realizaron en el Juzgado Federal de Bell Ville. En esa zona el monto denunciado es sensiblemente superior al de Río Cuarto. En el sudeste cordobés, una zona sumamente rica en la actividad agropecuaria, la cifra que detectó el organismo nacional



ascendió a los 20,3 millones de pesos. Es decir, los números estuvieron por encima de los de Río Cuarto, con un promedio de casi 1.700.000 pesos por cada caso.

En Bell Ville, cinco denuncias fueron por evasión simple, una por evasión agravada (por montos superiores al millón de pesos en un ejercicio fiscal) y el resto se dividió entre acusaciones por obtención fraudulenta de beneficios fiscales, apropiación indebida de tributos y apropiación de recursos de la seguridad social.

En cuanto a la zona de Villa María, los casos apenas fueron dos, por un monto de sólo 181 mil pesos. Una de esas denuncias fue por obtención fraudulenta de beneficios fiscales y la restante incluyó una acusación por apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social, que contempla penas de prisión de hasta seis años por retener aportes o contribuciones. En la ciudad de Córdoba solamente se presentó una denuncia por un total de 338 mil pesos y el delito fue el de evasión simple.

En los últimos años, principalmente desde que el gobierno nacional puso la lupa sobre la actividad agropecuaria, en Río Cuarto hubo hechos resonantes que, en su mayoría, continúan en etapa de investigación. Uno de los que más revuelo generaron fue el denominado escándalo de los cheques, que desentrañó una extensa red que se dedicaba a reclutar indigentes que inscribían como monotributistas y aparecían como pantallas para los verdaderos dueños del cereal, que vendían su producción en negro y evadían el IVA y Ganancias. Durante 2011, no hubo ninguna denuncia que incluyera un rubro de la economía que no fuera el campo. Este año, la Afip realizó allanamientos en las más importantes empresas cerealeras de la región. Qué dice la ley 24.769 La ley penal tributaria establece penas de prisión para el delito de evasión, siempre y cuando el monto implicado supere los 100 mil pesos.



En el caso de la evasión simple, están previstas condenas de entre dos y seis años de prisión a quien hiciera ocultaciones maliciosas o engaños para evadir una suma superior a 100 mil pesos por tributo y por ejercicio fiscal. Cuando la cifra evadida exceda el millón de pesos, la pena será de entre tres años y seis meses de prisión a nueve años. Esa misma condena se aplica cuando intervienen personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero vendedor.

Fuente: Puntal Digital - Río Cuarto - Córdoba - Argentina

### **Control de inspectores de la AFIP a 3.000 campos de soja**

Clarín 15/03/2011 | 13:03

El organismo pidió por carta ser informado del momento de cosecha...

La ofensiva de la AFIP para controlar de cerca la inminente cosecha de soja y maíz fue considerada por los dirigentes rurales como parte del "hostigamiento" del Gobierno hacia los productores agropecuarios. En este contexto, la Federación Agraria reclamó ayer una audiencia con el titular del organismo recaudador, Ricardo Echegaray. Y lo mismo haría en las próximas horas el resto de las entidades que conforman la Mesa de Enlace. Los inspectores de la AFIP controlarán 3.000 establecimientos en vivo y en directo.

"No somos evasores, como dijo la Presidenta. Y estamos en contra de la evasión. Pero si quieren controlar bien no tienen que venir a ver la cosecha sino ir a las terminales portuarias, donde se blanquea todo el cereal", señaló Eduardo Buzzi, luego de una reunión con el consejo directivo de su entidad. Allí se decidió pedir una reunión a Echegaray y se redactó un instructivo para que los productores puedan contestar el último requerimiento de la AFIP. Según adelantó el diario La Nación, el organismo reclama por carta a los chacareros que informen día y hora de su cosecha, para enviarles a sus inspectores. "Son unos burócratas incorregibles que nunca miraron una tormenta desde otro lado que no sea la costa cuando se van de vacaciones", despotricó Buzzi. Y es que el principal cuestionamiento que se hace al reclamo de la AFIP es que la cosecha no es una actividad que pueda planificarse demasiado, pues depende del clima y otros factores.



Para Hugo Luis Biolcati, de la Sociedad Rural, la de la AFIP es "una exigencia desmesurada, que demuestra un total desconocimiento del proceso de producción en el campo. Hay miles de factores que hacen imposible prever el día y la hora en que los productores cosecharemos la soja, como la humedad, el estado del cultivo o la disponibilidad del contratista, para nombrar solo algunos", explicó.

Javier Jayo Ordoqui, secretario de CRA, también juzgó que "se trata de una norma complicada para el productor, porque nunca los tiempos biológicos coinciden con los de un escritorio". En esa entidad también evaluaban pedir una audiencia con Echegaray.

Lo cierto es que, a días del inicio de la recolección del grano que sustenta buena parte del movimiento económico del país, la AFIP está movilizando a su tropa de inspectores hacia distintas localidades del interior, con ánimo de verificar ese trabajo "in situ". En Viale, Entre Ríos, Buzzi y Alfredo De Angeli, escucharon el viernes las quejas de muchos productores que recibieron la carta y hasta de alguno que ya tuvo a los sabuesos en el campo. "Si Echegaray quiere hacer un muestreo, que lo haga. Pero está mandando el requerimiento a todos los productores, incluidos los más chicos. Y pide mucha información de la que ya dispone", señaló el jefe de la Federación Agraria. "Están provocando bronca en el sector", dijo.

Desde la AFIP, en cambio, se informó que el control directo de la cosecha se realizará en algo más de 3.000 explotaciones, sobre los 90.000 que producen soja. Según el organismo, la idea es comparar los rendimientos obtenidos en el campo con los que luego declaran esos contribuyentes en sus declaraciones juradas.

En la carta enviada a los productores la AFIP pide que declaren también día y hora de la cosecha 2009/10, que terminó en junio del año pasado.

#### Ruralistas van a Brasil a contar su larga pelea

A tres años del conflicto por la Resolución 125 que los colocó en el centro de la escena política, los dirigentes de la Mesa de Enlace realizarán por primera vez una gira fuera del país: el 21 de junio iniciarán una visita de cuatro días a Brasil, donde mantendrán reuniones de trabajo con diversas entidades agropecuarias. Y contará su larga pelea con el Gobierno.

La iniciativa fue motorizada por Mario Llambías (CRA), quien a su vez ocupa la presidencia de la Federación de Asociaciones Rurales del Mercosur (FARM). Esta entidad agrupa otras de productores medianos a grandes, como la brasileña Confederación Nacional de Agricultura (CNA),



considerada un ejemplo para imitar en el camino hacia una mayor institucionalización de la Mesa de Enlace.

Pero en la gira, los ruralistas también mantendrán contacto con entidades que agrupan a los agricultores familiares, como la combativa CONTAG.

### **Nueva denuncia de la AFIP por una presunta evasión del agro**

CORDOBA.- Ante maniobras de evasión denunciadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el juez federal de Villa María, Mario Garzón, libró órdenes de captura para 16 empresarios y profesionales que integraban un grupo económico acusado de vender en negro 650.000 toneladas de soja y maíz por valor de \$ 430 millones.

Las operaciones de la firma, cuyo nombre no fue suministrado por el organismo, se extendían desde la zona centro y sur de Córdoba hasta Mendoza, debido a las exportaciones que el grupo realizaba a Chile. El caso está vinculado con otro procedimiento concretado en septiembre del año pasado, cuando fueron detenidas ocho personas, de las cuales siete permanecen encarceladas, acusadas de maniobras fraudulentas en la venta de cereales en esta provincia.

Según la AFIP, en una primera etapa de la investigación, se secuestró documentación probatoria de los hechos durante los operativos que el organismo realizó en Córdoba y en Mendoza. Con esas pruebas, el juez ordenó las nuevas detenciones.

En Río Cuarto, Antonio Panza, director del área Jurídica de la delegación de la AFIP, dijo que se identificaron a tres "presta nombres" de esa ciudad, a quienes se procuraba detener. "No se puede hablar de insolventes porque son trabajadores que tienen a su nombre una empresa fantasma con bienes que ellos desconocen", afirmó. Como ejemplo, señaló que un trabajador era dueño de una flota de 50 camiones.

El funcionario dijo que la investigación está relacionada a las detenciones hechas en septiembre último contra la firma Prac, que sería parte del grupo denunciado. El año pasado, en Río Cuarto, se secuestró documentación en la financiera Cadewor, que vuelve a estar vinculada con los "presta nombres". Según la AFIP, Prac creó firmas fantasma para evadir lo generado por la exportación del grupo desde Mendoza hacia Chile.

"El grupo registró un llamativo crecimiento patrimonial, con la incorporación de plantas de acopio, granjas, camiones y autos registrados



a nombre de sociedades fantasma cuyos integrantes son insolventes", señaló la AFIP.

#### Reacción de Dreyfus

Por otra parte, luego de ser suspendida por la AFIP del registro de operadores junto con otras dos cerealeras, la firma Louis Dreyfus negó las acusaciones de maniobras de evasión que le hizo el organismo. "Dreyfus manifiesta no tener ninguna causal que pudiera haber determinado la suspensión, ni tener deudas con el fisco", dijo la empresa en un comunicado.

En tanto, desde una de las cerealeras sancionadas dijeron estar sorprendidos por la suspensión. "La acusación de triangulación no tiene fundamento. Hay investigaciones en curso con algunas exportadoras por facturas apócrifas de terceras empresas que están registradas en la AFIP. Esas facturas no son responsabilidad de las exportadoras, sino de los terceros que las usaron. No correspondía la sanción hasta tanto no se aclarase el asunto", señalaron desde una empresa.

Algunos atribuyen la acción de la AFIP a un intento de presionar a las cerealeras para que aumenten los anticipos de Ganancias o como la prueba de que el Gobierno busca nacionalizar el comercio granario. "No creemos en esas versiones, pero no entendemos de dónde sale esto. Hace poco nos dieron ROE para exportar maíz, pero ahora no podemos transportarlo porque estamos suspendidos", agregaron en la exportadora.

### **Evasión en el agro: la Afip anticipa una mayor ofensiva en la región**

Aseguró que impulsará más y mejores investigaciones sobre el comercio de granos en la región. "Se viene pescando en la pecera, ahora iremos a buscar al mar", advirtió el flamante funcionario

Cuando al nuevo titular de la Afip en la ciudad, Diego Garayzabal, le consultan sobre quién le pidió que viniera a la regional Río Cuarto, rápidamente aclara que nadie le pidió nada. La orden llegó directamente desde su jefe máximo, Ricardo Echegaray, quien recurrió a un hombre de su máxima confianza para "bajar" al sur provincial.



La decisión no es casual, la intención es profundizar la presión y los controles sobre los sectores vinculados al campo. En especial, la intención será seguir de cerca el comercio de cereales, una actividad que en las últimas semanas fue noticia por las maniobras evasoras denunciadas por la Afip, como consecuencia de megaoperativos nacionales con ramificaciones en la región.

Garayzabal explica que en realidad la relación con Echegaray no es de amistad, sino de trabajo. Aunque admite que tiene un fuerte vínculo con el hombre fuerte de la Afip.

"En verdad tenemos un reconocimiento que diría que es mutuo. Me convocó cuando yo estaba en la Aduana y ahora también trabajamos juntos en la Afip", señaló.

"El objetivo de mi gestión es continuar el trabajo que venía realizando Gustavo Mingone que fue muy bueno. Trabajamos con Gustavo mucho tiempo juntos y creo que ésa es la explicación", dijo Garayzabal.

El nuevo jefe local del organismo de fiscalización señaló que "es cierto que últimamente se está trabajando mucho con la evasión en el agro, como los últimos mega operativos nacionales que contaron con participación local".

Garayzabal destacó, sin embargo, que hay muchos operativos de menor envergadura que se realizan a diario y no se dan a conocer. ¿Sigue habiendo mucha evasión en el campo?, le consultó PUNTAL.

Y, miento si digo que no. Si hacemos operativos y prácticamente en la mayoría encontrás evasión, por algo es. Básicamente se da con cereales.

¿Ésta es una zona candente en ese tema?

Es una zona productiva importante. Estamos dentro de la Pampa Húmeda, y lógicamente sale producción de muy buena calidad. Tenemos la zona manisera principal y los acopios maniseros están acá. Es muy importante esta zona. Esta región está y tiene su vida por eso, por ser muy específica. Tenemos un equipo de fiscalización que es exclusivo de la parte agropecuaria, que por ahí no lo tienen otras regionales.

Equipo de investigación

En la regional Río Cuarto funciona permanentemente una división de fiscalización vinculada puntualmente al sector agropecuario. La conformación de ese equipo de investigación tiene que ver con la



importancia que para el organismo tiene el agro en la región y por las sospechas de que la evasión tiene arraigo en el sur provincial.

¿Profundizarán trabajos sobre ese sector?

Vamos a continuar y profundizar lo que se venía realizando. Afianzar más la investigación, salir más y dejar de "pescar en la pecera", porque de ese modo uno se maneja de acuerdo a lo que declaran. Vamos a ir a la selva, vamos a ir al mar a pescar.

¿Qué implica ir a pescar al mar en términos de fiscalización?

Hacer buenas investigaciones. Y un poco la idiosincrasia aduanera tiene más perfil de campo, de salir, de ver las cosas. Vamos a seguir con el modelo que venía trabajando y con el que no le fue nada mal a Mingone.

Tanto Garayzabal como su antecesor, Gustavo Mingone, se formaron en la Aduana de Córdoba. Desde allí continuaron sus carreras en la DGI.

En el caso del flamante titular de la regional Río Cuarto, tuvo su paso por la Oncca, como diseñador de un software para la administración de documentación. Luego retornó a la Aduana de Córdoba.

Con el paso de Echegaray a la Afip, volvió a Buenos Aires a acompañar a su jefe. Ahora, lo enviaron a la delegación local para redoblar la pelea contra la evasión en la zona, especialmente la vinculada al comercio de granos.

### **Según Afip, la evasión del agro en Ganancias alcanza el 30%**

"Generalmente estamos con niveles de evasión que pueden rondar 30 a 38 por ciento en Ganancias", dijo Echegaray.

El titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Afip), Ricardo Echegaray, dijo hoy que los sectores más concentrados de la economía no contribuyen al pago de Ganancias y señaló que en sector agropecuario el nivel de evasión es cercano al 40 por ciento.

"Se trata de un sector donde generalmente estamos con niveles de evasión que pueden rondar 30 a 38 por ciento en Ganancias", señaló el



titular de la Afip en declaraciones a Radio América, al confirmar que irá hoy a la Comisión de Agricultura y Ganadería de la Cámara de Diputados para "hablar sobre los casos particulares" de evasión del sector y "todo lo relativo a las triangulaciones".

En tanto, recordó que "este impuesto en el año 2009 fue récord, todos los argentinos aportaron ganancias para que tengamos un nivel récord y estos sectores más concentrados, estos sectores económicos más fuertes de la Argentina no participaron del crecimiento de la recaudación".

"En 2008, los precios de los commodities estuvieron por las nubes, si no pagaron Ganancias (ese año), no las van a pagar nunca", cuestionó. Echagaray reseñó que "el Poder Judicial tanto en el caso Cargill como el caso Bunge tomó decisiones, en el caso de Cargill de procesar a los directivos de Argentina y de Uruguay por evasión generada a través de operaciones trianguladas".

Y agregó: "No son sólo los casos de las grandes cerealeras sino todos los intermediarios, han habido casos muy grandes, este año la justicia ha ordenado detenciones por más de 80 contribuyentes que estaban vinculados a la compra de granos en negro".

Críticas. El sector "venía pagando ganancias en el orden de los 300 ó 400 millones de pesos y de golpe y porrazo como constituyen una oficina en una zona franca, dicen que las ganancias las genera esa oficina, mientras que acá en el país se siembra, están los trabajadores, se comercializa y todo el valor agregado se hace acá en Argentina", concluyó.

La reunión se realizará a las 17,30 en el Anexo de Diputados, con la presencia de legisladores que integran la Comisión, presidida por el formoseño Ricardo Buryaile.

### **La AFIP allana cerealeras por una supuesta evasión millonaria**

El operativo fue ordenado por la Justicia tras una demanda por evasión de \$ 310 millones; entre otras, investigan a Noble, Nidera, Cargill, Grobocopatel, Molinos, Bunge, Aceitera General Deheza y Vicentin

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) allana esta tarde las sedes de las principales empresas cerealeras multinacionales con el fin de revelar una supuesta evasión estimada por el organismo en \$ 310 millones en el período 2008-2009.



Según pudo saber lanacion.com de fuentes cercanas al tema, los inspectores, junto con personal de Gendarmería, realizan allanamientos en Noble, Nidera, Cargill, Grobocopatel, Molinos Cañuelas, Molinos Río del la Plata, Bunge, Aceitera General Deheza y Vicentin, entre otros.

La orden que habilitó el operativo fue impartida por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1, Secretaria 3 de San Isidro.

La AFIP sospecha que participaron de "operaciones de compraventa de granos en negro, a través de una asociación ilícita fiscal". En un comunicado, el organismo explicó los detalles del supuesto delito: "La maniobra sospechada es la creación de "sociedades pantalla" que darían sustentabilidad al movimiento de granos de otras empresas presuntamente apócrifas, que le venden a las grandes cerealeras, blanqueando las ventas de los pequeños productores rurales no incorporados al sistema impositivo e incrementando los precios de las compras de los acopiadores y exportadores". De este modo, enfatizó la AFIP, "reducen considerablemente el impuesto a tributar".

En el texto que difundió esta tarde el organismo comandado por Ricardo Echegaray señala que estarían involucradas "unas 200 personas físicas o jurídicas (empresas mixtas, empresas fantasmas, grandes cerealeras, bolseros, escribanos, contadores y testaferros)".

### **Echegaray informó a Diputados sobre evasión en el agro**

El titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Ricardo Echegaray, presentó ante la Comisión de Agricultura y Ganadería de la Cámara de Diputados de la Nación un informe "sobre la evasión de los grandes grupos concentrados vinculados al sector agropecuario".

El titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Ricardo Echegaray, presentó ante la Comisión de Agricultura y Ganadería de la Cámara de Diputados de la Nación un informe sobre la evasión de los grandes grupos concentrados vinculados al sector agropecuario.

Según un comunicado de la AFIP, el administrador federal comenzó su presentación explicando que los contribuyentes globales son grandes sociedades comerciales que operan en cualquier parte del mundo y que por sus características planifican fiscalmente dónde hacer recaer las ganancias, las utilidades, los costos.

"Eso genera un ahuecamiento de la base imponible argentina, sobre todo en el Impuesto a las Ganancias", resumió Echegaray. Por esa razón, el funcionario aseguró que "la AFIP trabaja en el análisis fiscal internacional para combatir este tipo de evasión, dado que el 80% del comercio mundial se realiza entre empresas vinculadas". Para ilustrar



el flujo que tienen los contribuyentes globales, el funcionario detalló que existen 1.000 empresas que cuentan con el 20% de los activos a nivel mundial.

En la presentación, Echegaray explicó que la AFIP viene trabajando en tres líneas para combatir las planificaciones nocivas de los contribuyentes globales: "Revisamos la documentación que presenta un exportador dónde se consigna el destino físico de la mercadería; luego, lo cruzamos con el destino de la facturación y finalmente analizamos el origen de los fondos de la operación".

Para graficar la complejidad en la que se manejan los contribuyentes globales, el administrador federal comentó que hay sociedades comerciales que por un lado cuestionan la decisión de la AFIP en sede judicial, pero, como prevén que van a perder judicialmente, incorporan el monto reclamado por el fisco en su Declaración Jurada y así reducen su base imponible para el próximo período.

Críticas. "Uno de los objetivos del Gobierno es luchar por una sociedad cada vez más equitativa. Por eso resulta intolerable que los que más ganan sean los que menos tributan", señaló Echegaray al tiempo que afirmó: "Sin recaudación no hay Estado ni gobierno; sin recaudación el país se queda sin los fondos que dispone para poder financiar las prestaciones sociales básicas como la seguridad, la asignación universal por hijo, la salud y la educación de todos los argentinos". El funcionario informó luego que de las empresas que facturaron mas 100 millones de pesos en 2009 hay 500 que declararon cero del pago de impuesto a las Ganancias. Y un alto porcentaje de ellas, son exportadoras.

El titular de la AFIP puntualizó hay 200 procesamientos que ordenó la justicia en los últimos tiempos. Luego agregó que "el Poder Ejecutivo tiene sus mecanismos y herramientas para poner en conocimiento al Poder Judicial sobre sus denuncias, pero la que determina es la Justicia".

## **REGIMEN PENAL TRIBUTARIO**

### **Ley 24.769**

**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.**

Sancionada: Diciembre 19 de 1996.

Promulgada de Hecho: Enero 13 de 1997.

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso etc., sancionan con fuerza de Ley:



## TITULO I

### DELITOS TRIBUTARIOS

#### Evasión simple

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

#### Evasión agravada

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

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

#### Aprovechamiento indebido de subsidios

**ARTICULO 3°** — Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.

#### Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

**ARTICULO 4°** — Será reprimido con prisión de uno a seis años el que 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 al fisco nacional.

**ARTICULO 5°** — En los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Apropiación indebida de tributos

**ARTICULO 6°** — Será reprimido con prisión a dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.

## TITULO II

### DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Evasión simple

**ARTICULO 7°** — Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.

Evasión agravada

**ARTICULO 8°** — La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período.
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000.-).

Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

**ARTICULO 9°** — Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles



administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada período.

### TITULO III

#### DELITOS FISCALES COMUNES

##### Insolvencia fiscal fraudulenta

**ARTICULO 10.** — Será reprimido con prisión de dos a seis años el que 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 nacionales, 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.

##### Simulación dolosa de pago

**ARTICULO 11.** — Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

##### Alteración dolosa de registros

**ARTICULO 12.** — Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

### TITULO IV

#### DISPOSICIONES GENERALES

**ARTICULO 13.** — Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

**ARTICULO 14.** — Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una



persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

**ARTICULO 15.** — El que a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

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

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

**ARTICULO 17.** — Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.

## TITULO V

### DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

**ARTICULO 18.** — El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto



administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

**ARTICULO 19.** — Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1°, 6°, 7° y 9°, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.

**ARTICULO 20.** — La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones).

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

**ARTICULO 21.** — Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.

**ARTICULO 22.** — La aplicación de esta ley en el ámbito de la Capital Federal será de competencia de la Justicia Nacional en lo Penal Económica; en el interior del país será competente la Justicia Federal.

**ARTICULO 23.** — El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.



**ARTICULO 24.** — Derógase la ley 23.771.

**ARTICULO 25.** — Comuníquese al Poder Ejecutivo.

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES, A LOS DIECINUEVE DIAS DEL MES DE DICIEMBRE DEL AÑO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

### **Responsabilidad del contador publico**

#### **Ley N° 24769**

Artículo 15: El que ha sabiendas:

a) dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de condena;

b) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión;

c) formare parte de una organización compuesta por tres o más personas que habitualmente este destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.

### **Código Penal Argentino**

#### TITULO VII

#### PARTICIPACION CRIMINAL

ARTÍCULO 45.-Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.

ARTICULO 46.- Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.



## ARTICULO 47.-

Si de las circunstancias particulares de la causa resultare que el acusado de complicidad no quiso cooperar sino en un hecho menos grave que el cometido por el autor, la pena será aplicada al cómplice solamente en razón del hecho que prometió ejecutar. Si el hecho no se consumase, la pena del cómplice se determinará conforme a los preceptos de este artículo y a los del título de la tentativa.

## CASOS DE EVASIÓN FISCAL

### "Kofoed - De la iglesia: Farlin S.A. sobre evasión tributaria simple"

Buenos Aires, 15 de Marzo de 2011

Vistos:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA a fs.353/355 de los autos principales, y la adhesión al recurso mencionado efectuado por la defensa de Alejandro KOFOES a fs. 371/378 vta. de los autos principales, contra la resolución de fs. 338/350 vta. del mismo legajo, mediante el cual el juzgado "a quo" dicto el auto de procesamiento sin prisión preventiva de los nombrados por considerarlos "prima facie" coautores del delito previsto en el artículo 1 de la Ley N° 24.769, y dispuso trabar embargo sobre los bienes de aquellos hasta cubrir la suma de \$400.000, respecto de cada uno de los nombrados.

La presentación de fs. 71/78, por la cual la defensa de Alejandro KOFOED informo en los términos del artículo 454 del C.P.P.N.

El escrito de fs. 79/83 vta., por el cual la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA informo en los términos del artículo 454 del C.P.P.N.

Y Considerando:

1º) Que, la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA se agravió del pronunciamiento recurrido por estimar que se efectuó un análisis inadecuado de las pruebas incorporadas al expediente para atribuir una participación en el hecho investigado a aquel, pues en abril del 2004 cesó la intervención de DE LA IGLESIA en FARLIN S.A., es decir, con anterioridad al inicio del ejercicio anual investigado, lo cual fue reconocido expresamente por Alejandro KOFOED al prestar la declaración indagatoria. Asimismo, manifestó que se podría haber convocado a prestar declaración testifical a los proveedores de FARLIN S.A. a los fines que se expidan si a la fecha del suceso investigado DE LA IGLESIA se encontraba, o no, en la sociedad.

2º) Que, la defensa de Alejandro KOFOED se agravió del pronunciamiento recurrido por considerar que no hay un ardid, pues la Administración Federal de Ingresos Públicos se encontraba fiscalizando a la contribuyente con anterioridad a la consumación del delito investigado y porque la detección de las diferencias del impuesto se efectuó sobre la base de la información contenida en la memoria del controlador fiscal y la documentación aportada a la fiscalización.

Asimismo, se argumento que el fisco siempre supo que FARLIN S.A., tuvo una actividad comercial durante el ejercicio anual investigado pues tenía empleados en relación de dependencia; que KOFOED actuó sin dolo, pues nunca se presento –debido a un asesoramiento tributario incorrecto- que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaro \$0 podría tener consecuencias penales, pues sólo creía que lo que hacía era postergar el pago del impuesto debido y, en este caso comenzarían a devengarse intereses; y que el monto del embargo establecido por la resolución recurrida debe ser reducido sustancialmente por no ajustarse a las pautas previstas por el artículo 518 del C.P.P.N.

3º) Que, en principio, por ninguno de los argumentos invocados por las defensas de los imputados se han desvirtuados los fundamentos expresados por la resolución recurrida, los cuales resultan acordes a las constancias que actualmente se encuentran agregadas en autos. Además, por la mera invocación de la insuficiencia de elementos de convicción necesarios para sustentar el pronunciamiento impugnado no se controvierte la valoración probatoria efectuada por la resolución recurrida, mediante la cual se estableció la existencia del hecho ilícito reprochado y la participación culpable de los imputados en aquel hecho, con el grado de certeza suficiente para este momento del proceso.

4º) Que, con relación la cuestión de fondo, por el examen de la motivación en el cual se sustentaron los recursos de apelación "sub examine", como así también por los argumentos que se desarrollaron por los memoriales de fs. 71/78 y 79/83 vta. de este incidente, se advierte que la defensa de los imputados no cuestiono la cuantía del tributo presuntamente evadido, ni la circunstancia objetiva relativa a que se presentaron declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por las cuales se declaro la suma de \$0 en todos los campos de aquellas, y que posteriormente se presentaron declaraciones juradas rectificativas por las cuales se declararon los importes cuya presunta evasión se investiga en los autos principales. Por estas razones, deviene innecesario examinar los aspectos involucrados con la existencia de los hechos imposables generados de la obligación tributaria presuntamente evadida, como así también el "quantum" de aquella.



5º) Que, por la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaro la ausencia total de una obligación tributaria a favor del fisco nacional (\$0), cuando la contribuyente tuvo una actividad comercial con base en la cual se genero un tributo que excede la suma de \$100.000 por ejercicio anual, se evidencia la presentación de declaraciones mendaces tendientes a ocultar deliberadamente la magnitud del tributo real a favor del fisco nacional, y la calidad de deudor del contribuyente por aquel tributo.

En el sentido mencionado, este Tribunal ha establecido que la determinación tributaria es "...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cual es el importe de la deuda (quantum debeatur)..."

En este sentido, por el artículo 11 de la ley N° 11.683 se establece: "la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos..."

Así, "la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributaria vigente...", y por aquella declaración se "lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública..."

6º) Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria.

7º) Que, por la circunstancia que FARLIN S.A. haya declarado la existencia de empleados en relación de dependencia durante el ejercicio anual investigado no se modifica lo expresado por los considerandos anteriores, pues aquel reconocimiento en el plano previsional no es revelador de la existencia de los hechos imponibles, ni de la magnitud del tributo que generó la actividad comercial de FARLIN S.A., y que se oculto mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas.

Tampoco se modifica lo expresado por la circunstancia que los funcionarios del organismo de recaudación haya pedido determinar la existencia y cuantía del tributo que se devengo a favor del fisco nacional a partir del ejercicio de las facultades de fiscalización. Por el contrario, el ejercicio de las facultades mencionadas es el que dejo en evidencia el desarrollo anterior de un ardid por parte de los responsables de FARLIN S.A. con base en el cual se oculto la existencia del tributo a favor del fisco nacional mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, al momento en que el pago del tributo era exigible.

8º) Que, con relación al error invocado, cabe expresar: "...es oportuno puntualizar que, el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como "error sobre la prohibición" o "error sobre la antijuricidad" que en ningún caso justifica ni torna lícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias, eximir del reproche subjetivo cuando se lo considera un error invencible y; que el error es invencible cuando el autor no pudo librarse de aquel usando cautamente los sentidos y la razón y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible..."

En principio, en el caso de autos, aquel error no se encontraría acreditado, pues el profesional de ciencias económicas al cual el imputado hizo mención en primer termino, no reconoció haber brindado el asesoramiento invocado.

9º) Que, por otra parte y sin perjuicio de lo expresado precedentemente, es dable destacar que para que el asesoramiento profesional pueda admitirse como excluyente de la comprensión de la desaprobación juridicopenal del acto, aquel debe provenir de una fuente de información que reúna la cualidad de "idóneo" o "fiable" respecto de la materia por la cual se requirió la información, de manera que pueda considerarse correctamente despejada la duda sin necesidad de recurrir a otra fuente de información que corrobore, o descarte, el asesoramiento anterior.

10º) Que, si bien este Tribunal ha admitido como fuente de información confiable el asesoramiento de un profesional de ciencias económicas cuando incide sobre determinadas circunstancias específicas de la materia tributaria, aquella doctrina no es de aplicación al caso "sub examine", en que el supuesto asesoramiento brindado por un Profesional de Ciencias Económicas habría versado sobre la intranscendencia jurídica penal de la prestación de declaraciones juradas engañosas mediante las cuales se habría ocultado un tributo superior a los \$100.000 por ejercicio anual.

En suma, se advierte que el imputado, teniendo la posibilidad de aclarar la situación jurídica, no habría dispuesto de los medios adecuados a su alcance para acudir a una fuente de información "idónea" respecto de la materia que, supuestamente, podría haber sido objeto de la duda, pues la opinión sobre la trascendencia jurídica penal de un acto determinado no puede ser, razonablemente, requerida a una persona ajena a aquel ámbito profesional. Por este motivo, el error de prohibición invocado no sería invencible, y en consecuencia, lo manifestado por la parte no puede tener una recepción favorable.

11º) Que, con relación a la intervención de Héctor Raúl DE LA IGLESIA, si bien Alejandro KOFOED, al prestar la declaración indagatoria, desvinculo al nombrado en primer termino de la administración de FARLIN S.A. durante el ejercicio anual investigado, también se han incorporado a la investigación diversos elementos de prueba por los cuales se controvierte el contenido de aquella declaración.

En el sentido mencionado, tres de los cuatros empleados en relación de dependencia de FARLIN S.A. fueron concluyentes en cuanto a que veían a DE LA IGLESIA en la oficina de administración de aquella



sociedad. En el sentido mencionado, el testigo Héctor Hugo BALLOUZ manifestó: "...quien se encargaba de las tareas contables e impositivas de FARLIN S.A. era Héctor DE LA IGLESIA, que como dije anteriormente estaba en la parte administrativa del local, igualmente lo consultaba a KOFOED que era la cabeza pensante del restaurante..."; el testigo Jorge Daniel NUÑEZ manifestó: "...yo conocía como cara visible de FARLIN S.A. a Héctor DE LA IGLESIA y a Alejandro KOFOED, no puedo precisar el cargo que tenía cada uno de ellos pero para mí eran los dueños. Ellos estaban permanentemente en el restaurante, Héctor DE LA IGLESIA casi siempre estaba en la oficina administrativa y Alejandro KOFOED estaba siempre en el salón. En cuanto a las decisiones del restaurante, por lo que yo veía, se tomaban por igual, ambos tenían el mismo poder de decisión..."; el testigo Jose Luis MARTINEZ también agregó: "...al frente de la empresa estaban Alejandro KOFOED y Héctor DE LA IGLESIA. El primero era el presidente de la empresa y DE LA IGLESIA era una especie de gerente. A mí me contrataron ellos dos, hasta donde yo sé el primero era el jefe, el que estaba como cabeza de la empresa, y DE LA IGLESIA era una especie de gerente, trabaja en una oficina..."

Lo expresado por el considerando anterior, en principio, no se modifica por lo declarado por los testigos Mario Henry BIGNONE y Mauricio Alfredo DRI, pues aquellos se expidieron sobre el conocimiento de la actividad y de la concurrencia de DE LA IGLESIA a las reuniones de directorio de una sociedad (Minera Tea S.A.) distinta de FARLIN S.A.

Por lo demás, la relevancia del rol y de la función que DE LA IGLESIA tenía en FARLIN S.A. también se aprecia por el contenido de los informes glosados a fs. 303 y 316 de la causa principal, por lo cuales los bancos Citybank S.A. y Superville S.A. informaron que en las cuentas abiertas a nombre de FARLIN S.A. durante los años 2004 y 2005 solo se encontraba autorizado a operar a Héctor Raúl DE LA IGLESIA.

12º) Que lo demás, sin perjuicio de la eventual necesidad de producir alguna prueba, y por los resultados que aquella pudiera traer aparejada en el futuro, no puede soslayarse la conclusión expresada por los considerandos anteriores, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen.

Para el dictado del auto procesamiento se requerirán elementos de prueba por los cuales, al menos se permita comprobar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado ya la participación culpable del indagado en aquel hecho.

13º) Que, por último, con relación al monto embargado, si se tiene en cuenta el importe del tributo presuntamente evadido, la aplicación de intereses resarcitorios (conforme el art. 37 de la ley Nº 11.683), como así también la eventual aplicación de intereses punitivos y multa (conforme al art. 46 y 52 de la ley Nº 11.683 y sus modificaciones), las costas y gastos del proceso (art. 530, 531 y 533 del C.P.P.N.) y la responsabilidad personal y solidaria que podría caber al imputado por la deuda acumulada (conforme al art. 8 inc. A ley Nº 11.683), se permite concluir que el monto del embargo dispuesto por el tribunal de la instancia anterior no sería desproporcionada.

Por ello SE RESUELVE:

CONFIRMAR la resolución apelada, en cuanto fue materia de recurso.

CON COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase junto con los autos principales.

Solo firman la presente los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala B (art. 109 del reglamento para la Justicia Nacional).

MARCOS ANTONIO GRABINKEI  
JUEZ DE CAMARA

ROBERTO ENRIQUE HORNOS  
JUEZ DE CAMARA



Que la presente es copia fiel de su original que corre a  
falta de los autos caratulado: "Kojed, Alejandra y Otros  
Constitución de Afip/ Evasión Tributaria Simple". Causa Nº 61019  
Nº 348 23/5/11 Sala B Cámara Nacional de Apela-  
ciones en lo Penal Civil de la Capital, Buenos Aires, 17  
de Mayo de 2011 CONSTE.-

MARCELA BASSO CRAIG  
SECRETARIA DE CAMARA



**Servitemp SA s/infracción ley 24769**

Buenos Aires, 9 de junio de 2010.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por los abogados defensores de María Mercedes Colman Mena contra la resolución que dispuso su procesamiento.

El escrito presentado en sustento del recurso.

La memoria escrita presentada por la abogada que representa a la parte querellante en procura de que se confirme lo resuelto.

CONSIDERARON:

Los Dres. Hendler y Repetto:

Que lo resuelto se funda en la estimación de que la imputada, obrando en representación de una sociedad anónima de cuyo directorio era presidente, habría evadido el pago de tributos devengados entre 1997 y 1999.

Que el apelante sostiene que los hechos atribuidos a su defendida no constituyen delito por no haber mediado ningún ardid ni engaño.

Que de los autos surge que las declaraciones tributarias engañosas fueron rectificadas antes de que el hecho fuera denunciado al juez.

Que si bien esas rectificaciones se hicieron después de iniciadas las inspecciones del organismo de recaudación, tuvieron por consecuencia que la evasión de pago quedara desistida sin llegar a consumarse el delito.

Que según se señaló en un caso anterior, (conf. Reg. 348/08) el desistimiento voluntario exime de pena a la tentativa y configura lo que en doctrina se conoce como una "excusa absolutoria" que obedece a motivos de política criminal de índole utilitaria.

Que en la ponderación de esa cuestión debe atenderse a los propósitos perseguidos con el castigo.

Que en ese orden de consideración resulta imprescindible tener en cuenta lo ocurrido con la legislación vigente en la materia. El delito que se atribuye a la imputada fue creado por la ley dictada en 1990 (23771), modificada en 1996 (ley 24769). En el año 2000, al dictar la ley de presupuesto general de la nación, el Congreso Nacional autorizó a los funcionarios a no denunciar esos delitos y ordenó al Ministerio Público desistir de la acción con tal de que los responsables regularizaran el pago de las obligaciones materia del fraude o que presentaran espontáneamente un plan de regularización de esas obligaciones (ley 25401). Al año siguiente, el Poder Ejecutivo Nacional, invocando sus facultades de reglamentación de la ley, restó todo significado al requisito de espontaneidad de la regularización estableciendo que el recaudo podía darse por cumplido aun después del juicio criminal con tal de que no hubiera una sentencia firme (decreto 1837/2001, artículo 38). Esa extensión de los alcances de la amnistía, dispuesta por el Poder Ejecutivo, considerada inconstitucional en varios fallos (por ejemplo el dictado por esta Cámara a pedido del ministerio público el 30/5/2002 en la causa "Comparada, J. y otra", registro 360/02 de Sala A) fue sin embargo convalidada de acuerdo con un dictamen del Procurador General de la Nación que la Corte Suprema Nacional hizo suyo en fallo del 28 de setiembre de 2004 ("Bakchelian, F. y otros, Fallos 327: 3937).

Que se sigue, en consecuencia de todos esos avatares de las normas en vigencia, que el delito que por un lado se castiga con hasta nueve años de prisión, resultó ampliamente exento de toda penalidad por razones que no tienen nada que ver con la política criminal ni con las finalidades preventivas del castigo y que, evidentemente, sólo respondían a propósitos crematísticos de recaudación.

Que si bien es discutible que fuera voluntario el desistimiento posterior a la intervención de la autoridad encargada de fiscalizar el cumplimiento de obligaciones tributarias, resultaría un despropósito mantener la necesidad del castigo penal de hechos que no pasaron del grado de tentativa frente a las desincriminaciones autorizadas o convalidadas por los tres poderes del gobierno nacional, las que estaban referidas a hechos de la misma índole de los que se atribuyen a la imputada en este caso.

Que la excusa absolutoria contemplada en el art. 43 del Código Penal conduce a que deba dictarse el sobreseimiento (conf. art. 336 inc. 5° del Código Procesal Penal de la Nación).

El Dr. Bonzón:

Que la evasión de tributos puede ser cometida por acción u omisión, tal como lo prevé el art. 1 del Régimen Penal Tributario. Cuando se comete por acción, tal como he sostenido en numerosos precedentes, el



delito se consuma con la presentación engañosa de las declaraciones juradas del tributo de que se trate, en este caso, del impuesto al valor agregado. (conf. Reg. 5/2006, 95/2006, 324/2006, 475/2009, entre otros).

Que del expediente surge que las declaraciones juradas originales presentadas tenían idoneidad para inducir a engaño a la Administración Federal de Ingresos Públicos, toda vez que no reflejaban la realidad económica de la sociedad comercial y la reiteración de la inexactitud durante tres períodos fiscales no permite suponer que se trataba de un error.

Que, por otra parte, luego de que tuviera lugar el inicio de la inspección ordenada por el organismo de recaudación, el contribuyente presentó otras declaraciones juradas rectificando las anteriores, lo que no hace más que suponer un reconocimiento del hecho.

Que aún en la postura de considerarlo tentativa del delito en cuestión, disiento con el voto de mis colegas preopinantes en cuanto a que se trata del desistimiento de esta última previsto en el art. 43 del Código Penal. La normativa exige que la revocación sea voluntaria, es decir, que no sea impuesta por la voluntad de la autoridad (conf. Zaffaroni, Alagia, Slokar, Derecho Penal Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2002, p. 841) y en este caso el "arrepentimiento" se manifestó luego de que ya había habido intervención del organismo fiscalizador.

Que de cualquier manera, la voluntariedad del desistimiento que desincrimina la tentativa de comisión de un delito puede ser materia de averiguación durante la instrucción o bien en el debate en juicio, pero no es óbice a la orden de procesamiento para la que solo se requiere la estimación de la existencia de un hecho delictuoso y de la participación del imputado (conf. Reg. 197/2007 de esta Sala "A").

Que, en esas condiciones, entiendo que debe confirmarse la resolución apelada.

Por lo que, por mayoría,

SE RESUELVE:

REVOCAR la resolución apelada y DISPONER el sobreseimiento de María Mercedes Colman Mena. Sin costas.

Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al juzgado de origen y devuélvase.

<i>Edmundo S. Hendler</i>	<i>Nicanor M. P. Repetto</i>	<i>Juan Carlos Bonzón</i>
Juez de Cámara	Juez de Cámara	Juez de Cámara

Ante mí.

*María Marta Novatti*

Secretaría

#### **Testimonios de la causa 395 s/infracción L. 24769**

San Martín, 12 de agosto de 2010.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Llega la presente causa a conocimiento de esta Alzada en virtud de los recursos de apelación interpuestos por las defensas particulares de Mario Daniel Hosain y Adalberto Hugo Ceriotti, contra la resolución que dispuso el procesamiento de los nombrados como coautores del delito previsto por el art. 15 inc. c) de la ley 24.769; siendo que para Ceriotti se agravó su calificación por su rol de jefe u organizador y mandó trabar embargo sobre los bienes de los nombrados hasta cubrir la suma de \$ 50.000.000 (CP. art. 45; art. 15 inc. c) ley 24.769 y CPPN. arts. 306, 312, 518) -v. fs. 194/196; 219/220; 224/232 vta.-.

Asimismo, resulta materia de análisis el recurso interpuesto por la defensa particular de Adalberto Hugo Ceriotti contra la resolución que dispuso declarar la rebeldía de su asistido en los términos de los arts. 288 y ss. del CPPN (ver fs. 217 y 233/36).

En la instancia, el Fiscal General no adhirió a los recursos interpuestos, circunstancia que tampoco ejerció el defensor oficial de Mario Rodolfo Bozzini, mientras que las defensas del Hosain y Ceriotti sostuvieron las impugnaciones; al tiempo que la AFIP mejoró fundamentos en los términos del art. 453, primer párrafo, del CPPN (v. fs. 251, 256/8, 259, 260/264vta., 270/76 vta).

II. Como cuestión preliminar, en cuanto al recurso de apelación interpuesto por la defensa de Ceriotti contra el auto que ordenó su rebeldía, se estará a la detención del nombrado informada oportunamente, al mismo tiempo que al análisis de la resolución que rechazó su excarcelación. Por tanto, el tratamiento de dicha parcela deviene abstracta, lo que así se resolverá.

III. Los hechos probados de la causa a través de prueba informática, documental, testimonial y pericial, han demostrado -con el grado de provisionalidad propio de la etapa que se transita-, la existencia de una



organización delictiva dedicada a la comercialización de facturas apócrifas utilizadas para disminuir las bases imponibles de las obligaciones tributarias de contribuyentes ante el fisco nacional. Al respecto, cabe distinguir dos grandes maniobras ilícitas objeto de investigación en los presentes. Por un lado, la existencia de una organización que creaba firmas fantasma, de actividad comercial inexistente cuya facturación era ofrecida a la venta a distintos contribuyentes. Por el otro, aquellos obligados que utilizaron dicha documentación falsa a los fines de reducir el monto de sus obligaciones tributarias.

En cuanto a la primera cuestión, cabe discernir que la modalidad delictiva reseñada fue detectada en el correo electrónico oficial del Jefe de la Dirección Regional Oeste de la AFIP mediante un mail tipo "SPAM" ...@gmail.com, a través del cual se ofrecía el servicio de provisión de facturas para mejorar las posiciones en los impuestos al valor agregado y ganancias, garantizando seguridad y confiabilidad en el producto ofrecido, a cambio de una comisión del 7% al 9%, según el monto del impuesto. Así, a raíz de un intercambio de mails, se obtuvo un listado de 21 empresas cuyas facturas se ofrecían a la venta, a saber: Mansilla, Ezequiel Eloy; García, Sonia Beatriz; Giménez, Eduardo Rafael; Bianco, Natalia Soledad; Dilascio, Nicolás; García, Sandra Elizabeth; Budiño, Daniel; Pelagalli, Héctor; Bilche, Alberto; Pereyra, Raúl Osvaldo; Bilche, Norma Beatriz; García, Gustavo Daniel; Rodríguez, Julio; Cortez, Miguel Angel; Olmedo, Carlos Alberto; Combust Oil S.A.; Rysound S.A.; Santucho, Eva del Valle; Shikey International S.A.; International Premier Service S.R.L. y Sucesión de Carlos Rubén Borre (v. fs. 1/24; 2564/70, caja nro. 9, sobres 3, 5 bis, caja nro. 3 actuación 10691-1232-2007 fs. 2 y 150/151 de la y cuerpos de antecedentes recibidos de Dirección Regional la Plata en relación a venta de facturas por correo electrónico fs. 148/153 de la documentación reservada).

Como particularidad durante la investigación, se estableció que doce de las diecisiete personas físicas mencionadas registraban al menos un domicilio en la ciudad de Salto, Provincia de Buenos Aires, constándose a su vez, que la mayoría de ellas resultaban ser de origen humilde; por lo que no condecía su realidad económica ni su trabajo con la prominente actividad comercial denunciada ante la AFIP (ver legajos acollarados, especialmente los de Mansilla, Bianco, Dilascio y fotografías de fs. 197/200 de la actuación 10691-1232-2007 de la documentación reservada).

A su vez, los domicilios fiscales aportados se repetían en varios casos. De igual modo, se constató que existían domicilios que se alternaban entre sí en alguno de los legajos, es decir, en algunos de ellos se aportaban como domicilio fiscal y, en el caso de otros, figuraban como domicilio alternativo y viceversa; verificándose además que varios de los domicilios apuntados resultaban ser alquilados por el mismo locador y distintos locatarios, cuyas fechas de vigencia del contrato se superponían con otros contribuyentes (v. actuación 11791-26-2007 de la documentación reservada).

También se puntualizó que varios de esos contribuyentes, operaban con las mismas sucursales de distintas entidades bancarias, así como también imprimían los comprobantes comerciales en las mismas imprentas (v. denuncia y documentación anexa).

A partir del arqueo efectuado en relación a las declaraciones juradas su determinó a modo de ejemplo que en relación al impuesto a las ganancias por el periodo 06, en su gran mayoría las mismas fueron presentadas el mismo día -23 de agosto de 2007- con diferencia de minutos; además de determinarse que las claves fiscales para operar frente a dicho tributo por los periodos fiscales 2005/2006 que arrojarían un crédito fiscal que superaría los \$50.000.000, fueron obtenidas todas desde el mismo IP 190.173.26.49 (v. fs. 167/70 del cuerpo principal y documentación reservada en secretaría, especialmente actuación 10691-1277-2008).

Lo dicho, resultó concluyente a la hora de definir que la actividad declarada por las personas físicas y jurídicas señaladas es inexistente habida cuenta las situaciones económicas y la falsedad de los datos vinculados a los mismos.

Claramente, las circunstancias reseñadas, dan pábulo a la existencia de una empresa criminal que gestionó dichas inscripciones y construyó el andamiaje necesario con la finalidad de, bajo una actividad comercial inexistente, generar facturación falsa, obteniendo a cambio de ello un beneficio económico.

Como prueba de la actividad, a partir de sistema "CITI COMPRAS" correspondiente a la AFIP, se estableció que al menos 39 empresas, utilizaron la facturación apócrifa ofrecida a la venta (v. 632/42; actuación nro. 10691-1277-2008). Asimismo, alrededor de 150 empresas más estarían sospechadas de haberse valido de dichas facturas y respecto de las cuales surge orden de presentación en los términos del art. 232 CPPN – v. fs. 1715/1910 -.

Refuerza lo dicho el resultado de los allanamientos de las empresas informadas por la AFIP, pudiendo incautarse en la mayoría de ellas tanto documentación vinculada a Hosain y Ceriotti como así también soportes, libros y demás elementos de interés que dan cuenta de la existencia de algunos de los proveedores cuyas facturación se ofrecía (v. fs. 912/914; 955/956; 1004/1005; 1092; 1129; 1157; 1178/81; 1247; 1253; 1340/45; 1444; 1379/1381; 1394/1400; 1421; 1430/1431; 1457/1460; 1478; 1482; 1570/71; 1615; 1622/1623; 1676/1702; 1922; 1982/1983 y 1999/2000).

#### IV. Situaciones procesales

##### a) En relación a Mario Daniel Hosain.

Preliminarmente, se descarta el agravio vinculado a la nulidad del auto recurrido por ausencia de motivación en los términos del art. 123 CPPN, ya que el auto de mérito respecto del imputado de mención, consignó sus datos personales, enunció los elementos fácticos endilgados, indicó las pruebas que señalan provisoriamente el delito que habría sido cometido y estableció el encuadramiento legal correspondiente. Todo ello, ajustado a las previsiones de la citada norma, en función del 308 del digesto procesal. En consecuencia, la pieza impugnada es plenamente eficaz. (doct. art. 18 Const. Nac.).



Dicho lo cual, a partir de la prueba informática colectada a la través del estudio de la dirección de correo electrónico que ofrecían las facturas, se determinó que ese sitio fue obtenido por Mario Daniel Hosain con domicilio en la calle De las Margaritas ..., depto. ... de Ciudad Jardín, Palomar (PBA) (ver fs. 58/60 y cuerpo "circularización y relacionados" actuación 10691-598-2008 de la documentación reservada).

Además, se estableció que el correo "..." era firmado por una persona que se identificaba como "Daniel", aportando un celular que se encuentra a nombre del mismo y con igual domicilio de facturación que el indicado "supra". Se aduna a ello que, a partir de dicha cuenta se arribó a otras cuentas de correo que ofrecían el mismo servicio "...", "..." y una página de correo electrónico "..." (v. fs. 399/400vta.).

El nombrado, a través del contacto obtenido por personal de la AFIP mediante correos electrónicos, explicaba la operatoria de trabajo que consistía en depositar la comisión en una cuenta corriente a nombre de "Nicolás Dilascio" ante el banco Credicoop y una vez acreditado el pago, se enviaban las facturas requeridas a través del correo argentino (v. declaraciones testimoniales prestadas por personal de la AFIP a fs. 100 y 101; denuncia inicial y fs. 8 actuación 11751-26- 2007).

Prueba la relación del incuso con sus consortes de causa, por un lado, el resultado del entrecruzamiento de teléfonos intervenidos que da cuenta de llamadas entrantes y salientes entre Hosain y el coimputado Bozzini y, a su vez, ambos con otro sujeto más, quien figura como teléfono de contacto en los mails recibidos; además del secuestro de una carpeta donde figura una constancia de mail del mencionado consorte de causa desde ... enviado a Daniel Hosain el 28/5/2007 informando que las facturas estarían para el día jueves (v. fs. 644/49; 657/94 y en especial 664, caja nro. 9, sobre de papel madera identificado con el nro. 3).

En torno a la relación que une a Hosain con Ceriotti, basta mencionar -como se verá más adelante- el caso del contribuyente Nicolás Dilascio, que usó como domicilio fiscal uno de los que Ceriotti denunciara como de su propiedad y era quien recibía los depósitos bancarios conforme lo explicado por Hosain vía correo electrónico.

Se suma a ello, como indicio de intervención criminal el resultado del allanamiento practicado en el domicilio del imputado Hosain, que arrojó el secuestro de gran cantidad de talonarios de facturas pertenecientes a diferentes personas y empresas de distintos rubros y especialidades, todos ellos en blanco, entre otros elementos de interés (v. fs. 896/906 y declaración testimonial de fs. 908/10 y cajas 4, 5, 6, 7, 8 y 9 de la documentación reservada).

Como se ve, su intervención activa en la empresa común investigada permite inferir su calidad de miembro de la organización con un rol asignado en lo que a la venta vía internet respecta.

b) En relación a Adalberto Hugo Ceriotti.

De inicio se sostiene el mismo argumento en torno a la motivación del auto cuestionado que el señalado respecto de Hosain, el cual se da por reproducido para evitar reiteraciones innecesarias.

La intervención del nombrado en la maniobra surge a partir de los dichos de Nicolás Dilascio quien lo señaló como la persona, que a cambio de dinero y abusando de su condición humilde, le gestionó en la sucursal de Salto del banco Credicoop, en connivencia con el gerente de dicha entidad, la apertura de una cuenta a través de la cual, se obtenían los cobros por el servicio ofrecido, tal como explicara Hosain a través del correo electrónico ya indicado (v. caja nro. 3 actuaciones del Banco Credicorp, legajo personal de Dilascio identificado como Anexo IX y fs. fotografía de fs. 200 del cuerpo de actuación 10691-1232-2007).

Del mismo modo Natalia Soledad Bianco, lo individualizó como quien la hizo registrar en la AFIP, no ejerciendo actividad alguna que la vincule al organismo ya que se trata de una empleada doméstica (v. fs. 9 de su legajo obrante en el cuerpo anexo VII de la documentación reservada).

A su vez puede citarse también a modo ilustrativo el legajo personal de Eloy Mansilla quien refiere desempeñarse como empleado en un frigorífico y desconocer la actividad declarada ante la AFIP (v. anexo VIII de su legajo de la documentación personal).

El análisis del legajo y la verificada coincidencia de los domicilios de los contribuyentes con el de Adalberto Hugo Ceriotti, hace que se considere al nombrado como uno de los responsables directos de organizar y construir el andamiaje necesario para el funcionamiento de la empresa delictiva materia de estudio. En este sentido, cabe resaltar que el domicilio fiscal denunciado por Ceriotti –Sánchez de Bustamante ..., piso ..., depto. ... de CABA-, es el mismo que indican algunos de los contribuyentes cuya facturación se ofrece ya sea como domicilio fiscal o alternativo (v.g. Héctor Pelagalli y Gustavo Daniel Garcia, Cpo. Ceriotti y relacionados).

Por su parte, una de las propiedades que denuncia ante la AFIP como propia –Coronel Díaz ... CABA- resultó ser el domicilio fiscal de varios de los contribuyentes (v.g. Ezequiel Eloy Mansilla, Sonia Elizabeth Garcia, Natalia Soledad Bianco y Daniel Budiño). A su vez, el domicilio también de su propiedad sito en 9 de julio ... de Salto, Provincia de Buenos Aires, es uno de los domicilios alternativos que denunciara Dilascio, lugar donde funciona una tienda de ropa denominada "Casa Emma".

Por lo demás, el domicilio fiscal de Ceriotti coincide con el de dos contribuyentes más –"NZA Hotel's S.A." y "DC Performance S.A."- cuyo contador es Carlos Gizzi, quien resultó ser garante del contrato de alquiler del domicilio sito en Ardoino ..., piso ..., depto ... de Ramos Mejía, cuyo locatario resulta ser Daniel Guillermo Mulassi, casualmente domicilio fiscal de Nicolás Dilascio, entre tantos otros. A ello se suma, que Mulassi mantiene un íntimo vínculo con Ceriotti al punto que su mujer es la persona de referencia para obtener su



pasaporte en la Policía Federal y fuera a quien anotició de su detención. Ello sin contar que ambos figuran como socios de la contribuyente "DC Performance", cuya facturación era ofrecida para la venta (v. fs. 143, 155, 399/400 y 3518/19).

Completa el cuadro de situación descripto, el resultado del allanamiento efectuado sobre el estudio jurídico del nombrado, donde entre la documentación incautada, se halló un sobre roto en el cesto de la basura a nombre del contribuyente Héctor Pelagalli –v. fs. 988/9 y testimonial de fs. 984/85-.

Lo dicho no sólo demuestra su protagónico rol –al menos como organizador- en la asociación ilícita sino la relación con sus consortes de causa, lo cual torna mentirosa su versión al momento de prestar declaración indagatoria, donde negó el hecho imputado, así como conocer a sus coprocesados –v. fs. 1049-.

En cuanto a la objeción en relación a la prisión preventiva, habrá de estarse a lo que se resuelva en la incidencia de excarcelación para una mejor garantía del derecho de defensa en juicio ya que allí se han sumado nuevos elementos para valorar su situación.

V. En relación a la aplicación de la figura del art. 15 inc. c) de la ley 24.769.

Resulta también objeto de agravio por ambos recurrentes la inaplicabilidad del tipo penal de asociación ilícita tributaria; así como para la defensa de Ceriotti la ausencia de probanzas que lo vinculen en calidad de jefe de una organización; al tiempo que la de Hosain cuestiona la autonomía del delito en trato.

El Tribunal aprecia que la calificación legal asignada al sub lite resulta "prima facie" ajustada a las probanzas de la causa. En efecto, se la logrado establecer la existencia de una asociación conformada cuanto menos por tres personas, que de manera habitual y mancomunada, desde los años 2005 ó 2006, estaba destinada a que obligados tributariamente evadieran sus impuestos. Dicha actividad ilícita encuentra adscripción típica en la figura indicada, con independencia de la efectiva acreditación del delito posterior que se vincula con los planes delictivos de aquella, extremo que es objeto de investigación. De ahí la autonomía de la figura penal, que reprime a quienes forman parte de la asociación que habitualmente esté destinada a cometer delitos previstos por la ley en cuestión.

Con más fuerza cuando la reforma que introdujo como inc. c) del art. 15 –según ley 25.874- ha incorporado como delito independiente la denominada "asociación ilícita tributaria"; por lo que a diferencia de los incisos anteriores la conminación de una escala penal particular para quien forme parte de la asociación u organización indica claramente que no se trata de punir una participación calificada (inc. a) o una circunstancia agravante (inc. b) sino una conducta por completo autónoma.

Por lo demás, la figura de organizador asignada a Adalberto Hugo Ceriotti se encuentra verificada por su rol protagónico en la empresa ilegal, destacado por la utilización de su domicilio a los fines fiscales por los contribuyentes, así como por la apertura de cuentas para depósitos y, además, su calidad de socio al menos en una de las empresas cuya facturación era ofrecida para la venta y su conocimiento en el campo jurídico por su profesión de abogado.

V. Embargos

En cuanto a los montos de embargo cuestionados por los apelantes, se impone que el guarismo fijado en la suma de \$50.000.000 se ajusta a las pautas establecidas en el art. 518 CPPN.

Por todo lo expuesto, el Tribunal

RESUELVE:

I. DECLARAR ABSTRACTO el recurso de apelación interpuesto por el Dr. Heredia contra la resolución que dispuso la rebeldía de Adalberto Hugo Ceriotti que en testimonio luce a fs. 217.

II. CONFIRMAR la resolución apelada cuyos testimonios lucen a fs. 194/196 en cuanto decide y fuera materia de recurso y agravios, que dispuso los procesamiento de Adalberto Hugo Ceriotti y Mario Daniel Hosain con la aclaración de que al primero se le asigna el rol de organizador de la asociación ilícita con fines tributarios. Regístrese, notifíquese y devuélvase en el día de la fecha junto con las incidencias que corren por cuerda.

*Dr. Criscuolo*

*Dr. Gurruchaga*

*Dr. Rudi*

Ante mí:

*Dra. Pérez Carrega*

**Di Giorgio, Osvaldo A. s/recurso de casación**

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de abril del año dos mil diez, reunidos los integrantes de la Sala Tercera de la Cámara Nacional de Casación Penal, Dres. Ángela Ester Ledesma, Liliana Elena Catucci y Eduardo Rafael Riggi, bajo la presidencia de la primera de los nombrados, asistidos por la



Secretaría de Cámara, Dra. María Jimena Monsalve, con el objeto de dictar sentencia en la causa nº 11.610 caratulada "Di Giorgio, Osvaldo Alejandro s/recurso de casación", con la intervención del señor representante del Ministerio Público ante esta Cámara, Dr. Juan Martín Romero Victorica; del Dr. Marcelo O. Itrat, a cargo de la defensa de Osvaldo Alejandro Di Giorgio; del Dr. Avelino Borelli, defensor de Víctor Hugo Bono, y de la Dra. María Laura Vázquez, por la parte querellante.

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el orden siguiente: Riggi, Ledesma, Catucci.

Y VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor Juez Dr. Eduardo Rafael Riggi dijo:

Que llega el expediente a conocimiento de esta Sala en virtud del recurso de casación interpuesto a fs. 991/999 por la parte querellante, contra la resolución obrante a fs. 984/984 vta. dictada por la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de esta Ciudad, que confirmó el sobreseimiento de Osvaldo Alejandro Di Giorgio y Víctor Hugo Bono por no constituir delito los hechos imputados (arts. 334, 335 y 336 inc. 3º del C.P.P.N.).

La impugnación fue concedida a fs. 1004 y mantenida a fs. 1012.

Puesto que los autos en Secretaría por diez días, a los fines de los artículos 465 primera parte y 466 del ordenamiento ritual, las partes no se presentaron a ampliar fundamentos y, habiéndose celebrado la audiencia prevista por el artículo 468 del código de forma, el expediente quedó en condiciones de ser resuelto.

SEGUNDO:

La querrela encauzó la impugnación en la causal prevista en el artículo 456 inciso 2º del Código Procesal Penal de la Nación, por considerar que el pronunciamiento impugnado carece de fundamentación.

Alego que la empresa Kilwer S.A. no presentó en tiempo y forma, desde el año 2002, las declaraciones juradas del impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, por lo que dejó de ingresar el impuesto en su justa medida.

Afirmó que se procedió a determinar el impuesto adeudado por la denunciada por el concepto ITC (Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural), quien presentó las DDJJ por los meses de 06/02 a 01/03 y 06/03 a 10/03, incurriendo incluso en la presentación de declaraciones engañosas en los meses 09/02, 06/03, 07/03 y 08/03, presupuestos éstos propios de la defraudación fiscal a que alude el artículo 1º de la ley penal tributaria.

Acotó que en los períodos 06/03 y 07/03 se exteriorizaron saldos que no se condecían con las operaciones efectivamente realizadas, según el Libro IVA Ventas y tareas investigativas llevadas a cabo por la inspección, presentando al respecto Kilwer las DDJJ rectificativas conformando dicho ajuste.

Aseguró que en lo que atañe al mes 09/02 la fiscalización impugnó el crédito fiscal computado por Kilwer S.A. por \$ 90.000, dada la inexistencia de las operaciones contabilizadas en relación al proveedor Corporation Incosur S.A. quien negó haberlas concretado, y que la firma presentó la declaración jurada rectificativa incorporando dicho ajuste.

Que, además, en el mes 08/03 se impugnó la facturación realizada a clientes no localizados y a aquellos que no respondieron a las circularizaciones cursadas, respecto de los cuales se calculó que el impuesto a la tasa más alta, detrayéndosele a este resultado el impuesto originalmente declarado por Kilwer S.A. para cada operación, y a raíz de lo cual surgió una diferencia de ITC que ascendió a \$ 599.035,89, monto que fue aceptado por la firma por vía de la presentación de la DDJJ rectificativa correspondiente.

La querrela consideró que se configuró la evasión prevista en los artículos 1º y 2º inc. a) de la ley 24.769 y que durante el curso de la inspección la firma continuó con su actitud de ocultación y engaño, por cuanto su autodeterminación no reflejó su verdadera situación fiscal, maniobras éstas que también encontraron adecuación típica en las previsiones de los artículos citados (ejercicios 2002 y 2003).

A la luz de estos antecedentes, conceptuó que la resolución cuestionada es arbitraria por falta de fundamentación y por ser prematura ya que los elementos recopilados no justifican la conclusión a la que se arribó en el caso.

Estimó que no se trata de una mera omisión de presentar las declaraciones juradas como sostuvo el a quo, toda vez que la firma desplegó maniobras adicionales que no pueden ser reputadas como negligentes o por ignorancia u olvido, sino por el contrario, califica su conducta como dolosa, a lo que suma que algunas declaraciones juradas presentadas con motivo de la inspección debieron ser rectificadas por la contribuyente, lo que implica a su entender que la original fue engañosa.

Por otra parte, apuntó que la arbitrariedad del pronunciamiento se manifiesta también en no haber aludido a lo acontecido en relación al ejercicio 2003 del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, desconociéndose los fundamentos que condujeron a dictar el sobreseimiento a su respecto.

La querrela reiteró que se limitó el análisis del caso al ejercicio 2002, obviando por completo lo acontecido en el 2003 respecto del que se detectaron declaraciones juradas engañosas cuya sumatoria alcanza la condición objetiva de punibilidad prevista en el delito de evasión, y que se intentó soslayar ese extremo con la simple mención a una prueba pericial pedida por esa parte en relación a ese período.



Recordó que oportunamente se solicitó la realización de un peritaje contable -ignorado por el Fiscal y por el Juez- en el entendimiento de que debía develarse lo sucedido con respecto al ajuste relacionado con clientes no localizados, valorando que la propia firma reconoció el mismo y que las cantidades de combustibles vendidos a esos clientes no localizados surgieron de las facturas de ventas extendidas por la denuncia y que los datos de los mismos se obtuvieron del Libro IVA Ventas, todo lo cual también se desprendía de la declaración del inspector Toscano, encargado de la fiscalización por Orden de Intervención 2421/0.

Recalcó que el ajuste reconocido por la contribuyente en el período 08/03 por \$ 599.035,89 -que reúne la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 1º de la ley 24.769- ha sido pasado por alto por los magistrados de las instancias previas, y que no expusieron fundamentos de rechazo o desestimación a su respecto, que conduce a interpretar que los pronunciamientos padecen de una verdadera falta de fundamentación por desconocer elementos dirimientes incorporados a la causa.

Por tales motivos, concluyó en que la resolución cuestionada debe ser anulada en los términos del artículo 404 inc. 2º del ordenamiento formal.

Hizo la reserva del caso federal.

TERCERO:

Ingresando al tratamiento de los agravios introducidos por la querella, en relación al requisito de motivación que deben contener los autos y sentencias, hemos de remitirnos, en honor a la brevedad, a cuanto expusieramos en el precedente in re "Armentano, Stella Maris s/recurso de casación", Reg. Nº 199/06, del 22/3/06, y sus citas, cuya lectura respetuosamente nos permitimos sugerir.

Analizando el caso a la luz de la doctrina reseñada, conceptuamos que el a quo no ha satisfecho adecuadamente el mandato de motivación, cuya inobservancia se conmina con nulidad, conforme lo establecen los artículos 123 y 404 inciso 2º del mismo cuerpo legal.

Corresponde tener en cuenta que a Osvaldo Di Giorgio y a Víctor Hugo Bono, en su carácter de Presidente y Vicepresidente, respectivamente de Kilwer S.A. se les atribuyó, "... haber omitido la presentación en un tiempo oportuno de las declaraciones juradas del impuesto a los combustibles líquidos y gas natural (ley 23966) correspondientes a los períodos junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2002 y enero, junio, julio, agosto y septiembre de 2003 (ejercicios anuales cerrados al 31 de septiembre de 2002 y 2003), evadiendo así el pago de las obligaciones relativas a dicho gravamen y períodos por montos superiores a \$ 100.000 y 1.000.000 respectivamente; habiéndose además, en el período septiembre de 2002 registrado compras espurias por \$ 90.000 como realizadas con Corporation Incosur S.A., firma ésta que negó dichas operaciones." (cfr. fs. 926/930 y 942/945).

Seguidamente se les hizo saber a cada uno las pruebas obrantes en su contra, reseñadas ampliamente a fs. 927/vta. y 943.

Para resolver como lo hizo, el Juez Tributario tuvo en cuenta, en lo esencial, las manifestaciones que efectuó el imputado Bono en su declaración indagatoria referidas a que "... se registraban absolutamente todos los movimientos, comerciales y tributarios, podríamos decir y de que se presentaban las correspondientes declaraciones juradas de impuestos de todo tipo. De la vista del expediente judicial observo que se ha presentado alguna DD.JJ extemporánea, más que desconozco, ya que no participé de ese tipo de temas... y reitero, tenía entendido que se presentaba. Es decir, todas las deudas y obligaciones que pudiera tener Kilwer SA en esa época se encuentra totalmente registrado contablemente..." (fs. 944 vta.)."

Computó los dichos de Di Giorgio, que en su indagatoria de fs. 927/928 y 930 dijo que "...Puedo ser deudor de la AFIP pero no evasor, son dos cosas distintas...Primeo hay que situarse en la coyuntura económica y política del país en los años 2002 y 2003 y ubicarse también en la suerte del sector energético para la época y por sobre todo para las empresas Pymes como la mía. Nosotros teníamos una falta diaria de liquidez porque nosotros compramos el crudo pagando anticipado, eso se puede ver por contratos de crudo, y recibimos el dinero de nuestros clientes en forma diferida, de forma muy diferida, sobre todo cuando le vendemos al Estado, en forma directa o indirecta. Nosotros vendemos a través de revendedores muchas veces, en forma diferida o muy diferida. Nos pagaban, en ese entonces, con cheques de terceros, chequecitos, eran atomizados, con distinta fecha de vencimiento, nos pagaban con bonos provinciales, con bonos, con lecop. Lo que yo quiero enfatizar es que fue un momento de crisis, sobre todo en el sector energético y que nosotros enfrentamos todas las deudas. Yo siempre le pido a los contadores que hagan las declaraciones que corresponden...Las declaraciones juradas del impuesto a la transferencia de combustibles no se presentaron en tiempo y forma por demorar en la contabilidad."

Consideró que "... si bien la contribuyente omitió presentar las declaraciones juradas del impuesto a los combustibles líquidos y gas...no puede aseverarse que dicha omisión adquiera, per se, la maliciosidad requerida por el tipo previsto en el artículo 1 de la ley 24769. Ello así, en tanto que, la figura requiere la existencia de ardid, lo que no ocurre en el caso en estudio."

"Que, en efecto, conforme lo indicado por el agente Fiscal "la inspección actuante procedió a cotejar los Libros IVA compra e IVA venta...junto con la documentación respaldatoria, aportados por la contribuyente...en el libro IVA ventas y en las facturas emitidas por la firma, se encuentra detallado en el ITC, determinado por el monto total de cada venta realizada, se pudo observar que la firma cobró el monto correspondiente al ITC, empero...la misma no presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto en tiempo y forma y en consecuencia no ingresó a las arcas del Fisco el monto correspondiente al ITC por los períodos fiscales 2002 y 2003" (fs. 774/vta.)."



En ese contexto, el juez advirtió que "...la documentación que la contribuyente puso a disposición del organismo recaudador no presentaba irregularidades y reflejaba su verdadera situación frente al gravamen en los períodos cuestionados."

Finalizó señalando que "...la consideración aislada del referido cómputo de créditos fiscales inexistentes por \$ 90.000 carece de relevancia penal en la medida en que no supera el monto requerido por la figura legal (cfr. fs. 950/953).

El a quo ratificó los argumentos del juez instructor, señalando que "La circunstancia de que las declaraciones presentadas fuesen tardías y debiesen ser rectificadas a resultados de la fiscalización no es...por sí misma, constitutiva de ardid cuando los elementos que pusieron a disposición de la fiscalización permitieron establecer sin dificultad el real monto de las obligaciones tributarias en cuestión. Menos aún cuando los responsables se avinieron de inmediato a hacerse cargo de la obligación."

Agregó que "...la averiguación que el apelante cuestiona que se haya omitido, se refiere a una simple estimación presuntiva acerca de la calidad de los productos vendidos y no se advierte que la diligencia propuesta, -una simple compulsión de la contabilidad- pudiera esclarecer lo ocurrido. A ello se suma que la contribuyente aceptó hacerse cargo del pago de la cifra determinada por el organismo de recaudación."

Tales argumentos no pueden ser avalados en esta instancia, de conformidad con la doctrina sentada en la causa n° 7872 "Ciccione, Héctor H. s/recurso de casación", reg. n° 1681/07, del 29 de noviembre de 2007.

Se precisó en esa oportunidad que una de las características de la ley 24.769 ha sido la de una mejor utilización del principio de mínima intervención del derecho penal, en virtud del cual, como regla, solamente asumen el carácter de delictual conductas de entidad económica relevante, y como consecuencia de ello, se eliminaron figuras confusas o de escasa importancia fiscal. Tal, el caso del artículo 5 de la ley 23.771, mediante el que se sancionaba la omisión de presentación de declaración jurada (La nueva ley penal tributaria: una aproximación, Oscar Romera, L.L. 9/4/97, n° 6032).

Ahora, el artículo 1° de la ley 24.769 reprime con prisión de dos a seis años "...el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de período fiscal inferior a un año."

El art. 2 de la citada ley, por su parte, prevé un incremento en la escala penal, que va de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1°, se presenten las hipótesis plasmadas en los incisos a) b) y c).

De conformidad con la estructura de la normativa mencionada, resulta que la mera omisión de presentación jurada no traspasará el umbral del simple incumplimiento de los deberes fiscales, y carecerá pues de trascendencia penal, siempre que no concurra una concreta mise en scene, o maniobras engañosas susceptibles de inducir en error.

Para que esa omisión sea punible bajo el régimen penal tributario, "...es necesario que se configure un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, al cual debe acompañar necesariamente una circunstancia omisiva también deliberada, es decir que hay una relación inescindible del fin de evasión perseguido con ciertos medios defraudatorios, cuyo empleo debe realizarse a sabiendas e intencionalmente por el obligado para ser atrapados típicamente".

"Vinculado a ello se presenta el problema de si la omisión de presentar la declaración jurada por el contribuyente es o no constitutiva de la omisión típica castigada por el artículo 1°. Al respecto habremos de reparar que aquélla es en principio un deber jurídicamente exigible resultante de una obligación legal, el cual se completa con la de ser veraz en su contenido. De tal manera que si se omiten datos con esa finalidad evasora, no habrá dudas de que estaremos en presencia del delito. En cambio, la solución no será igual si únicamente no se ingresa la declaración jurada, ya que esto puede obedecer a un simple olvido, negligencia, ignorancia u otra razón que no tenga relación directa con la presencia de evasión de impuestos y contribuciones."

Desaparecida "la punibilidad en este artículo de las maniobras ardidosas o estafatorias tendientes a dificultar o impedir la fiscalización de tributos... además de las declaraciones engañosas, las ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, a nuestro juicio quedan también implícitamente comprendidas todas las actividades incluidas en el artículo 1° de la ley 23.771 (doble contabilidad, o las declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlos, o cuando se efectuaren facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto), siempre que fueren ejecutadas para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica o patrimonial...pero ahora con el objetivo de evadir total o parcialmente el pago de tributos nacionales exigibles." (cfr. Carlos Alberto Chiara Díaz, Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 250, Santa Fe, 1997).

Sin embargo, como se ha dicho, no basta ya "... tampoco la mera constatación formal de la infracción y la posibilidad de daño potencial al Fisco a través de esos medios y con tal objetivo, sino que es menester al menos el comienzo de ejecución de los actos evasivos dentro del camino del delito, concebido ahora como de resultado" (cfr. ob cit. supra).

He aquí que, en la especie, a diferencia de lo acontecido en el precedente "Ciccione" comentado, el organismo recaudador, ya en su escrito de apelación y sus presentaciones posteriores, aclaró que no se trata de la mera omisión de presentación de las DDJJ, sino que el ardid o engaño que adecuaría el caso a las



previsiones de la ley 24.769 está dado en que, justamente, la documentación acompañada por las autoridades de Kilwer S.A. presentaba irregularidades y que la contabilidad no se ajustaba a derecho, "...en razón de la existencia de proveedor (CORPORACIÓN INCOSUR S.A.) que negó haber operado con la firma y de clientes que no fueron localizados".

En esos aspectos, la querella había sostenido que "...la fiscalización procedió a impugnar el crédito fiscal computado por Kilwer S.A. en las DDJJ del mes 09/02 por el importe de \$ 90.000 en razón de la inexistencia de las operaciones contabilizadas en relación al proveedor Incosur S.A. quien negó haber concretado operaciones con la aquí denunciada." y que en el mes 08/03 se "...impugnó la facturación realizada a clientes no localizados, y a aquellos que no respondieron a las circularizaciones cursadas.

Actitudes que, según la parte, coincidirían con una actitud de ocultación y engaño por cuanto, en definitiva, las liquidaciones no reflejaban la real situación fiscal de la contribuyente, circunstancias éstas que la llevaron a concluir en que el sobreseimiento resultó prematuro.

Téngase en consideración que, sin perjuicio de no haber impugnado el sobreseimiento, los mismos argumentos habían sido esgrimidos por el Sr. Representante del Ministerio Público Fiscal en el apartado II de su dictamen de fs. 774/778 vta., para pedir al magistrado la citación a indagatoria de los imputados.

En efecto, el Fiscal recalcó que "...cabe considerar aunado a la omisión de la presentación en término de las declaraciones juradas, que la correspondiente al mes de septiembre no reflejó la verdadera obligación impositiva...: KILWER S.A. declaró la suma de \$ 23.250, que se compone de la detracción de un pago a cuenta por la suma de \$ 90.000 por compras realizadas a Corporación Incosur S.A. (Libro IVA compras), sobre el monto de \$ 113.250 que corresponde al ITC asentado en Libro IVA ventas. Es decir, que conforme a la DDJJ presentada la suma a ingresar era de \$ 23.250... [...] Ahora bien, en relación a ello, la AFIP circularizó a la firma mencionada la cual respondió no haber operado con la rubrada. Es por ello, que el crédito computado por la encartada fue objetado y no fue considerado, motivo por el cual el monto a ingresar correspondiente al ITC determinado es de \$ 133.250" (la negrita nos pertenece).

Agregó que la sumatoria de los montos correspondientes a junio, julio, agosto y septiembre de 2002, suscitaba una pretensión fiscal de \$ 295.429,50 para el período fiscal 2002.

En lo vinculado al ejercicio fiscal 2003, la fiscalía relacionó también la impugnación de la facturación de clientes no localizados y aquellos que no respondieron a la circularización, a saber: Agroil S.A., Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores del Oeste Ltda., Felnus S.A., Coral Sea S.A., Ferreiro Gustavo, Proyectos y Sistemas S.A., Petroara S.A., Gómez Mariano, Oil Pan S.A., Garcés Juan Cruz, Petróleos Argentinos S.A., Texas Norte S.R.L. y Trans Fuel Oil, destacando que "...en orden a las respuestas a las circularizaciones que se habían efectuado en el marco de la fiscalización, el Juzgado...procedió a reiterarlas, sin embargo las resultantes arrojadas no difirieron de aquellas obtenidas por los actuantes intervinientes."

De todo lo expuesto, fluye que asiste razón a la querella en que estas circunstancias no fueron consideradas por los señores Jueces para decidir la desvinculación de los imputados, reduciendo el análisis a la mera omisión de presentar las declaraciones juradas parcializando de tal manera la plataforma fáctica.

Tampoco se fundaron debidamente las razones de la improcedencia del pedido de la querella referente a que se disponga un peritaje contable "...a los fines de la determinación de lo acontecido respecto del ajuste relativo a la falta de localización de clientes.." (ver escrito de fs. 831/832).

Al respecto, atendiendo a las explicaciones dadas por la impugnante, a la opción que la fiscalía vertiera en el dictamen de fs. 774/778 vta. y aun a lo sostenido por los imputados en sus declaraciones indagatorias, en principio, no se aprecia con claridad que aquél requerimiento sea "...una simple compulsas de contabilidad..." ineficaz para "...esclarecer lo ocurrido".

Como conclusión, hemos de rememorar que "... todo sobreseimiento es una resolución judicial que extingue el proceso, impidiendo la elevación de la causa a juicio y, abierto el debate, pone fin al mismo sin que se pronuncie la sentencia. La ley determina asimismo -artículo 335- que el sobreseimiento cierra definitiva e irrevocablemente el proceso con relación al imputado a cuyo favor se dicta. Es así que enseña Raúl Washington Ábalos (Código Procesal Penal de la Nación, Tomo I, 2da. edición, Ed. Jurídicas Cuyo, Santiago de Chile, 1994, ps. 751) que "El sobreseimiento es la resolución jurisdiccional que interrumpe, en forma definitiva, el normal desarrollo del proceso penal en su camino hacia la sentencia. Pone fin al juicio, lo cierra definitivamente, no pudiendo modificarse en ningún caso la situación creada por él, ni ser materia de pronunciamientos posteriores (L.L. 1978 D 850). Además, el sobreseimiento no se dicta en relación a un delito o denominación jurídica del mismo, sino respecto de un hecho o de una realidad histórica, que en el caso no alcanzaría a configurar a aquél (CJCba., XXIV-XLLVI) ..." (cfr. causa n° 1357 "Canda, Alejandro Guido s/ rec. de casación" reg. 70/98 del 10 de marzo de 1998).

Expresamos también que "... El sobreseimiento sólo procede frente a la completa inocencia del imputado, por lo que no cabe decretarlo, si existen indicios con virtualidad suficiente para poder sospechar de la culpabilidad del procesado (S.T. Entre Ríos, 27/5/66; BJER, 968-2-279) ...". Conforme a nuestro ordenamiento procesal vigente, el pronunciamiento remitivo en estudio requiere del convencimiento acerca de la existencia de alguna de las causales taxativas que enumera la ley; por lo que resulta indispensable para que proceda este temperamento definitivo respecto del imputado, que éste aparezca en forma indudable y evidente exento de responsabilidad, de forma tal que no pueda ser puesto en duda. En definitiva sólo cuando se encuentre acreditada alguna de las cuales previstas en el artículo 336 del Código Procesal Penal de la Nación corresponderá dictar auto de sobreseimiento." (cfr. causa "Canda" ya citada; n° 1644 "Torres, Hernán y otros



s/rec. de casación" reg. 482/99 del 13/10/99; n° 1885 "Saksida, Walter Raúl s/rec. de casación" reg. 46/00 del 18/2/00).

Lo expuesto no importa, claro está, negar la posibilidad de recurrir a esta clase de temperamento desincriminadamente en aquellos casos en que luego de agotarse los medios de prueba subsista un estado de sospecha que resulte insuficiente para avanzar la causa a los estadios subsiguientes del proceso. En ese sentido, obviamente, coincidimos también en cuanto a que para sobreseer "la persuasión en punto a las causales no debe tener un grado de certidumbre equiparable a la de carácter apodíctico requerible para condenar" (conf. nuestro voto en la causa n° 8977 "Villafañe, Claudia A. s/recurso de casación", reg. n° 1328/08, del 2 de octubre de 2008).

En definitiva, la suma de todos los elementos enunciados constituyen suficientes razones para descalificar como acto jurisdiccional válido la resolución impugnada, al no constituir, una derivación razonada del derecho vigente aplicable con particular referencia a las circunstancias comprobadas de la causa, en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por todo lo expuesto, propiciamos al acuerdo hacer lugar al recurso de casación, sin costas, anular el pronunciamiento de fs. 984/984 vta. y el obrante a fs. 950/954 por ser su antecedente necesario, y en consecuencia remitir las actuaciones al Juzgado de origen, previo envío de copia de lo aquí resuelto a la Sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, a fin de que se continúe con la sustanciación de la causa con arreglo a la doctrina aquí establecida, todo ello sin imposición de costas.

#### ES NUESTRO VOTO.

La Sra. Juez Ángela Ester Ledesma, dijo:

a. Como primer aspecto a considerar, he de puntualizar, tal como lo hice en oportunidad de expedirme a fs. 1014 sobre las condiciones de admisibilidad de la vía intentada, que en el presente caso el recurrente no ha alegado debidamente la cuestión federal que habilite la intervención de esta Cámara Nacional de Casación Penal.

Corresponde subrayar que a la pretensión impugnativa deducida, corresponde exigir el cumplimiento de los mismos requisitos del recurso extraordinario federal, esto es, que nos encontremos ante una cuestión federal.

Precisamente, en el precedente "Di Nunzio, Beatriz H." (D.199.XXXIX, causa nro. 107.572C del 3 de mayo de 2005) nuestro más Alto Tribunal sostuvo que "...siempre que se invoquen agravios de naturaleza federal que habiliten la competencia de esta Corte por vía extraordinaria en el ámbito de la justicia penal nacional conforme el ordenamiento procesal vigente, estos deben ser tratados previamente por la Cámara Nacional de Casación Penal." (considerando 13). Más aun, se expresa que "se estarían equiparando las situaciones reguladas por el art. 14 de la ley 48 (recurso extraordinario federal) y por el art. 6 de la ley 4055 (recurso extraordinario en el ámbito de la justicia nacional) (...)". Es decir, se exige a la Casación el tratamiento de los casos federales previa intervención de la Corte.

De esta manera, conforme lo apunta Daniel Pastor "le exporta también su concepto de sentencia definitiva" y "los alcances que el concepto de sentencia definitiva tienen a los fines del REF rigen para el recurso de casación y para el de inconstitucionalidad del CPPN cuando esos medios de impugnación han sido planteados para que la CNCP se ocupe de una cuestión federal que luego podría ser llevada a decisión final de la Corte Suprema" (Una dosis de necesaria certidumbre: el concepto de "superior tribunal de la causa" en el ámbito penal del Poder Judicial de la Nación según una sentencia reciente de la Corte Suprema", El Dial, día 12 de agosto de 2005).

En definitiva, teniendo en cuenta que se impone a esta Cámara el conocimiento de aquellos casos reservados a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se debe exigir la motivación y demás recaudos formales establecidos por la ley 48 desde que interviene como tribunal superior de la causa.

En tal sentido, Alejandro Carrió señala que "(l)a médula del problema, claro está, radica en que nuestra ley 48 reclama no sólo que esté de por medio la interpretación de alguna cláusula de la Constitución, sino además, que la decisión sea contra la validez del título, derecho, privilegio o exención que se funda en dicha cláusula y sea materia de litigio (art. 14, inc. 3º, ley 48)" (Carrió, Alejandro, Garantías constitucionales en el proceso penal, 4ª Edición, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2000, págs. 483/484).

Y agrega que "(d)ada la existencia de esta norma, que reclama para acceder a la Corte la existencia de una resolución contraria al derecho, privilegio o título constitucional invocado por el recurrente, fuerza es concluir que será necesario encontrar primero cuál es el derecho, título o privilegio constitucional en juego, para ver luego si existe una decisión contraria a la validez del mismo".

En la especie, los agravios introducidos por el acusador particular no suscitan controversia sobre la interpretación o alcance de normas constitucionales que configuren el sostenimiento de una cuestión federal.

b. Ahora bien, sin perjuicio de ello, y a pesar de que los planteos introducidos son de derecho común, admitida que fue por mayoría la vía interpuesta, entiendo que debe rechazarse, pues no se advierte la alegada arbitrariedad de la sentencia.

En efecto, corresponde convalidar el criterio sustentado por el Tribunal al confirmar el sobreseimiento de los imputados, desde que el impugnante se limita a afirmar su discrepancia con los argumentos de la Sala, pero no logra evidenciar el pretendido desacierto del auto recurrido.



El acusador particular no demuestra ni se detecta en la sentencia cuestionada la existencia de vicios lógicos, ni manifiestas transgresiones al correcto razonamiento que pudieran dar sustento a la tacha de arbitrariedad que se alega.

Dicha doctrina no tiene por objeto corregir sentencias equivocadas o que el recurrente estime tales según su criterio divergente, sino que se refiere a supuestos en que se verifica un apartamiento palmario de la solución prevista por la ley o una absoluta carencia de fundamentación (cfr. C.S.J.N. Fallos 293:344; 274:462; 308:914; 313:62; 315:575), extremos que no se encuentran presentes en el caso y que, por tanto, sellan la suerte de las objeciones formuladas.

De la lectura del fallo en crisis surge que los jueces expresaron los motivos que condujeron a resolver del modo en que se hizo, destacando que el hecho de que las declaraciones fuesen tardías y debieran ser rectificadas a resultas de la fiscalización realizada, no constituye el ardid que requiere la figura reprochada. Al respecto, explicaron que precisamente los elementos puestos a disposición, fueron los que permitieron establecer sin dificultades el real monto de las obligaciones tributarias; y agregaron que los responsables se avinieron inmediatamente a hacerse cargo de la obligación.

Precisaron, que "la averiguación que la apelante cuestiona que se haya omitido, se refiere a una simple estimación presuntiva acerca de la calidad de los productos vendidos y no se advierte que la diligencia propuesta -una simple compulsión de contabilidad- pudiera esclarecer lo ocurrido. A ello se suma que la contribuyente aceptó hacerse cargo del pago de la cifra determinada por el organismo de recaudación" (fs. 984).

Frente a estos argumentos, la recurrente alega la arbitrariedad del pronunciamiento pues, a su entender, no se ha tenido en cuenta la existencia de irregularidades en las declaraciones juradas. Sin embargo, tal como surge de los párrafos precedentes, dicho argumento fue expresamente abordado por el Tribunal que descartó el ardid (en función de que los elementos informados permitieron conocer el real monto de las obligaciones).

En relación a la pretendida omisión de analizar el ejercicio del año 2003, entiendo que de la sentencia impugnada no se advierte que las consideraciones allí expuestas excluyan dicho período, motivo por el cual, las críticas dirigidas sobre el punto, tampoco pueden prosperar.

Por las razones expuestas, interpreto que la solución ha sido sustentada razonablemente y los agravios del recurrente sólo evidencian una opinión diversa sobre la cuestión debatida y resuelta (C.S.J.N. Fallos 302:284; 304:415; entre otros), resolutorio que cuenta, además, con los fundamentos jurídicos mínimos, necesarios y suficientes que impiden su descalificación como acto jurisdiccional válido (Fallos: 293:294; 299:226; 300:92; 301:449; 303:888, entre muchos otros).

En virtud de todo ello, propongo al acuerdo rechazar el recurso de casación deducido por la querrela, con costas (artículos 456 inciso 2º, 471 a contrario sensu y 530 y cc. del CPPN).

TAL ES MI VOTO.

La sra. Juez Dra. Liliana Elena Catucci, dijo:

Coincido con la propuesta de la Dra. Ledesma, pues considero que el fallo en virtud del cual no se sobreseyó a Osvaldo Alejandro Di Giorgio y a Víctor Hugo Bono por no constituir delito los hechos imputados, se encuentra debidamente fundado.

En efecto, el ardid o engaño que se pretende atribuir carece de tal entidad tal como lo sostuve en la Sala I de este Tribunal (in re: "Efron, Ariel Hernán y otros s/recurso de casación", causa n° 9128, Reg. n° 12.420, rta. el 22 de agosto de 2008, y sus citas) en cuanto a que: "... las modificaciones introducidas por la Ley 24.769 en el régimen tributario ha sido la limitación de los tipos penales de peligro que contenía la ley 23.771, referidos a comportamientos que por sí mismos tenía la virtualidad de afectar el normal desenvolvimiento económico y las tareas de fiscalización estadual".

"La hacienda pública consistente en la actividad financiera del Estado que comporta la obtención de recursos destinados a cumplir con los fines de aquél se erige así como el bien jurídico tutelado por el nuevo sistema vigente".

Se ha endilgado a los denunciados la conducta abarcada por el artículo 1º de la mencionada ley 24.769, esto es, el delito de evasión simple, cuyo texto establece: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiese total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aunque se trate de un tributo instantáneo o de un período fiscal inferior a un año".

Figura que constituye la modalidad más típica de los delitos tributarios de daño y consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias mediante el empleo de maniobras engañosas o ardidosas enderezadas a impedir que el Estado detecte el perjuicio sufrido.

Esta conducta antes de consagrarse como delito ya estaba contenida en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario con sanción de tipo pecuniario, aunque previo a la sanción de la ley 23.711, frente a determinados supuestos, también se la conminó con pena de prisión de un mes a dos años.

En su redacción actual la evasión simple requiere dos elementos constitutivos: el ardid o engaño y el perjuicio patrimonial.



He aquí que las maniobras ardidosas o engañosas desplegadas conforme la descripción típica no tienen por objeto inducir a error al fisco con fin de obtener una ventaja patrimonial, sino que procuran que el Estado no advierta el daño padecido, dificultando o impidiendo la fiscalización de tributos para lograr la impunidad. De este modo el engaño se traduce en la acción u omisión tendiente a facilitar el apoderamiento ilegítimo del tributo por parte del obligado, obstaculizando o impidiendo que se advierta el perjuicio irrogado.

Algunos autores exigen que el ardid desplegado resulte idóneo para inducir a error.

Sin embargo, lo que resulta ineludible es que el daño patrimonial se haya producido y que revista cierta entidad -exceder la suma de 100.000 Pesos- (Conf. Osvaldo H. Soler "Derecho Tributario. Económico constitucional-sustancial administrativo-penal", Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, 2002, pág. 411 y ssqts.).

Dicho cuanto antecede es dable mencionar que la problemática planteada en el sub examine se inscribe dentro del sistema de autoliquidación de impuestos establecidos por la ley 11.683.

Cabe recordar que los deberes formales son las obligaciones impuestas como medios para lograr que los obligados a soportar las cargas tributarias actúen de modo tal de permitir al ente recaudador conocer y ejecutar los tributos. Entre estos deberes formales se encuentra el de declarar, que genéricamente abarca toda manifestación de conocimiento a practicarse ante la autoridad correspondiente sobre hechos tributarios relevantes. La violación del deber formal de comunicar datos constituye un ilícito tributario que tiene como principal característica la de no producir ningún perjuicio inmediato a la renta fiscal, ya que se trata de conductas que en principio sólo importan un peligro.

El sistema de "autoliquidación de impuestos" hace recaer en el sujeto obligado el deber de determinar su obligación tributaria, presentar los formularios oficiales ante el ente fiscalizador e ingresar el pago del saldo si correspondiere abonar el impuesto, de allí que se las denomine "declaraciones tributarias liquidativas". El artículo 11 de la ley 11.683 establece que la "...determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS...". Si bien el texto puede llevar a la conclusión de que la determinación se efectúa sobre la base de las declaraciones juradas y no mediante ellas, el acto es de índole formal y no resulta constitutivo de la obligación tributaria.

La declaración importa un reconocimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto obligado pero, a su vez, resulta exigible el cumplimiento de una carga adicional de suministro de información relativa al hecho imponible, aclaraciones, etc. que participan del carácter de declaración jurada (declaraciones juradas informativas), aunque en rigor constituyen informaciones especiales y accesorias de las primeras cuyo objeto es facilitar el control de los datos aportados en estas últimas.

El artículo 38 de la ley 11.683 instituye en hecho ilícito formal la mera falta de presentación de la declaración jurada de carácter determinativo mientras que el artículo sin número agregado a continuación de aquél consagra como hecho ilícito formal el incumplimiento de las declaraciones juradas informativas. Ambas infracciones se encuentran conminadas con penas de multa (conf. Carlos María Folco, Sandro F. Abrales y Javier López Biscayart, "Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874", Santa Fe, 2004, págs. 76 y ssqts.).

Retomando el tema desde el punto de vista de nuestro sistema represivo cabe apuntar que la derogada ley 23.771 -que estuvo vigente desde el 7 de marzo de 1990 hasta el 23 de enero de 1997 en su artículo 5º reprimía "...con prisión de quince días a un año el que estando obligado por las disposiciones de las respectivas leyes tributarias y sus decretos reglamentarios, no se inscribiere, u omitiere presentar sus declaraciones juradas. El delito se configurará cuando el obligado no diera cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los treinta días de notificada la intimación respectiva en su domicilio fiscal, legal o real según el caso". Este delito formaba parte de aquellos denominados "de peligro", ya que no demandan la producción de perjuicio alguno, y, como ya se adelantó, fue eliminado de manera que el nuevo régimen penal tributario no erige en delito las conductas abarcadas por el tipo derogado.

Volviendo al tipo denunciado (evasión) resulta imperativo establecer si en el caso hubo ardid y si éste puede considerarse idóneo a los fines que se propuso el agente.

En este orden de ideas llevo dicho en la misma Sala I al expedirse en la causa Nº 5285, registro Nº 6679, "Schvartzman, Hugo J. Schvartzman, Héctor D. s/rec. de casación", resuelta el 30 de abril de 2004, que "... la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica... para, a partir de ella, evadir la contribución que... correspondía a hacer a la renta pública. Ello es así, porque ambas conductas... traen aparejada una verdadera ocultación de la realidad que impedía a la Dirección General Impositiva la fiscalización de la actividad económica... y con ello la determinación y posterior percepción de los tributos que... debían ingresar(se) a las arcas estatales...". A ello la Sala añadió (haciendo suyas las apreciaciones de Juan Carlos Bonzón Rafart -ver Derecho Económico, suplemento especial La Ley, febrero de 2004, "Defraudación Fiscal Infracional y Delictual. Evasión Fiscal", pág. 20-) que "para evaluar la idoneidad del ardid empujado, necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito. En caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, ya por lo burdo de la maniobra o debido a la rutina y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, deberá encuadrarse en la figura infracional del artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control..., la conducta ilícita encuadra en el tipo penal previsto por el



artículo 1º de la ley penal tributaria 24.769. Esta diferenciación propuesta, es sólo una manera de particularizar una fórmula genérica de distinción entre delitos e infracciones económicas que pueden enunciarse de la siguiente manera: "Si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control estatal (fiscal, aduanero, cambiario, etc.), al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrado como infraccional". En otras palabras, a efectos de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, debe estarse a la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado. Reitero entonces que considero que la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el Estado, conjuntamente con la capacidad práctica y modalidad operativa del ente controlador, deben ser suficientemente analizadas en el caso concreto, a fin de determinar la gravedad y magnitud del engaño causado, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre delitos e infracciones económicas" (conf. C.N.C.P., Sala I, causa Nº 6618, "Müller, Carlos Eusebio s/ recurso de casación, Reg. Nº 8626, rta. el 22-03-2006).

Sentado lo expuesto, es menester reparar en que la querella centró su esfuerzo en convencer al tribunal de que la presentación de las declaraciones juradas cuestionadas en autos deben ser consideradas engañosas o maliciosas pues ostentan intencionalidad evasora del contribuyente.

Como ya se mencionó, la mera falta de presentación de la declaración jurada determinativa del tributo o, la que una vez presentada, resulta examinada e impugnada por la autoridad de control y, una vez rectificadas, resulta oblada por el contribuyente, no constituye delito alguno, sin perjuicio de que eventualmente pueda configurar una infracción de naturaleza administrativa.

Finalmente, estimo que la solicitud de la querella para que se realice una pericia contable "... a los fines de la determinación de lo acontecido respecto del ajuste relativo a la falta de localización de clientes...", carece de asidero, pues el período 8/03 de donde surgían "clientes no localizados" fueron nuevamente calculados por el órgano de control administrativo, motivo por el cual el contribuyente rectificó su declaración jurada y se avino al pago conforme a lo requerido.

En tales condiciones, las tareas fiscalizadoras mencionadas permitieron fácilmente a la AFIP detectar y establecer las diferencias en el movimiento económico del contribuyente, por lo que claramente se advierte que el ente recaudador no fue sujeto pasivo de ningún ardid o engaño.

Corolario de ello resulta que las protestas introducidas por la querella demuestran su disconformidad acerca de la forma en que los órganos jurisdiccionales a quo evaluaron la totalidad de las pruebas colectivas durante la tramitación del presente proceso que conducen indefectiblemente al sobreseimiento de los nombrados Di Giorgio y Bono en el suceso delictivo investigado.

Por todo lo expuesto, adhiero al voto de la doctora Ledesma y emito el mío en igual sentido.

TAL ES MI VOTO.

Por ello, en mérito al resultado habido en la votación que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

RECHAZAR el recurso de casación deducido, CON COSTAS, (arts. 123, 404 inc. 2º, 456, 470, 471 a contrario sensu, 530 y concordantes del C.P.P.N.).

Regístrese, hágase saber y cúmplase con la remisión ordenada sirviendo la presente de atenta nota de envío.

*Ángela E. Ledesma      Liliana E. Catucci      Eduardo Rafael Riggi*

Ante mí:  
*María Jimena Monsalve*  
Secretaria de Cámara

**Ragni, Sergio Ricardo s/L. 24769**

Bahía Blanca, 18 de noviembre de 2010.

VISTO:

Este expediente nro. 65.552, caratulado "RAGNI, Sergio Ricardo s/ap. auto de proces. en c. nro. 125/07 -J.F. 1- : 'RAGNI... s/INFR. ART. 1º Ley 24.769'", venido del Juzgado Federal nro. 1 de la sede, para resolver el recurso de apelación interpuesto a fs. sub 93/94 contra la resolución de fs. sub 84/89 vta.

El señor Juez de Cámara, doctor Augusto Enrique Fernández, dijo:

1ro.) La resolución apelada dispuso el procesamiento sin prisión preventiva de Sergio Ricardo RAGNI, por hallarlo prima facie autor penalmente responsable del delito previsto y reprimido en el art. 1º de la ley 24.769, por la presunta evasión del impuesto al valor agregado (I.V.A.) en los periodos fiscales 2003 y 2004; del impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2002/2003); y de salidas no documentadas (períodos fiscales



2002/2003), cuyo importe total asciende a la suma de \$ 935.153,97; y fijó en concepto de responsabilidad civil la de \$ 936.000 en los términos del art. 518 del CPPN.

Asimismo, decretó la falta de mérito probatorio con relación a Nelson Darío GAJÓN, en orden al hecho que le fuera indagado, sin perjuicio de la prosecución de la causa (pto. III, f. sub 89 vta.).

2do.) Dicha decisión fue apelada por el defensor particular de Sergio Ricardo RAGNI, quien se agravia afirmando que: a) el no pago de la alícuota del 35 % que establece el art. 37 de la ley 20.628 no encuadra en la figura legal del art. 1º de su homóloga 24.769, ya que ésta contempla la conducta del obligado que evadiere el pago de los tributos, y quien realiza una erogación indocumentada es un sustituto tributario que no puede asimilarse al contribuyente obligado al pago, por lo que solicita que se revoque parcialmente el procesamiento con respecto a las salidas no documentadas; b) pide que en caso de hacerse lugar a la queja, se reduzca la suma fijada en concepto de responsabilidad civil (cf. fs. sub 93/94).

A fs. sub 117/118 obra el informe sustitutivo de audiencia conforme al art. 454 del CPPN (según ley 26.374) y a la Acordada CFABB 72/08, ptos. 4to. y 5to.

3ro.) En primer lugar cabe señalar, aunque no está en discusión, que los montos presuntamente evadidos superan individualmente la condición objetiva de punibilidad que exige el tipo penal del art. 1º de la ley penal tributaria nro. 24.769; y que dicha norma establece, en síntesis, que solamente podrá perseguirse por el delito al "...obligado que... evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional...".

Ahora bien, el quejoso sostiene que su defendido no puede ser inculcado por la omisión de ingresar el pago por las salidas no documentadas, pues no existe la categoría de contribuyente del mencionado tributo; por ello considera que se trata de una conducta que no está comprendida en la descripción del art. 1º de la ley 24.769 y resulta penalmente atípica.

4to.) La tesis de la defensa aparece atractiva desde el punto de vista de la dogmática penal, pero su pretensión no será admitida por el tribunal. Ello es así porque al resolver sobre la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas, el sujeto obligado al pago de la tasa máxima prevista en el art. 34 de la ley 11.682 (antecedente del art. 37 de la 20.628), y su deducción para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto a los réditos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que se trataba de un impuesto especial cuyo propósito "es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones que no documenta, ante la no individualización del beneficiario; quien hace el pago debe abonar el tributo a título propio" ("Geigy Argentina S.A.", 15/10/1969, Fallos, 275:83, cons. 6º).

El mismo criterio fue mantenido por la Corte en los casos "Radio Emisora Cultural S.A." (09/11/2000, Fallos 323:3377, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A." (26/08/2003, Fallos 326:2989, con remisión a los dos anteriores). En forma concordante resolvió esta Cámara las causas nro. 61.643 y nro. 62.591. "Moscardi, Mario O.", del 17/03/2005 e "Iglesias, Saúl Ubaldo", del 21/12/2006 respectivamente).

En consecuencia, no asiste razón al recurrente, porque el sustituto es el sujeto que no realiza el hecho imponible, pero que por mandato de la ley ocupa el lugar del contribuyente... Paga en lugar del contribuyente y es un deudor a título ajeno (cf. Villegas, Héctor Belisario, Régimen Penal Tributario Argentino, 3ra. ed., La Ley, 2008, p. 253). Por el contrario, el obligado al pago en el caso del art. 37 de la ley 20.628 es un deudor a título propio, porque es el generador del hecho imponible (haber realizado erogaciones sin documentación que las respalde, ya que "las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva", art. 43 in fine, Cód. Com.).

Por lo expuesto, soy de la opinión que debe rechazarse el recurso interpuesto.

El señor Juez de Cámara, doctor Ricardo Emilio Planes, dijo:

Me adhiero al voto del doctor Augusto Enrique Fernández.

Por ello,

SE RESUELVE:

Rechazar el recurso interpuesto.

Regístrese, notifíquese y devuélvase. Firman únicamente los suscriptos por haberse integrado con ellos el Tribunal (Art. 22 Ac. 60/90 CFABB).

*Ricardo Emilio Planes*                      *Augusto*                      *Enrique*  
*Fernández*

Ante mí

*María Alejandra Santantonin*

Secretaria



**Greco, Ricardo Pedro e Iglesias, Osvaldo Carlos**

Bahía Blanca, 01 de septiembre de 2009.

VISTO:

El presente expediente nro. 65.613 de la secretaría nro. 2, caratulado "GRECO, Ricardo Pedro, IGLESIAS, Osvaldo Carlos, s/ ap. Extinción de la acción penal y sobreseimiento en c. nro. 214/06 -J.F. nro. 1- '...s/ infr. Art. 1 ley 24.769", venido del Juzgado Federal nro. 1 de la sede, para resolver la apelación de fs. sub 93/107 v. contra la resolución de fs. sub 89/90 v;

Y CONSIDERANDO:

1ro.) A fs. sub 89/90 v. el Sr. Juez a quo declaró extinta la acción penal respecto de los encartados en virtud de lo dispuesto por la ley 24.769: 16, y dispuso en consecuencia su sobreseimiento total en los términos del CódPrPen.: 336-1.

2do.) A fs. sub 93/107 v. apeló la defensa. Sostiene, en síntesis, los siguientes agravios:

2do.-1) La sentencia es arbitraria porque no ha tenido en cuenta los hechos conducentes para la solución del litigio (ya que Euromix S.A. inició el procedimiento de pago de la obligación fiscal con más de un año de antelación a que la A.F.I.P. formulara la denuncia penal); porque omitió tratar el planteo de nulidad de la denuncia y del requerimiento fiscal de instrucción y la solicitud de sobreseimiento total por inexistencia del delito imputado; y por carecer de la debida fundamentación (para aplicar el instituto de la ley 24.769: 16, se requiere la acreditación del delito imputado, y el a quo no mencionó en ninguno de sus considerandos que los imputados hubieran cometido ardid o engaño para inducir a error al fisco para evadir el tributo).

2do.-2) La denuncia formulada por la A.F.I.P. es nula porque no se cumplió con el procedimiento tendiente a evaluar su procedencia establecido por la instrucción general 06/2005: no se fundó la convicción administrativa, se omitieron los informes y dictámenes de las áreas respectivas (Jefatura de área de Fiscalización, Dirección de Asesoría Legal, Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social, entre otros). Además, la denuncia contiene hechos objetivamente falsos: se omitió mencionar que la contribuyente el mismo día que presentó la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias (26/4/2005) inició un procedimiento de compensación con el saldo a favor de libre disponibilidad del período 3/2005 en el I.V.A., que nunca fue rechazado. Ello no pudo ser ignorado por la A.F.I.P. al formular su denuncia el 29/6/2006. Finalmente, al ser oblada la deuda con fechas 5/9/2006 y 5/10/06 (lo que ocurrió antes de que los imputados tuvieran conocimiento de la existencia de la causa) la A.F.I.P. omitió informarlo en sede penal, y luego se prosiguió con una conducta negligente al reiniciar el procedimiento de inspección en pleno proceso penal.

2do.-3) El requerimiento de instrucción es nulo ya que no describió de manera circunstanciada los presupuestos fácticos del hecho punible, no fundamentó el presunto ardid o engaño y el dolo directo que el fiscal tiene obligación de argumentar y fundar.

2do.-4) Requieren que se confirme el sobreseimiento, pero no por extinción de la acción penal en función de lo dispuesto en la ley 24.769: 16, sino por inexistencia del delito imputado. Se ha demostrado la inexistencia del dolo que exige la figura. La mera falta de presentación de las declaraciones juradas en tiempo y forma, según la Instrucción General 06/2007 (B.O.: 15/8/2007), no constituye ni siquiera una infracción material culposa si se presentan antes de la notificación de la vista de la ley 11.683: 17, y la jurisprudencia tiene dicho que para que este hecho constituya evasión simple se requieren otros elementos como la ocultación maliciosa del hecho imponible o declaraciones juradas engañosas.

3ro.) A f. sub 134 v. fue mantenido el recurso, y a f. sub 137 rola el informe del CódPrPen.: 454 en el que se requiere que, para el caso en que se confirme la sentencia apelada, se considere la aplicación de la ley 26.476 como ley penal más benigna.

4to.) Deben rechazarse los planteos de nulidad esbozados en relación a la denuncia formulada y al requerimiento de instrucción. El CódPrPen. trae un sistema de nulidades taxativo que exige, para el caso de inobservancia de las disposiciones legales, una sanción expresa. Y ello responde al criterio restrictivo - tendiente a satisfacer el interés público que reclama la determinación de la verdad en juicio- con que deben evaluarse las nulidades procesales. En el sub exámine, los requisitos legales que se estiman incumplidos no se encuentran amparados con una expresa sanción de nulidad, ni constituyen estos supuestos inobservancias de las disposiciones que dan lugar a las nulidades genéricas del CódPrPen.: 167.

Por otro lado, y específicamente en relación al requerimiento fiscal, explican Navarro y Daray que la relación circunstanciada del hecho a investigarse es esencial para la eficacia del pronunciamiento pues su omisión impedirá la legal iniciación de la instrucción, pero "como regla debe entenderse que el cumplimiento de la exigencia del dispositivo se encuentra satisfecho, aun por inadvertencia del requirente, si mínimamente puede identificárselo a través de su lectura (...). Por ello, se afirma su validez con sustento en que 'el momento en el que se procede a formular[lo] suele existir en el proceso una relativa indeterminación acerca de alguno de los aspectos a investigar...' (C.N.C.P., Sala IV, JPBA, 113-98-199)." (1)

5to.-1) Sí corresponde hacer lugar al recurso en relación al cuarto agravio transcrito. De las constancias obrantes en la causa surge que el hecho no reúne los elementos necesarios para que pudiera ser tipificado como evasión simple en los términos de la ley 24.769: 1.



La presente causa se inició por denuncia de la A.F.I.P. - D.G.I. (fs. sub 3/7 v.) que, en el proceso de fiscalización iniciado el 30/3/2005 en relación al contribuyente Euromix S.A., detectó la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, período 2003 y la consiguiente omisión de pago del impuesto correspondiente por \$ 223.370,96, tras casi un año de haber vencido el plazo legal para cumplir.

Pese a haberse denunciado el hecho como evasión simple, durante la tramitación de esta causa penal no se probó -ni siquiera se alegó- cuál fue el ardid o engaño que hubiera podido conducir a la defraudación del fisco. Por el contrario, existe prueba en sentido inverso aportada por la defensa. Desde los inicios del proceso de fiscalización el contribuyente demostró su voluntad de pago. El 26/4/2005 presentó la declaración jurada omitida declarando un saldo determinado de \$ 267.281,03 y un monto a ingresar de \$ 220.370,96 (ello fue expresado en la denuncia formulada). El mismo día solicitó ante la A.F.I.P. la compensación de la deuda con el saldo a su favor de libre disponibilidad en el I.V.A. período 2005 (c.fr. f. sub 32, 59 del principal) mucho antes de que se formulara la denuncia penal (29/6/2006).

La defensa alegó que esa solicitud de compensación nunca fue rechazada, pero que el 27/4/2006 la contribuyente fue intimada, bajo apercibimiento de iniciársele ejecución fiscal, a rectificar la declaración jurada de I.V.A. período 4/2005 por no haberse informado la compensación antes mencionada. Que por ello se optó por una nueva forma de pago que se efectivizó incluso antes de que los imputados tuvieran conocimiento de la denuncia en su contra. El día 5/9/2006 la contribuyente compensó \$ 204.867,24 con el saldo a favor del impuesto a las ganancias período 2005 (c.fr. fs. sub 30/31) y el 5/10/06 realizó un depósito en efectivo de \$ 15.503,72 (c.fr. f. sub 29).

El 3/10/2007 requirió, en virtud de esa nueva forma de pago por la cual se optó, que se anulara la compensación solicitada el 6/4/2005 (c.fr. f. sub 33). Conforme alegó la defensa (dichos confirmados por la documentación que rola a fs. sub 44 y 52) a partir de entonces se iniciaron nuevas tareas de fiscalización por medio de las cuales el organismo recaudador determinó que el saldo a favor de la contribuyente por el impuesto a las ganancias 2005 era menor de lo considerado por ésta, por lo que realizó un pago más de \$ 6.247,33 (f. sub 52) más \$4.602,20 como intereses resarcitorios (f. sub 53). Finalmente, el 19/11/07 la A.F.I.P. conformó el pago (fs. sub 48 y 56).

5to.-2) El delito de evasión simple castiga al obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, evadiere total o parcialmente tributos nacionales, atentando de esta manera contra el bien jurídico tutelado por la norma, que es la hacienda pública nacional.(2) La tipificación del mismo admite su configuración por acción (por ejemplo, por medio de la confección de facturas falsas) o por omisión (por ejemplo, evitando contabilizar determinadas ganancias).

La mera omisión de presentar en término la correspondiente declaración jurada no constituye el ardid o engaño que exige el tipo penal en cuestión. Una declaración engañosa, ocultación maliciosa, o cualquier otro ardid o engaño es un elemento integrante del tipo objetivo y, a fin de no vulnerar principio constitucional alguno, debe ser evaluado de manera restrictiva. La C.S.J.N. tiene dicho que "La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido; en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea vario términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con un propósitos, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos" (Fallos: 200:176, 307:928, 327:771). Por ello, la interpretación restrictiva que debe hacerse de tal elemento surge de la propia redacción de la norma de la ley 24.769: 1. La ejemplificación previa (declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas) cumple una función restrictiva de la formula general siguiente: implica que cualquier otro ardid o engaño distintos de los ejemplos dados, para dar lugar a la tipificación de un hecho como evasión, debe presentar características análogas a éstos.(3)

La omisión de presentar las correspondientes declaraciones juradas no tiene por sí misma entidad suficiente para permitir al contribuyente escapar al control del ente recaudador -en atención a los mecanismos legales de fiscalización con los que fue atribuido por la ley 11.683: 33 a 36-; ni para permitir la modificación aparente de algunos aspectos de la obligación o falsear la realidad.

De allí la distinción con figuras como las reguladas en la ley 11.683: 38 y 45, que constituyen infracciones relacionadas con los deberes de los contribuyentes, que penalizan la falta de cumplimiento espontáneo de las obligaciones que la ley puso en cabeza de los contribuyentes, pero por sí mismas no entorpecen o dificultan las facultades del Fisco de control y determinación.

"Para que se configure la evasión es necesaria una distorsión de las formas jurídicas utilizadas en el negocio, constitutiva de ardid o engaño para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o percepción del tributo".(4)

Por ello,

**SE RESUELVE:**

Hacer lugar a la apelación. Confirmar por tanto el sobreseimiento de Ricardo Pedro Greco y Osvaldo Carlos Iglesias, pero modificando la sentencia apelada en el sentido que el mismo corresponde en virtud del CódPrPen.: 336-3 y no del CódPrPen.: 336-1 y de la ley 24.769: 16.

Regístrese, notifíquese y devuélvase. Firman únicamente los suscriptos por haberse integrado con ellos el Tribunal (Ac. 60/90 CFABB).



Ángel Alberto Néstor Luis Montezanti  
Argañaraz

María Alejandra Santantonin

Secretaria

**Cuello, Josefa Leonor p.s.a. inf. ley 24769**

Córdoba, 13 de noviembre de dos mil ocho

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "Cuello, Josefa Leonor p.s.a. inf. ley 24769" (Expte. 305/2008), venidos a conocimiento de la Sala A de este Tribunal, en virtud del recurso de apelación interpuesto a foja 45 por la encartada Cuello, Josefa Leonor, con fecha 4 de agosto de 2008, en contra de la resolución de fecha 2 de julio de 2008, registrada bajo el número 63/2008, dictada por el señor Juez Federal Titular del Juzgado 1 de esta Ciudad, doctor Ricardo Bustos Fierro y en la que decide: "RESUELVO: 1) Ordenar el procesamiento de Josefa Leonor Cuello, filiada en autos, por considerarla supuesta autora responsable del delito calificado como 'Evasión simple' (art. 1 de la L. 24769; arts. 45 y 55 del CP; y arts. 306 y 312 'a contrario sensu' del CPPN)...".

Y CONSIDERANDO:

I. Que se presenta a esta Sala la cuestión de resolver el recurso de apelación deducido por la encartada Josefa Leonor Cuello con fecha 4 de agosto de 2008 (fs. 45/46) en contra de la resolución de fecha 2 de julio de dos mil ocho, cuya parte resolutive fuera transcripta precedentemente.

II. Que en la causa de marras, con fecha 2 de julio de 2008, el Magistrado interviniente, resolvió la situación procesal de la imputada Josefa Leonor Cuello disponiendo su procesamiento por considerarla supuesta autora del delito de evasión simple, en los términos del artículo 1 de la ley 24769, (art. 1 de la L. 24769; 45 y 55 del CP; y arts. 306 y 312 "a contrario sensu" del CPPN).

Para fundamentar el decisorio aludido, el señor Magistrado interviniente divide el tratamiento de las conductas llevadas a cabo por la contribuyente en tres ítems, en orden a los meses de junio, julio 2005 y las conductas descriptas en la ampliación de denuncia, por hechos imponderables del impuesto al valor agregado por el período fiscal 2005 (junio a diciembre de 2005) por los cuales se habrían evadido treinta y nueve mil trescientos dieciséis pesos con once centavos (\$ 39.316,11).

En cuanto al período junio 2005, señala que Cuello omitió declarar ventas de bienes de cambio por \$ 143.198 y como neto gravado de bienes de uso por \$ 123.966,93 (conf. fs. 74/77 del Cuerpo IVA correspondiente a la primera denuncia), aclarando que la transferencia del fondo de comercio incluyó los bienes muebles, todas las existencias de los negocios, y cualquier otro elemento que pertenezca a los fondos de comercio, lo que, sumado a la diferencia de ventas detectada en orden a la facturación registrada por Cuello, nos demuestra su intención de ocultar operaciones comerciales alcanzadas por el IVA.

En relación al período julio 2005, expresa que si bien ha quedado debidamente demostrada la ocultación maliciosa realizada por Cuello en orden al mes de junio de 2005, respecto al período julio de 2005, la imputación surge debido a la falta de presentación jurada, poniendo de resalto que ésta no fue una simple omisión teniendo en cuenta el comportamiento llevado a cabo por el contribuyente antes de realizarse la inspección, como así también su conducta ardidosa puesta de manifiesto al intentar compensar lo determinado con la primera inspección con un saldo de libre disponibilidad inexistente.

Así, a modo de conclusión expresa que las maniobras realizadas por la contribuyente pueden calificarse de maliciosas en el sentido de no haber declarado ventas gravadas con el IVA para disminuir el saldo a pagar en el IVA por los meses junio y julio correspondientes al período 2005, plasmándose el engaño con la presentación de la declaración jurada original correspondiente al mes de junio de 2005 el día 23 de julio de 2005, en la que Cuello hizo aparecer menos ventas que las reales para así disminuir la base imponible del impuesto al valor agregado 2005.

En cuanto a la maniobra utilizada para evadir el impuesto al valor agregado correspondiente a julio de 2005, expresa que la misma consistió en la falta de presentación de DDJJ, habiendo vencido el plazo el día 18/8/2005, pudiendo afirmar de esta manera que existió un ocultamiento intencional de hechos punibles acompañado de la deliberada omisión de la falta de pago producto de un comportamiento idóneo y adecuado para hacer incurrir en error al Fisco sobre el hecho imponible y la capacidad contributiva de la imputada.

III. Frente a esta resolución la señora Josefa Leonor Cuello, viene a interponer recurso de apelación con fecha 4 de agosto de 2008 (fs. 45/46) agravándose en primer lugar en razón que los argumentos utilizados para fundar el procesamiento del imputado se basan en la existencia de la falta de presentación de declaración



jurada por el periodo fiscal 7/2005, por IVA, como una de las maniobras utilizadas por el imputado para configurar la figura de evasión simple.

Entiende que dicha conducta no supone la existencia del ardid o engaño requerido por la figura, sino que constituye una simple demora en el cumplimiento de un deber formal, atento a que la fecha de vencimiento de la obligación se produjo el 18/8/2005 y el inicio de la inspección fue con fecha 28/8/2005, es decir solo 7 días hábiles más tarde, pero en ningún caso es un engaño o ardid, por lo que al no ser la falta de presentación de declaración jurada la conducta típica para configurar la figura de evasión simple no sería procedente ni la denuncia penal ni el procesamiento del imputado.

Agrega además que si la declaración jurada por julio de 2007, fue proyectada por los inspectores en forma presunta que luego conformó la contribuyente; como puede ser que en la segunda inspección en la cual la orden de intervención incluye desde el período 8/2005, se revisa la declaración jurada de julio de 2005, arribando a un ajuste por pesos mil quinientos cuarenta con veintiún centavos (\$ 1.540,21), preguntándose con que nueva información contaron los inspectores.

En segundo lugar alega que las facturas de venta de fecha 2/7/2006, sólo han perfeccionado las operaciones correspondiente a la venta de mercaderías y bienes de cambio establecidos en el Contrato de Transferencia de Fondo de Comercio.

En oportunidad de informar ante esta Alzada, de conformidad a lo previsto por el artículo 454 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN) el doctor Héctor Villegas Ninci manifiesta que el argumento de su agravio radica básicamente en que no se ha alcanzado la condición objetiva de punibilidad establecida por el artículo 1 de la ley 24769. Asimismo, fundó su exposición fundamentalmente sobre el período fiscal correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) del mes de julio de 2005. En su exposición remarcó que no existe ardid en la conducta desplegada por la imputada, toda vez que la no presentación de declaración jurada (DDJJ) correspondiente a dicho período, no alcanza para engañar al Fisco Nacional, apuntando que la declaración jurada en cuestión fue presentada fuera de término por cuestiones técnicas. Que a los ciento setenta y siete mil trescientos diecisiete pesos correspondientes los meses de junio julio y agosto, debemos restar los noventa mil setecientos setenta y seis pesos correspondientes al período julio, lo que daría como resultado la suma de ochenta y seis mil quinientos cuarenta pesos, monto éste que no alcanza el límite del artículo 1 de la ley 24769.

En cuanto a la conducta ilícita que se le reprocha, expresa que no se tuvo en cuenta el Informe Final de Inspección de fecha 27/10/2005 y las conclusiones a las que arriba el mismo, como así también que no se ha citado a los funcionarios actuantes.

Solicita asimismo, que se deje constancia de la presunta violación al artículo 21, inciso 14) de la ley provincial 5805, ("Efectuar en sus escritos o informes verbales citas tendenciosamente incompletas o contrarias a la verdad") toda vez a su entender "hay citas descontextualizadas y parciales".

Así también, y en respuesta de una pregunta efectuada por el señor Juez doctor Ignacio M. Vélez Funes en relación a si la denuncia efectuada por el Ente Recaudador, es maliciosa o tendenciosa, o cree que responde a alguna otra circunstancia, responde que le sorprende el léxico utilizado, sin perjuicio de lo cual, en este caso concreto, desconoce cuál es el objetivo de la denuncia, aludiendo además que a su entender se ha "armado una denuncia sobre hechos inconsistentes"

Con fecha 24 de abril el señor Fiscal Federal reformula requerimiento de instrucción, manifestando que Josefa Leonor Cuello habría ocultado su situación patrimonial ante la AFIP durante el período fiscal 2005.

Así habría omitido la realización de hechos imponible, ventas efectuadas, omitiendo su registración contable en los libros y su inclusión en la DDJJ correspondiente a los meses de junio y julio de 2005, haciendo figurar de esa forma, un débito fiscal inferior al que le correspondía.

De igual modo habría abultado fraudulentamente el crédito fiscal de la firma en las DDJJ aludidas disminuyendo así el saldo del tributo a ingresar, evadiendo de tributar al Fisco la suma de pesos ciento setenta y siete mil trescientos diecisiete con setenta y ocho centavos (\$ 177.317,78).

Con fecha 10 de abril de 2007, comparece la Administración Federal de Ingresos Públicos con el fin de ampliar la denuncia presentada con fecha 30/11/2006, señalando que con fecha 14 de agosto de 2006 -un año después de la primera inspección- se realizó una nueva investigación determinándose que Cuello -a pesar de haber transferido el fondo de comercio en el mes de julio de 2005, poseía acreditaciones de tarjetas de crédito con posterioridad a julio de 2005, las que evidenciaban la realización de ventas no declaradas. Asimismo, se habría detectado la existencia de acreditaciones bancarias cuyo origen no habría sido justificado por la contribuyente, ante lo cual y atento a que Cuello no habría declarado haber realizado actividad económica alguna que permita justificar el origen de tales fondos, se estimó que los ingresos fueron generados por ventas no declaradas.

Lo expuesto, motivó al señor Fiscal Federal a reformular el requerimiento de instrucción por entender que la contribuyente durante el período fiscal 2005, correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA), habría ocultado la realización de hechos imponible, ventas efectuadas, omitiendo su registración contable en los libros y su inclusión en la DDJJ correspondiente a los meses de junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005, haciendo figurar de esa forma, un débito fiscal inferior al que le correspondía. Asimismo, habría abultando fraudulentamente el crédito fiscal de la firma en las DDJJ aludidas, disminuyendo así el saldo del tributo a ingresar.



IV. Entrando a analizar la cuestión de fondo y de acuerdo al sorteo realizado para determinar el orden de votación a foja 63 el señor Juez de Cámara doctor Ignacio M. Vélez Funes dijo:

V. Se imputa a Josefa Leonor Cuello la supuesta comisión del ilícito previsto en el artículo 1 de la ley 24769. Conforme surge del requerimiento de instrucción obrante a foja 17 el hecho típico habría consistido en evadir el impuesto al valor agregado -período fiscal 2005- por la suma de pesos ciento treinta y ocho mil uno con sesenta y siete centavos (\$ 138.001,67), ocultando la real situación patrimonial de la firma en cuestión ante la AFIP, omitiendo considerar en su registración contable en los libros y su inclusión en la DDJJ correspondiente a los meses de junio y julio, ambas de 2005, haciendo figurar de esa forma, un débito fiscal inferior al que le correspondía. Asimismo, expresa, habría abultado fraudulentamente el crédito fiscal de la firma en las DDJJ aludidas, disminuyendo así el saldo del tributo a ingresar.

Que de acuerdo a los agravios puestos de manifiesto por la defensa técnica de Josefa Leonor Cuello, a cargo del doctor Héctor Villegas Ninci, el presente pronunciamiento debe circunscribirse al período fiscal 7/2005 correspondiente al impuesto al valor agregado.

En este sentido, el interrogante radica en determinar si la omisión de presentación de la declaración jurada por sí sola puede constituir el ardid que exige la ley para "configurar" evasión en los términos del artículo 1 de la ley 24769.

En otras palabras, en el presente pronunciamiento se deberá establecer si la no presentación de declaración jurada pudo haber inducido a error al Fisco Nacional en la determinación del impuesto debido por Josefa Leonor Cuello.

Luego de lo descripto precedentemente y recurriendo a la interpretación que corresponde otorgarle a la figura delictiva que aquí fuera en principio atribuida a la contribuyente Cuello y por la que el señor Juez interviniente procediera a procesar entre otros períodos, por la presentación fuera de término de la declaración jurada del mes de julio de 2005, soy del criterio que para encontrarse la conducta atrapada típicamente en el artículo 1 de la ley 24769, los medios utilizados por el contribuyente deben ser objetiva y subjetivamente como la ley lo requiere "ardidosos o engañosos" (declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas) y a sabiendas del perjuicio que ocasiona al Fisco.

En tal sentido, debo preguntarme si la simple omisión de presentar la declaración jurada por el obligado es o no constitutiva de la omisión contemplada en el artículo 1 de la ley tributaria. Ello aun cuando soy del criterio que tal proceder es un deber jurídicamente exigible, y que en caso de que se omitan datos relevantes, sumado a otras circunstancias y con una finalidad de evadir el tributo debido, no habrá duda que estaremos en presencia de un delito, no así, si lo acontecido es la simple no presentación de dicha declaración, puesto que ello puede deberse a diversas circunstancias, que permitan dar otro encuadramiento legal a la omisión, siendo pasible de la sanción administrativa prevista por el artículo 46 de la ley 11683.

En el caso de autos, las particulares circunstancias en las cuales habría sucedido el hecho, tornan atendibles las razones invocadas por la defensa técnica en audiencia pública ante este Tribunal de segunda instancia cuando relatan cuál fue el motivo de la omisión. En efecto, la demora tuvo razón en cuestiones que hacen a la mecánica propia de la confección de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, y en el caso concreto porque al no contar con las conclusiones del Organismo Fiscal respecto de los débitos y créditos del período previo correspondiente a junio 2005, la presentación de la declaración jurada del período siguiente no resultaba posible sin la certeza de que las posibles observaciones del período junio 2005 obligaran a rectificar también la declaración jurada de ejercicio mensual subsiguiente de julio del año 2005 por similar impuesto al valor agregado (IVA).

En este orden de ideas, debe tenerse especialmente en cuenta, como lo sostuvo la defensa técnica, que al momento de ser sorprendido por la inspección practicada por la Dirección General Impositiva, hablan transcurrido solo 9 días desde la fecha del vencimiento de la obligación de presentar la declaración jurada correspondiente al período fiscal de julio de 2005 del impuesto al valor agregado. Como se advierte, en el caso concreto, el plazo que habla pasado desde el vencimiento de la obligación tributaria no evidencia por sí mismo la intención del contribuyente de ocultar su situación fiscal al Organismo Recaudador, de tal manera que se presente idónea para evadir el impuesto debido.

Como bien lo sostiene la jurisprudencia y doctrina especializada, la simple omisión objetiva de la presentación de la DDJJ desprovista de otros elementos que evidencian la intención de evadir el tributo no alcanza para constituir el delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769, porque no se verifica con ello solamente al aspecto subjetivo o intencional o deliberado de ardid o engaño.

Sobre este aspecto resulta relevante el Informe Final de Inspección de la Dirección General Impositiva de fecha 27 de octubre de 2005, suscripto por el contador público Miguel A. Peyrano (Jefe de la División Fiscalizadora 2 del citado Organismo) del cual no surge que el contribuyente llevara un manejo irregular de la situación contable que impidiera el debido control por parte del Órgano Recaudador.

Por otro lado resulta relevante lo informado por ese funcionario en el rubro VII "Conclusiones y propuesta final", donde dictamina negativamente sobre la factibilidad de presentar denuncia penal diciendo que "Se confecciona informe. Si bien el monto resultante del ajuste es inferior al mínimo establecido por ley 24769 para el inicio de una acción penal, se informa también sobre la presentación de la DDJJ original de julio de 2005 a requerimiento de inspección originada también con motivo de la venta de bienes de cambio por la transferencia del fondo de comercio".

El criterio jurídico sostenido en los párrafos que anteceden, han sido sostenido, entre otros, por Miguel Ángel Macchi quien señala al respecto: "De modo que la falta de presentación para aquellos que estén



obligados determina una simple infracción administrativa; pero puede constituir delito cuando la reticencia a practicarla responda a la maliciosa actitud de encubrir sus obligaciones tributarias. En cambio, quien presentó la declaración jurada sin falsedades y no paga sin falsedades no se encuentra alcanzado por la ley penal" ("Sistema penal tributario y de la seguridad social", Ábaco-Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, año 1999, págs. 156/157).

En idéntico sentido, Carlos Alberto Chiara Díaz sostiene que no habrá delito si no se ingresa la declaración jurada, por cuanto "esto puede obedecer a un simple olvido negligencia, ignorancia u otra razón que no tenga relación directa con la perspectiva de evasión de impuestos y contribuciones" (Ley penal tributaria y provisional 24769 El delito de evasión fiscal por Carlos María Folco", Rubinzal-Culzoni Ed., año 1997, pág. 251).

Así, estamos frente a una contribuyente que no presentó la declaración jurada del impuesto al valor agregado por el período fiscal 7/2005 por los motivos ya señalados, no advirtiéndose solo con ello motivación o ánimo deliberado alguno que indique la intencionalidad requerida por la figura en cuestión.

En otras palabras, durante la instrucción judicial y administrativa no se ha colectado prueba suficiente que permita demostrar que en el caso concreto la contribuyente Cuello quiso evadir el impuesto al valor agregado ejercicio mensual julio 2005, contando para ello con la no presentación de declaración jurada, nueve días después de obligado a hacerlo.

Por lo expuesto, conforme a la prueba colectada y al análisis del resolutorio bajo estudio entiendo que la encartada Josefa Cuello al no presentar la DDJJ correspondiente al periodo julio 2005 del impuesto al valor agregado no cometió delito en los términos del artículo 1 de la ley 24769, toda vez que dicha conducta omisiva desprovista de otras acciones, carece de idoneidad suficiente para engañar por sí mismo al Fisco Nacional y por tanto evadir el tributo debido; más cuando esa declaración jurada puede ser objetada, cuestionada o impugnada por el Organismo Fiscal.

De acuerdo al marco jurídico señalado, si se deduce el importe de \$ 90.776,88 correspondientes al tributo debido al mes de julio de 2005 al total de la suma que se le reprocha haber evadido a Josefa Leonor Cuello durante el ejercicio anual de 2005, por un total de \$ 177.317,78, da por resultado la suma de \$ 86.541,90, monto que no alcanza a constituir la condición objetiva de punibilidad que determinó el legislador para considerar punible la evasión en el marco de la ley 24769 al tiempo de la supuesta infracción tributaria atribuida.

Por todo ello corresponde revocar la resolución dictada con fecha 2 de julio de 2008, y dictar el sobreseimiento definitivo de la encartada Josefa Leonor Cuello, en orden al hecho por el cual fuera oportunamente indagado, calificado como evasión simple del impuesto al valor agregado período 2005 (art. 1 de la L. 24769) conforme el artículo 336, inciso 3) del CPPN, no afectando el presente proceso el buen nombre y honor que hubiese gozado. Todo con noticia al Organismo Fiscal denunciante para su toma de razón y agregar al legajo de la contribuyente interesada.

Sin costas, atento al resultado obtenido en la presente (art. 531 del CPPN) el señor Juez doctor Abel G. Sánchez Torres dijo que:

Adhiero al criterio sostenido por el señor Juez preopinante, doctor Ignacio María Vélez Funes, toda vez que los argumentos dados resultan similares en líneas generales a los que ya desarrollara con fecha 30 de noviembre de 2006 en los autos "Efron, Ariel Hernán p.s.a. infracción ley 24769" (L° 260 F° 131), los que resultan de aplicación a los hechos que son objeto del presente pronunciamiento.

Sobre el particular, he sostenido que la simple omisión de presentación jurada por parte de la contribuyente no constituye por sí misma conducta suficiente para acreditar la comisión del delito de evasión simple, figura prevista y penada en el artículo 1 de la ley 24769.

Al respecto afirmo en el citado precedente que "Entiendo que en la vida cotidiana es completamente habitual que una expectativa pueda ser defraudada por acción u omisión y que, sin una expectativa normativa, hacer y omitir resulten igualmente indiferentes. En una sociedad moderna se pueden identificar -abarcando tanto la comisión como la omisión- dos fundamentos de la responsabilidad penal: los seres humanos configuran el mundo a ellos externos; pero como una configuración puramente arbitraria excluiría la constitución de expectativas estables y la posibilidad de la existencia misma de una sociedad, hay límites a la libertad de configuración. El fundamento de la responsabilidad es la lesión de estos límites generales de la libertad respecto de la configuración exterior del mundo (conf. Günter JAKBOS, 'La competencia por organización en el delito omisivo', en Estudios de Derecho Penal, traducción al castellano y Estudio preliminar, Enrique PEÑARANDA RAMOS, Carlos J. SUÁREZ GONZÁLEZ, Miguel CANCIO MELIÁ, Ed. Civitas, Madrid, 1997, pág. 347 y ss.)".

De la misma forma, sostuve que "Junto a los deberes en virtud de competencia de organización, se encuentran los deberes en virtud de competencia institucional, esto es, deberes que no resultan del status general de todo ciudadano, sino que afectan tan sólo a personas con un status especial o, con mayor precisión, forman parte de un status especial, como el de los padres, el cónyuge, el receptor de una confianza especial o algunos cargos públicos -en el presente caso 'contribuyente'-". Los delitos de omisión que se cometen vulnerando tales deberes encuentra su reverso, en el plano de los delitos de comisión activa en los delitos de infracción de un deber y siguen las mismas reglas que éstos, lo que en particular significa lo siguiente: por falta de relevancia del quántum organizativo decae la diferenciación entre autoría y participación basada en este quantum; más aún, todo sujeto especialmente obligado está inmediatamente, esto es, sin accesoriedad, sometido al deber y es por ello autor si no le falta alguna otra cualificación para la autoría (conf. autor y opus



recién citados, págs. 362/3). De esta manera no solo puede estar prohibido producir un resultado penalmente relevante por medio de un comportamiento activo, sino que también puede estar mandado evitar la producción de tal resultado. En el delito de omisión, el autor, en lugar de actuar, precisamente no lleva a cabo una acción típica (mandada). De allí que los principios de la imputación jurídico-penal tenga que ser, el delito de omisión, esencialmente distintos a los delitos de acción (conf. Günter STRATENWERTH, Derecho Penal - Parte general I - El hecho punible, cuarta ed. totalmente reelaborada, trat. Manuel CANCIO MELIÁ y Marcelo A. SANCINETTI, Ed. Hammurabi, Bs. As., 2005, pág. 453)".

En consecuencia, destaqué que el artículo 1 de la ley 24769 establece que el medio comisivo para la evasión simple requiere que la conducta llevada a cabo sea "...mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión...".

Así y puntualmente en el caso que me ocupa, estimo que la particularidad de comisión por omisión en el caso de la evasión tributaria, debe tener el plus de "ardid o engaño".

Es decir, que la simple omisión de una conducta esperada y/o obligada, como por ejemplo presentar DDJJ, por sí sola no configura delito alguno, siempre y cuando no se pruebe que mediante esta conducta se llevo a cabo una ocultación maliciosa o que la misma fue realizada mediando algún ardid o engaño, tendiente a evadir obligaciones tributarias.

Según las constancias de autos, no existen elementos que permitan demostrar que la omisión de presentación de la declaración jurada tuviera por finalidad la ocultación maliciosa al ente recaudador de la situación fiscal de la contribuyente. De la misma forma, esta conducta se llevó a cabo desprovista de otras maniobras enderezadas a evadir el tributo.

Por tanto, comparto la solución procesal adoptada por el Juez preopinante, doctor Ignacio María Vélez Funes. El señor Juez doctor Luis Roberto Rueda dijo que:

Que compartiendo en un todo los argumentos esgrimidos por los señores Jueces preopinantes, doctores Ignacio María Vélez Funes y Abel G. Sánchez Torres, vota en igual sentido.

Por todo lo expuesto y acuerdo a sus respectivos fundamentos;

SE RESUELVE:

POR UNANIMIDAD

I. Revocar la resolución dictada con fecha 2 de julio de 2008, número 63, año 2008, por el señor Juez Federal Titular del Juzgado 1 de esta Ciudad, doctor Ricardo Bustos Fierro, en cuanto dispuso ordenar el procesamiento de Josefa Leonor Cuello, por considerarla supuesta autora responsable del delito de evasión simple (art. 1 de la L. 24769; arts. 45 y 55 del CP; y arts. 306 y 312 "a contrario sensu" del CPPN).

II. Dictar el sobreseimiento de la imputada Josefa Leonor Cuello, DNI ... y demás condiciones personales ya fijadas en autos, en orden al delito de "evasión simple" del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal 2005, por los cuales fuera oportunamente indagada, descriptos en el requerimiento de instrucción de fecha 26 de marzo de 2007 y la reformulación del mencionado requerimiento de fecha 24 de abril de 2007, por no constituir delito de conformidad a lo establecido por el artículo 336, inciso 3) del CPPN, no afectando el presente proceso el buen nombre y honor que hubiese gozado.

Todo con noticia al Organismo Fiscal denunciante para su toma de razón y agregar al legajo de la contribuyente interesada.

III. Sin Costas, atento al resultado obtenido (art. 531 del CPPN)

IV. Regístrese, hágase saber y bajen.

*Ignacio M. Vélez Funes*      *Luis Roberto Rueda*      *Abel G. Sánchez*  
*Torres*

**Irvaszkow, Julio Alberto s/inf. ley 24769**

En la Ciudad autónoma de Buenos Aires, a los 28 días del mes de agosto del año dos mil siete, los integrantes del Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 2 de esta Ciudad, doctores Claudio Javier Gutiérrez de la Cárcova, Luis Gustavo Losada y César Osiris Lemos, bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por la secretaria del tribunal, doctora Leticia Graciela Díaz de Calaon, dan a conocer la sentencia dictada en los términos del artículo 431 bis del Código Procesal Penal, en la causa 1527 caratulada: "Irvaszkow, Julio Alberto s/inf. ley 24769", respecto a: Julio Alberto Irvaszkow, de nacionalidad argentina, nacido el 28 de junio de 1961 en la Capital Federal, titular del DNI 14.680.208, de estado civil divorciado, desocupado, hijo de Julio (f) y de Mabel Giménez (f), con domicilio real en la calle Pueyrredón 5046 de la Localidad de Villa Insuperable (PBA).



Intervienen en el proceso el fiscal general ante los tribunales orales, doctor Mario Alberto Villar y el doctor Jacinto H. Bergandi a cargo de la defensa del imputado.

De cuyas constancias,

RESULTA:

1. Que, a fojas 993 el fiscal general de juicio doctor Mario Alberto Villar solicitó la aplicación del artículo 431 bis del Código Procesal Penal de la Nación, en razón del acuerdo suscripto por el magistrado aludido, el imputado Irvaszkow y su letrado defensor doctor Bergandi, conforme así surge del acta obrante a fojas 991.

2. Que, en atención a ello, a fojas 995 y 998 se llevaron a cabo las respectivas audiencias con el imputado Irvaszkow a efectos de tomar conocimiento de visu del mismo, en cumplimiento de lo ordenado por el citado artículo 431 bis, inciso 3). En dicha oportunidad, el imputado manifestó que había comprendido el hecho que se le reprochaba, aceptando las responsabilidades en la comisión del mismo y reconoció su firma en el acuerdo de fojas 991.

3. Que, a fojas 999 se llamaron autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO:

I. Pruebas reunidas en la instrucción

4. Que en virtud de lo normado por el artículo 431 bis, inciso 5) del Código Procesal Penal, la presente sentencia se funda en las pruebas colectadas en la etapa instructoria y en la admisión de responsabilidad prestada por el imputado en el acuerdo ya mencionado, respecto a la existencia del hecho, su participación en el mismo y la calificación legal recaída en el requerimiento de elevación a juicio.

5. Que, el señor fiscal ante la instrucción en lo Penal Tributario, doctor Jorge Dahl Rocha, requirió la elevación a juicio de la presente causa por considerar a Julio Alberto Irvaszkow, como autor (art. 45 del CP) penalmente responsable del delito previsto en el artículo 1 de la ley 24769. Ello, por la comisión del delito de evasión en relación al impuesto al valor agregado (IVA) -ejercicios fiscales 1999 y 2000- y del impuesto a las ganancias -ejercicios fiscales 1998 y 1999- de la firma "Cleser SA" (ver fs. 929).

6. De lo actuado, cabe señalar que se encuentra acreditado lo siguiente:

a) Denuncia formulada por el jefe de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Centro de la AFIP contra los responsables de la empresa "Cleser SA". Ello, en orden a la presunta evasión al impuesto al valor agregado por las sumas de \$ 291.374,48 y \$ 165.369,20 respecto a los ejercicios fiscales 1999 y 2000; y al impuesto a las ganancias por las sumas de \$ 199.192,35 y \$ 161.663,99 en relación a los períodos fiscales 1998 y 1999 (fs. 1/12).

b) Actuaciones administrativas relativas a la orden de intervención 2106/07, las cuales dan cuenta de la labor fiscalizadora realizada por la AFIP respecto a la sociedad "Cleser SA" (fs. 16/17). Que, según surge de las mismas, las actuaciones se iniciaron el 11 de noviembre de 2002, dado que, no obstante la empresa "Cleser SA" no había presentado las declaraciones juradas correspondientes al IVA y ganancias se detectó que contaba con un significativo movimiento de fondos en la cuenta bancaria de Irene Chaia. Que la nombrada había informado que había abierto dicha cuenta para prestársela al imputado Irvaszkow -miembro del Directorio de la firma "Cleser SA"- dado que se encontraba inhabilitado (conf. fs. 163/65 del Cuerpo IVA N° 1). Que, el contribuyente "Cleser SA" (CUIT 33-65037243-9) operó comercialmente hasta julio de 2000, teniendo como actividad la prestación del servicio de limpieza, mantenimiento de máquinas y la fabricación de artículos no clasificados e industrias manufactureras no clasificadas. Dicha firma cerraba sus ejercicios fiscales el 31 de diciembre de cada año y el 2 de mayo de 2003 se decretó su quiebra. Que, en el marco de la fiscalización, a fin de verificar la situación impositiva de la contribuyente, se procedió a citar a Irene Chaia quien concurrió junto a Irvaszkow; quien confirmó los dichos de Chaia informando que la firma "Cleser SA" estuvo en actividad hasta el mes de julio de 2000 prestando servicios de limpieza y producción de materiales a las empresas "Vigor SA" y "Papelbril SA" utilizando las instalaciones y maquinarias de sus clientes (conf. fs. 26 del Cuerpo antecedentes N° 2). Que, se solicitó a la empresa "Cleser SA" como al síndico de la quiebra los libros contables y demás documentación respaldatoria de las operaciones comerciales, pero ella nunca fue aportada. En este orden, se constató -de las bases de la IGJ- que el último balance contable presentado a nombre de la firma aludida fue el correspondiente al cierre del ejercicio del 31/12/1996 (conf. fs. 71 a 72 y 75 a 79 del Cuerpo IVA N° 1) que la última declaración del IVA fue presentada por el período 11/1998, sin haberse efectuado presentación alguna en orden al impuesto a las ganancias. Que, ante la imposibilidad de obtener documentación de la contribuyente, se circularizó a los dos clientes mencionados por el nombrado Irvaszkow, es decir "Papelbril SA" y "Vigor SA", los cuales comunicaron todas las operaciones comerciales celebradas con "Cleser SA", durante los períodos investigados. Que, sobre la base de la información brindada por dichas firmas se calcularon los débitos fiscales no abonados y no se computó crédito fiscal alguno, dada la falta de información al respecto. Que, en orden a la liquidación del impuesto a las ganancias los fiscalizadores tomaron las operaciones informadas como ingresos gravados en cabeza de "Cleser SA", admitiendo como gastos deducibles los sueldos y contribuciones del Sistema Único de la Seguridad Social y computando a favor de la firma "Cleser SA" retenciones constatadas en las distintas bases de datos del organismo recaudador. Que, la contribuyente no conformó los ajustes realizados por los fiscalizadores, se procedió a determinar de oficio la deuda tributaria de la firma aludida de conformidad con los conceptos tomados en cuenta por la inspección, arribándose a los montos por los cuales luego se realizó la denuncia (ver fs. 290/97 del Cuerpo IVA N° 2, orden de intervención 2106-7; 158/165 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias N° 1, orden de intervención 2106/7).



c) fojas 18/20. Obra la declaración testimonial brindada por Marcelo D. Frantantuono quien ratifica su presentación efectuada ante la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico.

d) fojas 22. Informe de la AFIP poniendo en conocimiento las fechas de vencimiento de la presentación de las declaraciones Juradas correspondientes a los impuestos y períodos investigados y dejando constancia de la no presentación de ninguna de ellas.

e) fojas 32/33. Surgen las tareas de inteligencia llevadas a cabo por la AFIP, en las cuales se estableció que las firmas "Papelbril SA" y "Vigor SA" funcionaban en la Av. Larrazábal 2074 de Capital Federal.

f) fojas 40/51 luce el sumario de la Policía Federal Argentina con el resultado del allanamiento dispuesto sobre el inmueble de la Av. Larrazábal 2074. Que, del mismo se desprende que por dichos de un testigo parte de la documentación contable de "Cleser SA" se encontraba en un archivador externo a cargo de "Iron Mountain Argentina SA" con domicilio en la calle Azar 1245 de Capital Federal.

g) fojas 64/76. Sumario de la Policía Federal Argentina con el resultado de la orden de presentación dispuesto sobre la firma "Iron Mountain Argentina SA" situada en la calle Azara 1245 de Capital Federal.

h) fojas 81/152 obran las copias del legajo societario de la firma "Cleser SA" remitido por la Inspección General de Justicia, donde se desprende que el imputado Irvaszkw era el vicepresidente del Directorio de la sociedad cuestionada durante los ejercicios investigados.

i) fojas 169 obra el informe elaborado por el Consejo Superior de Ciencias Económicas de esta Ciudad, que da cuenta que no se registran trámites de legalización de estados contables relacionados con la empresa "Cleser SA" correspondiente a los años 1998, 1999 y 2000.

j) fojas 174/210 obra la información remitida por la AFIP-DGI relacionada con las cuentas bancarias y los empleados de la firma "Cleser SA".

k) fojas 213/238 obran copias certificadas del expediente 70.566 caratulado "Cleser SA s/quebra" el cual tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 4, Secretaria N° 7 de Capital Federal.

l) fojas 245/47 obra la declaración testimonial de Irene Chaia quien manifestó que Irvaszkw era un amigo de sus hijos y éste le ofreció pagarle los impuestos a cambio de que ella le abriera cuentas bancarias y tarjetas de crédito dado que el nombrado se encontraba inhabilitado. Agregó que, le entregaba a Irvaszkw las chequeras en blanco, quien las completaba y posteriormente ella las llenaba. Que, de la misma se desprende que la declarante desconocía a la empresa "Cleser SA".

m) fojas 254/55, 256/57, 258/59, 261/62, 780/82, 786/88, 789/90, 851/53 y 854/56 obran las declaraciones testimoniales de Hugo R. Tisera, Luis M. Valdez, Pedro A. Rivero, Luis A. Silva, Manuel E. Lazarte, Miguel A. Castro, Agustín Correa, Jorge L. Rojas y María L. Cortese ex empleados de la firma "Cleser SA". Que, de las mismas se desprende que el imputado Irvaszkw era responsable de la empresa, contrataba al personal, pagaba los sueldos y se encargaba de la parte contable.

n) fojas 414/446 obra el escrito de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Centro en donde se adjunta informe elaborado por la inspectora Alejandra Martínez y la supervisora Andrea Paz, en el cual se realizó un recálculo de los tributos aludidos sobre la base de la documentación secuestrada y en orden a las presentaciones ordenadas y reservadas. Así, se arribó a la evasión del IVA por la suma de \$ 290.760,85 (ejercicio fiscal 1999) y a \$ 165.094,62 en orden al ejercicio 2000. Asimismo, en relación al impuesto a las ganancias se determinó la suma de \$ 198.271,92 en relación al ejercicio fiscal 1998 y el monto de \$ 160.641,29 en orden al ejercicio fiscal 1999.

o) fojas 532/34 obra la declaración testimonial de la supervisora Andrea M. Paz, quien se explayó sobre la fiscalización llevada a cabo a "Cleser SA".

p) fojas 618 obra el escrito del ANSeS brindando información sobre el imputado Irvaszkw y Laura G. Cornejo.

r) fojas 673/733 actuaciones remitidas por la AFIP acompañando informe elaborado en relación a las declaraciones juradas presentadas por "Cleser SA".

s) fojas 637/42 obra la declaración indagatoria prestada por el imputado de autos cuyos dichos se tienen presentes.

t) Documentación reservada en Secretaría.

## II. Conducta atribuible y calificación legal

7. Que, en atención a lo expuesto precedentemente, teniendo en cuenta las probanzas colectadas en la causa, cabe afirmar que el aspecto objetivo del hecho bajo análisis se encuentra probado, encuadrándose su conducta dentro de las previsiones del artículo 1 de la ley 24769, en calidad de autor (art. 45 del CP). Ello, dado que se acreditó que el imputado Irvaszkw, en su carácter de obligado por la contribuyente "Cleser SA" - mediante la ocultación maliciosa de la existencia y cuantía de la materia imponible al haber omitido presentar las declaraciones juradas correspondientes a aquellos tributos y ejercicios a la fecha de cada uno de los respectivos vencimientos-, evadió el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de 1999 por la suma de \$ 290.760,85 y enero a julio de 2000 por la suma de \$ 165.094,62; y



el impuesto a las Ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1998 y 1999, por las sumas de \$ 198.271,92 y \$ 160.641,29 respectivamente.

8. El conocimiento del imputado respecto a la acción delictiva que estaba llevando a cabo, surge del acuerdo celebrado a fojas 991, en el cual reconoció el hecho y admitió su participación en el mismo a título de autor. Tal reconocimiento, constituye una confesión lisa y llana que se erige en plena prueba de convicción, atento a la congruencia que la misma guarda con los demás elementos probatorios colectados en la instrucción y que ya fueran detallados en la presente.

9. En consecuencia, no mediando en el caso causales de justificación o inculpabilidad en orden al hecho investigado, se encuadra la conducta del imputado Irvaszkow dentro de las previsiones del artículo 1 de la ley 24769 en calidad de autor (arts. 45 del CP).

### III. Las penas del caso

10. A tal fin se tienen en cuenta conforme las pautas valorativas de los artículos 40 y 41 del Código Penal respecto al imputado Irvaszkow se tiene: a) dentro de las circunstancias atenuantes: su edad (cuarenta y seis -46- años a la fecha), su actitud posterior a la comisión del delito enrostrado y la impresión recibida del imputado en ocasión de efectuarse la audiencia prevista en el artículo 431 bis, punto 3 del Código Procesal Penal que lo encuadra dentro de un marco de normalidad (fs. 995 y 998) y su falta de antecedentes (fs. 660/664 pr.), b) entre las circunstancias agravantes se destacan: la falta de dificultad para ganarse correctamente el sustento, la extensión del daño causado que asciende a la suma de \$ 814.765,68.

11. Sentado ello, conforme lo estatuido en el artículo 431 bis del Código Procesal Penal, el tribunal, una vez acordada la pena entre las partes, sólo puede acatar el monto de la pena establecida o disminuirlo. En esa inteligencia conforme lo meritado en el acuerdo de fojas 991 se habrá de imponer a Julio Alberto Irvaszkow la pena de dos (2) años y seis (6) meses de prisión en suspenso -art. 26 del CP- y la imposición de las costas. Ello, en función de que, dadas las circunstancias personales del imputado conforme fueran ya detalladas como asimismo las particularidades del hecho juzgado, no se estima conveniente la aplicación de una pena de prisión de cumplimiento efectivo (art. 26 del CP).

12. En relación a la fijación de determinadas reglas de conducta como consecuencia de la condena de ejecución condicional (art. 27 bis del CP), el tribunal estima que, tanto el largo proceso como la pena a imponer y las accesorias legales que de ella derivan resultan suficientes, en el caso, para la prevención de la comisión de nuevos delitos en cabeza del imputado. En consecuencia de ello, no se aplicará lo normado por el artículo 27 bis citado del Código Penal.

### IV. Otras cuestiones

13. Que, se suspenderá la regulación de los honorarios del letrado defensor doctor Jacinto H. Bergandi hasta tanto acredite su número de clave única de identificación tributaria (CUIT) y su calidad frente al impuesto al valor agregado (IVA).

Por lo expuesto, oídas las partes y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 399 y 431 bis del Código Procesal Penal, el tribunal;

#### RESUELVE:

1) Condenar a Julio Alberto Irvaszkow, cuyos demás datos personales obran en la presente, como autor del delito previsto en el artículo 1 de la ley 24769 (art. 45 del CP) en orden al hecho aludido en el requerimiento fiscal de elevación a juicio a sufrir la pena de: dos (2) años y seis (6) meses de prisión cuyo cumplimiento se deja en suspenso.

2) Declarar no aplicables las disposiciones del artículo 27 bis del Código Penal.

3) Imponer al nombrado Irvaszkow el pago de las costas causídicas [arts. 29, inc. 3) del CP y 403 del CPP].

4) Suspender la regulación del letrado defensor doctor Jacinto H. Bergandi hasta tanto acredite su número de clave única de identificación tributaria (CUIT) y su calidad frente al impuesto al valor agregado (IVA).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

*Claudio J. Gutiérrez de la Cárcova - César O. Lemos - Luis G. Losada*

### Florido, Raúl s/recurso de casación

En la Ciudad de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 2 días del mes de octubre de 2006, se reúne la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, integrada por la doctora Liliana E. Catucci como presidente y los doctores Raúl R. Madueño y Alfredo H. Bisordi como vocales, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal en esta causa 7161, de cuyas constancias

#### RESULTA:



1) Que con fecha 6 de diciembre de 2005 la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca decidió revocar el auto de procesamiento de Raúl Florido dictado por el titular del Juzgado Federal N° 2 de la misma Ciudad en orden al delito de evasión simple -artículo 1 de la ley 24769- (fs. 1/3 y 15/16).

Contra esa decisión interpuso recurso de casación el fiscal general doctor Hugo Omar Cañón, cuyo rechazo motivó la queja a la que se hizo lugar a fojas 29/30 (fs. 17/20, 22 y 23/27).

2) Que el recurrente invoca la errónea aplicación de la ley 11683 y, asimismo, la doctrina de la arbitrariedad, al entender que no existe una visible colisión entre el deber de colaboración del contribuyente y la cláusula constitucional consistente en que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Ello debido a que esta última implica que una persona no puede efectuar manifestaciones o aportar elementos de prueba que importen su propia incriminación, situación que no acontece en el procedimiento administrativo de inspección tributaria ya que la información requerida al contribuyente es únicamente a los fines de que sea posible la determinación exacta de la percepción de los tributos. Es decir, no se pretende que confiese la comisión de infracciones tributarias sino que cumpla con los deberes de colaboración legalmente impuestos para el correcto desenvolvimiento del sistema tributario.

Agrega que no resulta razonable que para la formulación de la denuncia penal -y con el objeto de garantizar plenamente el legítimo ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa- sea un requisito ineludible la determinación de oficio de la deuda y que luego se sentencie que el fundamento de dicho acto no puede ser considerado válido a los fines del proceso penal.

Por ende, concluye en que los datos recogidos en el cauce de un procedimiento administrativo de verificación y fiscalización, a partir de facultades tasadas en cuanto a su contenido y finalidad, no constituyen actividad destinada a compeler al contribuyente a autoincriminarse ni tampoco importan obligarlo a aportar prueba respecto de un hecho ilícito.

3) Que el señor fiscal general ante la instancia también considera que la información aportada por el contribuyente al organismo recaudador para la determinación de la deuda tributaria, puede ser incorporada válidamente como prueba de cargo en el marco de un proceso penal sin que se vulnere garantía constitucional alguna. En virtud de ello, solicita que se haga lugar al recurso de casación interpuesto y, en consecuencia, que se confirme el procesamiento de Raúl Florido por encontrárselo autor prima facie responsable del delito de evasión simple -artículo 465, parte 1 del Código Procesal Penal de la Nación- (fs. 47/50).

4) Que superada la etapa prevista en el artículo 468 del Código Procesal Penal de la Nación, tras deliberar -artículo 469 del mismo cuerpo legal- y sometido el recurso a consideración del Tribunal, se plantearon y votaron por unanimidad las siguientes cuestiones:

Primera: ¿Vulnera la garantía constitucional de la no autoincriminación coactiva la información aportada por el contribuyente durante el procedimiento administrativo de inspección tributaria?

Segunda: ¿Qué pronunciamiento corresponde adoptar?

Primera cuestión:

La Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca consideró como contraria al derecho de no declarar contra sí mismo la utilización de las pruebas suministradas por el contribuyente -bajo pena de sanción- en el procedimiento administrativo de verificación y fiscalización del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias -efectuado con apoyo en el deber de colaboración, sin que se hayan observado los principios del derecho penal-, en un proceso sancionador y judicial posterior donde el fundamento de la acusación fueran aquellas pruebas. En función de ello es que, al decidir la exclusión de las probanzas provenientes del organismo recaudador como elementos de cargo por entender que se encontraban viciadas de inoficiosidad, toda vez que fueron obtenidas en violación de un precepto constitucional -y también de todas las que se originaron en ellas por constituir el único cauce de investigación-, resolvió revocar el procesamiento de Raúl Florido en orden al delito de evasión simple -artículo 1 de la ley 24769- (fs. 15/16).

I. Antes que nada, deviene necesario realizar una breve consideración general en relación a la concepción del impuesto como un elemento esencial para la existencia misma del Estado y el logro de sus fines.

La propia Constitución Nacional impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al disponer, en su artículo 4, que "El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...".

Para los ciudadanos este mandato constitucional implica una situación de sujeción y de colaboración con la administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos constitucionales. Es que, como es bien sabido, "la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio" -Fallos: 304:319, 1524; 314:1376; en igual sentido, esta Sala, más recientemente en causa 7074 "Gavilla Naon, M. M. s/rec. de casación", reg. 9043, resuelta el 15/6/2006, entre muchas otras-.

Y para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Como bien sostiene el Tribunal Constitucional Español, resulta imprescindible "... la actividad inspectora y comprobatoria de la administración



tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar; de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta (STC 110/1984, fundamento jurídico 3)" -STC 76/1990-

En similar sentido se ha pronunciado nuestro Más Alto Tribunal al decir que el fin perseguido por la ley fiscal no es sólo la recaudación, sino que dicha ley "se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes" -Fallos: 314:1376-. Es que "... el cumplimiento de los deberes formales constituye el marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Las exigencias se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar no tan sólo la capacidad contributiva del responsable, sino también ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" -Fallos: 316:687-. Ello por cuanto "la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva ya que resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y los reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad" -Fallos: 325:669-.

De las reflexiones formuladas se sigue que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, especialmente al legislador y a los órganos de la administración tributaria. Para un Estado democrático de derecho su actividad tributaria es el instrumento de un orden social y económico más justo que posibilita que se atiendan las necesidades de todos y no de unos pocos. Es que, como lo sostiene Tiedemann, desde la perspectiva económica la administración pública actúa esencialmente con ayuda del dinero recaudado por los impuestos, el que no es patrimonio del Estado sino meramente patrimonio circulante y consumible cuya utilización está fijada en el presupuesto y sus planes y regida por determinados principios, como el de máxima rentabilidad -Tiedemann, Klaus: "Poder económico y delito" - Ed. Ariel - Barcelona - 1985 - pág. 98-.

Por ello es que el legislador debe "habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias" -STC 76/1990-.

Porque "... frente a los mentados valores de solidaridad -que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad- resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar -e insensible a sus necesidades generales-, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria" -Fallos: 314:1376-.

II. Sentado lo anterior -y con su guía- corresponde examinar específicamente si la información brindada por el contribuyente en el contexto de un proceso administrativo de verificación y fiscalización afecta la garantía que prohíbe la declaración coactiva contra uno mismo tutelada en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Para ello es preciso efectuar un examen minucioso del expediente administrativo que corre por cuerda, en el cual obran las siguientes actuaciones; a saber: formulario F8000 por medio del cual se dispuso efectuar la fiscalización al contribuyente Raúl Florido (fs. 2); acta de inicio de inspección, en la cual consta que Florido mencionó la existencia de tres cuentas corrientes en pesos, dos de ellas en el Banco Credicoop y la restante en la Banca Nazionale del Lavoro (fs. 3); requerimiento de documentación a Florido (fs. 4); Florido aporta documentación (fs. 5/43); la AFIP solicita a la Banca Nazionale del Lavoro el detalle de las cuentas bancarias de Florido -y los resúmenes correspondientes- en el período comprendido entre enero 1998 y junio 2000 (fs. 44); respuesta de la Banca Nazionale del Lavoro -Florido posee una cuenta corriente en pesos- (fs. 45/65); la AFIP solicita al Banco Credicoop el detalle de las cuentas bancarias de Florido -y los resúmenes correspondientes- en el período comprendido entre enero 1998 y junio 2000 (fs. 66); respuesta del Banco Credicoop -Florido posee dos cuentas corrientes en pesos y una caja de ahorro en dólares- (fs. 67/185); copia del contrato social de la sociedad colectiva "Amarradores del Pto. de Ba. Blanca" (fs. 186/194); listado de movimientos de una de las cuentas del Banco Credicoop aportado por Florido (fs. 195/204); detalle de acreditaciones y requerimiento a Florido para que efectúe las depuraciones correspondientes (fs. 205/206); AFIP reitera pedido de información al Banco Credicoop (fs. 207); respuesta del Banco Credicoop (fs. 208/213); acta labrada en ocasión de la comparecencia de Florido ante la AFIP, oportunidad en que respondió preguntas y aportó documentación en respuesta al requerimiento de fojas 205/206 (fs. 215/216 y 217/276); detalle de las depuraciones admitidas por la inspección (fs. 277); requerimiento de puesta a consideración de las acreditaciones bancarias y de la proyección de la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal año 1999 y determinación del saldo a ingresar (fs. 278/280); informe final de inspección (fs. 282/286); cuestionario guía para actuaciones no conformadas (fs. 287/291); planilla de recaudación (fs. 292); informe complementario (fs. 303) en el que se hace saber a la jefatura de las nuevas depuraciones admitidas (fs. 299), la nueva determinación de ingresos omitidos (fs. 300), la nueva proyección de la DDJJ rectificativa de ganancias período fiscal año 1999 (fs. 301) y la nueva planilla de recaudación (fs. 302); resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio (fs. 306/311); detalle de acreditaciones en cuentas bancarias a nombre de Florido (fs. 312/315); descargo de Florido, al cual adjunta copia de su declaración jurada rectificativa y de la documentación de respaldo (fs. 323/381); documentación adicional aportada por Florido (fs. 382/417); informe de la División Técnico Jurídica de la AFIP en el cual se estima



procedente continuar con el procedimiento de determinación de oficio (fs. 418/424); dictamen 1199/2001 del Servicio Jurídico de la AFIP en el cual se establece que corresponde proseguir con el trámite de la determinación de oficio iniciada (fs. 479/481); y, finalmente, la resolución por medio de la cual se determina de oficio la materia imponible correspondiente al impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 del contribuyente Raúl Florido.

Asimismo, es del caso mencionar que la verificación cuestionada tuvo su origen, en primer término, a raíz de la información obtenida de la Base Fisco - Siter Secreto Financiero (cuentas corrientes, cajas de ahorro, etc.) debido a los importantes montos de acreditaciones bancarias y, en segundo término, como consecuencia de la fiscalización realizada a una firma de la zona, la cual concluyó con la impugnación de algunas operaciones de compras y gastos respaldadas con documentación apócrifa, y en la que se comprobó que Raúl Florido resultó beneficiario del cobro de algunos de los cheques que la firma fiscalizada informó como medios de pago utilizados para la cancelación de los comprobantes impugnados (cfr. fs. 282/286 del expediente administrativo).

El examen de la documentación detallada precedentemente sumado a lo expresado en el acápite I demuestran con meridiana claridad que el presente recurso habrá de prosperar.

Ello por cuanto la aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la "declaración" a la que hace referencia el artículo 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad -STC 76/1990-.

Como ya fue dicho por esta Sala, se trata de aportes efectuados por el propio contribuyente como medios para determinar el impuesto, no su omisión o evasión -causa 5040 "Lheritier, M. A. s/rec. de casación", reg. 6833, resuelta el 7/7/2004-.

La actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables -artículo 33 y concs. de la ley 11683-. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación -STC 110/1984-, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento.

En esta inteligencia resulta evidente, tal cual lo viene sosteniendo la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en numerosos precedentes, que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley -cfr. causa 1569/02 "Seven Seas s/inf. ley 24769", resuelta el 14/12/2003-. Máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye "el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado" -Fallos: 320:1221-.

Es que, como acertadamente tiene dicho la Corte Suprema de los Estados Unidos, los límites constitucionales a los que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando -como en este caso- hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público -cfr. "Shapiro vs. United States", 335, US 1, 1948-.

Por todo ello, sólo cabe responder negativamente a este interrogante que se ha planteado la Sala.

Segunda cuestión:

En atención a lo expuesto en el tratamiento de la cuestión precedente y a lo dispuesto por el artículo 471 del Código instrumental, corresponde anular la resolución de fojas 15/16, sin costas, y ordenar la remisión del proceso al Tribunal a quo para que, por intermedio de quien corresponda, se resuelva la apelación del auto de procesamiento interpuesta por la defensa del imputado Florido, de conformidad con lo aquí decidido en relación al alcance de la garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva -artículos 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación-.

Por ello, y en mérito al Acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Anular la resolución de fojas 15/16, sin costas, y ordenar la remisión del proceso al Tribunal a quo para que, por intermedio de quien corresponda, se resuelva la apelación del auto de procesamiento de conformidad con lo aquí decidido en cuanto al alcance de la garantía constitucional contra la autoincriminación coactiva - artículos 471, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación-. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

*Liliana E. Catucci - Raúl Madueño - Alfredo H. Bisordi*



## Seguridad y Custodia SRL

Buenos Aires, 30 de mayo de 2005

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Gustavo Quinteros y de Juan Ramón Goicoechea a fs. 982/988 vta. de la causa principal contra la resolución de fs. 688/712 de aquel expediente, por la cual se dispuso el procesamiento con prisión preventiva de los nombrados y se mandó trabar embargo sobre los bienes de cada uno de aquéllos hasta cubrir la suma de siete millones de pesos (\$ 7.000.000).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Carlos Antonio Soria a fs. 989/991 vta. de la causa principal contra la resolución de fs. 688/712 de aquel expediente, por la cual se dispuso el procesamiento con prisión preventiva del nombrado y se mandó trabar embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de siete millones de pesos (\$ 7.000.000).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Rafael Alejandro Garavilla a fs. 998/1004 vta. de la causa principal contra la resolución de fs. 688/712 de aquel expediente, por la cual se dispuso el procesamiento del nombrado y se mandó trabar embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de siete millones de pesos (\$ 7.000.000).

El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal de la instancia anterior a fs. 1012/1018 de la causa principal contra la resolución de fs. 688/712 de aquel expediente, por la cual se dispuso el procesamiento sin prisión preventiva de Rafael Alejandro Garavilla.

Y CONSIDERANDO:

Los Dres. Grabivker y Pizzatelli expresaron:

1) Que, la defensa de Gustavo Quinteros y de Juan Ramón Goicoechea se agravió porque el dictado del secreto de sumario se impidió "... examinar y controlar en forma directa las constancias indicadas en el plexo cargoso, como así tampoco, medió oportunidad de analizar globalmente los actos investigativos practicados..." (cfr. fs. 983 vta./984 del principal).

Asimismo, cuestionó la falta de acreditación de la deuda tributaria supuestamente evadida -basada, según argumentó, en determinaciones administrativas que no se encuentran firmes, y porque no se ha practicado un peritaje contable-, la existencia del ardid y de la participación de sus defendidos.

Final y subsidiariamente, expresó agravios por el dictado de la prisión preventiva con respecto a aquéllos, motivada en que "... la regla es la libertad durante el proceso y el encarcelamiento cautelar la excepción, solamente autorizada frente a la constatación de peligrosidad procesal (artículo 9, inciso 3] del PIDCP)" (cfr. fs. 988 del principal -el destacado es del original-); y por el monto de los respectivos embargos, a los que consideró desproporcionados.

2) Que, la defensa de Carlos Soria expresó agravios similares a los planteados por la defensa de Quinteros y Goicoechea, recordados por la consideración anterior, agregando: "... el monto reclamado por la AFIP no ha sido sometido a una experticia contable, con control de la parte, sino que se ha basado en una serie de presunciones... Por ello, considera esta defensa que sin VS se ha basado en 'presunciones de presunciones', carece de la base de sustentación suficiente para conformar, en el estadio procesal actual, la certeza necesaria para adoptar el criterio que le causa un gravamen irreparable a mi defendido" (cfr. fs. 990 del principal).

3) Que, la defensa de Rafael Alejandro Garavilla se agravió invocando que "... no está acreditado, tanto en el plano de la tipicidad objetiva como subjetiva, que más allá de la firma de los balances (que eventualmente podría dar lugar a otro injusto penal), nuestro asistido *haya cooperado en un delito de evasión tributaria simple y agravada con conocimiento que estaba facilitando tal injusto*" (cfr. fs. 999 del expediente principal -el destacado es del original-); y agregó: "Sin perjuicio de entender que no se encuentra acreditado con el grado de certeza procesal que requiere el dictado del auto contemplado en el artículo 306 del CPP el supuesto dolo eventual aludido por SS, esta parte considera que el *partícipe secundario*, teniendo en cuenta el reenvío que el artículo 46 del CP concreta en relación a la escala penal del artículo 42 del mismo cuerpo legal, *debe actuar con dolo directo*, tal como lo requiere una interpretación sistemática y penológica del sistema punitivo" (cfr. fs. 1001 vta./1002 del principal -el destacado es del original-).

Por otro lado, se agravió argumentando que "... el embargo se muestra a todas luces *desproporcionado*, toda vez que siendo un eventual partícipe secundario, se le impone el mismo monto que a los prima facie autores, quienes no sólo contarían con el dominio del hecho (según resolución de SS) y además, dato no menor, revisten la calidad especial de contribuyente" (conf. fs. 1004 del principal -el destacado es del original-).

4) Que, finalmente el señor fiscal ante la instancia anterior apeló la resolución mencionada en cuanto se dispuso decretar el procesamiento sin prisión preventiva con respecto a Rafael Garavilla en el entendimiento de que "... se encuentra acreditado que el Sr. Rafael Garavilla brindó un aporte esencial a las evasiones tributarias aquí ventiladas y, en consecuencia, debe responder a título de partícipe necesario" (cfr. fs. 1017 vta./1018).

En su oportunidad, el señor fiscal interinamente a cargo de la Fiscalía General de Cámara expresó: "... el aporte del imputado Garavilla... debe encuadrarse en los términos del artículo 45 del CP, que prevé la



aplicación de 'la pena establecida para el delito'... por lo que en caso de recaer condena respecto de Garavilla no procedería su ejecución condicional (artículo 26 del CP).

5) Que, cabe recordar que Juan Ramón Goicoechea, Gustavo Quinteros y Carlos Soria fueron procesados con prisión preventiva por la intervención en calidad de coautores, en la evasión del impuesto al valor agregado correspondiente a los Períodos 2/1999 a 7/1999 y 8/1999 a 2/2000 y del impuesto a las ganancias por el Ejercicio Fiscal 1997 (8/1996 a 7/1997), tributos correspondientes a Seguridad y Custodia SRL, de la cual todos aquéllos son socios gerentes, hechos que fueran calificados como constitutivos del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769; y la evasión del impuesto a las ganancias de aquella sociedad por los Ejercicios Fiscales 1998 (8/1997 a 7/1998) y 1999 (8/1998 a 7/1999), que fueran calificados como el delito previsto por el artículo 2, inciso a) de la ley 24769.

Por otro lado, Rafael Garavilla fue procesado por la participación en carácter de cómplice secundario por aquellos mismos hechos, por haber firmado los balances y estados contables de la empresa por los Ejercicios 1997, 1998 y 1999 y la correspondiente auditoría externa.

6) Que, en atención a la similitud de las situaciones procesales de Juan Ramón Goicoechea, Gustavo Quinteros y Carlos Soria y a la identidad de agravios planteados por las respectivas defensas de los nombrados, aquéllos serán tratados en forma conjunta.

7) Que, con respecto a la alegada afectación del derecho de defensa de aquellos imputados a partir del secreto de sumario impuesto y la prórroga de éste, es oportuno recordar que en autos se han observado todas las formalidades dispuestas tanto para el dictado de aquel secreto (artículo 204 del CPP) como para la recepción de las declaraciones indagatorias (artículo 294 del CPP).

8) Que, por lo demás, del correlato de las actas labradas en ocasión de recibirse las declaraciones indagatorias a los imputados y del auto de procesamiento recurrido, puede concluirse que toda la prueba de cargo recabada hasta el momento de aquellas declaraciones fue exhibida a los imputados y a sus letrados defensores.

9) Que, por lo expresado por las consideraciones anteriores, corresponde concluir que los argumentos tendientes a cuestionar aquellos actos carecen de sustento, por no encontrarse vulnerado el derecho de defensa de los imputados (cfr. en lo pertinente de esta Sala B - registro 730/99).

10) Que, en cuanto al cuestionamiento relacionado con la existencia de la deuda cuya evasión se imputa, cabe expresar que aquélla fue determinada de oficio conforme al procedimiento establecido por la ley 11683 -y modif.- (cfr. actuaciones administrativas reservadas en Secretaría).

11) Que, la situación descrita no se modificaría porque las resoluciones administrativas por las cuales se determinó la deuda habrían sido apeladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación -circunstancia que no se encuentra certificada en el expediente-, pues por la normativa aplicable específicamente se prevé la realización de la denuncia aun en este caso, si correspondiera así (artículo 18 de la ley 24769), sin que exista disposición legal por la cual se exija suspender el proceso a la espera que aquellas resoluciones administrativas queden firmes.

12) Que, con relación al planteo referente a la necesidad de ordenar un examen pericial contable pues el procesamiento se habría basado únicamente en la determinación de oficio realizada por la AFIP-DGI a fin de verificar la existencia de la deuda, este Tribunal no encuentra agravio alguno para las partes, pues aquél resulta un medio de prueba específicamente previsto por la ley 24769 (cfr. de esta Sala B - registro 605/03).

13) Que, por lo demás, las conclusiones a las cuales se arribó por las resoluciones administrativas mediante las cuales se determinó la deuda de Seguridad y Custodia SRL en materia del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, no se relativizan por el hecho que aquéllas constituyan una modificación de las originalmente efectuadas, modificación generada a partir de las impugnaciones (recursos de reconsideración) formuladas por la empresa ante el ente recaudador.

A partir de aquel cuestionamiento, la AFIP-DGI requirió a la empresa la exhibición de los libros contables y de la documentación fehaciente de los créditos fiscales declarados; ante esto, la contribuyente sólo aportó listados con registros de compras, copias de facturas de proveedores, etc. (cfr. cuerpos 1 y 4 "Medidas para mejor proveer") que fueron correlacionados con la documentación y la información obtenida por el organismo recaudador (cfr. fs. 123/126 del cuerpo "IVA 2/1999 a 2/2000 Recurso de reconsideración" y fs. 54/57 del cuerpo "Ganancias 1997/1998/1999 Recurso de reconsideración"), lo cual motivó la modificación de los montos originalmente determinados.

En consecuencia, dado que la única objeción expresada por la contribuyente a la AFIP-DGI se basó en la falta de análisis de parte de la documentación de la empresa, la cual finalmente fue analizada por el organismo recaudador, y que la sociedad informó no poseer más documentación que aquella que fue aportada (cfr. fs. 274/275 del cuerpo 2 "Medidas para mejor proveer") y finalmente analizada, no se advierte, al menos por el momento, que por la circunstancia relatada se impida sostener una imputación penal sobre la base de aquella determinación final.

14) Que, tampoco se relativizan las conclusiones a las cuales se arribó por las resoluciones administrativas señaladas por el considerando anterior, por el argumento que por aquellas resoluciones la deuda se habría determinado, supuestamente, sobre base presunta.



15) Que, en definitiva aquellas presunciones "... son medios de prueba, indirectos, que están fijados en la ley..." que, en las condiciones expresadas por el considerando anterior, pueden llegar a constituir prueba en un proceso penal.

16) Que, en concordancia con aquellos argumentos se expresó: "Puesto que el valor probatorio del indicio es más experimental que lógico... el anfibológico (aquel por el que pudiera resultar más de un hecho presunto como derivación lógica)... *permitirá, a lo sumo, basar en él un auto de procesamiento o la elevación de la causa a juicio.*

17) Que, por aquellas reflexiones cabe concluir que, no obstante que la determinación de la deuda se pudiera haber efectuado sobre base presunta, aquella circunstancia no impide sostener la existencia de la evasión del impuesto al valor agregado por los Períodos 2/1999 a 2/2000 y del impuesto a las ganancias por los Períodos 1997, 1998 y 1999, de Seguridad y Custodia SRL, por los importes señalados por la resolución 492/2003 obrante a fs. 73/80 del cuerpo "Ganancias 1997/1998/1999 Recurso de reconsideración", reservado por Secretaría, y la resolución 493/2003 obrante a fs. 141/148 del cuerpo "IVA 2/1999 a 2/2000 Recurso de reconsideración", reservado por Secretaría, con el grado de convicción exigido por los artículos 306 y 312 del CPP. Máxime en este caso, pues, como se establecerá por el presente, en definitiva, la determinación no fue efectuada sólo sobre aquella base presunta.

En efecto, como surge de las actuaciones administrativas reservadas en Secretaría, ante la falta de presentación por parte de los responsables de Seguridad y Custodia SRL de la documentación requerida, se procedió a reconstruir la situación fiscal de la empresa por medio de la información de los sistemas de la AFIP-DGI (cfr. informe de cargo obrante a fs. 35/42 del "Cuerpo principal impuesto a las ganancias N° 1", reservado por Secretaría).

Después de ser notificada de los ajustes, la contribuyente los impugnó y solicitó que se "circularicen" los proveedores denunciados (cfr. fs. 148 y ss. del "Cuerpo principal impuesto al valor agregado N° 1", reservado por Secretaría).

Ante esto, el organismo recaudador requirió a la sociedad que exhiba el Libro IVA-Compras para obtener un detalle pormenorizado de los proveedores a circularizar, pero la contribuyente sólo presentó una nota con un listado de proveedores principales y otra nota por la cual informó la supuesta sustracción de casi la totalidad de la documentación y de los libros contables de la empresa desde el año 1993 al 2000 -año de la inspección- (cfr. fs. 186/188 de aquel legajo administrativo).

Sobre esta base, la AFIP-DGI requirió informes a los proveedores de la empresa, los cuales fueron contestados en su totalidad. Sobre esta base se practicó el nuevo ajuste (cfr. informe de cargo antes mencionado), del cual se confirió vista a la contribuyente (cfr. fs. 72/75 del "Cuerpo principal impuesto a las ganancias N° 1" y fs. 381/384 "Cuerpo principal impuesto al valor agregado N° 2").

Después de ser notificado el cargo de inspección, la empresa impugnó los ajustes afirmando que la AFIP-DGI no había tenido en cuenta la totalidad de la documentación aportada y el resto de aquella que había estado a disposición de aquel organismo antes de la supuesta sustracción (cfr. fs. 86/125 del "Cuerpo principal impuesto a las ganancias N° 1" y fs. 407/409 del "Cuerpo principal impuesto al valor agregado N° 3"). Estos argumentos no se corresponden con las constancias obrantes en los expedientes administrativos, por las cuales se da cuenta de la continua demora en la entrega de la documentación mediante repetidas y sistemáticas solicitudes de prórroga para la entrega de la documentación mencionada.

No obstante, el organismo recaudador dispuso una medida para mejor proveer (cfr. fs. 126/128 del "Cuerpo principal impuesto a las ganancias N° 1" y fs. 452/453 del "Cuerpo principal impuesto al valor agregado N° 3"), motivo por el cual se requirió la remisión de nueva documentación (cfr. fs. 136 y 454/455, respectivamente, de aquellos expedientes), pero la contribuyente sólo se limitó a completar los listados de los registros de compras a proveedores y la documentación respaldatoria de retenciones y percepciones sufridas en IVA (cfr. fs. 18 del cuerpo "medidas para mejor proveer"), sobre los cuales se practicaron nuevos ajustes (cfr. fs. 180/181 del "Cuerpo principal impuesto a las ganancias N° 1" y fs. 457/460 del "Cuerpo principal del impuesto al valor agregado N° 3", reservados por Secretaría), que fueran la base de la determinación de oficio inicial (cfr. resoluciones 697/2002 y 698/2002, obrantes a fs. 194/201 y 473/480, respectivamente, de aquellos legajos).

Después, como se expresó por el consid. 13 de la presente, la contribuyente impugnó aquellas resoluciones y ofreció nueva prueba. La AFIP-DGI aceptó producirla (nueva circularización de proveedores) a partir de nuevos listados, sobre los cuales se determinaron los montos finales por los cuales se efectuó la denuncia que dio origen a las actuaciones principales en las cuales se dictó el procesamiento recurrido.

18) Que, sobre la base del extenso detalle que se efectuó por la consideración anterior cabe concluir, como se adelantó por aquel considerando y sin perjuicio de lo expresado por el denunciante al momento de ratificar la denuncia (cfr. fs. 31/33 del principal), que la determinación no habría sido efectuada exclusivamente sobre base presunta.

En efecto, "La determinación es... 'sobre base presuntiva' cuando el Fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y -en su caso- cuál es su dimensión pecuniaria" (Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - Ed. Astrea - 8ª ed. - Buenos Aires - 2002 - pág. 432).

En este caso, las compras y gastos de la empresa fueron verificados a partir de las operaciones informadas por los proveedores denunciados por la empresa y la información brindada por las entidades bancarias, y correlacionados con el resto de la información obrante en las bases de datos de la AFIP.



En consecuencia, se observa que se reconstruyó la realidad de la empresa a partir de un entramado entre hechos directamente conocidos de otros que fueron inferidos por prueba indirecta.

Aquella determinación no escapa a la normalidad de los casos. En este sentido, autorizada doctrina expresó: "... una determinación sobre base cierta, esto es, sobre la base de conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales, no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea (sic) comprobado mediante presunciones, tanto legales como del intérprete. De la misma manera, una determinación presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas directas y no de simples presunciones

19) Que, no cabe identificar o confundir el sistema de determinación de deuda sobre base presunta (artículo 18 de la ley 11683 y modif.) con el hecho que el Juzgado a quo, para decidir en este caso teniendo en cuenta los elementos aportados voluntariamente por los mismos imputados (quienes afirmaron que no tenían más documentación para aportar e informaron que el resto de los libros y papeles contables -que instrumentarían la situación de la contribuyente correspondientes a los Períodos 1998 a 2000- habrían sido robados de un automóvil -cfr. consid. 13 del presente-), haya aplicado presunciones denominadas "simples, hominis o judiciales", que son "... aquellas en las cuales es el propio juzgador (y no la ley) el que determina, a partir de la existencia de un hecho conocido (indicio) la existencia de un hecho que suele estar conectado con el hecho conocido.

20) Que, de esta forma, en este caso, la prueba generada por la circularización efectuada por la AFIP-DGI es suficiente para confirmar el procesamiento con la calificación atribuida.

21) Que, en lo atinente a la alegada inexistencia de ardid en las conductas imputadas a Goicoechea, Quinteros y Soria, cabe observar que por el procesamiento recurrido, sobre la base del proceso de determinación de oficio, las pruebas aportadas por el organismo recaudador, y las declaraciones testimoniales recibidas en el transcurso de la presente investigación, se ha determinado que, en los períodos cuestionados, se habrían presentado declaraciones juradas cuyos datos serían falsos.

22) Que, es oportuno recordar que la determinación tributaria es "... el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria ("an debeatur"), quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur") (cfr. Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - Ed. Astrea - 8ª ed. - Buenos Aires - 2002 - pág. 395).

23) Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos, en base a un incremento ficticio de los gastos, constituyó, en este caso concreto, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria (cfr. en sentido similar, consids. 1 y 2 del pronunciamiento de esta Sala B - registro 74/04); máxime en el "sub examine", en el cual aquellas declaraciones se encontraban basadas en balances que también contenían aquellos datos falsos.

24) Que en cuanto a la supuesta falta de acreditación de la participación de Juan Goicoechea, Gustavo Quinteros y Carlos Soria en aquellos hechos, se ha demostrado, y así surge de la resolución recurrida, que aquéllos conducían, junto a Alejandro Soria (actualmente prófugo), la sociedad Seguridad y Custodia SRL (actualmente, Seguridad y Custodia SA).

25) Que, en consecuencia, como socios gerentes con actividad efectiva en la sociedad (cfr. fs. 63 y ss. del principal), los imputados no pudieron desconocer el manejo contable de aquélla (en similar sentido, cfr de esta Sala B - registro 769/03, entre otros), no sólo porque la estructura de Seguridad y Custodia SRL -en cuanto a su composición societaria, con sólo cuatro socios gerentes- impide suponer que la división de funciones -de existir- los aisle de las decisiones adoptadas en aquella área de la sociedad (cfr., en sentido similar, de esta Sala B - registro 287/03), sino también pues, como se ha establecido por el considerando anterior, se ha demostrado la intervención de Goicoechea, Quinteros y Soria en lo referente a la documentación contable e impositiva de la empresa.

26) Que, si se hace mérito de lo expresado por las consideraciones anteriores, de la significativa suma evadida (en principio de \$ 4.367.574,56 -sin considerarse los intereses-, cfr. denuncia obrante a fs. 1/14 vta.) y del lapso durante el cual se desarrollaron los sucesos (más de tres años), se arriba a la conclusión de que los hechos ilícitos investigados no habrían podido producirse sin la participación de los nombrados (en sentido similar, de esta Sala B - registro 1125/04).

27) Que, por otro lado, en cuanto a las manifestaciones formuladas por la defensa de Quinteros y Goicoechea a fs. 169, cabe expresar que por la existencia de un aviso publicitario en diarios de fechas 16/1/2005 y 23/1/2005, con respecto a Brújula SA (cfr. fs. 168), no se demuestra (como aquella defensa pretende) la existencia de aquella sociedad al momento de los hechos, ni que fuera proveedora de Seguridad y Custodia SRL, ni que por el monto de aquellas supuestas operaciones se modifique la suma supuestamente evadida, de modo que deba evaluarse un cambio de la calificación atribuida a Quinteros y Goicoechea -o al resto de los imputados-, o la inexistencia de delito.

28) Que, en lo referente a la solicitud de revocación de la prisión preventiva, corresponde remitir a lo expresado por quienes suscriben el presente al resolver los incidentes de excarcelación con respecto a Gustavo Eduardo Quinteros, Juan Ramón Goicoechea y Carlos Antonio Soria en el día de la fecha, mediante las resoluciones correspondientes que deben considerarse parte integrante de la presente.



29) Que, sin perjuicio de lo expresado, se debe tener presente que a Gustavo Eduardo Quinteros, Juan Ramón Goicoechea y Carlos Antonio Soria se imputan cinco hechos en concurso real, de los cuales dos de aquéllos fueron calificados como el delito previsto por el artículo 2, inciso a), ley 24769 (cfr. consid. 5 de la presente), tipo penal por el cual se prevé un mínimo de tres años y seis meses y un máximo de nueve años de prisión, circunstancia que constituye el supuesto contemplado por el artículo 312, inciso 1), CPP.

30) Que, en este sentido, esta Sala B ha expresado que cuando se constituye la situación prevista por el artículo 312, inciso 1) del CPP, se impone al juzgador el deber de disponer la prisión preventiva del procesado, por mediar la presunción legal que, en aquella condición, el imputado intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones (cfr. registros 358/99, 444/03).

31) Que, una interpretación integral y conjunta de los textos legales por los cuales se rigen las cuestiones vinculadas a la libertad personal en el proceso que, manteniéndolas a todas con valor y sentido práctico, resulte respetuosa del principio de inocencia (artículo 1, CPP) y del mandato de interpretar restrictivamente toda disposición legal que coarte aquella libertad (artículo 2, CPP), indica al supuesto contenido en el artículo 312, inciso 1) del CPP (y a los prescriptos por los artículos 316 y 317, inciso 1] del CPP) como una de las excepcionales situaciones en que, por expresa previsión legal, podrá restringirse con carácter cautelar la libertad de que se trata en el curso de un proceso penal (artículo 280, CPP) (cfr., en sentido similar reg. 786/01 de esta Sala B).

32) Que, la valoración subjetiva que se pretende (contenida en el artículo 319 del CPP) se presenta como una excepción para los casos en los cuales la libertad durante el proceso podría resultar objetivamente viable (cfr. artículo 312, inciso 2], CPP), y no a la inversa, como una regla para dejar sin sentido las disposiciones legales establecidas por los artículos 312, inciso 1), 316 y 317, inciso 1) del CPP (cfr., en sentido similar, reg. 548/01 de esta Sala B).

33) Que, si bien es cierto, como destacaron las apelantes, que la libertad durante el proceso tiene raigambre constitucional, "... no es menos cierto que también reviste ese origen su necesario presupuesto, o sea, el instituto de la prisión preventiva, desde que el artículo 18 de la Carta Fundamental autoriza el arresto en virtud de orden escrita de autoridad competente... El respeto debido a la libertad individual no puede excluir el legítimo derecho de la sociedad de adoptar todas las medidas de precaución que sean necesarias no sólo para asegurar el éxito de la investigación sino también para garantizar, en casos graves, que no se siga delinquiendo y que no se frustre la ejecución de la eventual condena por incomparecencia del reo" (Fallos: 280:297); "... es doctrina del Tribunal que el derecho de gozar de libertad hasta el momento en que se dicte la sentencia de condena no constituye una salvaguardia contra el arresto, detención o prisión preventiva, medidas cautelares estas que cuentan con respaldo constitucional" (Fallos: 308:1631).

34) Que, por otra parte, para el examen de la magnitud del injusto no pueden dejarse de lado otras consecuencias mediatas de los hechos diferentes del resultado típico.

En este marco, las consecuencias de la conducta por la cual los imputados fueron intimados en esta causa no se limitan a la magnitud de la suma evadida o adeudada, sino que deben extenderse a los efectos que la evasión impositiva genera en la estructura social. "... Este problema (la evasión impositiva) siempre ha sido uno de los más serios y graves que se sufren en la Argentina, porque las consecuencias y los trastornos que ocasiona corren los aspectos estructurales en los que se sustentan el funcionamiento y la vida misma de cualquier Estado democrático. Ningún país puede funcionar, mínimamente, si no cuenta con los recursos provenientes de las contribuciones que los ciudadanos y los habitantes deben hacer, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno, para que el Estado pueda cumplir sus funciones"

La evasión impositiva es una de las causas "... de la imposibilidad actual del Estado de ejecutar los planes de redistribución del ingreso nacional y de cumplir con sus grandes cometidos básicos en materia de seguridad, educación, justicia, defensa y salud pública..."

En consecuencia, las características económicas de la clase de delitos presuntamente cometidos por Quinteros, Goicoechea y Soria no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas sino que, por el contrario, evidencian la relevancia que el legislador ha otorgado a este presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones del Estado, que trasciende el mero carácter patrimonial individual por la afectación de bienes jurídicos supraindividuales.

35) Que, por las razones expresadas, y en atención a lo que se prescribe por los artículos 26 del CP, 2 de la ley 24769 y 312, inciso 1) del CPP, la resolución apelada es, con respecto a la cuestión tratada, ajustada a derecho.

36) Que, por otro lado si se tiene en cuenta lo expresado por los considerandos anteriores con respecto a Goicoechea, Quinteros y Soria; que el monto de los tributos presuntamente evadidos ascendería a la suma de \$ 4.367.574,56; que correspondería la aplicación de intereses resarcitorios, desde el momento en que venció la obligación, cfr. artículo 37 de la ley 11683 y modif.), intereses que al momento de la determinación de oficio final -el 4/12/2003-, producto de los recursos de reconsideración presentados, fueron establecidos en \$ 6.124.932,63 (cfr. fs. 73 y ss. del cuerpo "Ganancias 1997/1998/1999 Recurso de reconsideración" y fs. 141 y ss. del cuerpo "IVA 2/1999 a 2/2000 Recurso de reconsideración", ambos reservados en Secretaría); que posiblemente también corresponderá la aplicación de intereses punitivos y de multas (cfr. artículos 46 y 52 de la ley 11683 y modif.); asimismo, las costas y gastos del proceso (artículos 530, 531 y 533 del CPP); y la responsabilidad personal y solidaria que podría haber a los imputados por la deuda acumulada (artículo 8, inciso a) de la ley 11683 y modif.); este Tribunal advierte que los montos de embargo establecidos no alcanzan, de modo notorio, a procurar garantizar el cumplimiento de las obligaciones detalladas por el artículo 518 del CPP.



37) Que, en cuanto al agravio formulado por el agente fiscal con respecto al grado de participación de Garavilla en los hechos investigados, cabe señalar que la conducta de Rafael Garavilla consistió en prestar una ayuda a los autores del hecho favoreciendo la comisión de aquél (cfr. Jescheck, Hans H.: "Tratado de derecho penal. Parte general" - 4ª ed. - Ed. Comares - Granada - 1993 - pág. 630; entre otros).

38) Que, en este sentido, cabe expresar que la certificación de los balances de la empresa y la correspondiente auditoría por parte de un contador público nacional supone un control mínimamente razonable que permita presumir la veracidad de la documentación contable de aquélla. Asimismo, el balance es uno de los primeros documentos a verificar al momento de determinar la realidad de los datos volcados en las declaraciones juradas.

39) Que, por lo tanto, es procedente afirmar, en atención a los elementos objetivos del tipo penal, que Garavilla fue partícipe necesario en la evasión del impuesto al valor agregado por los períodos 2/1999 al 7/1999 y del impuesto a las ganancias por los períodos 1997, 1998 y 1999, tributos debidos por la empresa Seguridad y Custodia SRL, toda vez que favoreció materialmente la acción típica de los autores por medio de un auxilio indispensable, y no de una participación secundaria como concluyó el Juzgado de la instancia anterior.

40) Que, en cuanto al agravio formulado por la defensa de Garavilla con respecto a la ausencia de dolo, aun eventual, en la conducta del nombrado, cabe efectuar las consideraciones siguientes.

El imputado es contador desde hace treinta años (como expresó por su declaración). Por lo tanto, no puede ignorar ni desconocer que en el caso de actuar como contador certificante (una de las labores propias de un auditor externo) está obligado a cotejar la información con los registros contables y/o con otra documentación de respaldo e informar las discrepancias que surgieran de aquel cotejo (cfr. documento "Funciones y responsabilidades del contador público", emitido por resolución conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas en marzo de 2004). Mediante cotejo de aquella naturaleza se revelaría la falsedad de los gastos imputada.

Asimismo, cabe agregar que por el documento denominado "Funciones y responsabilidades del contador público" se determinaron, específicamente, como obligaciones del auditor externo, entre otras:

- "Revisar selectivamente la emisión de facturas...
- *Aplicar procedimientos con el fin de tratar de detectar engaños para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación del ente.*
- Constatar que los elementos y datos utilizados en la preparación de las declaraciones juradas presentadas durante el ejercicio auditado son los que resultan de la información auditada...
- *Aplicar procedimientos para tratar de identificar si existen erogaciones (gastos) sin comprobantes...*" - los destacados son de la presente-

Por lo tanto, la frase contenida en los balances y estados contables con respecto a que se ha tenido a la vista la documentación no es una mera formalidad, como el imputado invocó.

Finalmente, se debe tener presente que Garavilla firmó, exclusivamente, los tres balances de Seguridad y Custodia SRL que fueron impugnados, pero -llamativamente- ninguno que no presentara objeciones.

41) Que, si bien Garavilla manifestó que firmaba los balances que le alcanzaba su amigo Oliveau, que como funcionario de la AFIP-DGI no podía firmar (cfr. fs. 290/293) -lo que, per se, constituiría una irregularidad-, si como indica el imputado conocía a Oliveau desde hacía 15 años, debería haber sabido que desde el año 1992 este último no era empleado de aquel organismo (cfr. fs. 94 bis/95 bis); por lo tanto, sin perjuicio de su inutilidad, aquel argumento no puede prosperar.

42) Que, en definitiva, lo abultado de los gastos declarados, la magnitud de la evasión y el tiempo en el cual aquélla se desarrolló, a lo que se debe agregar el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión de contador por el lapso de treinta años y las obligaciones que aquel ejercicio conlleva y la particularidad de que el imputado haya firmado sólo los balances cuestionados impiden suponer que aquél no haya advertido la falsedad de los datos que se le acercaban.

43) Que, el agravio basado en la supuesta exigencia de dolo directo en el caso de participación secundaria deviene abstracto, debido a las conclusiones a las cuales se arribó por los considerandos anteriores.

44) Que, por otro lado, por el artículo 15, inciso a) de la ley 24769 se estableció un tipo penal específico distinto de aquellos que fueron objeto de imputación por la resolución recurrida (artículos 1 y 2 de la ley 24769); en consecuencia, el elemento subjetivo del tipo penal previsto por aquella norma no debe ser considerado necesariamente coincidente con el de los artículos 1 y 2 de la ley 24769.

45) Que, como consecuencia de lo expresado precedentemente, de la escala penal aplicable a los delitos imputados, de lo expresado por los consids. 28 a 35 de la presente y de conformidad con lo solicitado por el Ministerio Público Fiscal en ambas instancias, la prisión preventiva de Rafael Garavilla resulta procedente (cfr. reg. 444/2003 de esta Sala B).



46) Que, en consecuencia, a fin de garantizar el resultado de aquella medida, corresponde que este Tribunal disponga la prisión preventiva del imputado.

47) Que, por otro lado, como se expresó por el consid. 5, además de los hechos señalados por el consid. 39, Rafael Garavilla fue procesado, también, por su supuesta participación en la evasión del impuesto al valor agregado por los períodos 8/1999 a 2/2000, hecho por el cual no fue indagado (cfr. fs. 290/293 del principal); por lo tanto, en este punto se vulneró la congruencia que debe existir entre el hecho intimado, con relación al cual se ha posibilitado el ejercicio de la defensa material, y aquel por el cual se dictó el auto de procesamiento (cfr. reg. 196/04 de esta Sala B).

48) Que, como consecuencia de la violación al principio de congruencia señalada por el considerando anterior, se debe declarar la nulidad parcial del auto de fs. 688/712 -en cuanto se dispuso el procesamiento de Garavilla por la participación en la evasión de pago del impuesto al valor agregado por los períodos 8/1999 a 2/2000 correspondiente a Seguridad y Custodia SRL- debido a que aquella nulidad es de carácter absoluto, insanable y susceptible de ser declarada de oficio en cualquier grado o estado del proceso, pues con el vicio examinado se afectó la garantía de defensa en juicio (cfr. artículos 18 de la CN y 168, párrafo 2 del CPP, en lo pertinente regs. 656/98 y 399/03 de esta Sala B, y Fallos: 314:333).

49) Que, si se tiene en cuenta lo expresado por los considerandos anteriores con respecto a Garavilla, que el monto de los tributos en cuya evasión habría participado ascendería a la suma de \$ 3.922.304,97, que los intereses con respecto a aquella deuda -al momento de la determinación de oficio- fueron determinados en la suma de \$ 5.663.121,90 (cfr. fs. 73 y ss. del cuerpo "Ganancias 1997/1998/1999 Recurso de reconsideración" y fs. 141 y ss. del cuerpo "IVA 2/1999 a 2/2000 Recurso de reconsideración", ambos reservados en Secretaría), que posiblemente también corresponderá la aplicación de intereses punitivos y de multas (cfr. artículos 46 y 52 de la ley 11683 y modif.); asimismo, las costas y gastos del proceso (artículos 530, 531 y 533 del CPP); y el hecho de que por el artículo 8, inciso e) de la ley 11683 se establece la responsabilidad en forma personal y solidaria con los deudores del tributo de "... los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo", el monto del embargo establecido no resulta suficiente para cubrir las obligaciones detalladas por el artículo 518 del CPP.

50) Que, el planteo de nulidad de la defensa de Soria de fs. 133 y ss. de este incidente, deberá ser formulado ante el magistrado de la instancia anterior, a fin de procederse de acuerdo al trámite establecido por el artículo 447, en función del artículo 170, ambos del CPP.

51) Que, en atención a la existencia de personas detenidas, corresponde encomendar al Juzgado a quo la urgente finalización de la etapa de instrucción (por lo menos con relación a aquellas personas) y la rápida remisión de las partes pertinentes de la causa a los fines de la realización de la etapa del debate, si correspondiera así.

Por ello,

SE RESUELVE:

Declarar la nulidad parcial del auto de fs. 688/712, y de todo lo actuado en consecuencia (artículos 167, inciso 3); 168, párrafo 2; 172 del CPP y 18 de la CN), de conformidad con lo expresado por los consid. 47 y 48 del voto de los Dres. Grabivker y Pizzatelli y los consid. 29 y 30 del voto del Dr. Hornos.

Y, por mayoría,

SE RESUELVE:

I. Confirmar parcialmente la resolución recurrida en cuanto se dispuso el procesamiento con prisión preventiva de Juan Ramón Goicoechea, Gustavo Eduardo Quinteros y Carlos Antonio Soria, decretándose el embargo de los bienes de cada uno de los nombrados hasta cubrir la suma de \$ 7.000.000, por los fundamentos de la presente.

II. Confirmar parcialmente la resolución recurrida en cuanto se dispuso el procesamiento de Rafael Alejandro Garavilla, decretándose el embargo de los bienes del nombrado hasta cubrir la suma de \$ 7.000.000, por los fundamentos de la presente.

III. Revocar parcialmente la resolución recurrida en cuanto se dispuso confirmar la libertad de Rafael Alejandro Garavilla y, en consecuencia, ordenar la prisión preventiva del nombrado (artículo 312, inciso 1] del CPP).

IV. Encomendar al Juzgado a quo en los términos del consid. 51.

V. Con costas (artículos 530, 531 y concs. del CPP).

Regístrese, notifíquese al señor fiscal general de Cámara y, atento a la naturaleza de lo resuelto por el punto III anterior, remítase este incidente, junto con la documentación reservada por Secretaría, al Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 para que el señor juez titular de ese Tribunal disponga las demás notificaciones de este pronunciamiento que correspondan, de modo que no peligre el resultado de las restantes medidas que deberán ordenarse para la ejecución de lo dispuesto por aquel punto.

*Carlos A. Pizzatelli - Marcos A. Grabivker - Roberto E. Hornos*



**Céntrica SRL s/ incidente de apelación de auto de procesamiento**

; Jurisprudencia in extens

Buenos Aires, 8 de agosto de 2005

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el letrado defensor de Horacio Amilcar Carballo Frugoni contra la resolución que dispuso el procesamiento y embargo sobre los bienes de su asistido.

El recurso de apelación interpuesto por el letrado defensor de Jorge Alberto Pandolfelli contra la resolución que dispuso el procesamiento y embargo sobre los bienes de su asistido.

Lo informado por escrito por los recurrentes en sustento de sus respectivos recursos.

Y CONSIDERANDO:

Que lo resuelto se funda en la estimación de que Horacio A. Carballo Frugoni y Jorge A. Pandolfelli, en su calidad de gerentes de una sociedad de responsabilidad limitada, habrían efectuado maniobras para evadir el pago de tributos mediante registraciones contables falaces y la presentación de declaraciones juradas engañosas simulando pagos a proveedores o acreedores ficticios.

Que la fundamentación del auto que dispone el procesamiento, aunque imprescindible, basta con que sea somera (conf. artículo 308 del CPP). Sólo supone una estimación de la responsabilidad del imputado que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (conf. artículos 294, 304 y 306 del mismo Código).

Que de las actuaciones traídas "ad effectum videndi" surge que Pandolfelli, en nombre de la sociedad cuyas obligaciones tributarias se habría intentado evadir, admitió la pretensión fiscal del organismo de recaudación presentando declaraciones juradas rectificativas, lo cual supone un reconocimiento del hecho, al menos en grado de tentativa.

Que las objeciones respecto al valor probatorio de la documentación no empecen a la determinación adoptada ya que los demás elementos de juicio recopilados hasta ahora respaldan ese temperamento, al menos con el alcance indicado y sin perjuicio de las pruebas que puedan aportarse en lo sucesivo.

Respecto del monto del embargo y conforme las pautas contempladas en el artículo 518 del CPP, no cabe considerarlo excesivo como sostienen los apelantes.

Por ello,

**SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada. Con costas.

Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al Juzgado de origen y oportunamente devuélvase.

*Edmundo S. Hendler - Juan C. Bonzón - Nicanor M. P. Repetto*